



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS



Processo n° 10600.720019/2017-17
Recurso n° Embargos
Acórdão n° **1401-006.206 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 21 de setembro de 2022
Embargante BLACK & DECKER DO BRASIL LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Exercício: 2012, 2013, 2014, 2015

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. INEXISTÊNCIA DE VÍCIOS NA DECISÃO EMBARGADA. NÃO CABIMENTO.

Os embargos são recurso de admissão restrita, não sendo cabível para rediscutir o mérito da decisão. Inexistindo vícios a serem sanados, e buscando a embargante uma verdadeira rediscussão do recurso voluntário, deve ser rejeitado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar os embargos de declaração opostos pela Contribuinte, mantendo-se incólume a decisão embargada.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Augusto de Souza Gonçalves - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Daniel Ribeiro Silva - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Luiz Augusto de Souza Gonçalves (Presidente), Daniel Ribeiro Silva (Vice-Presidente), Cláudio de Andrade Camerano, Carlos André Soares Nogueira, Andre Severo Chaves e Itamar Artur Magalhaes Alves Ruga, Andre Luis Ulrich Pinto e Lucas Issa Halah.

Fl. 2 do Acórdão n.º 1401-006.206 - 1ª Sejul/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 10600.720019/2017-17

Relatório

Trata-se de Embargos de Declaração (fls. 7352/7385), interpostos pelo contribuinte, ao amparo do art. 65, do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015 **que vem para julgamento por determinação judicial**.

A insurgência se refere à decisão proferida no Acórdão nº 1401-002.825 (fls. 7274/7320), em sessão plenária de 14/08/2018, por meio do qual o Colegiado da Primeira Turma da Quarta Câmara da Primeira Seção assim decidiu:

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar as arguições de nulidade e negar provimento ao Recurso de Ofício. Por maioria de votos, negar provimento ao recurso voluntário no que diz respeito ao mérito da autuação do IRPJ. Vencidos os Conselheiros Lívia De Carli Germano e Letícia Domingues Costa Braga. Por voto de qualidade, negar provimento ao recurso voluntário em relação à exigência da CSLL. Vencidos os Conselheiros Lívia De Carli Germano, Luciana Yoshihara Arcângelo Zanin, Daniel Ribeiro Silva e Letícia Domingues Costa Braga. Por unanimidade de votos, dar parcial provimento ao recurso voluntário para afastar a qualificação da multa de ofício dos autos de infração de IRPJ e CSLL. A Conselheira Lívia De Carli Germano não apresentou a declaração de voto, em face do prazo estabelecido no parágrafo 6º do art.63 do Regimento Interno do CARF. Designado o Conselheiro Cláudio de Andrade Camerano para redigir o voto vencedor.

A decisão foi assim ementada na parte de interesse:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2012, 2013, 2014, 2015

[...]

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 em que não houve efetivo fluxo financeiro e a operação poderia ter sido realizada de forma diversa. Ademais, não se considera como usual ou normal a despesa financeira na situação fática dos autos.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO – CSLL Ano-calendário: 2012, 2013, 2014, 2015 CSLL. EXTENSÃO LEGAL. INDEDUTIBILIDADE. DECORRÊNCIA LÓGICA.

Cabível a extensão da glosa de despesas **indedutíveis** à base de cálculo da CSLL por conta do disposto no artigo 57 da Lei 8.981/95, que tem por intento evitar a repetição desnecessária de comandos legais para disciplinar a

metodologia de determinação das bases imponíveis das duas exações, naquilo em que as sistemáticas têm de comum. Uma vez considerado inoponível ao Fisco a constatação de despesas **desnecessárias** tendente a reduzir a base de cálculo do IRPJ, por decorrência lógica estas não podem ser validadas para fins de CSLL.

[...]

APLICAÇÃO DO ART. 57 § 3º DO REGIMENTO INTERNO DO CARF. FACULDADE DO JULGADOR.

Plenamente cabível a aplicação do respectivo dispositivo regimental uma vez que a Recorrente não inova nas suas razões já apresentadas em sede de impugnação, as quais foram claramente analisadas pela decisão recorrida.

Tendo a Embargante sido cientificada do acórdão de recurso voluntário em 02/07/2019, conforme termo de ciência eletrônica por abertura de mensagem à fl. 7349, e apresentado os presentes embargos de declaração em 05/07/2019, conforme termo de solicitação de juntada à fl. 7350, verifica-se que é tempestiva a sua interposição, consoante o disposto no art. 65 do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (RICARF).

Por sua vez, a decisão embargada analisou Recursos Voluntário e de Ofício interpostos em face do acórdão proferido pela Delegacia da Receita Federal em Belo Horizonte (MG), que julgou procedente em parte a impugnação administrativa apresentada pelo contribuinte em virtude de supostas infrações a legislação tributária, exigindo-se o Imposto de Renda Pessoa Jurídica - IRPJ, e a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, cumulados com multa de ofício no percentual de 150% e juros de mora, lavrados para formalização e exigência de crédito tributário no montante de R\$ 215.738.264,42, conforme tabela abaixo indicada:

TRIBUTO	PRINCIPAL	JUROS	MULTA	TOTAL
IRPJ	R\$ 52.624.005,13	R\$ 16.887.790,17	R\$ 78.936.007,68	R\$ 148.447.802,98
CSLL	R\$ 24.484.510,27	R\$ 6.079.185,78	R\$ 36.726.765,39	R\$ 67.290.461,44

De acordo com o Termo de Verificação Fiscal, às fls. 51/152 (1ª parte), contactou-se:

- a) “de início, que o processo de reorganização societária se deu no curso do ano-calendário de 2012, com profundas alterações em sua estrutura societária”;
- b) “a formação de ambas as sociedades, empresária e simples, está adstrita ao ânimo do exercício de atividade econômica e se este não existir fica caracterizada a ausência de propósito societário, não originando, assim, a motivação para a própria celebração do contrato de sociedade.

Subsidiariamente, neste caso, deve-se ponderar que não haveria nem mesmo quaisquer resultados a serem partilhados”;

- c) “em 06/06/2012 retirou-se da sociedade BD PANAMA, representada pela procuradora Sra. Fátima Aparecida Carr, CPF n.º 001.933.688-89, transferindo suas cotas a BLACK & DECKER LIMITED S.A.R.L que passou a integrar o quadro social”;
- d) “no mesmo ato, retirou-se da sociedade BLACK & DECKER MANUFACTURING, DISTRIBUTION & GLOBAL PURCHASING HODINGS L.P., representada pelo procurador Sr. Carlos Alberto de Souza, CPF n.º 669.071.798-49, transferindo suas cotas a BD LUX que passou a integrar o quadro social”;
- e) “de acordo com o Termo de Solicitação e Esclarecimentos, o procurador da empresa consignou que a função da holding belga era: “uma administradora de caixa da Stanley BD. A Holding detinha as ações das subsidiárias. A BD Brasil, com o processo de reorganização, resolveu adquirir a holding e a holding, por sua vez, era dona das subsidiárias da América latina, por isso resolveu comprar a holding”;
- f) “de todos os documentos relativos ao mútuo, identificou-se que a operação havia sido estruturada em moeda nacional, não cabendo, portanto, a apropriação de variação cambial”;
- g) “no processo de formação do capital de uma empresa, tem-se, basicamente, duas possibilidades de financiamento das atividades empresariais, quais sejam: (i) os recursos podem ser investidos pelos sócios, mediante capitalização ou endividamento; (ii) ou os recursos podem advir de terceiros. Procuramos, deixando o subjetivismo na apreciação de estruturas internacionais abusivas, considerar critérios objetivos e instruídos com os necessários elementos probantes”;
- h) “que o ordenamento jurídico repele é adoção de condutas ilícitas dos contribuintes o que não significa que não assista direito ao contribuinte de auto organizar suas atividades. Por certo tal direito existe, contudo, não é ilimitado sob o escudo do princípio da legalidade ou tipicidade fechada, há de ser mitigado pelos princípios da capacidade contributiva e isonomia, sem se olvidar da solidariedade social a ser observada na hodierna concepção de Estado”;
- i) “há que se aplicar penalidade específica (multa de ofício) às diferenças tributárias ora levantadas; cuja redução ilícita se dera por conta da fiscalizada, o que clama pela aplicação de multa qualificada de 150% (cento e cinquenta por cento) prevista no artigo 44, inciso II, da Lei n.º 9.430/96, sob redação atualizada pelo artigo 14 da lei 11.488/07 (...)”;

O principal fundamento da autoridade administrativa é que “as despesas financeiras do empréstimo obtido pela Impugnante não eram necessárias, por não serem usuais, normais e compatíveis com a sua atividade ou à manutenção da sua fonte produtora, nos termos do art. 299 combinado com o art. 374 do Decreto n.º 3.000/1999 – Regulamento do Imposto de Renda (RIR/99)”.

Ciente da autuação em 30/03/2017 o interessado apresenta **IMPUGNAÇÃO ADMINISTRATIVA** - (fls. 4.377/4.471) em 28/04/2017., na qual alegou em síntese:

- ✓ Preliminar. DA NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO EM DECORRÊNCIA DA AUSÊNCIA DE ENQUADRAMENTO ESPECÍFICO DA INFRAÇÃO COMETIDA PELA IMPUGNANTE. AUSÊNCIA DE REQUALIFICAÇÃO DOS FATOS PELA FISCALIZAÇÃO: Afirma que “a fiscalização da Receita Federal descreveu a reestruturação societária pela qual passou o Grupo Stanley e seus efeitos sobre a estrutura do grupo na América Latina, para concluir que foi feito todo um planejamento com o intuito único e exclusivo de, mediante a adoção de “outra modalidade de endividamento abusivo” (parágrafo 131, página 70 do Termo de Verificação Fiscal – doc. 04), corroer a base de cálculo do IRPJ e da CSLL, para passar da geração de lucro para o prejuízo fiscal e de bases de cálculo negativas da CSLL”. (...) No entanto, a fiscalização não aponta um dispositivo legal ou norma que tenha sido violado, como exigem o inciso IV do art. 10 do Decreto n.º 70.235/1972 e o inciso IV do art. 39 do Decreto n.º 7.574/2011. Ora, o Fisco é obrigado a comprovar as razões da prática do seu ato administrativo de lançamento tributário e, conseqüentemente, provar a ocorrência dos fatos que o levaram a constituir uma obrigação tributária até então inexistente ou de valor pecuniário menor, não lhe sendo permitido, portanto, trabalhar no plano das ilações”.
- ✓ Não se pode admitir um ato administrativo sem a sua respectiva motivação, ocorrendo o mesmo com o ato administrativo de lançamento tributário, onde a motivação é justamente a própria existência de prova, que deve ser incontroversa, sob pena de nulidade do ato administrativo, razão pela qual não há que se admitir a utilização de mera presunção ou indícios. Neste sentido, já decidiu o extinto Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda, atual Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, que “indício ou presunção não podem por si só caracterizar o crédito tributário”.
- ✓ Diz que “considerando que a fiscalização não indica quais são os dispositivos violados pela Impugnante (pelo contrário, afirma no Termo de Verificação Fiscal que observou os termos da legislação em vigor); não requalifica juridicamente os fatos da reorganização societária do Grupo Stanley; não prova a ocorrência de qualquer tipo de fraude; evidentemente o auto de infração ora combatido é nulo e deve ser cancelado sem sequer se analisar o mérito da presente Impugnação”.

