



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10600.720019/2017-17
ACÓRDÃO	9101-007.434 – CSRF/1ª TURMA
SESSÃO DE	9 de setembro de 2025
RECURSO	ESPECIAL DO PROCURADOR E DO CONTRIBUINTE
RECORRENTES	FAZENDA NACIONAL BLACK & DECKER DO BRASIL LTDA

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2012, 2013, 2014, 2015

RECURSO ESPECIAL. CONHECIMENTO.

MULTA QUALIFICADA. SIMULAÇÃO. CONTEXTOS FÁTICOS E JURÍDICOS DIFERENTES. DIVERGÊNCIA NÃO CARACTERIZADA. Não se conhece de recurso especial cujos acórdãos apresentados para demonstrar a divergência evidenciam decisões em contexto fático e legislativo distinto, calcado em vícios capitulados em hipóteses específicas do art. 167 do Código Civil, e não em apontamento genérico de simulação, associado a vício de abuso de direito, tratado no art. 187 do Código Civil.

REPERCUSSÃO NA APURAÇÃO DA CSLL DE GLOSAS PROMOVIDAS NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL. CONTEXTOS FÁTICOS DIFERENTES. DIVERGÊNCIA NÃO CARACTERIZADA. Não se conhece de recurso especial cujo acórdão apresentado para demonstrar a divergência evidencia decisão em contexto fático distinto, concernente a glosa de despesas efetivas de gratificações e participações a administradores, com dedutibilidade limitada no âmbito do IRPJ, e não em face de glosas de valores que não poderiam ter afetado o próprio resultado do exercício.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer dos Recursos Especiais.

Assinado Digitalmente

Edeli Pereira Bessa - Relatora

Assinado Digitalmente

Carlos Higino Ribeiro de Alencar – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Edeli Pereira Bessa, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Helder Jorge dos Santos Pereira Junior, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Jandir José Dalle Lucca, Semiramis de Oliveira Duro e Carlos Higino Ribeiro de Alencar (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de recursos especiais interpostos pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional ("PGFN") e por BLACK & DECKER DO BRASIL LTDA ("Contribuinte") em face da decisão proferida no Acórdão nº 1401-002.825, na sessão de 14 de agosto de 2018, nos seguintes termos:

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 recorrida está assim ementada:

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.

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.

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.

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.

O litígio decorreu de lançamentos dos tributos incidentes sobre o lucro apurados nos anos-calendário 2012 a 2015 a partir da constatação de despesas com juros relativas a empréstimos entre pessoas jurídicas do mesmo grupo econômico, consideradas desnecessárias. Houve imputação de multa de ofício qualificada. A autoridade julgadora de 1ª instância cancelou parte da exigência de CSLL, por indevida duplicação da infração no ano-calendário 2015, submetendo a exoneração a reexame necessário (e-fls. 7083/7126). O Colegiado *a quo*, por sua

vez, negou provimento ao recurso de ofício e deu provimento parcial ao recurso voluntário para afastar a qualificação da penalidade (e-fls. 7274/7320).

Os autos do processo foram remetidos à PGFN em 09/10/2018 (e-fl. 7321) e em 01/11/2018 retornaram ao CARF veiculando o recurso especial de e-fls. 7322/7337 no qual a Fazenda aponta divergência reconhecida no despacho de exame de admissibilidade de e-fls. 7339/7342, do qual se extrai:

“Correta qualificação da multa de ofício – art. 44, § 1º, da Lei nº 9.430/96”

Decisão recorrida:

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.

[...].

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:

[...].

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%.

Acórdão paradigma nº 1202-00.753, de 2012:

DESPEAS COM AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. OPERAÇÃO INTERNA. MULTA QUALIFICADA.

A constatação de evidente intuito de fraudar o Fisco, pela intencional prática de atos simulados, enseja a qualificação da multa de ofício.

Acórdão paradigma nº 9101-003.011, de 2017:

MULTA QUALIFICADA. CABIMENTO.

A constatação de evidente intuito de fraudar o Fisco, pela intencional prática de atos simulados, enseja a qualificação da multa de ofício.

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

Enquanto a **decisão recorrida** entendeu que, *em que pese a sustentação fática do TVF se firme em indícios e conclusões de inexistência de propósito negocial, abuso de direito e simulação*, não é cabível a qualificação da multa de ofício, os **acórdãos paradigmas apontados** (Acórdãos nºs 1202-00.753, de 2012, e 9101-003.011, de 2017) decidiram, **de modo diametralmente oposto**, que *a constatação de evidente intuito de fraudar o Fisco, pela intencional prática de atos simulados, enseja a qualificação da multa de ofício.*

Por tais razões, neste juízo de cognição sumária, conclui-se pela **caracterização da divergência de interpretação suscitada**.

Pelo exposto, do exame dos pressupostos de admissibilidade, PROponho seja **ADMITIDO** o Recurso Especial interposto. *(destaques do original)*

A PGFN demonstra a divergência jurisprudencial nos seguintes termos:

De início registra-se que o argumento de que o Fiscal não demonstrou o dolo para qualificar a multa, vai de encontro ao Termo de Verificação Fiscal, uma vez que no decorrer dos tópicos III, IV e V, a fiscalização demonstra **a total ausência de**

propósito comercial na reestruturação societária perpetrada, assim como a fraude fiscal incorrida por meio do planejamento tributário (o que, diga-se de passagem, segundo os acórdãos paradigmas são motivo para a qualificação da multa de ofício), e conclui, no tópico V, com a subsunção à da multa qualificada, diante das evidências narradas nos tópicos mencionados. Veja-se:

[...]

De acordo com o Termo de Verificação, a empresa foi autuada em face da diminuição da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, em razão de dedução indevida de despesa desnecessária com juros em razão de empréstimo tomado pela autuada, **porquanto não efetivamente pago, gerado artificialmente, dentro do mesmo grupo econômico, despido de qualquer propósito comercial, e consequentemente com abuso de direito e simulação.**

O próprio relator consigna no voto, quando enfrenta a indedutibilidade da despesa: *“em que pese a sustentação fática do TVF se firme em indícios e conclusões de inexistência de propósito comercial, abuso de direito e simulação, nenhuma das operações societárias foram desconsideradas”*. Ou seja, perceba-se que apesar de constatar que as operações não foram desconsideradas, reconhece que a sustentação fática do TVF se firma “em indícios e conclusões de inexistência de propósito comercial, abuso de direito e simulação”, o que é suficiente para demonstrar os motivos pelo qual o fiscal qualificou a multa de ofício.

Data maxima venia, apresenta-se sem qualquer mácula a majoração da multa qualificada imposta ao contribuinte, considerando-se todo o corpo probatório e indiciário que instrui os presentes autos, bem demonstrando a materialidade da conduta dolosa do sujeito passivo.

Nesse sentido, **analisando caso concreto similar de indedutibilidade de despesa criada artificialmente, no caso do paradigma ágio interno, decidiu pela manutenção da multa qualificada imposta ao contribuinte a colenda Segunda Turma da Segunda Câmara da Primeira Seção de Julgamento do CARF, no âmbito do Acórdão nº 1202-00.753, paradigma ora suscitado para demonstrar a divergência de interpretação dada à lei tributária.**

[...]

Conforme consignado no voto condutor do acórdão ora adotado como paradigma, trata-se de ágio criado internamente, **reestruturação societária de empresas pertencentes ao mesmo grupo econômico, criado artificialmente** com base na rentabilidade futura da empresa, **sem que houvesse efetivo dispêndio/despesa, seja financeira ou patrimonial**. Diante da situação posta, a ilustre relatora do julgado assinala que:

[...]

Observe-se que a operação engendrada na hipótese do acórdão paradigma, guardando algumas peculiaridades, em tudo se amolda à situação posta nos autos sob análise. Com efeito, pode-se afirmar que, em ambos os casos, as seguintes

circunstâncias estão presentes nas operações perpetradas pelos contribuintes autuados:

- as operações de reestruturação societária ocorreram entre empresas pertencentes ao mesmo grupo econômico;
- inexistia substrato econômico (ausência de pagamento ou qualquer dispêndio);
- criação de despesa artificial;
- o propósito negocial que deu origem à despesa era a sua própria criação, ou seja, um fim em si mesmo;
- as autuadas conseguiram converter o custo da própria despesa criada artificialmente para deduzir em sua base tributável; etc.

A similitude das operações analisadas no acórdão recorrido e no acórdão paradigma é mais do que patente. Apesar disso, o acórdão ora recorrido entendeu por bem desqualificar a multa de ofício aplicada, enquanto que o acórdão apontado como paradigma entendeu que a situação deve ser enquadrada como fraudulenta, mantendo a multa em seu patamar de 150%.

Registra-se, por fim, que apesar do acórdão indicado paradigma ter sido objeto de recurso especial pela contribuinte, a multa qualificada foi mantida pela 1ª Turma da CSRF, por meio do acórdão nº 9101-003.011, que poderia também figurar como paradigma do presente caso, conforme se depreende da leitura da ementa a seguir:

[...]

Em que pese o fato de o acórdão paradigma e o acórdão recorrido não tratarem do mesmo tipo de simulação (aquele cuida de reestruturação societária para criação artificial de despesa de ágio; este, cuida de reestruturação societária para gerar artificialmente despesa a título de juros de empréstimo entre empresas do mesmo grupo), pode-se vislumbrar suficientes semelhanças entre os casos: reconhecida uma simulação que desnatura os efeitos fiscais desejados pelos contribuintes, discute-se se ainda assim seria possível o afastamento da multa qualificada diante do fato de que os atos societários formalmente praticados não eram ilícitos.