- ✓ DA NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO EM DECORRÊNCIA DE ERRO NA INDICAÇÃO DE ELEMENTOS ESSENCIAIS. O ERRO NA APURAÇÃO DO VALOR SUPOSTAMENTE DEVIDO A TÍTULO DE CSLL: Afirma que verificando a base adotada para fins de cálculo do IRPJ, percebe-se claramente que o valor indicado é de R\$ 98.702.149,00, que é o valor dos juros devidos pela Impugnante no contrato de mútuo celebrado com a sua controladora no exterior, conforme consta de fls. 14 do Auto de Infração de IRPJ(...). E que, considerando que o valor tributável correto era de R\$ 98.702.149,00 para fins de apuração da base de cálculo da CSLL, caso a autuação estivesse correta e tivesse a devida fundamentação, após a compensação com a base de cálculo negativa existente para o período, o valor tributável da CSLL para 2015 seria de R\$ 51.118.779,47 e não de R\$149.820.928,44, como constou no cálculo da CSLL supostamente devida”.
- ✓ DO HISTÓRICO DA REORGANIZAÇÃO SOCIETÁRIA DO GRUPO ECONÔMICO DO QUAL A IMPUGNANTE É INTEGRANTE: Diz que “no dia 2 de fevereiro de 2010, a administração da Stanley e da Black & Decker, companhias residentes nos Estados Unidos, oficializaram um acordo de combinação estratégica das duas companhias por meio de uma fusão, a qual foi aprovada pelos acionistas das duas companhias. Por se tratar de duas companhias de capital aberto no momento desses eventos societários, vários informes aos acionistas e a apresentação de formulários à CVM daquele país (SEC - U.S. Securities and Exchange Commission) fizeram com que esta fusão fosse notoriamente noticiada pelo mundo todo. Como resultado dessa fusão, a administração global do Grupo Stanley iniciou um plano de integração dos negócios das duas companhias. Desta forma, foram analisados meios para aprimorar o modelo de gestão operacional, financeiro e administrativo das empresas do grupo ao redor do mundo, incluindo a delimitação de regiões específicas, como a América do Sul, com vistas a promover uma estrutura adequada para suportar os planos de crescimento do grupo no mundo.
- ✓ Adicionalmente, o Grupo Stanley estabeleceu precisamente como meta aumentar a sua participação em mercados emergentes, com foco na América do Sul, particularmente no Brasil. Outro importante objetivo global do Grupo Stanley era aumentar a capacidade de distribuição de dividendos para os seus acionistas. Portanto, o grupo procurou meios de incrementar seus lucros, o que os conduziu a uma revisão de seus ativos imobilizados e de seu patrimônio líquido no Brasil e no restante da América do Sul. A este respeito, uma estrutura mais verticalizada parecia ser mais apropriada financeiramente como forma de aumentar seus ativos líquidos, o que viabilizaria o aumento de sua capacidade de endividamento”.
- ✓ Além dos benefícios naturais em termos de gestão, reporte, controles e planejamento que esta unificação poderia trazer, conforme referido acima, verificou-se, também, que esta nova forma organizacional unificada, capitaneada pela Impugnante, poderia também propiciar o fortalecimento

de seu perfil financeiro, em decorrência do aumento de seu patrimônio líquido, conforme demonstrado anteriormente, o que a colocaria numa posição privilegiada para negociar junto a instituições financeiras, aumentando consideravelmente sua capacidade de obter empréstimos”.

- ✓ Diz que “permitindo-se uma expansão da capacidade financeira da Impugnante, seriam também propiciados os meios para a aquisição de empresas no território brasileiro, para a expansão da infraestrutura fabril e para o financiamento da expansão das operações sem a necessidade de o Grupo Stanley valer-se apenas de recursos próprios neste processo, favorecendo o fluxo de caixa”.
- ✓ Que “para a Impugnante, o reflexo do mercado brasileiro foi a queda das vendas, com o crescimento dos custos de mão de obra em razão da espiral inflacionária e dos pedidos de recomposição dos salários dos trabalhadores, o que acabou por ocasionar prejuízo para a empresa, como demonstrado pela própria fiscalização no relatório de fiscalização. Para demonstrar que o posicionamento da Impugnante como uma holding foi constante, mesmo durante o período de crise, a Impugnante adquiriu a empresa M. Hart do Brasil Ltda., CNPJ n.º 03.311.848/0001-20, com sede em São Paulo/SP (doc. 07), em 2014, operação da qual resultou o recolhimento de tributos no valor de R\$ 3,9 milhões para os cofres da União Federal (doc. 08). Posteriormente, em 2016, a Impugnante adquiriu a sociedade Spiralock do Brasil Ltda., CNPJ n.º 03.997.959/0001-31, também com sede em São Paulo/SP (doc. 09). Na remessa de recursos ao exterior a Impugnante ainda pagou mais R\$ 776.076,49 a título de IOF (doc. 10). Neste ano de 2017, a M. Hart do Brasil Ltda. e a Spiralock do Brasil Ltda., duas sociedades do grupo da Impugnante, adquirem a empresa Newell Rubbermaid Brasil Ferramentas e Equipamentos Ltda., CNPJ n.º 02.877.632/0001-63, com sede em Cachoeirinha/RS (doc. 11). O contrato de câmbio demonstra que ainda foram pagos R\$ 434.983,15 a título de IOF (doc. 12)”.
- ✓ DA LIBERDADE DO CONTRIBUINTE DE ESTRUTURAR SEUS NEGÓCIOS: Afirma que “para a fiscalização, “o contribuinte, sob os critérios orientadores do arm’s length, caso desejasse atingir o objetivo alegado, deveria ter promovido uma subscrição de capital da empresa Black & Decker do Brasil Ltda., integralizando com ações decorrentes da Holding Belga, sem necessariamente adotar qualquer modalidade que envolvesse qualquer fluxo financeiro” (fls. 94 do Termo de Verificação Fiscal). Claramente esta opinião desconsidera que a Constituição Federal garante os princípios da “livre iniciativa” (CF/88, arts. 1º, IV e 170), da “propriedade privada” (CF/88, art. 5º, XXII e 170, II), da “livre concorrência” (CF/88, art. 170, IV) e do “livre exercício de qualquer atividade econômica, independentemente de autorização de órgão públicos” (CF/88, art. 170, § único). Não há preceito legal que obrigue o contribuinte a adotar a forma jurídica que lhe acarrete o maior ônus fiscal. O contribuinte pessoa jurídica procura maximizar seus lucros e valor de mercado para gerar ganhos aos seus acionistas (e dessa forma gera mais

empregos e recolhe mais tributos, apesar da visão limitada do fisco). O CARF reconhece esse direito das empresas (...) Também a jurisprudência dos Tribunais Regionais Federais, ao analisar casos que já passaram pela esfera administrativa, reconhece o direito dos contribuintes de optarem pela via que seja menos onerosa sob o aspecto tributário (...).”

- ✓ Diz que A operação da Impugnante pode ser vista como uma forma de elisão fiscal, o que é permitido, porém jamais vista como simulação e muito menos como fraude, eis que evidente a existência de propósito negocial. Ademais, não há que falar que a Impugnante deveria ter escolhido outra forma de financiamento (unicamente através de aumento de capital) em sua reorganização societária, como quer a fiscalização, sob pena de violação aos princípios constitucionais da “livre iniciativa”, da “propriedade privada”, da “livre concorrência” e do “livre exercício de qualquer atividade econômica, independentemente de autorização de órgão públicos”.
- ✓ DO NEGÓCIO JURÍDICO REALIZADO PELA IMPUGNANTE OBSERVA TODAS AS NORMAS LEGAIS SOBRE A OBTENÇÃO DE EMPRÉSTIMOS COM EMPRESAS DO MESMO GRUPO ECONÔMICO: Afirma que “a fiscalização do Banco Central só admitia o registro de mútuo entre sociedades coligadas em que a mutuante controladora era residente no exterior quando entendia que os juros foram fixados em patamar razoável (...) (...) uma vez feito o registro no Banco Central, a Receita Federal não pode questionar os termos do referido contrato, ou simplesmente desconsiderá-los, sem robustos elementos de prova de que o ato está viciado com simulação ou fraude. A este respeito, o Superior Tribunal de Justiça já assentou o dever da Receita Federal de respeitar o posicionamento dos outros órgãos técnicos da administração pública federal, não sendo válida a desconsideração simplesmente para efeitos de obter mais tributos.
- ✓ DA NECESSIDADE DA IMPUGNANTE CONTRATAR FINANCIAMENTO PARA A REALIZAÇÃO DO INVESTIMENTO (AQUISIÇÃO DE OUTRAS UNIDADES NA AMÉRICA LATINA): Afirma que “é inegável que despesas relacionadas a aquisições de empresas que se enquadram no objeto social da sua adquirente (i.e., investimentos em outras sociedades ou relacionadas ou complementares ao objeto social industrial da Impugnante) são despesas necessárias, pouco importando se são empresas do mesmo grupo econômico ou não. E mais, estão no mesmo contexto dos juros. Entre tais despesas necessárias temos, além dos juros, honorários de advogados, contadores, avaliadores, auditores, profissionais responsáveis pelo registro das transações no Banco Central, etc., que foram incorridas pela Impugnante e não sofreram qualquer questionamento do fiscal ao serem deduzidas junto com os juros objeto da autuação. A inexistência de glosa das demais despesas demonstra uma inconsistência na autuação fiscal, logo os juros tomados para adquirir novas empresas também são dedutíveis”. Se a Impugnante tivesse contratado este financiamento com algum banco brasileiro, com

taxas de juros significativamente maiores, a fiscalização teria lavrado a mesma autuação indicando que a despesa de juros era maior ainda e desnecessária? A resposta, ao que tudo indica, seria negativa”.

- ✓ DA COMPROVAÇÃO DE QUE A CHESAPEAKE INVESTMENTS NÃO É UMA EMPRESA VEÍCULO: Afirma que “a foto do Google Maps apresentada pela fiscalização no Termo de Verificação Fiscal nada prova, em primeiro lugar porque é uma foto da sede de outra empresa, a Chesapeake Holdings, que não se confunde com a Chesapeake Investments, além disso é uma foto do lado de fora do prédio sem a identificação de quando teria sido fotografada. O trabalho da fiscalização se revelou pouco cuidadoso quando confundiu duas empresas diferentes, a Chesapeake Holdings, sociedade residente no exterior com pouco tempo desde que foi criada, e a Chesapeake Investments, controladora da Impugnante e criada muito tempo antes de toda a reorganização societária ora tratada. Nesse contexto, a Impugnante ora apresenta a prestação de contas elaborada pela Ernst Young S.A. para os exercícios de 2000 (doc. 17) e 2001 (doc. 18); bem como os relatórios de auditoria dos exercícios de 2005 (doc. 19) e 2009 (doc. 20) com o intuito de demonstrar que a Chesapeake Investments não foi criada de uma hora para outra, simplesmente para justificar a operação ora em comento, que tem um histórico como uma empresa financeira do grupo que não pode ser desconsiderado por simples ‘querer’ da Receita Federal. Ora, se a Chesapeake Investments é uma holding com eventuais operações financeiras, não há que se esperar outra coisa senão uma estrutura enxuta, com pouco ou mesmo nenhum funcionário, sendo que nem mesmo no direito brasileiro tal figura é desconhecida (...)”.
- ✓ DA AVALIAÇÃO DA HOLDING BELGA E A QUESTÃO DO PRÊMIO DE EMISSÃO DE AÇÕES: Diz que “por se tratar de uma avaliação que dependia apenas da análise do valor contábil das quotas da Holding Belga, a ACAL informou no item V da sua Carta Proposta que “o prazo de execução do trabalho é estimado em até 05 (cinco) dias úteis da data da disponibilização dos documentos”.
- ✓ “Nada mais razoável, visto que o laudo de avaliação da Holding Belga, conforme se observa do anexo (doc. 23), foi elaborado pela ACAL pelo método de avaliação patrimonial (valor líquido contábil). Ou seja, a avaliação realizada levou em consideração apenas os valores indicados nas demonstrações contábeis da Holding Belga e suas subsidiárias, portanto, não foi necessário qualquer análise de mercado, que demandaria mais tempo para sua elaboração. Importante esclarecer que, antes de a Impugnante adquirir as ações da Holding Belga, esta última passou por outras operações societárias (descritas no item III da presente Impugnação), as quais fizeram com que as suas demonstrações contábeis indicassem um valor relevante de “prêmio de emissão de ações”.
- ✓ DA INAPLICABILIDADE DO PRECEDENTE DO CARF (ACÓRDÃO Nº 9101-00.287) CITADO NA FISCALIZAÇÃO NO TERMO DE

VERIFICAÇÃO FISCAL AO PRESENTE CASO: Diz que “em operações como essa, o Superior Tribunal de Justiça, em sede de recurso repetitivo, decidiu que havia incidência da CPMF simplesmente porque havia lançamentos de entrada e saída de recursos (ainda que fictícia), reforçando o argumento de que houve, no presente caso, o ingresso de capitais do exterior (...) Da mesma forma, não se pode olvidar que não houve utilização de operações estruturadas em sequência e empresa veículo, uma vez que, conforme já mencionado a Chesapeake Holding não era sócia da Impugnante, razão pela qual não tem qualquer utilidade a sua indicação como empresa veículo no Termo de Verificação Fiscal. Assim, tem-se a segunda diferença deste caso concreto com aquele, uma vez que no Acórdão nº 9101-00287, era fato incontroverso a utilização de empresas no exterior para viabilização da aquisição da empresa brasileira”.

- ✓ ALTERNATIVAMENTE: DA DIFERENÇA ENTRE A APURAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA E DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO. TRATAMENTO ESPECÍFICO PARA CSLL: Diz que (...) “dentre as disposições relativas ao IRPJ que se estendem à forma de tributação da CSLL, por determinação do art. 28 da Lei nº 9.430/96, nenhuma dispõe sobre a possibilidade de dedução de despesas da base de cálculo do IRPJ, na forma do art. 299 do RIR/99, o que demonstra que em relação a este instituto jurídico, as premissas de tributação de IRPJ não se aplicam à legislação da CSLL. Inclusive esse é o entendimento adotado pela 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais do CARF”.
- ✓ SUBSIDIARIAMENTE: DA INAPLICABILIDADE DA MULTA QUALIFICADA AO CASO. AUSÊNCIA DE DEMONSTRAÇÃO DE QUALQUER TIPO DE DOLO: Diz que é “importante destacar que a fiscalização que culminou com a lavratura do auto de infração ora impugnado teve início em julho de 2013, quando a Delegacia da Receita Federal do Brasil em Uberaba/MG intimou a Impugnante para apresentar a escrituração do primeiro trimestre de 2013, LALUR e balancetes, relativos ao exercício de 2012. Logo, é possível indicar que nos exercícios subsequentes a 2012 o aproveitamento da despesa dos juros do mútuo contratado com a controladora no exterior foi feito concomitantemente com a fiscalização da Receita Federal, razão pela qual não é possível que esta alegue a ocorrência de sonegação. Também não há qualquer evidência de fraude, pois todos os atos declarados foram efetivamente realizados e declarados para os órgãos reguladores, não houve prejuízo para nenhum terceiro, pelo contrário, a Impugnante passou a ter maior capacidade financeira para a realização de outras compras no País”.
- ✓ Requereu o acolhimento da impugnação para cancelar a exigência fiscal na sua totalidade.
- ✓ Requereu a “juntada de documentos e laudos que não puderam ser juntados no lapso temporal para a apresentação da presente Impugnação,

tendo em vista que parte deles está no exterior e necessita de tradução juramentada ou não puderam ser finalizados neste íterim”.

O Acórdão ora Recorrido (02-76.804 - 10ª Turma da DRJ/BHE) recebeu a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ

Ano-calendário: 2012, 2013, 2014, 2015

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 (mutantes) 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.

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.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO – CSLL

Ano-calendário: 2012, 2013, 2014, 2015.

BASE DE CÁLCULO DA CSLL. CORREÇÃO DO VALOR LANÇADO.

Tendo em vista que o valor tributável considerado nos cálculos da CSLL devida diverge do valor efetivamente lançado pela Fiscalização, faz-se

necessária a retificação do valor lançado para a correta apuração dessa contribuição.

Impugnação Procedente em Parte.

Crédito Tributário Mantido em Parte.

Isto porque, segundo entendimento da Turma “mesmo respeitando e reconhecendo o direito do grupo Stanley de proceder às reestruturações internas na forma que bem entender, respeitando os preceitos legais, não é aceitável e muito menos racional que mera reorganização crie despesas que reduzam o lucro da empresa e, conseqüentemente, os tributos a pagar. Como bem disse a Fiscalização no TVF, liberalidade não se confunde com necessidade. Não se trata de adotar a forma jurídica que acarreta o maior ônus fiscal. Pelo contrário, trata-se de impedir a redução indevida da base tributária. Não se pode admitir a criação de despesas dedutíveis em virtude de operações sem nenhum propósito comercial. Vale lembrar que, atualmente, o Código Civil, no seu art. 187, veda o abuso de direito”.

Afirmou a Turma que “a própria impugnante diz que não houve desembolso ou reembolso em dinheiro, que os contratos de câmbio foram firmados para atender normas regulamentares do Bacen e que o ingresso e reenvio dos recursos financeiros foram simbólicos. E ainda: mesmo se houvesse qualquer interesse em se transferir a Holding Belga e todas as empresas sul-americanas sob seu comando para a BD Brasil, o empréstimo em si, que 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. Ou seja, havia meios de se estabelecer tal reestruturação (pela integralização de capital, por exemplo) sem afetar, de forma artificial, a apuração do lucro da BD Brasil. A impugnante e o grupo Stanley o qual ela faz parte, contudo, escolheram um caminho pelo qual os juros foram, de forma desnecessária, criados e deduzidos como despesas na apuração do lucro”.

Com isso, rejeitou-se as preliminares suscitadas, mantendo integralmente a exigência do IRPJ e da CSLL, conforme tabela indicada:

	CSLL - ano-calendário 2015		
	Base de Cálculo	Base Negativa do Período Compensada	Valor Tributável Após Compensação
Apuração do Valor Lançado	197.404.298,00	47.583.369,56	149.820.928,44
Apuração do Valor Mantido	98.702.149,00	47.583.369,56	51.118.779,44

	CSLL					
	Valor Lançado (R\$)		Valor Mantido (R\$)		Crédito Tributário Exonerado (R\$)	
	CSLL	Multa	CSLL	Multa	CSLL	Multa
2012	3.096.945,33	4.645.417,99	3.096.945,33	4.645.417,99	0,00	0,00
2013	3.922.358,50	5.883.537,75	3.922.358,50	5.883.537,75	0,00	0,00
2014	3.981.322,89	5.971.984,33	3.981.322,89	5.971.984,33	0,00	0,00
2015	13.483.883,55	20.225.825,32	4.600.690,15	6.901.035,22	8.883.193,40	13.324.790,10
Total	24.484.510,27	36.726.765,39	15.601.316,87	23.401.975,29	8.883.193,40	13.324.790,10

Ciente da decisão do Acórdão em 17/11/2017 (fls.7.132), o contribuinte interpõe Recurso Voluntário em 15/12/2017 às fls. 7.135/7.257, trazendo em seu bojo praticamente as mesmas razões discutidas em sede de impugnação administrativa às fls. (fls. 4.377/4.471) dos autos, trazendo apenas a inclusão de dois tópicos, quais sejam:

- ✓ VIII – DA INEXISTÊNCIA DE TRIBUTAÇÃO CONSOLIDADA DO GRUPO ECONÔMICO NO BRASIL: Afirma que “o regime jurídico tributário no Brasil segue o referido padrão societário ao tributar individualmente as pessoas jurídicas, não admitindo a consolidação com base no grupo econômico, ou seja, a transferência de ativos intragrupo sem tributação e a consolidação de seus resultados para fins de tributação, o que resulta na existência de normas sobre distribuição disfarçada de lucros e preços de transferência aplicáveis em operações intragrupo”. (...) Nesse contexto, “as personalidades jurídicas das empresas envolvidas na transação objeto do auto não podem ser desconsideradas sem que o fisco questione o contribuinte, investigue e comprove a falta de substância dessas pessoas jurídicas. Na operação em questão todas as empresas possuem a substância necessária para a realização de suas atividades e foram constituídas, muito antes da reorganização empresarial analisada, com propósito negocial”.
- ✓ Diz que “a aquisição de uma nova participação societária pela Recorrente (ainda que de outra empresa do mesmo grupo econômico) representa um novo investimento e é necessária para as suas atividades, com os juros do financiamento para a sua aquisição resultando em despesas necessárias e, conseqüentemente, dedutíveis. E que este próprio E. CARF decidiu nesse sentido em caso onde uma subsidiária tomou empréstimo para a aquisição de ações de emissão de sua controladora (depois a subsidiária ainda foi incorporada pela controladora que passou a deduzir os juros). E que “o fisco pretende utilizar o regime jurídico brasileiro apenas a seu favor, ou seja, na dedução de despesas e operações de compra por empresas brasileira intragrupo pretende desconsiderar os efeitos fiscais da transação e glosar a dedutibilidade das despesas. Todavia, no caso de eventual venda desses mesmos ativos, buscará a sua tributação”.
- ✓ IX – DO EXEMPLO HIPOTÉTICO DA CAPITALIZAÇÃO – DEDUTIBILIDADE DE JUROS SOBRE CAPITAL PRÓPRIO: Diz que “a capitalização da Holding Belga na Recorrente resultaria no aumento do seu patrimônio líquido, que é base para a distribuição de juros sobre capital próprio (JCP). A legislação (art. 9º da Lei nº 9.249/95) permite que até 50% dos lucros do exercício ou acumulados sejam pagos aos acionistas como JCP, ao invés de dividendos, e sejam dedutíveis do IRPJ e da CSLL”. E que “este próprio E. CARF decidiu dessa forma em dois julgados recentes. O caso concreto dos acórdãos 1302-001.945 (2016) e 1402-002.443 (2017) também tratou de transação onde a empresa autuada obteve empréstimo de sua controladora e utilizou tais recursos para adquirir participação societária em uma outra empresa que já era

controlada pelo grupo. O fisco glosou as despesas do empréstimo, alegando que o montante deveria ter sido capitalizado. Todavia, este E. CARF reconheceu que em caso de capitalização seria possível o pagamento de JCP, que por sua vez, seria dedutível assim como dos juros glosados. Os JCP ainda são tributados pelo IRRF, assim como os juros auçados”.

Em 27/07/2018 a Recorrente promoveu a juntada da petição de fls. 7265-7262 em que requer o adiamento do julgamento do presente processo alegando, em suma:

- a) Que o presente caso trata de uma completa reestruturação tributária, e que a fiscalização levou quase 04 (quatro) anos para concluir o trabalho fiscal, que foi conduzido pela Delegacia de Fiscalização dos Maiores Contribuintes;
- b) Aduz que o auto de infração foi lavrado em 24/03/2017 e, tendo tomado ciência em 30/03/2017 impugnou o lançamento em 28/04/2017, antes mesmo do prazo fatal;
- c) Que a impugnação foi julgada em 24/10/2017 e a Recorrente intimada da decisão da DRJ em 16/11/2017, apresentando o presente Recurso Voluntário em 15/12/2017;
- d) O processo foi recebido pelo CARF em 26/12/2017 e distribuído a este Relator em 17/05/2017;
- e) Que o processo ainda não foi incluído em pauta de julgamento;
- f) Que o presente processo andou em velocidade acima da média para processos dessa complexidade, e que levou aproximados 14 meses entre a lavratura e recepção pelo CARF;
- g) Que com o intuito de robustecer os argumentos e o debate do caso, contratou um parecer jurídico do Prof. Luis Eduardo Shoueri, conforme correspondência datada de 20/07/2018 (que anexa), onde solicita 60 (sessenta dias) para conclusão dos trabalhos;
- h) Que tendo em vista o rápido andamento do processo comparado a uma fiscalização que durou quase 4 anos, aguardar um prazo de 60 dias em nada prejudicará o crédito em discussão.
- i) A correspondência anexa à referida petição, elaborada pelo Ilmo. Prof. Shoueri, apresenta análises superficiais e preliminares no sentido de entender que o lançamento careceria de fundamentação legal.

Cumprindo as determinações regimentais do CARF, este Relator indicou o presente processo para pauta de julgamento em 23/07/2018, portanto, antes da juntada da referida petição.

A pauta de julgamento foi publicada no dia 03/08/2017, em 06/08/2018 a Recorrente apresentou novo pedido de retirada de pauta, o qual foi indeferido pelo Presidente de Turma em razão da ausência de previsão regimental para a retirada com base nos elementos apresentados pela parte.

Às fls.7274 dos autos – Acórdão de nº 1401002.825 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, que julgou o recurso voluntário interposto, recebendo a seguinte ementa:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-Calendário: 2012, 2013, 2014, 2015

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 em que não houve efetivo fluxo financeiro e a operação poderia ter sido realizada de forma diversa. Ademais, não se considera como usual ou normal a despesa financeira na situação fática dos autos.

DEDUTIBILIDADE DAS DESPESAS PARA A BASE DE CÁLCULO DA CSLL.

Inaplicabilidade, ao caso, do art. 57 da Lei n 8.981/1995, posto que tal dispositivo não determina que haja identidade com a base de cálculo do IRPJ.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. NÃO CABIMENTO

O TVF fundamenta a qualificação na suposta obrigatoriedade de o contribuinte ter realizado a operação de forma diversa. Entretanto, havendo dois caminhos possíveis e lícitos, cabe ao particular a escolha da decisão que entender mais adequada. Entretanto, no caso concreto, a despesa foi considerada indedutível. Sendo este o fundamento do lançamento. Outrossim, a própria dificuldade de conceituação da usualidade, normalidade e necessidade impõem, no caso concreto, a necessidade de aplicação de entendimento mais benéfico ao contribuinte, nos termos do que dispõe o art. 112 do CTN.

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.

LANÇAMENTOS DECORRENTES. CSLL.

Solução dada ao litígio principal, relativo ao IRPJ, estende-se no que couber, aos demais lançamentos decorrentes quando tiver por fundamento o mesmo suporte fático.

APLICAÇÃO DO ART. 57 § 3º DO REGIMENTO INTERNO DO CARF. FACULDADE DO JULGADOR. Plenamente cabível a aplicação do respectivo dispositivo regimental uma vez que a Recorrente não inova nas suas razões já apresentadas em sede de impugnação, as quais foram claramente analisadas pela decisão recorrida.

BASE DE CÁLCULO DA CSLL. CORREÇÃO DO VALOR LANÇADO.

É correta a decisão que observando erros na apuração do crédito, promove aos devidos ajustes. Recurso de Ofício não deve ser provido.