As conclusões alcançadas nas decisões efetivamente são divergentes.

Enquanto o acórdão paradigma entende que a simulação implicaria na caracterização da fraude tipificada no art. 72 da Lei nº 4.502/1964 e na aplicação da multa de ofício qualificada nos termos do art. 44, §1º, da Lei nº 9.430/1996, o Acórdão nº recorrido admite a possibilidade de existência de atos simulados sem a necessidade da qualificação da multa. O acórdão recorrido entende que pode haver simulação sem o dolo específico necessário à configuração da sonegação, fraude ou conluio previstos na Lei nº 4.502/1964 como causas de aplicação da multa em sua modalidade qualificada.

Portanto, vê-se clara divergência jurisprudencial acerca da interpretação e aplicação do art. 44, § 2º, da Lei 9.430/96, eis que, diante do mesmo ilícito, qual seja, reestruturações societárias, sem propósito negocial, sem substrato econômico, dentro do mesmo grupo econômico, para criar artificialmente

despesa para diminuir as bases de cálculo do IRPJ e CSLL, mascarando a ocorrência do fato gerador, as Câmaras dos acórdãos recorrido e paradigma decidiram de forma contrária.

Uma vez evidenciada a divergência jurisprudencial apontada, e considerando que a interpretação adotada pelo acórdão paradigma dá melhor aplicação à legislação tributária em vigor, tal como será demonstrado a seguir, deve prevalecer o entendimento adotado pela divergência.

No mérito, a PGFN invoca o disposto no art. 44 da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pela Lei nº 11.488/2007, e cita doutrina de Marco Aurélio Greco, acerca da hipótese o inciso II, do art. 44 da Lei nº 9.430/96 (atual §1º), nos seguintes termos:

"Na segunda hipótese, o Fisco, em razão dos fatos ocorridos, tem um interesse a ser protegido (um crédito a haver) que é impedido ou frustrado pela conduta do contribuinte. É o que se poderia chamar de fraude em sentido estrito ou de feição penal.

É nítido que o inciso II do artigo 44 está se referindo a este segundo tipo de fraude e não ao primeiro. Tanto é assim que a parte final do dispositivo é explícita ao prever que a incidência da multa de 150% dar-se-á independente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

Ora, se a lei em questão estabelece que tal multa tributária incidirá independentemente de outras penalidades, inclusive criminais, isto significa que o pressuposto de fato captado pelo dispositivo tributário é um pressuposto de fato que também se enquadra em norma penal.

Reportando-se ao disposto nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/66, a PGFN aborda a conduta da Contribuinte nos seguintes termos:

Na hipótese em apreciação, conforme provam os documentos constantes da autuação e os relatos do TVF, aos quais nos reportamos, instruído com o conjunto probatório, não restando dúvidas quanto à intenção deliberada em se cometer, em tese, os ilícitos tributários acima tipificados; pelo que, sob prática dolosa, promovera e fizera uso da reestruturação perpetrada pelo Grupo SBD; quando na verdade camufla um planejamento tributário que visa 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.

Não há a menor dúvida de que a reestruturação e compra da Holding Belga pela Black & Decker Brasil, por meio de empréstimo, foi motivada simplesmente pela economia tributária, uma vez que despido de qualquer propósito comercial, caracterizando, assim, o abuso de direito, e visando a omitir a adequada apuração dos fatos geradores.

Pede-se venia para se adotar como razões do presente recurso, por sua clareza e concisão, os fatos e fundamentos invocados pela decisão de piso, para a manutenção da multa qualificada:

[...]

Tudo considerado, conclui-se que a autuada:

a) praticou atividade ilícita comprovada, detalhadamente descrita no relatório fiscal, observada a partir da realização de atos de reorganização societária, tudo visando esquivar-se de sua responsabilidade tributária, motivo pelo qual foi aplicada e devidamente justificada pela fiscalização a multa de 150%;

b) a conduta foi sempre resultado de sua vontade, livre e consciente, já que realizada de forma sistemática, objetivando impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária;

d) a conduta sistemática demonstrou desprezo ao cumprimento da obrigação fiscal, ao princípio da solidariedade de matriz constitucional e ao dever legal de participação, indicando a intensidade do dolo.

Por todos os motivos expostos, deve ser mantida a qualificação da multa, uma vez que amparada nos comandos legais aplicáveis e justificada pelo contexto probante que instrui os presentes autos.

Pede, assim, que o recurso especial seja provido para *restabelecer a cobrança da multa qualificada*.

Cientificada em 02/07/2019 (e-fl. 7349), a Contribuinte apresentou contrarrazões em 10/07/2019 (e-fls. 7455/7489) nas quais aponta dessemelhança entre os acórdãos comparados e defende a manutenção do acórdão recorrido.

Reproduz os fundamentos adotados no acórdão recorrido para afastamento da qualificação da penalidade, e observa:

Assim, são duas as razões que o levaram a afastar a aplicação da multa qualificada: **(i)** a fragilidade da fundamentação do TVF e **(ii)** a dificuldade de interpretação dos conceitos de normalidade, usualidade e necessidade para admitir uma despesa como dedutível na apuração do IRPJ e da CSLL.

Além disso, da simples leitura dos trechos acima, resta evidente que o v. acórdão reformou a parte da decisão considerando que não houve comprovação de dolo, bem como pelo fato de todas as transações realizadas terem sido absolutamente legais. Isto é, não houve qualquer fundamentação para manutenção da multa agravada, o que ensejou a reforma do v. acórdão nesta parte.

Na primeira parte, o voto do relator no julgamento do recurso voluntário, seguido à unanimidade pelos demais conselheiros, demonstra que a fiscalização, ao tratar do suposto dolo do contribuinte a justificar a aplicação de multa qualificada, apenas cita legislação sem qualquer demonstração de que o contribuinte teria incorrido em conduta dolosa para deixar de pagar tributos.

Veja-se que a própria fiscalização não indica nenhum ato do Recorrido que seja doloso para reduzir o recolhimento de IRPJ e de CSLL, mesmo porque esta não foi a conduta do contribuinte, conforme demonstrado ao longo deste processo.

Verifique-se também que o relator se socorre do art. 112 do Código Tributário Nacional, ao dizer que “*havendo uma dificuldade interpretativa, também entendendo*

que não poderia ser majorada a penalidade, por ser necessária a aplicação do art. 112 do CTN para assegurar tratamento mais benéfico ao contribuinte” (fls. 7317).

E, reportando-se às razões da PGFN, diz que *ela não dedica uma única linha do seu recurso a demonstrar como a fiscalização teria demonstrado a ocorrência de dolo por parte do contribuinte*. Entende, assim, que:

[...] a questão da ausência de fundamentação do TVF para justificar a aplicação da multa qualificada é prévia à eventual divergência quanto ao cabimento da referida multa, e tendo o acórdão recorrido decidido que a multa qualificada deveria ser afastada porque a fiscalização não justificou a sua aplicação, a União Federal deveria ter demonstrado como a fiscalização teria justificado a aplicação da multa qualificada, mas não o fez.

Ou, ao menos, deveria ter apresentado um acórdão paradigma que, reconhecendo a licitude das atividades realizadas por um determinado contribuinte, mantivesse a multa agravada, o que decerto não faz o menor sentido, já que a sua aplicação somente pode ocorrer com a existência de sonegação, fraude ou conluio (art. 44, § 1º, da Lei nº 9.430/96 c/c arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64).

Assim, não tendo havido qualquer demonstração de ocorrência de sonegação, fraude ou conluio, até porque as operações foram reconhecidamente consideradas lícitas pelo v. acórdão recorrido, não há que se admitir a interpretação da União Federal para justificar a suposta interpretação divergente por outra Turma de Câmara deste E. Conselho.

Aliás, a interpretação de circunstância fática sequer admite a interposição de recurso especial (acórdão CSRF nº 9101-001.766, de 2013), de forma que o recurso especial não é o meio processual adequado para discutir se o fiscal fundamentou ou não a aplicação da multa qualificada. Mesmo porque não há na decisão recorrida qualquer divergência na interpretação da legislação tributária.

Para além disso, inexistiria similitude entre os acórdãos comparados, vez que nestes autos se discute a *qualificação, como dedutível ou não, das despesas de juros decorrentes da contratação de empréstimo com controladora domiciliada no exterior para a realização de investimentos no Brasil e no exterior*, enquanto nos paradigmas tratou-se de *glosa de despesa relativa à amortização de ágio interno*. Observa que o próprio recurso especial da PGFN reconhece esta divergência, e pondera:

A este respeito, cabe lembrar que não se está diante da existência de simulação no caso destes autos. Com efeito, ficou devidamente demonstrado no v. acórdão recorrido que todas as operações foram legais e não houve qualquer comprovação pela fiscalização da existência de dolo para a prática de qualquer ilicitude.

Ademais, já decidiu esta CSRF que não se pode conhecer do recurso especial cujo paradigma trazido trata de situação fática diversa daquela analisada no acórdão recorrido:

[...]

A decisão acima aplica o disposto no § 1º do art. 67 do regimento interno do CARF, *in verbis*:

“§ 1º Não será conhecido o recurso que não demonstrar a legislação tributária interpretada de forma divergente”.

É importante destacar que se o recurso especial tem como objetivo uniformizar a interpretação da legislação tributária federal, certamente os acórdãos devem partir de premissas fáticas idênticas, uma vez que deve haver uniformização da penalidade aplicada em cada caso concreto.