Isto porque, segundo entendimento da turma julgadora, “o art. 57 da Lei 8.981/95 não autoriza, de forma alguma, a aplicação indiscriminada das disposições regentes do Imposto de Renda na verificação dos contornos de incidência da CSLL, mas preserva, expressamente, os ditames próprios da definição de sua base de cálculo, da forma como realizado pelas disposições até então vigentes, mantendo, assim, as normas contidas na mencionada Lei 7.689/88, nos termos ali então especificamente apontados. Por sua vez, o art. 2º, parágrafo 1º, alínea ‘c’ da Lei 7.689/88, expressamente faz referência aos específicos ajustes (exclusões e adições) a serem aplicados ao resultado do período-base, apurado a partir da aplicação das expressas disposições da legislação comercial, distinguindo a composição da base de cálculo da Contribuição em questão, assim, às regras próprias da legislação do Imposto sobre a Renda.” (...).

Às fls. 7322 dos autos – RECURSO ESPECIAL interposto pela PFN.

Às fls. 7339 dos autos – Despacho de Exame de Admissibilidade de Recurso Especial, concluindo pela caracterização da divergência de interpretação suscitada, ADMITINDO o Recurso Especial interposto.

Às fls. 7352 dos autos – EMBARGOS DE DECLARAÇÃO INTERPOSTO PELA RECORRENTE. Os vícios apontados são os seguintes:

- a) Omissão quanto a argumentos relativos à necessidade da despesa dos juros do empréstimo;
- b) Omissão quanto a argumentos relativos à usualidade do nível de endividamento no segmento de atividade da embargante e a alegação de suposto endividamento excessivo, bem como sobre a taxa de juros contratada;
- c) Omissão quanto à aplicação do art. 299 do RIR/99 na interpretação do art. 57 da Lei nº 8.981/1995 para fins de apuração da base de cálculo da CSLL;

- d) Omissão quanto ao pedido de recálculo do suposto débito de IRPJ e CSLL mediante a recomposição da base de cálculo dos referidos tributos com a dedução dos valores que seriam pagos a título de TJLP;
- e) Contradição a respeito da necessidade da despesa dos juros do empréstimo – opção de empréstimo x necessidade da despesa de juros;
- f) Contradição a respeito da necessidade da despesa dos juros do empréstimo – inexistência de propósito negocial;
- g) Contradição a respeito da necessidade da despesa dos juros do empréstimo – ausência de propósito negocial ou necessidade da despesa – fundamento da autuação, e;
- h) Omissão quanto à distinção de tratamento feita no julgamento entre a dedutibilidade da despesa de juros e a penalidade – dificuldade.

No item 4 dos embargos, a contribuinte informa que são complementados pelo parecer do professor Luiz Eduardo Schoueri, juntado às fls. 7386/7454, apresentado na mesma data da apresentação dos embargos.

Às fls. 7502 dos autos – DESPACHO da 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária de **ADMISSIBILIDADE DE EMBARGOS, rejeitando os embargos de declaração opostos, com fundamento no art. 65, caput, do Anexo II, do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015.**

Às fls. 7534 dos autos – RECURSO ESPECIAL interposto pelo Contribuinte.

Às fls. 7780 a 7786 consta Mandado de Intimação recebido em 19/12/19 onde este Conselho foi cientificado de decisão que deferiu tutela provisória recursal para que os embargos de declaração inadmitidos fossem submetidos ao órgão colegiado do CARF.

Em cumprimento à referida decisão o processo foi encaminhado para que este Relator submete-se o referido recurso à análise de admissibilidade do colegiado.

É o relatório do essencial.

Voto

Conselheiro Daniel Ribeiro Silva - Relator.

Observo que as referências a fls. feitas no decorrer deste voto se referem ao e-processo.

Verifica-se que os presentes embargos apenas foram submetidos a este colegiado em razão da irresignação da embargante quanto à decisão do Presidente desta TO que inadmitiu

o recurso por entender que, além de inexistirem os vícios alegados, a contribuinte buscava rediscutir o mérito, o que não seria cabível através do recurso manejado.

A análise preliminar da admissibilidade dos embargos através de decisão monocrática do Presidente da TO é previsão regimental contra a qual a recorrente se insurge, demonstrando o seu ímpeto de tentar rediscutir a matéria, a qualquer custo, por via de embargos de declaração.

Entretanto, decisão judicial deve ser cumprida. Ressalto, que a decisão determinou, tão somente, a submissão dos embargos para análise deste colegiado. Não houve, portanto, análise efetiva da existência dos vícios alegados, bem como, não se determinou que os aclaratórios fossem admitidos.

Assim, em outras palavras, a decisão judicial determinou que este Colegiado, e não o presidente monocraticamente, avaliasse a admissão e eventual acolhimento ou rejeição do recurso.

Pois bem, entendo que o despacho de admissibilidade ora atacado foi absolutamente claro e correto na sua análise, e adoto as mesmas razões de decidir como minhas no presente momento:

a) Omissão quanto a argumentos relativos à necessidade da despesa dos juros do empréstimo

Aduz a embargante, sob o título PRIMEIRA OMISSÃO – A NECESSIDADE DA DESPESA DOS JUROS DO EMPRÉSTIMO, que o colegiado deixou de se pronunciar acerca de argumentos recursais tendentes a demonstrar a necessidade do empréstimo efetuado junto à controladora, relativos aos resultados obtidos a partir do recebimento desses recursos.

Ao iniciar a argumentação acerca dessa primeira alegação de omissão, a embargante menciona que o acórdão embargado reconheceu que não haveria questionamento acerca do propósito negocial, que o colegiado apenas reproduziu as razões da decisão DRJ e contesta trechos da decisão embargada, sem, contudo, apontar qualquer omissão, contradição ou obscuridade, em relação a essas questões, capaz de ensejar a oposição de embargos. Portanto, tais pontos não serão considerados neste ponto da análise de admissibilidade dos embargos.

Além disso, sob esse mesmo título, tem-se breve alegação de contradição, qual seja, que “Quando o v. voto vencedor indica que não houve capitalização porque não houve o ingresso de recursos financeiros no capital da Embargante, há clara contradição com a afirmação feita páginas adiante no sentido de que “entendo que, no caso concreto, poderia a Recorrente efetuar a operação de reestruturação da forma que entendesse correta, desde que lícita. E assim o fez” (fls. 7.313)”. Considerada a primeira alegação de contradição, a ser tratada mais adiante, que aponta haver oposição entre o reconhecimento da liberdade empresarial e o não reconhecimento da necessidade da despesa com os juros decorrentes da opção pelo empréstimo, a questão tangenciada pela embargante, nos termos do trecho transcrito, será tida como contemplada na análise dessa primeira alegação de contradição.

A embargante, em síntese, assim argumenta:

Embora o auto de infração tenha sido lavrado sob o argumento de que no caso em tela teria havido falta de propósito negocial para concluir que as despesas de juros não seria necessárias à Embargante, entendimento este mantido pela r. decisão de primeira instância administrativas, o v. acórdão embargado reconheceu que não haveria questionamento acerca do propósito negocial, já que nenhuma das transações teria sido desconsiderada, mantendo, no entanto, a autuação com fundamento apenas na falta de necessidade das despesas.

Neste sentido, o v. acórdão embargado simplesmente reproduziu as razões da r. decisão de primeira instância administrativa, sem qualquer análise a importante argumentos trazidos pela Embargante, conforme se verá a seguir.

De acordo com o v. acórdão embargado, o empréstimo realizado pela controladora da Embargante “não teve efeitos financeiros práticos já que não houve efetivo ingresso” (fls. 7289) ou “quanto à necessidade da capitalização ou não, tal discussão é infrutífera na medida em que a capitalização efetivamente não ocorreu” (fls. 7289).

A primeira comprovação de que estas afirmações são inverídicas é [...]

[...]

Quando o v. voto vencedor indica que não houve capitalização porque não houve o ingresso de recursos financeiros no capital da Embargante, há clara contradição com a afirmação feita páginas adiante no sentido de que “entendo que, no caso concreto, poderia a Recorrente efetuar a operação de reestruturação da forma que entendesse

correta, desde que lícita. E assim o fez” (fls. 7.313).

[...]

O v. acórdão embargado se omitiu de analisar todas as consequências do aumento de capital da Embargante, v.g., o aumento das suas exportações, devidamente comprovado no recurso voluntário, verbis (fls. 7208/7209):

[...]

O aumento das exportações da Embargante para as suas controladas situadas no exterior gerou aumento das receitas de exportação e, conseqüentemente, o aumento da receita tributável pelo IRPJ e pela CSLL, conseqüências que são inteiramente ignoradas pelo v. acórdão embargado, uma vez que o voto do i Conselheiro Relator Daniel Ribeiro Silva não dedica uma única linha a este assunto.

(Grifei)

Considerado o exposto e compulsada a decisão embargada, verifica-se que o vício alegado não constitui hipótese prevista no art. 65, do Anexo II, do RICARF, mas apenas busca rediscutir a alegação acerca da dedutibilidade dos juros decorrentes do empréstimo, destacando os resultados positivos alcançados a partir da aquisição da nova participação societária e asseverando serem prova da necessidade do empréstimo e, por conseqüência, da dedutibilidade da despesa com juros, sendo para tanto ineficaz a via dos embargos.

Isso porque, não se discute nos autos os meios escolhidos para a promoção da reestruturação societária, ou a escolha do grupo econômico pela reorganização, mas a

necessidade da despesa, para fins de dedução da BC do IRPJ e CSLL. Confira-se trecho do voto condutor:

Não se questiona o resultado jurídico das operações de reorganização societária, mas sim a desnecessidade do referido empréstimo, que não teve efeitos financeiros práticos já que não houve efetivo ingresso, para aquisição indireta de um investimento que já era da própria controladora.

Vejam que na Ata de Reunião de Sócios Quotistas, apresentadas pelo contribuinte, datada em 05 de junho de 2012, foi autorizado que os administradores da Sociedade negociassem os termos da aquisição da Holding Belga, incluindo o preço e a forma de pagamento, que poderá ser à vista ou parcelada e poderá envolver negociação de crédito ou financiamento ou conferência de participação societária na Sociedade, bem como para assinar todos e quaisquer documentos necessários e a tomar as medidas necessárias para formalizar tal aquisição.

Assim, a própria reunião de sócios autorizou que tal aquisição pudesse ser feita, também, através de incorporação de ações.

Ademais, grande parte da reestruturação societária realizada pelo grupo se deu através do instrumento de incorporação e integralização de participações societárias.

Desta feita, não há sentido de se entender como normal e usual um empréstimo de aproximadamente 800 milhões (que financeiramente não ingressou no caixa da Recorrente), firmado pela sua controladora para aquisição da Holding Belga que também era sua controlada.

Não se questiona a possibilidade de uma controladora firmar empréstimos com controlada, até porque não seria razoável exigir que a controlada buscasse empréstimo em mercado com disponibilidade financeira dentro do próprio grupo.

Entretanto, no caso concreto, analisando o contexto fático, e sem invalidar o empréstimo feito, o autuante entendeu que a operação não era necessária para se transferir a Holding Belga para a BD, e por isso glosou os efeitos tributários de tal despesa.

Ademais, a análise de usualidade, normalidade e necessidade é fática e deve ser analisada em cada caso, razão pela qual precedentes como o indicado pela Recorrente não podem ser aplicáveis.

Por sua vez, quanto à necessidade de capitalização ou não, tal discussão é infrutífera na medida em que a capitalização efetivamente não ocorreu, e tal fundamento foi utilizado de forma subsidiária e complementar pelo agente fiscal.

Desta feita, o ponto principal está na análise da necessidade ou não da despesa, para fins de dedução da BC do IRPJ e CSLL.

[...]

No mais, quanto aos demais termos, da análise dos autos é fácil constatar que o Recurso Voluntário apresentado, a exceção dos tópicos já analisados, constitui-se de repetição dos argumentos utilizados em sede de impugnação e, em verdade, acabam por repetir e reafirmar a tese sustentada pelo contribuinte, as quais foram detalhadamente apreciadas pelo julgador a quo.

[...]

Assim, desde já proponho a manutenção da decisão recorrida pelos seus próprios fundamentos, considerando-se como se aqui transcrito integralmente o voto da decisão

recorrida, com exceção da parte relativa à qualificação da multa e da CSLL que serão analisadas posteriormente:

[...]

Por meio de outras reorganizações societárias, as demais sociedades do Grupo na América Latina (Chile, Equador, Costa Rica, Venezuela e Argentina) teriam sido transferidas para a Holding Belga (Stanley Black & Decker Latin American Holding B.V.B.A), que pertencia à Chesapeake.

No dia 06/06/2012, a Chesapeake aumentou o capital social da BD Brasil em R\$187.078.900,00, transferindo 19,77% (7.600 ações) da Holding Belga. O valor das ações foi avaliado pela ACAL AUDITORES INDEPENDENTES S/S, CNPJ n.º 07.377.136/000164, com sede no Rio de Janeiro/RJ.

Conforme esclarecimentos prestados pela impugnante, a BD Brasil adquiriu a integralidade das ações da Holding Belga, sendo 19,77% por meio do já referido aumento de capital e 80,23% (30.841 ações) por meio de um empréstimo concedido por sua própria sócia (Chesapeake). Esse empréstimo, no valor de R\$759.247.300,00, teria a duração de 25 anos, com juros anuais de 13% ao ano:

[...]

A Fiscalização considerou essas despesas indedutíveis, não necessárias, pois a aquisição das ações da Holding Belga não seria necessária à atuação da impugnante, não caracterizando novo investimento ou empreendimento do Grupo Econômico.

A reestruturação perpetrada pelo Grupo SBD, estaria camuflando um planejamento tributário que visaria exclusivamente à erosão da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, mediante o endividamento abusivo realizado

da forma descrita, e a expatriação de lucros sem a devida tributação.

[...]

3.2 – DOS DISPOSITIVOS LEGAIS UTILIZADOS PARA A AUTUAÇÃO E DA INDEDUTIBILIDADE DAS DESPESAS NÃO NECESSÁRIAS.

A empresa autuada deduziu as despesas com juros declarando-os nas DIPJ e ECF como “Juros Pagos Decorrentes de Empréstimos com Pessoas Vinculadas ou Situadas em País com Tributação Favorecida (Lei n.º 12.249/2010, arts. 24 e 25)”.

[...]

Em seu TVF, a Fiscalização demonstrou os dispositivos legais utilizados na análise da necessidade ou não de uma despesa.

O conceito de despesas necessárias foi trazido pelo artigo 47, da Lei n.º 4.506/64, e foi consolidado no RIR/99, Decreto n.º 3.000/99, como abaixo transcrito:

[...]

Combinando os transcritos dispositivos legais, os juros pagos ou incorridos são dedutíveis, como despesa operacional, desde que necessários (art. 299 do RIR/1999) e atendam às normas específicas (art. 374 do RIR/1999).

Também transcreveu o texto contendo a exposição de motivos dos arts. 24 e 25 da MP 472/2009, convertida na Lei n.º 12.249/2010:

[...]

Conclui-se que essa lei veio impor limites a uma determinada forma abusiva de endividamento, perpetrada para reduzir a base de cálculo do IRPJ e da CSLL. Os juros pagos ou creditados decorrentes de empréstimos entre empresas vinculadas devem ser necessários à atividade e respeitar limites em relação ao patrimônio líquido da empresa no Brasil para serem dedutíveis.

A Autoridade Fiscal conclui que a impugnante criou outra modalidade de endividamento abusivo e que o investimento realizado pela contribuinte BLACK & DECKER DO BRASIL LTDA não foi necessário à sua atuação, não caracterizando portanto, novo investimento ou empreendimento do Grupo Econômico. Tal reestruturação estaria camuflando um planejamento tributário que visa exclusivamente à erosão da base de cálculo do IRPJ e da CSLL e a expatriação de lucros sem a devida tributação.

A Fiscalização também trouxe um acórdão da Câmara Superior de Recursos Fiscais do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – Carf, que considerou como desnecessárias as despesas de juros e variações cambiais relativas a empréstimo de sócia em detrimento à integralização de capital:

[...]

A defesa aponta algumas diferenças entre a decisão listada pela Fiscalização e o caso em análise. Mesmo com as especificidades de cada caso, a conclusão de que as despesas com juros entre empresas de um mesmo grupo econômico são desnecessárias quando realizadas em detrimento à integralização de capital é ponto comum nas duas situações.

Embora a Fiscalização tenha feito algumas alegações sobre o objeto social da Chesapeake e sua sede, a utilização de empresas veículo e o valor das empresas reorganizadas e a impugnante tenha destacado o cumprimento dos aspectos legais do contrato de mútuo e das outras operações relacionadas à reestruturação, vale frisar que o cerne do debate é a análise sobre a necessidade ou não das despesas com juros decorrentes de empréstimo entre empresas que fazem parte do mesmo grupo econômico. Com a exposição dos dispositivos legais relacionados, passemos então à apreciação da questão.

[...]

A análise dos fatos narrados pela Fiscalização nos permite concluir que a transferência da Holding Belga da Chesapeake para a impugnante se tratou de mera organização societária do grupo Stanley. Não houve qualquer aquisição ou movimentação financeira externa a esse grupo.

Por esse motivo, a Fiscalização acertadamente afirmou que a aquisição da Holding Belga não caracterizou novo investimento ou empreendimento do grupo econômico.

Também fez questão de frisar que as empresas têm o direito de se autoorganizar, mas essa liberdade no exercício desse direito não seria absoluta. Afinal, a geração artificial de juros por meio da reorganização de sociedades dentro de um grupo econômico tornaria essas despesas com juros usuais, necessárias e dedutíveis?

A impugnante, no intuito de comprovar que as operações tiveram propósito comercial, descreve o interesse do grupo em reorganizar suas empresas e investir em mercados emergentes, e que tal aquisição pela impugnante propiciou meios para a aquisição de empresas no território brasileiro. Acrescenta que não há preceito legal que a obrigue a adotar a forma jurídica que lhe acarrete o maior ônus fiscal.

[...]

Não se trata de adotar a forma jurídica que acarreta o maior ônus fiscal. Pelo contrário, trata-se de impedir a redução indevida da base tributária.

Não se pode admitir a criação de despesas dedutíveis em virtude de operações sem nenhum propósito comercial. Vale lembrar que, atualmente, o Código Civil, no seu art. 187, veda o abuso de direito, nos seguintes termos:

[...]

A própria impugnante afirma que não houve desembolso ou reembolso em dinheiro, que os contratos de câmbio foram firmados para atender normas regulamentares do Bacen e que o ingresso e reenvio dos recursos financeiros foram simbólicos. E ainda: mesmo se houvesse qualquer interesse em se transferir a Holding Belga e todas as empresas sulamericanas sob seu comando para a BD Brasil, o empréstimo em si, que 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.

Ou seja, havia meios de se estabelecer tal reestruturação (pela integralização de capital, por exemplo) sem afetar, de forma artificial, a apuração do lucro da BD Brasil. A impugnante e o grupo Stanley o qual ela faz parte, contudo, escolheram um Processo 10600.720019/201717 caminho pelo qual os juros foram, de forma desnecessária, criados e deduzidos como despesas na apuração do lucro.

Como já foi dito, o grupo do qual a impugnante faz parte tem o direito de se reestruturar, mas os meios escolhidos para concretizar essa reestruturação não têm o condão de tornar necessários os juros criados entre empresas do grupo econômico advindos de um empréstimo sem qualquer finalidade.

Fica claro, pelo exposto, que não restou demonstrada a necessidade de se efetuar a aquisição da Holding Belga pela impugnante por meio desse empréstimo.

Conclui-se, portanto, que os juros decorrentes do empréstimo realizado da Chesapeake para a impugnante nas operações de reestruturação do grupo Stanley não são dedutíveis, por serem desnecessários.

Como se vê, examinada a questão, o colegiado concluiu pela indedutibilidade da despesa de juros, em síntese, por entender tratar-se de despesa desnecessária, com fundamento na tese de que, preservado o direito do grupo econômico de se reestruturar, a despesa de juros, no presente caso, não atende aos requisitos legais de dedutibilidade, por decorrer de empréstimo não considerado normal e usual, uma vez que foi firmado pela controladora da autuada para aquisição da Holding Belga que também era sua controlada, bem como que “havia meios de se estabelecer tal reestruturação (pela integralização de capital, por exemplo) sem afetar, de forma artificial, a apuração do lucro da BD Brasil”.

Dessa forma, tem-se que a manifestação do colegiado acerca da falta de normalidade e usualidade do empréstimo ampara o entendimento pela impossibilidade de dedução da despesa de juros mesmo em face do anúncio de resultados positivos decorrentes da aquisição da nova participação societária.

Assim, resta não confirmada a omissão apontada, relativa à falta de necessidade da despesa de juros do empréstimo obtido junto à controladora.

b) Omissão quanto a argumentos relativos à usualidade do nível de endividamento no segmento de atividade da embargante e a alegação de suposto endividamento excessivo, bem como sobre a taxa de juros contratada

Aduz a embargante que o colegiado deixou de se pronunciar acerca de argumentos recursais tendentes a demonstrar a usualidade do endividamento que, alega, foi considerado excessivo pela fiscalização, bem como que a taxa de juros contratada é inferior às aplicadas por instituições financeiras brasileiras. Argumenta que “se o endividamento não for excessivo não há fundamento jurídico para se questionar o empréstimo contratado pelo contribuinte” e que “as taxas de juros contratadas são favoráveis à administração pública federal se comparadas com aquelas aplicadas por instituições financeiras brasileiras”. Nesse sentido, em síntese, assim argumenta:

Outra omissão do v. acórdão embargado diz respeito à questão da usualidade do endividamento da Embargante, que de acordo com o fiscal autuante seria excessiva.

O i. Conselheiro Relator Daniel Ribeiro Silva adota como fundamento do seu voto a decisão da DRJ neste aspecto (fls. 7300):

29.2. A medida torna os juros considerados excessivos indedutíveis, segundo critérios e parâmetros legais. O objetivo é controlar o endividamento abusivo junto a pessoa vinculada no exterior, efetuado exclusivamente para fins fiscais 30. O art.

Ocorre que a Embargante, nas razões de seu recurso voluntário, demonstrou que o seu nível de endividamento era compatível com as empresas do mesmo ramo econômico, conforme amplamente demonstrado no recurso voluntário, verbis (fls. 7199/7200):

[...]

*Em que pese toda a fundamentação apresentada pela Embargante demonstrando que o seu nível de endividamento é usual no seu ramo de atividade econômica, para afastar a alegação de que haveria excesso de endividamento indicada pelo fiscal autuante, o **voto condutor do i. Conselheiro Relator Daniel Ribeiro Silva não dedicou uma única linha a esta análise.***

Considerando que não enfrentou a prova apresentada pela Embargante no sentido de que o seu nível de endividamento é normal no seu setor de atividade, o voto condutor do i. Conselheiro Relator Daniel Ribeiro Silva é claramente omissivo ao tratar deste tema, o que justifica a oposição dos presentes Embargos de Declaração a fim de que o tema seja enfrentado expressamente e com clareza.

[...]

Como não houve qualquer referência no v. acórdão embargado a respeito da usualidade do nível de endividamento das empresas do mesmo ramo de atividade econômica da Embargante, demonstrando que o endividamento desta não era excessivo, nem qualquer referência ao fato de que as taxas de juros contratadas são favoráveis à administração pública federal se comparadas com aquelas aplicadas por instituições financeiras brasileiras, bem como sobre os efeitos destas provas sobre a suposta não usualidade ou normalidade do empréstimo contratado pela Embargante, devem os presentes embargos de declaração serem acolhidos a fim de que o v. acórdão embargado seja integrado por estes fundamentos.

Considerado o exposto e compulsada a decisão embargada, verifica-se que o argumento sobre o qual incide a alegação de omissão ataca situação que não se confirma no voto condutor, qual seja, de que a decisão teve fundamento no entendimento de que o nível de endividamento, no cenário examinado, não é usual. Confira-se trecho do voto condutor:

Não se questiona o resultado jurídico das operações de reorganização societária, mas sim a desnecessidade do referido empréstimo, que não teve efeitos financeiros práticos já que não houve efetivo ingresso, para aquisição indireta de um investimento que já era da própria controladora.

[...]

Desta feita, não há sentido de se entender como normal e usual um empréstimo de aproximadamente 800 milhões (que financeiramente não ingressou no caixa da Recorrente), firmado pela sua controladora para aquisição da Holding Belga que também era sua controlada.

Não se questiona a possibilidade de uma controladora firmar empréstimos com controlada, até porque não seria razoável exigir que a controlada buscasse empréstimo em mercado com disponibilidade financeira dentro do próprio grupo.

Entretanto, no caso concreto, analisando o contexto fático, e sem invalidar o empréstimo feito, o autuante entendeu que a operação não era necessária para se transferir a Holding Belga para a BD, e por isso glosou os efeitos tributários de tal despesa.

[...]

Assim, desde já proponho a manutenção da decisão recorrida pelos seus próprios fundamentos, considerando-se como se aqui transcrito integralmente o voto da decisão recorrida, com exceção da parte relativa à qualificação da multa e da CSLL que serão analisadas posteriormente:

[...]

3 MÉRITO

[...]

3.2 – DOS DISPOSITIVOS LEGAIS UTILIZADOS PARA A AUTUAÇÃO E DA INDEDUTIBILIDADE DAS DESPESAS NÃO NECESSÁRIAS.

A empresa autuada deduziu as despesas com juros declarando-os nas DIPJ e ECF como “Juros Pagos Decorrentes de Empréstimos com Pessoas Vinculadas ou Situadas em País com Tributação Favorecida (Lei n.º 12.249/2010, arts. 24 e 25)”.

[...]

Em seu TVF, a Fiscalização demonstrou os dispositivos legais utilizados na análise da necessidade ou não de uma despesa.