Um caso de juros de empréstimo contratado com controlada no exterior não tem nenhuma semelhança fática com um caso de amortização de ágio interno, pois as premissas fáticas não têm qualquer semelhança.

Também não guarda qualquer semelhança o caso de um contribuinte que reconhecidamente praticou atos lícitos, com contribuintes que se encontram acusados de simular a não ocorrência do fato gerador da obrigação tributária.

Consequentemente não há o que uniformizar em duas decisões que versam sobre casos muito distintos.

Adiciona que também são distintos os fatos que levaram a fiscalização a aplicar a multa qualificada, pois:

No presente caso, o v. acórdão recorrido deixa bem claro que a aplicação da multa qualificada decorre do fato de a fiscalização ter entendido que a capitalização da Recorrida deveria ter sido feita mediante aumento e integralização de capital e não pode meio de empréstimo com coligada, *verbis*:

[...]

Por sua vez, o trecho a seguir do acórdão nº 9101-003.011 (páginas 37 e 44) demonstra que a circunstância fática que levou à aplicação da multa qualificada é totalmente diversa, *verbis*:

[...]

Repita-se à exaustão: **Não há no presente caso qualquer acusação de simulação dos negócios jurídicos para justificar a comparação entre o v. acórdão recorrido e os acórdãos paradigmas** (estes tirados do mesmo processo administrativo).

A fiscalização, no presente caso, entendeu que a forma jurídica de capitalizar a Recorrida não justificava a dedução das despesas de juros com a controlada no exterior da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, mas em momento algum chegou a apontar que qualquer negócio jurídico realizado pela Recorrida era simulado.

E nem poderia alegar a existência de negócio simulado, pois todos os atos foram efetivamente realizados, no Brasil e no exterior, a reestruturação do grupo StanleyBlackDecker já havia sido registrado na SEC norte-americana (equivalente à CVM no Brasil) com bastante antecedência em relação a efetivação da reestruturação.

Por fim, afirma o não cabimento do recurso especial também por ausência de demonstração da divergência em relação à aplicação do art. 112 do CTN, que considera uma das razões para afastar a multa qualificada no acórdão recorrido, e que decorre *da dificuldade de*

interpretação do conceito de despesa dedutível em razão das características específicas deste caso. Os paradigmas, por sua vez, não aplicam o referido dispositivo do CTN, justamente em razão das circunstâncias fáticas serem totalmente diversas.

De toda a sorte, se superadas tais preliminares, defende a inaplicabilidade da multa qualificada no presente caso sob os seguintes fundamentos:

5.1 – DA INAPLICABILIDADE DA MULTA QUALIFICADA AO CASO. AUSÊNCIA DE DEMONSTRAÇÃO DA EXISTÊNCIA DE DOLO

Conforme indicado anteriormente, a fiscalização aplicou multa de ofício no patamar de 150%, nos termos do art. 44, §1º, da Lei nº 9.430/1996, sob os supostos débitos de IRPJ e CSLL, ao argumento de que a Recorrida teria criado “modalidade de endividamento abusivo, com o mesmo fim daquele que a Lei veio impor limites, buscando amparo nessa mesma Lei” (fls. 93 do TVF).

Ocorre que não houve qualquer tipo de abuso de direito por parte da Recorrida a justificar a imposição de multa agravada, uma vez que todos os requisitos previstos na legislação tributária para a dedução dos juros, bem como aqueles regulatórios decorrentes do registro da operação no Banco Central foram devidamente cumpridos.

A aplicação de multa agravada nos casos de lançamento de ofício de tributos federais está prevista no art. 44, I e § 1º, da Lei nº 9.430/1996, *in verbis*:

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

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

(...)

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

O parágrafo 1º do art. 44 da Lei nº 9.430/1996 remete aos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964 para identificar em quais casos será permitida a aplicação da referida multa majorada. Os dispositivos legais em questão têm a seguinte redação, *in verbis*:

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

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

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

Art. 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características

essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.

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

Não é possível indicar que houve sonegação no presente caso, visto que todas as informações foram colocadas à disposição das autoridades fiscais sempre que requisitado, além do que todas as operações foram devidamente reportadas aos órgãos competentes quando de sua realização.

É importante destacar que a fiscalização que culminou com a lavratura do auto de infração impugnado teve início em julho de 2013, quando a Delegacia da Receita Federal do Brasil em Uberaba/MG intimou a Recorrida 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 há que admitir a alegação de ocorrência de sonegação – de fato, nunca foi alegado.

Tendo o contribuinte agido de forma clara e com o conhecimento de todos os fatos pela fiscalização, não há espaço para se falar em intuito fraudulento no presente caso, como leciona **Marco Aurélio Greco**, *verbis*:

"Outra observação a ser feita é a de que a incidência do § 1º do artigo 44 da Lei nº 9.430/96, que leva à multa mais onerosa, supõe a ocorrência inequívoca de dolo no seu mais puro sentido penal.

Vale dizer, não é toda e qualquer hipótese de falta de pagamento etc. prevista no inciso I que vai levar à duplicação da multa.

Se não houve intuito de enganar, esconder, iludir, mas se, pelo contrário, o contribuinte agiu de forma clara, deixando explícitos seus atos e negócios, de modo a permitir a ampla fiscalização pela autoridade fazendária, e se agiu na convicção e certeza de que seus atos tinham determinado perfil legalmente protegido — que levava ao enquadramento em regime ou previsão legal tributariamente mais favorável — *não se trata de caso regulado pelo § 1º do artigo 44, mas de divergência de qualificação jurídica dos fatos*; hipótese completamente distinta da fraude e da sonegação a que se referem os dispositivos para os quais o § 1º remete.

A multa agravada só tem cabimento se o elemento subjetivo do tipo for o dolo pois é elemento essencial para definir os três tipos contemplados nos artigos 71, 72 e 73 mencionados"¹

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 Recorrida passou a ter

¹GRECO, Marco Aurélio. Planejamento tributário. 3ª ed. São Paulo: Dialética, 2011. pp. 263/264.

maior capacidade financeira para a realização de outras compras no País, conforme demonstrado anteriormente.

Por fim, o conluio é absolutamente inaplicável ao caso, tendo em vista que não houve a reunião de duas ou mais pessoas para a redução do tributo supostamente devido, em primeiro lugar porque a única pessoa jurídica relacionada é a própria Recorrida, não há outra pessoa jurídica do Grupo Stanley com residência no Brasil que tenha sido apontada no TVF.

É necessário ter em vista que o contribuinte não praticou nenhum abuso de direito porque estruturou os seus negócios da forma menos onerosa do ponto de vista tributário, uma vez que há todo um fundamento econômico para o investimento realizado no Brasil, observando os procedimentos previstos para este.

Também é importante destacar que, no julgamento do recurso ordinário, por unanimidade de votos, decidiu-se afastar a aplicação da multa qualificada por ausência de demonstração do dolo, limitando-se o fiscal a citar a legislação, como se destaca do voto Conselheiro Daniel Ribeiro Silva em fls. 7316/7317 destaca-se o seguinte trecho, *verbis*:

[...]

Se a conclusão dos conselheiros no julgamento do recurso ordinário foi justamente a ausência de fundamentação do TVF no que diz respeito ao dolo do contribuinte, não há que se falar em existência de dolo por parte da Recorrida.

Celso Ribeiro Bastos, em seus comentários ao CTN, ao tratar do parágrafo único do art. 116 do código, assim leciona:

“(...) o parágrafo único do dispositivo posto à análise ainda é, não obstante seu tempo de vigência no ordenamento, bastante debatido na doutrina. E isso porque instituiu no país o que muitos denominam equivocadamente norma geral antielisiva.

Para explicar melhor, é importante mencionar que, antes do referido dispositivo, prevalecia a ideia de plena liberdade de planejamento tributário, sendo a [única barreira posta a este os casos de simulação. O contribuinte tinha plena liberdade de reestruturar os seus negócios e de economizar tributo] (...)

A norma em tela, no entanto, não inibe o planejamento tributário, que é aquilo que não ofende as leis vigentes, o ordenamento. O planejamento, ou melhor, elisão tributária, continua válida no país. O que a nova norma dispõe é acerca das hipóteses de dissimulação, um ato que omite a ocorrência do fato gerador ou oculta a natureza de um negócio, de uma transação tributável. A norma, portanto, é antievasão. Apenas deixou mais claro o que já constituía o ilícito tributário”.²

Não parece legítimo que a simples intenção da Recorrida, de efetuar a reestruturação de forma a gerar economia de tributo possa invalidar a transação

² BASTOS, Celso Ribeiro. Comentários ao Código Tributário Nacional. São Paulo: Saraiva. p. 193.

apenas para fins tributários, porque pode ser verificado que a fiscalização da Receita Federal em momento algum diz anular os negócios jurídicos realizados.

Prossegue referindo outros julgados deste Conselho aplicáveis ao presente caso, e conclui:

Evidente que não houve, no presente caso, nenhuma indicação de porque o contribuinte teria atuado com dolo específico para reduzir tributo, mesmo porque a fiscalização sequer logrou êxito em conseguir identificar qual teria sido o dispositivo legal efetivamente violado, o que foi confirmado por unanimidade no julgamento do v. acórdão recorrido.

Tal entendimento é uma decorrência lógica do fato de que o contribuinte não está obrigado a escolher a via mais onerosa em termos fiscais para a estruturação de seus negócios, como tem reconhecido a jurisprudência administrativa do CARF, *in verbis*:

[...]

No presente caso, os fatos ocorridos não foram fingidos nem simulados, pelo contrário, foram todos devidamente registrados e comunicados para as autoridades competentes, tanto que a própria fiscalização foi incapaz de comunicar um único ato que não tivesse sido realizado ou realizado de forma diferente daquela declarada.

Importante destacar que o próprio voto condutor do relator do v. acórdão recorrido assenta que a fiscalização se limitou a reproduzir a legislação, sem indicar de forma clara e objetiva onde haveria dolo do contribuinte a justificar a imposição da multa qualificada.

Além disso, o voto condutor do conselheiro relator também é bastante claro ao indicar que a aplicação da multa qualificada no presente caso é indevida em razão da ausência de objetividade dos critérios que são empregados para determinar se uma despesa é dedutível ou não, o que o levou a aplicar o art. 112 do CTN ao presente caso.

A respeito do art. 112 do CTN, **Luís Eduardo Schoueri** anota que:

“Em matéria de Direito Tributário Penal, aplica-se o brocardo *in dubio pro reo*, a exigir do julgador tratamento mais favorável ao acusado. Ou seja: sendo possível a identificação de diversas normas, entende-se aplicável necessariamente a mais benéfica ao acusado. É o que dispõe o artigo 112 do Código Tributário Nacional.”³

Importante registrar que o Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional sequer tangencia a questão da aplicação do art. 112 do CTN pelo v. acórdão recorrido, limitando a sua análise do parágrafo 1º do art. 44 da Lei nº 9.430/96, o que demonstra que um dos fundamentos legais do v. acórdão recorrido restou incólume, porque não atacado no tempo correto.

Requer, nestes termos, que seja negado conhecimento ao recurso especial e, se conhecido, que lhe seja negado provimento.

³ SCHOUERI, Luis Eduardo. Direito tributário. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 666.

A Contribuinte também opôs embargos de declaração em 05/07/2019 (e-fls. 7350/7385), os quais foram rejeitados conforme despacho de e-fls. 7502/7524, acerca dos seguintes vícios:

- 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

Notificada da rejeição dos embargos em 05/11/2019 (e-fl. 7530), a Contribuinte interpôs recurso especial em 19/11/2019 (e-fl. 7531) mas, antes de sua admissibilidade, os autos retornaram ao Colegiado *a quo* por determinação judicial de que os embargos inadmitidos fossem submetidos ao órgão colegiado do CARF. No Acórdão nº 1401-006.206, os embargos foram rejeitados.

As partes foram notificadas do acórdão de embargos e a Contribuinte reiterou o recurso especial antes interposto, no qual arguiu divergências não admitidas no despacho de exame de admissibilidade de e-fls. 7856/7904, do qual se extrai:

O recurso especial questionou o entendimento adotado por aquela primeira decisão e defendeu a existência de divergência jurisprudencial, no âmbito do CARF, a respeito de matérias assim identificadas:

- a) Dedutibilidade dos juros de empréstimo contratado com o mesmo grupo no exterior para a realização de investimentos;
- b) Aplicação do art. 116, parágrafo único, do Código Tributário Nacional;

c) Legitimidade e necessidade da despesa relativa a juros pagos a controladores quando os recursos foram utilizados na aquisição de ativos que geram novas receitas;

d) Inaplicabilidade da legislação do IRPJ para a glosa de despesas da base de cálculo da CSLL.

[...]

Inexistindo a divergência jurisprudencial arguida, resta descumprido requisito de admissibilidade básico previsto no art. 67 do Anexo II do RICARF/2015, razão pela qual a matéria identificada como “dedutibilidade dos juros de empréstimo contratado com o mesmo grupo no exterior para a realização de investimentos” não pode ter seguimento.

[...]

Em face das ponderações expostas, forçoso se faz concluir pela impossibilidade de configuração do dissenso jurisprudencial aventado pela recorrente a respeito da matéria identificada como “aplicação do art. 116, parágrafo único, do Código Tributário Nacional”, que não pode ter seguimento.

[...]

A matéria identificada como “legitimidade e necessidade da despesa relativa a juros pagos a controladores quando os recursos foram utilizados na aquisição de ativos que geram novas receitas” não pode, portanto, ter seguimento, tendo em vista a falta de similitude entre os acórdãos recorrido e paradigma.

Por fim, o recurso especial defende a existência de divergência jurisprudencial relacionada à inaplicabilidade da legislação do IRPJ para a glosa de despesas da base de cálculo da CSLL (os destaques constam do original):

[...]

Afirma a recorrente que a autoridade fiscal não citou o art. 13 da Lei nº 9.249/1995 e o art. 24 da Lei nº 12.249/2010 no auto de infração, o que implicaria na falta de fundamentação do lançamento em relação à CSLL.

O acórdão recorrido, ao tratar do assunto, teria entendido que a base de cálculo da CSLL poderia ser equiparada à do IRPJ “*com base apenas no art. 57 da Lei 8.981/1995*”.

A decisão teria, dessa forma, entrado em divergência com outros julgados administrativos “*que decidiram em sentido oposto*”: Acórdãos nº 9101-003.220 e nº 9101-001.839, ambos proferidos pela 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF).

Exposto o teor da última matéria abordada no recurso, verifica-se que a recorrente não reproduziu, sequer parcialmente, as ementas dos dois acórdãos paradigmas indicados para fins de demonstração do dissídio jurisprudencial arguido, e tampouco anexou à peça recursal cópia de seu inteiro teor.

Assim, forçoso se faz concluir pelo descumprimento dos requisitos formais de admissibilidade dos recursos especiais expressamente exigidos pelos §§ 9º a 11 do art. 67 do Anexo II do RICARF/2015:

[...]

Sendo assim, não é possível a caracterização da divergência jurisprudencial arguida pela recorrente a partir do cotejo entre a decisão recorrida e os Acórdãos nº 9101-003.220 e nº 9101-001.839, razão pela qual a matéria identificada como “inaplicabilidade da legislação do IRPJ para a glosa de despesas da base de cálculo da CSLL” não pode ter seguimento.

Diante de todo o exposto, conclui-se que o recurso especial interposto pela contribuinte BLACK & DECKER DO BRASIL LTDA descumpriu requisitos de admissibilidade previstos no art. 67 do Anexo II do RICARF/2015, inclusive ao não demonstrar a existência de divergências jurisprudenciais entre as decisões recorrida e paradigmas, razão pela qual proponho que lhe seja **NEGADO SEGUIMENTO**. *(destaques do original)*

Em sede de agravo, porém, foi determinado o retorno dos autos para exame complementar de admissibilidade, conforme despacho às e-fls. 7937/7942, no qual se concluiu pelo seguimento parcial nos seguintes termos:

Pois bem. Conforme já foi estabelecido no despacho de admissibilidade datado de 17/04/2023, o Acórdão nº 9101-003.220 não pode ser acolhido como paradigma representativo da divergência jurisprudencial tendo em vista o descumprimento dos requisitos de admissibilidade fixados pelos §§ 9º a 11 do Anexo II do RICARF/2015. Tal conclusão não foi questionada no agravo apresentado pela contribuinte, conforme apontou o despacho que apreciou aquele recurso.

Quanto ao Acórdão nº 9101-001.839, paradigma que foi abordado no agravo cujo exame provocou o retorno dos autos a esta Câmara, verifica-se que a decisão atende aos requisitos formais exigidos pelo Regimento Interno. No sítio do CARF na internet (www.carf.economia.gov.br), pode-se verificar que o acórdão teve seu inteiro teor devidamente publicado e não sofreu reforma até a data da interposição do recurso especial sob exame, restando cumprido o requisito de admissibilidade fixado no art. 67, § 15, do Anexo II do RICARF/2015. Os requisitos dos §§ 9º a 11 do mesmo art. 67 também foram cumpridos, conforme constatado pelo despacho que acolheu parcialmente o agravo da contribuinte.

Quanto à divergência jurisprudencial arguida, verifica-se que a contribuinte obteve êxito em sua demonstração.

O acórdão recorrido efetivamente concluiu ser cabível a extensão da glosa das despesas consideradas indedutíveis na apuração do lucro real à base de cálculo da CSLL, com base no art. 57 da Lei nº 8.981/1995. Conforme registrou o voto vencedor do acórdão, prevaleceu na decisão o entendimento de que “*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”, bem como de que “A exigência fiscal relativa a esta contribuição é mera decorrência dos fatos apurados no auto de infração do imposto de renda pessoa jurídica (IRPJ)”.

O Acórdão paradigma nº 9101-001.839, em sentido contrário, considera que a expressão “normas de apuração e pagamento” não alcança a determinação da base de cálculo da CSLL, conforme consta expressamente no art. 57 da Lei nº 8.981/1995. Assim, não haveria amparo legal para estender à CSLL as disposições acerca da dedutibilidade de despesas para fins do IRPJ.

Afirma a decisão paradigma que *“Descabe a adição de despesas consideradas desnecessárias, com fulcro unicamente em norma da legislação do Imposto de renda, pois a base de cálculo da contribuição não se confunde com o lucro real tributado pelo imposto de renda”*. Pontua ainda que *“A base de cálculo da CSL é aquela definida pelo art. 2º da Lei nº 7.689, de 1988, com as alterações introduzidas pela Lei nº 8.034, de 1990”*, motivo pela qual exclui diversas das previstas naquele dispositivo legal não devem afetar a apuração da contribuição, *“ainda que pertinentes ao IRPJ”*.