O conceito de despesas necessárias foi trazido pelo artigo 47, da Lei n.º 4.506/64, e foi consolidado no RIR/99, Decreto n.º 3.000/99, como abaixo transcrito:

[...]

Despesas operacionais dedutíveis na apuração do lucro real são aquelas que, pela previsão legal, enquadram-se na observância de que os gastos efetuados sejam

estritamente necessários à atividade da pessoa jurídica, sendo, portanto, usuais, normais e compatíveis com o tipo de transação, operação, ou atividade

produtora e geradora de receita.

Para as despesas financeiras serem consideradas dedutíveis, devem ser necessárias para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa.

Por meio do Parecer Normativo – CST nº 32/81, a Receita Federal do Brasil detalhou o seu entendimento sobre a necessidade das despesas, consignando que “o gasto é necessário quando essencial a qualquer transação ou operação exigida pela exploração das atividades principais ou acessórias, que estejam vinculadas com as fontes produtoras dos rendimentos”. Ao tratar de despesa normal, o parecer normativo afirma que “é aquela que se verifica comumente no tipo de operação ou transação efetuada e que, na realização do negócio, se apresenta de forma usual, costumeira ou ordinária. O requisito de usualidade deve ser interpretado na acepção de habitualidade na mesma espécie de negócio”.

A Autoridade Fiscal cita ainda o art. 374 do RIR/99, que traria outras condições para que os juros pagos possam ser considerados como despesa:

[...]

Combinando os transcritos dispositivos legais, os juros pagos ou incorridos são dedutíveis, como despesa operacional, desde que necessários (art. 299 do RIR/1999) e atendam às normas específicas (art. 374 do RIR/1999).

[...]

Também transcreveu o texto contendo a exposição de motivos dos arts.24 e 25 da MP 472/2009, convertida na Lei nº 12.249/2010:

[...]

29.2. A medida torna os juros considerados excessivos indedutíveis, segundo critérios e parâmetros legais. O objetivo é controlar o endividamento abusivo junto a pessoa vinculada no exterior, efetuado exclusivamente para fins fiscais

[...]

Como já foi dito, o grupo do qual a impugnante faz parte tem o direito de se reestruturar, mas os meios escolhidos para concretizar essa reestruturação não têm o condão de tornar necessários os juros criados entre empresas do grupo econômico advindos de um empréstimo sem qualquer finalidade.

Fica claro, pelo exposto, que não restou demonstrada a necessidade de se efetuar a aquisição da Holding Belga pela impugnante por meio desse empréstimo.

Conclui-se, portanto, que os juros decorrentes do empréstimo realizado da Chesapeake para a impugnante nas operações de reestruturação do grupo Stanley não são dedutíveis, por serem desnecessários.

A alegação de omissão, assim como no item anterior, é relacionada à conclusão alcançada no acórdão embargado de que é desnecessária a despesa de juros em tela.

Nesse ponto, cabe aqui repetir que o colegiado concluiu pela indedutibilidade da despesa de juros, em síntese, por entender tratar-se de despesa desnecessária, com fundamento na tese de que, preservado o direito do grupo econômico de se reestruturar, a despesa de juros, no presente caso, não atende aos requisitos legais de dedutibilidade, por decorrer de

empréstimo não considerado normal e usual, uma vez que foi firmado pela controladora da autuada para aquisição da Holding Belga que também era sua controlada, bem como que “havia meios de se estabelecer tal reestruturação (pela integralização de capital, por exemplo) sem afetar, de forma artificial, a apuração do lucro da BD Brasil”.

Dessa forma, tem-se que a razão que levou o colegiado à conclusão pela falta de normalidade e usualidade do empréstimo não está relacionada ao índice de endividamento da contribuinte, de modo que, a expressão do entendimento, amparado no fato de que o empréstimo foi firmado pela controladora da autuada para aquisição da Holding Belga que também era sua controlada, bem como que havia outros meios de se estabelecer tal reestruturação, resolve o argumento recursal relativo à usualidade de seu nível de endividamento no seu ramo de atividade econômica.

Assim, resta não confirmada a segunda omissão apontada, relativa à usualidade do nível de endividamento.

c) Omissão quanto à aplicação do art. 299 do RIR/99 na interpretação do art. 57 da Lei n.º 8.981/1995 para fins de apuração da base de cálculo da CSLL

A embargante alega “a omissão do voto condutor quanto à aplicação do princípio da legalidade estrita e, conseqüentemente a não aplicação do art. 57 da Lei n.º 8.981/1995, único dispositivo legal indicado na autuação para a glosa das despesas na apuração da CSLL”.

Nesse sentido, alega serem distintas as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL e que a manutenção do lançamento da CSLL caracteriza interpretação extensiva do art. 57 da Lei n.º 8.981/1995. Em síntese, assim argumenta:

A falta de identidade entre a base de cálculo do IRPJ e da CSLL é evidenciada pelo v. acórdão ao citar o art. 57 da Lei n.º 8.981/1995, que dispõe que são “mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor”, verbis:

“Art. 57 - Aplicam-se à Contribuição Social sobre o Lucro (Lei n.º 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”. O art. 57 da Lei n.º 8.981/1995 apenas unificou as “normas de apuração e de pagamento”, ou seja, a opção por um dos regimes de apuração do IRPJ – lucro real, presumido ou arbitrado – tem como consequência obrigatória a apuração da CSLL pelo mesmo regime.

Tal previsão não altera a base de cálculo da CSLL e, portanto, não pode servir como fundamento para extensão de efeitos da legislação do IRPJ para a CSLL para fins de alteração de base de cálculo.

Isto porque a regra geral de dedutibilidade prevista no art. 299 do RIR/99 é aplicável somente ao IRPJ, não se aplicando à CSLL por ausência de fundamento legal.

Resta, portanto, demonstrada a omissão do voto condutor quanto à aplicação do princípio da legalidade estrita e, conseqüentemente a não aplicação do art. 57 da Lei n.º 8.981/1995, único dispositivo legal indicado na autuação para a glosa das despesas na apuração da CSLL.

Assim, a embargante repisa as alegações do recurso voluntário, inovando apenas ao especificar sua demanda de aplicação do princípio da estrita legalidade e o entendimento pela ocorrência de interpretação extensiva.

Considerado o exposto e compulsada a decisão embargada, verifica-se que o vício alegado não constitui hipótese prevista no art. 65, do Anexo II, do RICARF, mas apenas busca rediscutir a adoção da mesma orientação decisória para IRPJ e CSLL. Veja-se excerto do voto vencedor:

A despeito do entendimento do nobre Relator, segundo o qual não se poderia utilizar o artigo 57 da Lei 8.981/95 para justificar a adição de despesas tidas como indedutíveis perante a legislação do IRPJ, na base de cálculo da CSLL, é de se reconhecer exatamente o contrário. Ora, o citado dispositivo reflete a intenção do legislador de evitar a repetição desnecessária de comandos legais para disciplinar a metodologia de determinação das bases impositivas das duas exações, naquilo em que as sistemáticas tinham de comum. Por exemplo:

como as bases impositivas do IRPJ e da CSLL partem do lucro líquido ou o resultado contábil do período de apuração torna-se dispensável repetir os conceitos de receita bruta, receita líquida, custos e despesas operacionais, etc, aplicáveis à CSLL, se os mesmos estão devidamente definidos na legislação do IRPJ.

No que tange à CSLL, a exigência fiscal apurada no IRPJ ocasiona insuficiência na determinação da base de cálculo desta contribuição, o que ensejou a lavratura do respectivo auto de infração.

A exigência fiscal relativa a esta contribuição é mera decorrência dos fatos apurados no auto de infração do imposto de renda pessoa jurídica (IRPJ). Subsistindo a matéria fática que ensejou o lançamento matriz (IRPJ), igual sorte deve colher aquele auto de infração lavrado por mera decorrência, tendo em vista o nexo causal entre eles.

Pelo exposto, é procedente o auto de infração de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido CSLL, portanto, de se negar provimento ao recurso voluntário, naquilo que se refere ao lançamento de CSLL.

Dessa forma, tem-se que não assiste razão à embargante, uma vez que houve pronunciamento claro do colegiado acerca das razões para adoção da mesma orientação decisória do IRPJ para a manutenção do lançamento da CSLL, bem como que a essência do argumento sobre o qual recaiu a alegação de omissão foi considerada pela decisão embargada, que não mencionou o termo princípio da estrita legalidade, tampouco mencionado no recurso voluntário, de modo que, o colegiado não está obrigado a se manifestar acerca de questão não suscitada no respectivo recurso e, além disso, encontrou razões suficientes para proferir sua decisão sobre a matéria.

Assim, resta não caracterizada a terceira omissão apontada, relativa à adoção da mesma orientação decisória para IRPJ e CSLL.

d) Omissão quanto ao pedido de recálculo do suposto débito de IRPJ e CSLL mediante a recomposição da base de cálculo dos referidos tributos com a dedução dos valores que seriam pagos a título de TJLP

Aduz a embargante que “o v. acórdão embargado quedou-se inerte também em relação a parte do pedido da Embargante para que fosse “recalculado o suposto débito de IRPJ e CSLL mediante a recomposição da base de cálculo dos referidos tributos, com a dedução das referidas bases do valor equivalente àquele que seria pago a título de JCP para a controladora no exterior caso a Recorrente tivesse optado pela capitalização dos recursos oriundos do exterior”, razão pela qual há outra omissão bastante evidente no v. acórdão embargado”.

Da leitura do acórdão embargado extrai-se que o vício alegado não constitui hipótese prevista no art. 65, do Anexo II, do RICARF, mas apenas busca nova discussão acerca do pedido de recálculo dos valores lançados, formulado sob o argumento de que, em relação ao empréstimo obtido junto à controladora, “o fiscal autuante entendeu que a controladora estrangeira da Embargante deveria ter capitalizado esta última mediante a conferência das sociedades situadas no exterior para aumento de seu capital”.

Isso porque, o colegiado não deixou de se manifestar acerca do pedido, mas indicou a falta de relação das aventadas consequências de uma nunca ocorrida capitalização com a matéria em discussão nos autos. Confira-se trecho do voto condutor:

Passo a analisar inicialmente os novos argumentos trazidos em sede de recurso voluntário.

[...]

Diz ainda que a capitalização da Holding Belga na Recorrente resultaria no aumento do seu patrimônio líquido, que é base para a distribuição de juros sobre capital próprio (JCP). A legislação (art. 9º da Lei nº 9.249/95) permite que até 50% dos lucros do exercício ou acumulados sejam pagos aos acionistas como JCP, ao invés de dividendos, e sejam dedutíveis do IRPJ e da CSLL.

[...]

Em que pese concorde com parte dos argumentos aduzidos pela Recorrente, entendo que a ela não aproveitam.

[...]

Desta feita, não há sentido de se entender como normal e usual um empréstimo de aproximadamente 800 milhões (que financeiramente não ingressou no caixa da Recorrente), firmado pela sua controladora para aquisição da Holding Belga que também era sua controlada.

Não se questiona a possibilidade de uma controladora firmar empréstimos com controlada, até porque não seria razoável exigir que a controlada buscasse empréstimo em mercado com disponibilidade financeira dentro do próprio grupo.

Entretanto, no caso concreto, analisando o contexto fático, e sem invalidar o empréstimo feito, o autuante entendeu que a operação não era necessária para se transferir a Holding Belga para a BD, e por isso glosou os efeitos tributários de tal despesa.

Ademais, a análise de usualidade, normalidade e necessidade é fática e deve ser analisada em cada caso, razão pela qual precedentes como o indicado pela Recorrente não podem ser aplicáveis.

Por sua vez, quanto à necessidade de capitalização ou não, tal discussão é infrutífera na medida em que a capitalização efetivamente não ocorreu, e tal fundamento foi utilizado de forma subsidiária e complementar pelo agente fiscal.

Desta feita, o ponto principal está na análise da necessidade ou não da despesa, para fins de dedução da BC do IRPJ e CSLL.

Assim, não há como acolher tais argumentos.

Assim, resta não caracterizada a quarta omissão apontada, relativa a pedido de recálculo dos valores lançados, amparado na não ocorrida capitalização da Holding Belga na ora embargante.

e) Contradição a respeito da necessidade da despesa dos juros do empréstimo – opção de empréstimo x necessidade da despesa de juros

Aduz a embargante que o colegiado incorreu em contradição, quando decidiu por considerar desnecessária a despesa com juros relativos ao empréstimo contraído junto à controladora, já que reconheceu, na análise do caso, “a liberdade empresarial de, amparada por lei, chegar ao resultado que busca, através de qualquer dos caminhos possíveis”. Nesse sentido, em síntese, assim argumenta:

A contradição é patente, pois, o v. acórdão pugna pela liberdade empresarial e pela legalidade de empréstimos entre empresas do mesmo grupo, mas ao mesmo tempo rejeita a operação feita pela Embargante sob o argumento de que havendo outra forma não onerosa de se obter o resultado pretendido, o contribuinte deve optar por ela e não decidir livremente como lhe melhor convir.