Assim, constata-se que os acórdãos recorrido e paradigma efetivamente têm entendimentos divergentes a respeito da possibilidade de estender-se à apuração da CSLL, com fundamento no art. 57 da Lei nº 8.981, a glosa de despesas consideradas indedutíveis na base de cálculo do IRPJ.

Diante de todo o exposto, com fundamento no art. 67 do Anexo II do RICARF/2015, complementando/retificando o despacho de admissibilidade de 17/04/2023 (fls. 7856 a 7904), proponho que seja **DADO SEGUIMENTO PARCIAL** ao recurso especial interposto pela contribuinte BLACK & DECKER DO BRASIL LTDA, para que seja rediscutida a matéria **“inaplicabilidade da legislação do IRPJ para a glosa de despesas da base de cálculo da CSLL”**. *(destaques do original)*

Quanto às demais matérias, o agravo foi rejeitado conforme despacho de e-fls. 7956/7964, cientificado à Contribuinte em 23/07/2024 (e-fl. 7985).

Em seu recurso especial, a Contribuinte principia assim historiando a acusação fiscal, e na sequência seus argumentos em recurso voluntário:

A Recorrente foi autuada em razão de suposta omissão no recolhimento de IRPJ e CSLL, por haver entendido a Receita Federal que a contratação de empréstimo com empresa controladora no exterior, para a aquisição do controle de outras empresas do mesmo grupo também no exterior, era uma operação sem substância ou propósito negocial, de modo que glosou as despesas com juros decorrentes deste contrato de empréstimo, ainda que tenha gerado um incremento no patrimônio líquido da empresa brasileira.

Para a Receita Federal, a contratação de empréstimo com empresa controladora no exterior, para a aquisição do controle de outras empresas do mesmo grupo também no exterior, **ainda que não viole qualquer dispositivo legal (e reconhece**

que a Recorrente observa os limites da legislação de *thin capitalization e transfer pricing*), seria um abuso de direito porque reduziria a base de cálculo do IRPJ e da CSLL, além de entender que o procedimento adequado seria a controladora no exterior ter feito um aumento e integralização do capital da controlada brasileira que veio a ser autuada.

A Recorrente demonstrou exaustivamente em sua Impugnação e ao longo deste processo administrativo que a reorganização do Grupo Stanley Black & Decker (“Grupo Stanley”) decorre de um processo de reorganização mundial que começou em 2010 para fazer frente ao cenário, então existente, de exponencial crescimento econômico da América Latina, onde o Brasil figurava como ponto central dessa estratégia empresarial.

A Recorrente demonstrou que todas as operações realizadas tinham um propósito comercial, afastando assim as alegações infundadas em sentido contrário veiculadas pelo relatório da fiscalização e pela r. decisão de 1ª instância administrativa, bem como demonstrou que os recursos obtidos com o empréstimo foram utilizados para robustecer a sua capacidade de produção, com a aquisição de participações societárias, assim como diversos bens do ativo imobilizado, o que corrobora a sua necessidade.

[...]

Demonstrando que as premissas do v. acórdão da DRJ não encontravam fundamento no substrato fático dos autos, pois o fato de a Recorrente ter contrato de financiamento com empresa controladora não retira a natureza da essencialidade da referida despesa, porque se o financiamento fosse contratado com qualquer instituição financeira brasileira não haveria este tipo de questionamento, inclusive com taxa de juros maior do que a do empréstimo contratado, foi interposto o competente Recurso Voluntário.

Com efeito, no referido recurso foi demonstrado que o financiamento foi contratado com taxas de juros bem inferiores àquelas praticadas pelas instituições financeiras brasileiras, sendo que há liberalidade do administrador em escolher a fonte do seu financiamento, não tendo o poder público competência para ingerir nesta escolha. Ademais, as regras de preços de transferência e subcapitalização foram regularmente observadas, fato que foi devidamente confirmado pela própria fiscalização.

Além disso, foi demonstrado que o financiamento permitiu que a Recorrente adquirisse não só empresas do grupo no exterior, mas também outras empresas no Brasil, aumentando não só o seu patrimônio líquido, inclusive pela contabilização do resultado positivo das subsidiárias no exterior pela equivalência patrimonial, mas também o potencial de geração de receita e recolhimento de IRPJ e CSLL no Brasil, mediante a incidência dos lucros no exterior quando da devida disponibilização, tudo de acordo com o plano traçado para a reorganização do Grupo Stanley.

Além disso, em relação ao lançamento da CSLL, foi demonstrado que o art. 57 da Lei nº 8.981/95, citado no lançamento de ofício como fundamento legal para a glosa da dedução das despesas de juros da base de cálculo da referida contribuição, não dispõe a respeito de dedução de despesas de juros da base de cálculo da CSLL.

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

Depois de discorrer sobre o acórdão recorrido e os embargos de declaração opostos, destacando o parecer ali juntado *do Prof. Luis Eduardo Schoueri (doc. 01), professor titular de direito tributário da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, demonstrando a ilegitimidade da autuação combatida*, e referindo as demais ocorrências processuais, a Contribuinte afirma o cabimento do recurso especial na matéria com seguimento nos seguintes termos:

A autuação fiscal considerou a base legal indicada abaixo para equiparar a base de cálculo da CSLL com a base de cálculo do IRPJ:

✓ Art. 2º da Lei nº 7.689/88 com as alterações introduzidas pelo art. 2º da Lei nº 8.034/90

✓ Art. 57 da Lei nº 8.981/95, com as alterações do art. 1º da Lei nº 9.065/95

✓ Art. 2º da Lei nº 9.249/95.

✓ Art. 1º da Lei nº 9.316/96; art. 28 da Lei nº 9.430/96 ✓ Art. 28 da Lei nº 9.430/96.

✓ Art. 3º da Lei nº 7.689/88, com redação dada pelo art. 17 da Lei nº 11.727/08

✓ Art. 28 da Lei nº 9.430/96, com redação dada pelo art. 39 da Medida Provisória nº 563/12.

✓ Art. 28 da Lei nº 9.430/96, com redação dada pelo art. 49 da Lei nº 12.715/12.

✓ Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2013 e 31/12/2015:

✓ Art. 2º da Lei nº 7.689/88 com as alterações introduzidas pelo art. 2º da Lei nº 8.034/90

✓ Art. 57 da Lei nº 8.981/95, com as alterações do art. 1º da Lei nº 9.065/95

✓ Art. 2º da Lei nº 9.249/95.

✓ Art. 1º da Lei nº 9.316/96; art. 28 da Lei nº 9.430/96 ✓ Art. 3º da Lei nº 7.689/88, com redação dada pelo art. 17 da Lei nº 11.727/08 ✓ Art. 28 da Lei nº 9.430/96, com redação dada pelo art. 49 da Lei nº 12.715/12.

Resta claro, portanto, que o artigo 13 da Lei 9.249/1995 e o art. 24 da Lei 12.249/2010 não foram citados pela autoridade fiscal, razão pela qual não podem fundamentar a autuação e muito menos a decisão do CARF.

O voto vencedor do acórdão recorrido indicou que a CSLL possui a mesma base de cálculo do IRPJ com base apenas no art. 57 da Lei 8.981/1995.

Dessa forma, o quadro comparativo abaixo mostra a divergência na aplicação do referido art. 57 da Lei 8.981/1995 sobre a base de cálculo da CSLL:

[...]

A divergência é clara, pois o acórdão recorrido adota o posicionamento de que o art. 57 da Lei 8.981/1995 estabelece que a CSLL possui a mesma base de cálculo que o IRPJ, ainda que não tenha expressamente reproduzido a legislação do IRPJ, enquanto os acórdãos paradigmas decidiram em sentido oposto, o que justifica o conhecimento do presente recurso especial.

No mérito, assim defende a reforma do acórdão recorrido quanto a este ponto com seguimento:

Acaso as alegações de mérito anteriormente ventiladas pela Recorrente não sejam admitidas, o que somente por hipótese de admite, tem-se que deve ser reformado o v. acórdão recorrido no que diz respeito unicamente a CSLL, o qual decidiu que *“é 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 impositivas das duas exações, naquilo em que as sistemáticas têm de comum”*.

Conforme amplamente destacado pela Recorrente em todas as suas manifestações, o racional que pautou a autuação parte da premissa de que a Recorrente teria adotado determinada estruturação de seu negócio, no qual houve o aumento de seu capital social por parte da sócia Chesapeake Investments, bem como mútuo com pagamento de juros, unicamente como forma de reduzir a base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

A estrutura operacional dos negócios jurídicos praticados pela Recorrente, de acordo com a fiscalização, teria como consequência, sob o ponto de vista desta última, a vedação a dedução decorrente de despesas necessárias, da base de cálculo do IRPJ, apurado sob a sistemática do lucro real, como prevê o art. 299 e seus parágrafos que contam no RIR/99⁴.

Ocorre que é preciso verificar a aplicabilidade do mesmo racional para a CSLL, pois a referida contribuição tem como base de cálculo o lucro líquido, razão pela qual a dedutibilidade de despesas não se sujeita ao juízo de necessidade ou usualidade, estabelecido no art. 299 do RIR/99.

Partindo da premissa de que a base de cálculo e as alíquotas do IRPJ são diferentes quando comparadas à CSLL, o art. 57 da Lei nº 8.981/95 dispõe que:

⁴ Art. 299. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47).§ 1º São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa.

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

Ao interpretar o disposto no art. 57 da Lei nº 8.981/95 verifica-se que o racional da norma, aplicou, tão somente, à CSLL, as normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o IRPJ, ou seja, sistemática de tributação, periodicidade, vencimento, antecipações, etc.