Ora, se o contribuinte é livre para escolher a forma como organiza seus negócios, não haveria que se desconsiderar o empréstimo realizado e se questionar a necessidade da despesa pelo fato de ter optado por uma operação lícita para financiar uma de suas atividades prevista no seu contrato social.

Em outras palavras, o v. acórdão é contraditório quando diz que o contribuinte tem liberdade para organizar os seus negócios, mas no caso concreto não tem, porque o acórdão embargado, ao anular um dos efeitos do empréstimo contratado pela Embargante com a sua controladora no exterior, nada mais fez do que dizer que esta opção não era válida.

[...]

Assim, a fundamentação do voto do i. Conselheiro Relator Daniel Ribeiro Silva, vencedor em relação à questão da indedutibilidade dos juros decorrentes do empréstimo contratado pela Embargante com sua controladora no exterior, é contraditória, pois ora diz que o contribuinte tem o direito de organizar seus negócios, mas nega uma consequência deste direito, sem que tenha anulado os negócios jurídicos a ele vinculados.

O v. acórdão embargado precisa ser claro em um sentido: ou o contribuinte não tem o direito de organizar seus negócios jurídicos da forma que melhor lhe parecer, inclusive com o reconhecimento das consequências tributárias destes atos, ou tem este direito.

Considerado o exposto e compulsada a decisão embargada, verifica-se que o vício alegado não constitui hipótese prevista no art. 65, do Anexo II, do RICARF, mas

representa contestação da razão de decidir pela indedutibilidade dos juros decorrentes do empréstimo firmado por sua controladora para aquisição da Holding Belga, sendo para tanto inadequada a via dos embargos.

Isso porque, da leitura dos embargos, extrai-se que a embargante, nesse ponto, fundamenta os embargos na tese de que não é possível considerar não usual ou anormal o empréstimo contratado e, em relação à mesma operação, reconhecer a liberdade empresarial.

Por outro lado, o colegiado não “rejeita a operação feita pela Embargante”, como alegado nos embargos, mas, ao considerar as características do empréstimo e o destino dos recursos, conforme já registrado alhures, entende que os juros decorrentes não atendem aos requisitos legais de dedutibilidade. Veja-se excerto do voto condutor:

Veja que, o TVF apontou indícios de simulação e ausência de propósito negocial em parte das operações de reorganização societária, entretanto, o agente fiscal não desconsidera a personalidade jurídica das empresas envolvidas. Não há tributação de grupo econômico, mas simples glosa de uma despesa que, de forma absolutamente fundamentada, entendeu ser desnecessária e, portanto, indedutível.

Não se questiona o resultado jurídico das operações de reorganização societária, mas sim a desnecessidade do referido empréstimo, que não teve efeitos financeiros práticos já que não houve efetivo ingresso, para aquisição indireta de um investimento que já era da própria controladora.

Vejam que na Ata de Reunião de Sócios Quotistas, apresentadas pelo contribuinte, datada em 05 de junho de 2012, foi autorizado que os administradores da Sociedade negociassem os termos da aquisição da Holding Belga, incluindo o preço e a forma de pagamento, que poderá ser à vista ou parcelada e poderá envolver negociação de crédito ou financiamento ou conferência de participação societária na Sociedade, bem como para assinar todos e quaisquer documentos necessários e a tomar as medidas necessárias para formalizar tal aquisição.

Assim, a própria reunião de sócios autorizou que tal aquisição pudesse ser feita, também, através de incorporação de ações.

Ademais, grande parte da reestruturação societária realizada pelo grupo se deu através do instrumento de incorporação e integralização de participações societárias.

Desta feita, não há sentido de se entender como normal e usual um empréstimo de aproximadamente 800 milhões (que financeiramente não ingressou no caixa da Recorrente), firmado pela sua controladora para aquisição da Holding Belga que também era sua controlada.

Não se questiona a possibilidade de uma controladora firmar empréstimos com controlada, até porque não seria razoável exigir que a controlada buscasse empréstimo em mercado com disponibilidade financeira dentro do próprio grupo.

Entretanto, no caso concreto, analisando o contexto fático, e sem invalidar o empréstimo feito, o autuante entendeu que a operação não era necessária para se transferir a Holding Belga para a BD, e por isso glosou os efeitos tributários de tal despesa.

[...]

Assim, desde já proponho a manutenção da decisão recorrida pelos seus próprios fundamentos, considerando-se como se aqui transcrito integralmente o voto da decisão

recorrida, com exceção da parte relativa à qualificação da multa e da CSLL que serão analisadas posteriormente:

[...]

3.2 – DOS DISPOSITIVOS LEGAIS UTILIZADOS PARA A AUTUAÇÃO E DA INDEDUTIBILIDADE DAS DESPESAS NÃO NECESSÁRIAS.

[...]

Combinando os transcritos dispositivos legais, os juros pagos ou incorridos são dedutíveis, como despesa operacional, desde que necessários (art. 299 do RIR/1999) e atendam às normas específicas (art. 374 do RIR/1999).

[...]

A Autoridade Fiscal conclui que a impugnante criou outra modalidade de endividamento abusivo e que o investimento realizado pela contribuinte BLACK & DECKER DO BRASIL LTDA não foi necessário à sua atuação, não caracterizando portanto, novo investimento ou empreendimento do Grupo Econômico. Tal

reestruturação estaria camuflando um planejamento tributário que visa exclusivamente à erosão da base de cálculo do IRPJ e da CSLL e a expatriação de lucros sem a devida tributação.

[...]

3.3 – DA AUSÊNCIA DE PROPÓSITO NEGOCIAL DAS DESPESAS COM JUROS.

Como já foi dito, o grupo do qual a impugnante faz parte tem o direito de se reestruturar, mas os meios escolhidos para concretizar essa reestruturação não têm o condão de tornar necessários os juros criados entre empresas do grupo econômico advindos de um empréstimo sem qualquer finalidade.

Fica claro, pelo exposto, que não restou demonstrada a necessidade de se efetuar a aquisição da Holding Belga pela impugnante por meio desse empréstimo.

Conclui-se, portanto, que os juros decorrentes do empréstimo realizado da Chesapeake para a impugnante nas operações de reestruturação do grupo Stanley não são dedutíveis, por serem desnecessários.

[...]

Em outras palavras, entendo que poderia a Recorrente ter contraído empréstimos nos montantes que bem entendesse perante sua controladora. Trata-se de decisão comercial que não me cabe analisar ou aprovar. Entretanto, a possibilidade de deduzir as despesas financeiras passa pela necessidade de se avaliar os demais requisitos para sua dedutibilidade.

Entretanto, a análise perpetrada pela fiscalização e DRJ acerca da ausência de propósito comercial da operação, pode servir de subsídios e embasamento para análise acerca da efetiva necessidade da despesa.

A necessidade de usualidade, normalidade e necessidade foi trazido pelo artigo 47, da Lei n.º 4.506/64, e foi consolidado no RIR/99, Decreto n.º 3.000/99, como abaixo transcrito:

[...]

Como se vê, as manifestações acerca da liberdade empresarial estão em harmonia com a decisão pela ineditabilidade da despesa de juros, uma vez que servem justamente à deixar claro na decisão que a Administração Tributária buscou avaliar tão somente a usualidade, normalidade e necessidade da operação, para fins de dedução da despesa da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Assim, resta não caracterizada a contradição apontada, relativa à necessidade da despesa dos juros do empréstimo.

f) Contradição a respeito da necessidade da despesa dos juros do empréstimo – indícios e conclusões de inexistência de propósito negocial

A embargante assevera que a adoção do art. 47 da Lei nº 4.506/64 como base legal da conclusão pela ineditabilidade da despesa de juros, diante da forma como é mencionada a ausência de propósito negocial na fundamentação da decisão, caracteriza incorrência no vício de contradição. Nesse sentido, assim argumenta:

*Também é incongruente com a fundamentação o trecho do voto do i. Conselheiro Relator Daniel Ribeiro Silva que reconhece que os fundamentos do auto de infração estão baseados em **indícios e conclusões de inexistência** de propósito negocial (fls. 7316):*

QUanto à qualificação da multa, repetindo o que já afirmei, em que pese a sustentação fática do TVF se firme em indícios e conclusões de inexistência de propósito negocial, abuso de direito e simulação, nenhuma das operações societárias foram desconsideradas.

*Se o auto de infração se baseia em indícios e conclusões de inexistência de propósito negocial, a consequência é o cancelamento da autuação por ausência de provas a respeito da conduta do contribuinte, mesmo porque, conforme ressaltado pelo próprio i. Conselheiro Relator Daniel Ribeiro Silva, não houve desconsideração de qualquer transação. **Não há lançamento tributário baseado em indícios, somente em provas.***

Contudo, o auto de infração aplica o art. 47 da Lei nº 4.506/64, sobre a necessidade das despesas, como uma espécie de cláusula anti-abuso ao arrepio do que foi disposto pelo legislador, como bem aponta o parecer do Professor Luis Eduardo Schoueri (fls. 65 do parecer):

[...]

Entendo, enfim, ser grave o expediente primeiro empregado pelo TVF, posteriormente desenvolvido pela DRJ e finalmente acatado pelo CARF. Pretendeu-se incorporar uma verdadeira cláusula antiabuso na regra do artigo 47 da Lei nº 4.506/64. Sob o manto da desnecessidade da despesa, o verdadeiro motivo para a autuação fiscal foi a falta de propósito negocial – tônica maior do TVF. Isto é, a (suposta) ausência de propósito negocial levaria à desnecessidade da despesa. Esse raciocínio vai indubitavelmente de encontro à intenção do legislador, que jamais vislumbrou pudesse o dispositivo adotar tão amplos contornos. Os testes de necessidade e usualidade/normalidade são objetivos, o que é plenamente compatível com o propósito a que servem – conforme demonstrei extensamente.

Assim, repito, não se pode pretender incluir, por via indireta, uma cláusula antiabuso no artigo 47 da Lei nº 4.506/64. O âmbito para essa modalidade de inovação não é outro senão o Poder Legislativo, o qual, ao rejeitar a Medida Provisória 66/02, posicionou-se contrário a tais ilações.

Tenho, pois, que, uma vez demonstrada a necessidade do pagamento dos juros, porque necessários os recursos para a aquisição de participação societária e evidenciado que aquela

aquisição corresponde ao objeto social da Consulente, nada há no ordenamento jurídico brasileiro que obste a dedução daqueles juros.

Assim, inexistente prova a respeito deste pretensão abuso de propósito comercial ou ausência de propósito comercial a justificar a glosa das despesas com juros, uma vez que o art. 47 da Lei n.º 4.506/64 não trata de propósito comercial, mas somente de critérios objetivos para a dedutibilidade das despesas.

No entanto, o v. acórdão embargado é contraditório, uma vez que o auto de infração, confirmado pelo v. acórdão embargado, não aponta com clareza e distinção como a eventual ausência de propósito comercial está enquadrada no art. 47 da Lei n.º 4.506/64, que trata somente de dedutibilidade das despesas operacionais.

Considerado o exposto e compulsada a decisão embargada, verifica-se que o vício alegado não constitui hipótese prevista no art. 65, do Anexo II, do RICARF, mas representa contestação da razão de decidir pela indedutibilidade dos juros com amparo no art. 47 da Lei n.º 4.506/64, sendo para tanto inadequada a via dos embargos.

Isso porque os embargos em tela não apontam qualquer contradição do acórdão no que se refere à questão suscitada, mas, na verdade, revelam o inconformismo da embargante com o entendimento alcançado pelo colegiado na análise da efetiva necessidade da despesa de juros, no sentido de que, no caso concreto, tendo considerado a análise da Fiscalização e da DRJ acerca da ausência de propósito comercial e observado o disposto no artigo 47 da Lei n.º 4.506/64, consolidado no RIR/99, “não há como se classificar tal despesa como necessária para fins de permitir sua dedução da base de cálculo tributável”. Confirma-se trecho do voto condutor:

Em outras palavras, entendo que poderia a Recorrente ter contraído empréstimos nos montantes que bem entendesse perante sua controladora. Trata-se de decisão comercial que não me cabe analisar ou aprovar. Entretanto, a possibilidade de deduzir as despesas financeiras passa pela necessidade de se avaliar os demais requisitos para sua dedutibilidade.

Entretanto, a análise perpetrada pela fiscalização e DRJ acerca da ausência de propósito comercial da operação, pode servir de subsídios e embasamento para análise acerca da efetiva necessidade da despesa.

A necessidade de usualidade, normalidade e necessidade foi trazido pelo artigo 47, da Lei n.º 4.506/64, e foi consolidado no RIR/99, Decreto n.º 3.000/99, como abaixo transcrito:

[...]

As despesas operacionais dedutíveis na apuração do lucro real são aquelas que, pela previsão legal, enquadram-se na observância de que os gastos efetuados sejam estritamente necessários à atividade da pessoa jurídica, sendo, portanto, usuais, normais e compatíveis com o tipo de transação, operação, ou atividade produtora e geradora de receita.

Para as despesas financeiras serem consideradas dedutíveis, devem ser necessárias para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa.

Por meio do Parecer Normativo – CST n.º 32/81, a Receita Federal do Brasil detalhou o seu entendimento sobre a necessidade das despesas, consignando que “o gasto é necessário quando essencial a qualquer transação ou operação exigida pela exploração das atividades principais ou acessórias, que estejam vinculadas com as fontes produtoras dos rendimentos”.

Ao tratar de despesa normal, o parecer normativo afirma que “é aquela que se verifica comumente no tipo de operação ou transação efetuada e que, na realização do negócio, se apresenta de forma usual, costumeira ou ordinária. O requisito de usualidade deve ser interpretado na acepção de habitualidade na mesma espécie de negócio”.

Embora a tentativa do próprio Parecer Normativo de objetivar tais conceitos, não posso negar que sua definição objetiva é tarefa de difícil realização, isto porque, sempre haverá a necessidade de se avaliar, caso a caso, a situação fática.

E no caso concreto, em que pese entenda que a opção adotada pela Recorrente é legal, não posso deixar de concluir que, diante da situação fática e todo o contexto da reestruturação, a despesa financeira não atende ao requisito da necessidade para fins de permissão de sua dedutibilidade.

Como bem assinalado na decisão recorrida, o grupo Stanley poderia realizar esses investimentos e aquisições sem qualquer modificação da estrutura das empresas que já faziam parte do grupo. Em adição, não houve aporte algum no caixa da BD Brasil. A transferência da Holding Belga resultou em 4 contratos de câmbio: 2 em que a Chesapeake enviou à impugnante os valores relativos ao aumento de capital (19,77% R\$ 187.078.900,00) e ao empréstimo (80,23% R\$ 759.247.300,00) e outros 2 pelos quais a BD Brasil devolveu os mesmos valores a sua sócia (Chesapeake), pela venda da Holding Belga. Isso no mesmo dia!

A Recorrente confirmou que não houve desembolso ou reembolso em dinheiro, que os contratos de câmbio foram firmados para atender normas regulamentares do Bacen e que o ingresso e reenvio dos recursos financeiros foram simbólicos.

E ainda: mesmo se houvesse qualquer interesse em se transferir a Holding Belga e todas as empresas sul-americanas sob seu comando para a BD Brasil, o empréstimo em si, não resultou em efetivo fluxo financeiro e não foi utilizado em qualquer operação fora do grupo econômico.

Ademais, haviam meios de se estabelecer tal reestruturação (pela integralização de capital, por exemplo) sem afetar, de forma artificial, a apuração do lucro da BD Brasil.

Não se está aqui a exigir que, diante de 2 caminhos possíveis a contribuinte seja obrigada a adotar o mais custoso. Não é isso que defendo.

Ocorre que, no caso concreto, diante da falta de usualidade e normalidade de se efetuar um empréstimo de tal monta para que uma controlada adquira outra controlada da mesma controladora, e em havendo outras formas não onerosas de se obter o mesmo resultado, não há como se classificar tal despesa como necessária para fins de permitir sua dedução da base de cálculo tributável.

Desta forma, vê-se que a decisão pela indedutibilidade da despesa de juros está em harmonia com os fundamentos expressos no voto, inclusive no que se refere à menção feita à falta de propósito negocial aludida pela Fiscalização e pela DRJ.

Assim, resta não caracterizada a contradição apontada.

g) Contradição a respeito da necessidade da despesa dos juros do empréstimo – ausência de propósito negocial ou necessidade da despesa - fundamento da autuação

Nesta sétima alegação de vício a embargante volta abordar a falta de propósito negocial mencionada pela Fiscalização, desta feita alegando que a decisão embargada alterou a

fundamentação jurídica da autuação ao amparar a decisão pela indedutibilidade da despesa de juros na ausência de sua necessidade e, na sequência de sua argumentação, aponta que a contradição reside na não adoção das razões de decidir pelo afastamento da qualificação da multa para a decisão acerca do mérito. Em síntese, assim argumenta:

Assim, não era fundamento da autuação a indedutibilidade das despesas de juros em decorrência da ausência de sua necessidade, visto que esta era uma consequência do planejamento considerado abusivo pela fiscalização.

[...]

Assim, não poderia o voto do i. Conselheiro Relator Daniel Ribeiro Silva, vencedor no que diz respeito à questão da indedutibilidade das despesas do empréstimo contratado pela Embargante com sua controladora no exterior, ter alterado o fundamento jurídico do auto de infração impugnado, pois a fundamentação do lançamento era a inexistência de propósito negocial na contratação do empréstimo em questão, sendo a indedutibilidade da despesa de juros somente a consequência.

A consequência da alteração do fundamento jurídico do lançamento não é outra senão a nulidade do julgamento, por preterição do direito de defesa, determinando-se que seja realizado outro dentro das balizadas fixadas pelo lançamento de ofício, conforme precedentes deste próprio tribunal.

Ainda que se admitisse, por força de argumentação, que o auto de infração realmente tem como fundamento a desnecessidade da despesa de juros, o que não tem, o voto condutor do i. Conselheiro Relator Daniel Ribeiro Silva reconhece a fragilidade da fundamentação do Termo de Verificação Fiscal e a dificuldade interpretativa dos conceitos de usualidade, normalidade e necessidade de uma despesa, mas somente para reduzir a multa qualificada:

Desta feita, seja pela fragilidade da fundamentação do TVF, seja pela dificuldade interpretativa dos conceitos de normalidade, usualidade e necessidade, voto por reduzir a multa aplicada para 75%.

Mas se há a dificuldade interpretativa indicada pelo voto condutor do i. Conselheiro Relator Daniel Ribeiro Silva, por que deve ser mantida a autuação?

Qual a razão que leva a dificuldade interpretativa ser aplicada somente à penalidade e não ao mérito da discussão?

É neste ponto que reside outra contradição no voto do i. Conselheiro Relator Daniel Ribeiro Silva.

Em relação à primeira parte das alegações, mais acima transcritas, relativas ao propósito negocial, verifica-se que não guardam relação com a alegação de vício e, portanto, não serão consideradas neste despacho de admissibilidade de embargos.

No que se refere à alegação de contradição, considerado o exposto e compulsada a decisão embargada, verifica-se que o vício apontado não constitui hipótese prevista no art. 65, do Anexo II, do RICARF, mas representa contestação da razão de decidir pela indedutibilidade dos juros com fundamento no entendimento de que a despesa de juros não é necessária. Veja-se trecho do voto condutor:

QUanto à qualificação da multa, repetindo o que já afirmei, em que pese a sustentação fática do TVF se firme em indícios e conclusões de inexistência de propósito negocial, abuso de direito e simulação, nenhuma das operações societárias foram desconsideradas.

Em que pese a grande qualidade do trabalho fiscal e do TVF que foi produzido após uma fiscalização que levou aproximados 4 anos, ao analisar o fundamento para qualificação exposto no TVF (fl. 93), entendo que o mesmo não se sustenta.

Primeiro, não houve desconsideração dos negócios societários realizados.

Segundo, o fundamento central para qualificação se resume em um parágrafo do TVF:

O contribuinte, sob os critérios orientadores do arm's length, caso desejasse atingir o objetivo alegado, deveria ter promovido uma subscrição de capital na empresa Black & Decker do Brasil Ltda, integralizando com ações decorrentes da Holding Belga, sem necessariamente adotar qualquer modalidade que envolvesse qualquer fluxo financeiro.

De fato, vê-se que o agente fiscal produziu um trabalho excelente para defender o mérito da autuação, mas parece não ter centrado suas atenções da fundamentação para qualificação da multa aplicada, tendo se dedicado apenas a 3 páginas (de 103), onde praticamente faz citações a legislação e, em resumo, na parte que deveria justificar o dolo necessário para a qualificação resume tudo ao parágrafo acima citado.

Ora, discordo integralmente da afirmação que fundamentou a qualificação. A Recorrente não deveria e nem seria obrigada a promover a subscrição de capital para se atingir a finalidade objetivada.

Ela tem a liberdade empresarial de, amparada por lei, chegar ao resultado que busca através de qualquer dos caminhos possíveis. E o empréstimo para aquisição é um caminho possível.

Entretanto, a conclusão a que se chegou é a de que tal empréstimo não era usual e nem necessário, razão pela qual os seus encargos financeiros não podiam afetar a base de cálculo tributável. É nisso em que se funda o lançamento.

A possibilidade de se alcançar o resultado através da subscrição de capital é apenas fundamento complementar, para se justificar a falta de necessidade para o empréstimo.

Ademais, como também já me manifestei, os próprios conceitos de normalidade, usualidade e necessidade são extremamente subjetivos, e precisam ser analisados concretamente em cada caso.

Assim é que, havendo uma dificuldade interpretativa, também entendo que não poderia ser majorada a penalidade, por ser necessária a aplicação do art. 112 do CTN para assegurar tratamento mais benéfico ao contribuinte.

Desta feita, seja pela fragilidade da fundamentação do TVF, seja pela dificuldade interpretativa dos conceitos de normalidade, usualidade e necessidade, voto por reduzir a multa aplicada para 75%.

Do exposto, extrai-se que o colegiado considerou insuficiente a fundamentação do TVF apenas para o agravamento da multa por entender, em síntese, que não procede a afirmação que fundamentou a qualificação, qual seja, de que o contribuinte “deveria ter promovido uma subscrição de capital na empresa Black & Decker do Brasil Ltda, integralizando com ações decorrentes da Holding Belga, sem necessariamente adotar qualquer modalidade que envolvesse qualquer fluxo financeiro”, e considerada a dificuldade interpretativa dos conceitos de normalidade, usualidade e necessidade, como destacou a embargante.

Em relação à dificuldade interpretativa dos conceitos, ressalto que, como restou devidamente fundamentado o entendimento pela falta de necessidade da despesa, quando

considerado o fundamento da qualificação da multa, centrado no dever de promoção da subscrição, revela-se oportuno o registro da dificuldade de conceituação e a invocação do art. 112 do CTN, uma vez que servem à demonstração do motivo pelo qual o colegiado não promoveu a ampliação de tais conceitos para amparar a qualificação da multa, restando claro que a análise das características do empréstimo levou ao entendimento de que, embora lícito, a despesa com juros não é necessária, mas não permitiu ao colegiado confirmar motivos para a qualificação da multa.

Assim, resta não caracterizada a contradição apontada.

h) Omissão quanto à distinção de tratamento feita no julgamento entre a dedutibilidade da despesa de juros e a penalidade – dificuldade

No último parágrafo da alegação de contradição tratada no item acima, a embargante assim argumenta:

Por outro lado, pode-se dizer que o voto do i. Conselheiro Relator Daniel Ribeiro Silva é omissivo em relação a esta distinção de tratamento entre a dedutibilidade da despesa de juros e a penalidade aplicada, o que também justifica a oposição dos presentes Embargos de Declaração.

Considerado o exposto, extrai-se que não assiste razão à embargante, uma vez que houve pronunciamento claro do colegiado acerca da indedutibilidade da despesa e do afastamento da qualificação da multa, conforme já registrado mais acima, bem como que a questão sobre a qual recaiu a alegação de omissão foi inaugurada nos embargos, de modo que, o colegiado não está obrigado a se manifestar acerca de matéria não suscitada no respectivo recurso e, além disso, encontrou razões suficientes para proferir sua decisão sobre os temas.

Assim, não se confirma a oitava alegação de vício.

As razões acima expostas representam claramente que inexistem os alegados vícios defendidos pela embargante. O que se busca, sem sombra de dúvidas, é a tentativa de se rediscutir o mérito através de embargos, recurso absolutamente inadequado para tanto.

Ressalte-se que conforme tese majoritária deste Conselho bem como do Judiciário, o julgador não é obrigado a enfrentar todas as razões de defesa quando encontra elementos e fundamentos suficientes para infirmar sua posição, senão vejamos:

O julgador não está obrigado a responder a todas as questões suscitadas pelas partes, quando já tenha encontrado motivo suficiente para proferir a decisão.

O julgador possui o dever de enfrentar apenas as questões capazes de infirmar (enfraquecer) a conclusão adotada na decisão recorrida.

Assim, mesmo após a vigência do [CPC/2015](#), não cabem embargos de declaração contra a decisão que não se pronunciou sobre determinado argumento que era incapaz de infirmar a conclusão adotada.

STJ. 1ª Seção. EDcl no MS 21.315-DF, Rel. Min. Diva Malerbi (Desembargadora convocada do TRF da 3ª Região), julgado em 8/6/2016 (Info 585).

Assim, face a tudo o quanto exposto, oriento meu voto no sentido de rejeitar os Embargos de Declaração oposto pelo contribuinte, mantendo-se incólume a decisão embargada.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Daniel Ribeiro Silva