A razão mais plausível para que o legislador formular norma neste sentido está consubstanciada no fato de que a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor devem ser observadas, evidenciando, o resultado do exercício permanece, sujeito aos ajustes (adições e exclusões) na forma da legislação específica que tratou da CSLL.

Considerando que as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL não são idênticas, o legislador previu que os ajustes ao lucro líquido para fins de determinação do lucro real e cálculo do IRPJ não seriam automaticamente aplicáveis à referida contribuição⁵.

Até porque, dentre as disposições relativas ao IRPJ que se estendem à forma de tributação da CSLL, por determinação do art. 28 da Lei nº 9.430/96⁶, ao contrário do que afirma o v. acórdão recorrido, 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 deste E. CARF em caso que analisava a discussão que ora se trata, como pode ser verificado na ementa abaixo, in verbis:

“DESPESAS DESNECESSÁRIAS NO IRPJ. DEDUTIBILIDADE NA CSLL. BASE DE CÁLCULO. POSSIBILIDADE.

A base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido é o resultado do período de apuração com observância da legislação comercial e com os ajustes previstos na legislação específica. Descabe a adição de despesas consideradas desnecessárias, com fulcro unicamente em norma da legislação do Imposto de

⁵ A base de cálculo do IRPJ está prevista no art. 44 do Código Tributário Nacional que dispõe, em síntese, guardadas as discussões relativas ao tema, a base de cálculo do imposto é o montante, real, arbitrado ou presumido, da renda ou dos proventos tributáveis, enquanto que a base de cálculo da CSLL está disposta art. 2º da Lei nº 7.689, de 1988, com as alterações introduzidas pela Lei nº 8.034, de 1990, cuja redação dispõe que é o valor do resultado do exercício, antes da provisão para o imposto de renda.

⁶ Aplicam-se à apuração da base de cálculo e ao pagamento da contribuição social sobre o lucro líquido as normas da legislação vigente e as correspondentes aos arts. 1º a 3º, 5º a 14, 17 a 24-B, 26, 55 e 71.

renda, pois a base de cálculo da contribuição não se confunde com o lucro real tributado pelo imposto de renda”.⁷

O raciocínio que levou a Câmara Superior deste CARF a decidir desta forma está expresso no seguinte trecho do voto do Conselheiro Redator Marcos Vinícius Barros Ottoni, *in verbis*:

“Despesas ou encargos contabilmente apropriados, para efeitos de apuração do resultado comercial da pessoa jurídica, ainda que considerados não dedutíveis para efeitos do IRPJ, nem por isso deixariam de ser considerados na apuração da base de cálculo da CSLL. Para esse tributo, ao lucro líquido ou resultado comercial somente se agregam ou excluem valores constantes do artigo 2º dos diplomas legais mencionados, bem como do artigo 13 da Lei nº 9.249, de 1995. Outras exclusões, ainda que pertinentes ao IRPJ, não o são para efeitos da contribuição em questão, por absoluta falência de amparo legal. Ora, somente a lei pode dispor sobre a base de cálculo de tributos. Os dispositivos legais que embasaram o auto de infração não vedam especificamente a dedutibilidade de gratificações ao Conselho de Administração nem a atribuição de participação nos lucros a administradores. A pretensão de estender à CSLL as disposições acerca de dedutibilidade de despesas para fins do IRPJ não encontra amparo legal, nem mesmo infralegal, e não se pode admitir que a expressão "normas de apuração e pagamento" possa alcançar também a determinação da base de cálculo, distinção que está expressa no texto do art. 57 da Lei nº 8.981, de 1995”.

Dessa forma, depreende-se que, se a despesa afetou o resultado (lucro líquido), ela pode ser deduzida, a menos que haja vedação legal específica, o que não acontece no presente caso.

As “câmaras baixas” deste CARF, a partir desse entendimento da 1ª Turma da Câmara Superior do CARF, vêm adotando entendimento semelhante, conforme se depreende das seguintes ementas:

[...]

Portanto, caso sejam ultrapassadas todas as argumentações que demonstrem que a despesa de juros contraída pela Recorrente era necessária, com o consequente cancelamento do auto de infração ora impugnado, o que somente por argumentação se admite, o auto de infração ora impugnado deve ser anulado no que diz respeito ao lançamento de ofício da CSLL uma vez que a legislação sobre os critérios de despesa dedutível para IRPJ não se aplica para a referida contribuição.

⁷ Recurso Especial do Procurador. Processo nº 16327.001758/2004-54. redator designado Marcos Vinícius Barros Ottoni – 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais. Acórdão nº 9101-001.839.

Pede, neste ponto, *o provimento do presente Recurso Especial para cancelar o lançamento de CSLL, tendo em vista a inaplicabilidade da legislação de dedutibilidade de despesas do IRPJ para a referida contribuição.*

Os autos foram remetidos à PGFN em 25/07/2024 (e-fl. 7989), e retornaram em 09/08/2024 com contrarrazões (e-fls. 7990/8002) nas quais a PGFN refere o disposto no art. 2º da Lei nº 7.689/88 e aduz:

Sobre o ponto, de início, cumpre asseverar que a escrituração contábil pela qual se apura o resultado do exercício, ponto de partida para se chegar à base de cálculo tanto do IRPJ como da CSLL, deve observar postulados e princípios contábeis. Assim, pelo princípio da entidade, uma despesa que não é necessária à empresa não deve estar na sua contabilidade.

Ademais, cabe destacar a proximidade entre as hipóteses de incidência da CSLL e do IRPJ, que há muito vem sendo debatida e reconhecida pela doutrina e jurisprudência dos tribunais pátrios, tendo, inclusive, sido objeto de manifestação do Supremo Tribunal Federal ao apreciar a arguição de inconstitucionalidade da contribuição social em questão no RE 138.284, Relator Min. Carlos Veloso, julgamento em 01.07.1992, DJ. 28.08.1992.⁸

Reporta doutrina e julgado do Superior Tribunal de Justiça, invoca o art. 57 da Lei nº 8.981/95 e o art. 75 da Instrução Normativa SRF nº 390/2004, e consigna:

Dessa forma, não se sustenta o argumento de que não existe previsão normativa no tocante à contribuição. Ainda que leis posteriores não tenham feito ressalva específica para à CSLL, não se está diante de um “silêncio eloquente”. Com efeito, o legislador determinou, expressamente, que na apuração do montante devido a título de CSLL devem ser aplicadas as mesmas normas relativas ao IRPJ. Ora, é justamente na atividade de apuração que se encaixam as regras que disciplinam as provisões, despesas dedutíveis, adições, entre outros aspectos que devem ser considerados pelos contribuintes em seus registros contábeis.

Também não convence o argumento de que a Fiscalização estaria ampliando indevidamente a base de cálculo da CSLL, pois, não haveria previsão legal que impedisse a dedução pretendida pela contribuinte. Em primeiro lugar, foi demonstrado acima que existe norma determinando a aplicação das mesmas regras relativas ao IRPJ para a apuração da CSLL. Por outro lado, a autoridade administrativa, em nenhum momento, ampliou o conceito de base de cálculo que está previsto no caput do art. 2º da Lei nº 7.689, de 1988, qual seja: “valor do resultado do exercício, antes da provisão para o imposto de renda”. Ora, a única coisa que a Fiscalização fez foi apurar o resultado do exercício utilizando as regras de apuração aplicáveis ao IRPJ – seguindo a regra contida no art. 57 da Lei

⁸ “Nem seria possível a utilização do argumento no sentido de que teríamos, no caso, bis in idem- o lucro das pessoas jurídicas constituindo fato gerador do imposto sobre a renda e da contribuição – por isso é que a Constituição que, expressamente, admite a contribuição sobre o lucro (C.F., art. 195, I).”

nº 8.981, de 1995. Significa dizer que não se desrespeitou ou mesmo ampliou a base de cálculo estabelecida pela legislação, uma vez que a glosa feita pela autoridade administrativa apenas corrigiu o valor relativo à base de cálculo que efetivamente deveria ser considerada. *(destaques do original)*

Contrapõe a interpretação defendida pela Contribuinte em face do *tratamento legal dado à compensação de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa da CSLL, no caso de atividade rural*, e invoca o voto vencedor do acórdão recorrido para afirmar sua correção.

Requer, assim, que seja negado provimento ao recurso especial.

VOTO

Conselheira **Edeli Pereira Bessa**, Relatora.

Recurso especial da PGFN - Admissibilidade

A Contribuinte contesta a admissibilidade do recurso fazendário observando que a PGFN *não dedica uma única linha do seu recurso a demonstrar como a fiscalização teria demonstrado a ocorrência de dolo por parte do contribuinte*, para além da dessemelhança fática entre os acórdãos comparados e a ausência de confrontação do art. 112 do CTN, no qual se fundamenta o acórdão recorrido para exoneração da qualificação da penalidade.

A PGFN principia seu recurso especial contestando o voto condutor do acórdão recorrido quando afirmou *que o Fiscal não demonstrou o dolo para qualificar a multa*. Disse que tal demonstração residiria em *total ausência de propósito negocial na reestruturação societária perpetrada, assim como a fraude fiscal incorrida por meio do planejamento tributário*, descrita nos tópicos III, IV e V do Termo de Verificação Fiscal, na sequência do qual o tópico V concluiria pela subsunção daquelas evidências à multa qualificada.

Assim, na medida em que o próprio voto condutor do acórdão recorrido reconhece que a acusação fiscal se firma “em indícios e conclusões de inexistência de propósito negocial, abuso de direito e simulação”, a PGFN afirma a similaridade deste caso com o tratado no paradigma nº 1202-00.753 acerca de *indedutibilidade de despesa criada artificialmente, no caso do paradigma ágio interno*, em que se *decidiu pela manutenção da multa qualificada imposta*.

Como bem demonstra a PGFN, tal julgado concluiu que *por lhe faltar fundamentação econômica, a reestruturação entre empresas do mesmo grupo econômico, engendrada com o objetivo de reduzir a tributação, não pode ser oponível ao Fisco*. Contudo, esta afirmação prestou-se a invalidar a conduta de redução dos tributos devidos, e o recurso especial fazendário não expõe as razões para manutenção da multa qualificada, de modo a evidenciar que em tal julgado a penalidade teria sido validada ainda que não demonstrado *o dolo para qualificar a multa*.

Ao tratar do segundo paradigma – Acórdão nº 9101-003.011 – que analisou o mesmo lançamento objeto do primeiro paradigma, mas em sede de recurso especial, a PGFN somente destaca, quanto à qualificação da penalidade, a ementa do julgado, aparentemente pretendendo defender que as circunstâncias verificadas na operação questionada são suficientes para imputação da multa qualificada. Veja-se, neste sentido, a seguinte passagem do recurso especial:

Enquanto o acórdão paradigma entende que a simulação implicaria na caracterização da fraude tipificada no art. 72 da Lei nº 4.502/1964 e na aplicação da multa de ofício qualificada nos termos do art. 44, §1º, da Lei nº 9.430/1996, o Acórdão recorrido admite a possibilidade de existência de atos simulados sem a necessidade da qualificação da multa. O acórdão recorrido entende que pode haver simulação sem o dolo específico necessário à configuração da sonegação, fraude ou conluio previstos na Lei nº 4.502/1964 como causas de aplicação da multa em sua modalidade qualificada.

Imperioso, assim, verificar se algum dos paradigmas indicados, ainda que tratando operação societária distinta, apresenta premissas de decisão autônomas, permitindo deduzir que um dos outros Colegiados do CARF manteria a qualificação da penalidade aqui aplicada.

O paradigma nº 1202-00.753 não traz relato da acusação fiscal acerca da qualificação da penalidade. São descritos os diversos eventos societários e a parte final do relatório fiscal que dá ênfase a descompassos entre as datas dos documentos e as evidências fáticas correlatadas, que se prestaram a reforçar a convicção fiscal de que *a vontade real das empresas CAIMI BRASIL e LIAISON sempre foi a fusão das duas empresas, o que poderia ter sido efetivado através de um único evento societário*. Estes elementos serão confirmados como evidência de simulação na forma do art. 167 do Código Civil.

Contudo, a transcrição da acusação é interrompida no seguinte trecho:

Esta foi, portanto, a vontade aparente, materializada por intermédio dos eventos societários acima explicitados. Economicamente existiu uma única operação: a fusão das duas empresas. Mas, por vislumbrar vantagem fiscal, foram utilizadas **formas jurídicas desconexas da realidade econômica com o propósito de alcançar a vantagem fiscal pretendida: a amortização do “ágio”.** (*destaque do original*)

O relato das razões de defesa indica contestação acerca da validade de planejamento tributário assentado em meios lícitos, objeção à caracterização do contido no inciso II, do §1º do art. 167 do Código Civil, e questionamento não especificado à multa qualificada. O voto condutor do paradigma, por sua vez, se empenha em confirmar os vícios da operação realizada entre partes relacionadas para, além de refutar a validade do *ágio interno gerado mediante reorganização societária envolvendo apenas empresas sob controle comum*, concordar com a existência de simulação e afirmar a suficiência da prova mediante a gama de indícios apresentada.

A questão de fundo é finalizada com as seguintes ponderações, antes de se adentrar à qualificação da penalidade, nos termos transcritos na sequência:

No caso concreto, dos elementos juntados aos autos se constata uma sequência de negócios com aparência de regulares e visando certo efeito diverso do demonstrado. Nesse caso, o vício na causa do negócio complexo leva ao reconhecimento de simulação de todo o conjunto de atos e negócios parciais.

Assim, diante de todo o exposto e considerando que o CTN prevê a hipótese de lançamento de ofício nos casos em que comprovada a existência de atos ou negócios jurídicos simulados (art. 149, VII), deve ser mantida a exigência.

Multa qualificada – 150%

Diante de todo o exposto em relação à infração, resta evidenciado que os negócios jurídicos foram praticados de forma simulada, nos termos do § 1º do art. 167 do Código Civil.

Verificou-se que, a partir do engendramento de operações societárias complexas e simuladas, incluindo a participação de interposta pessoa (JOFECRED), pretendeu a recorrente, intencionalmente, subtrair-se à tributação, o que tornou tais operações ilegais, uma vez que o ordenamento jurídico brasileiro não permite a evasão tributária por meio de simulação.

Cabe referir que situação bem semelhante à presente foi analisada nº Acórdão nº 101-96.724, julgado na sessão de 28/05/2008, de relatoria da ilustre ex-Conselheira Sandra Maria Faroni, restando decidido o seguinte:

[...]

Assim, tendo sido constatada situação que se enquadra como fraudulenta, nos termos do art. 72 da Lei nº 4.602/64, perfeitamente cabível a multa qualificada de 150% prevista no art. 44, §1º, da Lei nº 9.430/96.

Em tal contexto, não há dúvida que a qualificação da penalidade foi mantida sob o fundamento de que a simulação evidenciada caracterizaria a hipótese do art. 72 da Lei nº 4.502/64. Contudo, não houve qualquer discussão quanto à necessidade de esta motivação ser expressamente posta na acusação fiscal. Ausente relato dos termos da acusação fiscal neste ponto, bem como questionamento do sujeito passivo acerca desta forma de motivação, não é possível afirmar que o Colegiado que editou o paradigma concordaria com a motivação posta para qualificação da penalidade nestes autos.

Note-se que no presente caso não há relato, sequer, da classificação dos atos apurados como simulados, na forma do art. 167 do Código Civil. Antes de destacar que *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”*, o resumo dos fundamentos da autoridade lançadora finaliza nos seguintes termos:

8. “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”;

9. “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 nº 9.430/96, sob redação atualizada pelo artigo 14 da lei 11.488/07 (...)”;

O relato da decisão de 1ª instância, por sua vez, refere o abuso de direito vedado no art. 187 do Código Civil, e na descrição da defesa subsequente não há qualquer debate quanto à ocorrência de simulação ou de fraude. O voto do relator, Conselheiro Daniel Ribeiro Silva, condutor do acórdão recorrido, com exceção da repercussão da infração na apuração da CSLL, adota os fundamentos da decisão de 1ª instância e confirma a desnecessidade das despesas, dada a ausência de propósito negocial nas operações realizadas, associando-se a liberalidade constatada ao abuso de direito expresso no art. 187 do Código Civil. A artificialidade constatada está bem expressa no seguinte parágrafo:

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.

Embora transcritos os fundamentos a seguir, expressos pela decisão de 1ª instância, o voto condutor do acórdão recorrido irá deles discordar. Contudo, sua reprodução é útil para evidenciar os contornos da acusação fiscal analisada nestes autos:

Fundamentalmente, entendeu a Fiscalização que “o ordenamento jurídico repele a adoção de condutas ilícitas dos contribuintes o que não significa que não assista direito ao contribuinte de autoorganizar 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.”

Acrescenta também que “De todo o exposto ao longo deste Relatório Fiscal, instruído com o conjunto probatório, não restando dúvidas, quanto à intenção deliberada em se cometer, em tese, os ilícitos tributários acima tipificados; pelo que, sob prática dolosa, promovera e fizera uso da reestruturação perpetrada pelo Grupo SBD, na verdade camufla um planejamento tributário que visa 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”.

A impugnante se defende, argumentando que não houve qualquer tipo de abuso de direito por parte da Impugnante a justificar a imposição de multa agravada.

Ficou evidente que a reestruturação e compra da Holding Belga pela BD Brasil por meio de empréstimo foi motivada simplesmente pela economia tributária. Já foram tecidos todos os argumentos sobre a falta de propósito negocial dos juros e do empréstimo concedido e da caracterização do abuso de direito no tópico 3.3 desse acórdão.

Não fosse a ação fiscal, os atos sem propósito negocial que caracterizaram o abuso de direito e visaram a omitir a correta apuração dos fatos geradores não teriam chegado ao conhecimento da administração tributária.

É evidente que as práticas descritas visaram a impedir o conhecimento dos fatos geradores e a modificar as suas características essenciais, e que elas são suficientes para manter a qualificação da penalidade imposta no presente lançamento.

No presente caso, a Fiscalização evidenciou satisfatoriamente a conduta dolosa do contribuinte, caracterizadora de fraude e sonegação, quando demonstrou que a aquisição da Holding Belga pela impugnante por meio de um empréstimo, tudo isso em operações dentro do mesmo grupo econômico, só ocorreu por um único motivo: criar um subterfúgio para a geração de juros no intuito de reduzir, de forma indevida, a base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

As operações perpetradas pela impugnante com a única finalidade de fugir ao imposto caracterizaram a elisão abusiva, ofendendo às bases constitucionais da capacidade contributiva e da isonomia tributária, caracterizando comportamento ilícito.

Portanto, é procedente, no caso vertente, a aplicação da multa qualificada, no percentual de 150%.

O voto condutor do acórdão recorrido traz expresso existir *meios de se estabelecer tal reestruturação (pela integralização de capital, por exemplo) sem afetar, de forma artificial, a apuração do lucro da BD Brasil*, e que, embora o grupo empresarial tenha o *direito de se reestruturar*, no caso 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 que seria dispensável. Na sequência, a decisão acerca da qualificação da penalidade mencionará genericamente a existência de simulação, e destacará a acusação fiscal sumária quanto à ocorrência de dolo:

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 lenght, 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%.

Como se vê, ainda que se admitisse que o paradigma nº 1202-00.753 valida acusação fiscal que impõe qualificação da penalidade apenas em razão da constatação de simulação em atos negociais dos quais decorrem registros redutores do lucro tributável – o que não restou demonstrado na abordagem anterior, dado não ser possível aferir os termos da acusação fiscal e a contestação submetida ao outro Colegiado do CARF naquele caso –, no presente caso a menção à existência de simulação não guarda qualquer semelhança com a caracterização feita no paradigma a partir do disposto no art. 167 do Código Civil. Em verdade, o vício mais proximamente indicado corresponde ao art. 187 do Código Civil, e o abuso de direito no âmbito da aferição da necessidade de despesas financeiras é determinante para o racional aplicado no acórdão recorrido, impositivo dos efeitos do art. 112 do CTN.

O segundo paradigma – Acórdão nº 9101-003.011 – foi editado em face de recurso especial interposto pelo sujeito passivo contra o primeiro paradigma, apontando as seguintes matérias: *1) existência de fundamento econômico de ágio amortizável em operações societárias realizadas entre empresas pertencentes a um mesmo grupo econômico; 2) possibilidade de desconsideração de um ato jurídico e consequente lançamento tributário com base apenas em indícios; 3) licitude de operações intragrupo com a finalidade de redução da carga tributária; 4) cabimento de qualificação da multa de ofício em situações de geração de ágio a partir de operações societárias realizadas entre empresas componentes de um mesmo grupo econômico.*

Quanto ao último tema, a divergência jurisprudencial foi suscitada em face das seguintes decisões:

Em relação ao primeiro acórdão apontado como paradigma, a recorrente transcreve parte do voto vencedor em que se defende que a qualificação da multa de ofício deve ser afastada quando ausente a comprovação de fraude. Aponta em seguida as semelhanças que enxerga entre os dois casos: os atos societários e comerciais praticados tiveram a devida publicidade e basearam-se em pareceres jurídicos. Tendo sido isto suficiente para afastar a aplicação da multa qualificada no caso indicado como paradigma, a recorrente defende que o mesmo valha para o seu caso.

Já o segundo acórdão paradigma, segundo a argumentação desenvolvida pela recorrente, discorre sobre a impossibilidade de presumir-se o dolo, cuja verificação é pressuposto indispensável para a aplicação da modalidade qualificada da multa de ofício.

Ocorre que a decisão de mérito acerca da qualificação da penalidade neste segundo paradigma, distintamente do primeiro, traz o relato da acusação fiscal lá sob análise:

Nas três situações previstas na Lei nº 4.502/64 há que ser caracterizado o dolo. O conceito de dolo, por sua vez, encontra-se no inciso I do art. 18 do Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 Código Penal, ou seja, **crime doloso é aquele em que o agente quis o resultado ou assumiu o risco de produzi-lo.**

Isto significa que o agente deve conhecer os atos que realiza e a sua significação, além de estar disposto a produzir o resultado deles decorrente.

Examinando os procedimentos adotados pela fiscalizada constatamos que fica evidenciado o dolo. Isto porque, para reduzir as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, a fiscalizada utilizou-se de despesas decorrentes da amortização de "ágio" gerado internamente, a partir de "reestruturações societárias" cercadas de artificialismo.

A constituição de uma nova empresa (**CAIMI & LIAISON**), cujo capital foi integralizado mediante a transferência de participações societárias na **CAIMI BRASIL** e na **LIAISON** com "ágio" bastante expressivo e a posterior incorporação destas empresas para possibilitar a amortização do "ágio", evidencia a intenção da fiscalizada de reduzir os tributos devidos.

Analisando as operações como um todo, verifica-se que, ao final do processo, houve a efetiva fusão de duas empresas: a **LIAISON** e a **CAIMI BRASIL**. Todas as etapas intermediárias utilizadas tiveram como único objetivo a geração de "ágio", cuja posterior amortização, reduziu as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

E mais. Esta ação dolosa adotada pela fiscalizada caracteriza a fraude a que se refere o art. 72 da Lei nº 4.502/64. A título de ilustração, citamos Silva, De Plácido e, Vocabulário Jurídico 11^a ed. Rio de Janeiro, Forense, 1993, que esclarece o conceito de fraude:

"por fraude, derivado do latim *fraus*, *fraudis* (engano, má fé, logro), entende-se geralmente engano malicioso ou ação astuciosa, promovidos de má fé, para ocultação da verdade ou fuga ao cumprimento do dever.

...

E a prova da fraude se faz por todos os meios permitidos em Direito, admitindo-se mesmo sua evidência em face de indícios e conjecturas, tanto bastando a verificação do prejuízo ocasionado a outrem pela prática do ato oculto ou enganoso. A fraude, assim, firma-se na evidência do prejuízo causado intencionalmente, pela oculta maquinação."

Os fatos descritos no presente Relatório Fiscal convergem para a hipótese da fraude a que se refere o artigo 72 da Lei 4.502/1964. Isto porque foram adotadas, de forma dolosa, providências administrativas, societárias e contábeis que tiveram por intuito impedir a ocorrência do fato gerador do IRPJ e da CSLL.

Consequentemente, foi aplicada a multa de 150% para as irregularidades fiscais descritas nos itens IX (exclusão da amortização do "ágio" na apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL) e XII (compensação indevida de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas da CSLL) deste Relatório. (destaques do original)

E, na sequência, a decisão do segundo paradigma destaca a simulação invocada nas decisões de 1ª e 2ª instância, e conclui:

Assim, verifica-se que a recorrente e as empresas a ela associadas sempre tiveram consciência de que o objetivo do grupo econômico poderia ser alcançado por meio de uma única operação societária: a fusão das empresas CAIMI BRASIL e LIAISON. Ao invés de adotar a forma mais racional, simples e rápida, o grupo optou por promover uma série de operações societárias intermediárias (inclusive com a participação da JOFECRED, que a Fiscalização considerou como "empresaveículo"), com a exclusiva motivação de possibilitar a criação artificial de ágio que posteriormente pudesse ser utilizado para promover a redução de tributos devidos ao Fisco.

O caminho societário eleito pela recorrente e por seu grupo econômico, mais complexo e tortuoso, apresentou várias características de negócios jurídicos simulados, conforme definições trazidas pelo art. 167 do Código Civil Brasileiro:

[...]

O acórdão recorrido, de forma didática, identificou um considerável conjunto de elementos presentes nos autos, a maioria deles indiciários, que levam à conclusão de que os sucessivos atos societários perpetrados pela contribuinte e pelas empresas a ela associadas caracterizaram negócios jurídicos simulados:

[...]

Considero absolutamente relevantes as observações elencadas no acórdão recorrido como indicadoras de que configurou simulação a engenharia societária promovida pelo grupo de que era integrante a recorrente.

No meu entender, o intuito simulatório advém, sem dúvida, de todo o conjunto de provas, constatações e indícios arrolados na decisão recorrida, mas primordialmente das inconsistências cronológicas encontradas em alguns documentos e declarações da recorrente.

[...]

Diante de todo o exposto, concluo que as operações adotadas pela contribuinte e pelas empresas que a constituíram, com o intuito de posterior aproveitamento do ágio gerado internamente para fins de irregular dedução nas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, extrapolaram os limites da simples elisão fiscal por terem se baseado em simulação, nos termos do art. 167 do Código Civil Brasileiro (Lei nº 10.406/2002).

Entendo cabível, portanto, a qualificação da multa de ofício aplicável ao caso, nos termos do art. 44, inciso I e § 1º, da Lei nº 9.430/1996 c/c art. 72 da Lei nº 4.502/1964.

Confirma-se, portanto, que a acusação fiscal dos paradigmas traz contornos próprios para conclusão acerca da ocorrência do art. 72 da Lei nº 4.502/64 e que os paradigmas concordam com essa conclusão em razão *primordialmente das inconsistências cronológicas encontradas em alguns documentos e declarações da recorrente*, ou seja, em face da caracterização das hipóteses do art. 167 do Código Civil, que não são referidas no recorrido.

Assim, quando o acórdão recorrido, na visão da PGFN, *entende que pode haver simulação sem o dolo específico necessário à configuração da sonegação, fraude ou conluio previstos na Lei nº 4.502/1964 como causas de aplicação da multa em sua modalidade qualificada*, claramente se tem em conta simulação distinta daquela afirmada nos paradigmas, mediante caracterização de hipóteses específicas do art. 167 do Código Civil. Como demonstrado, o acórdão recorrido nada menciona acerca desta hipótese de vício da legislação civil, citando, apenas, o art. 187 do mesmo diploma legal.

Em tais circunstâncias, o dissídio jurisprudencial não se estabelece.

De fato, nos termos do art. 67 do Anexo II do RICARF, o recurso especial somente tem cabimento se a *decisão der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado* outro Colegiado deste Conselho. Por sua vez, para comparação de interpretações e constatação de divergência é indispensável que situações fáticas semelhantes tenham sido decididas nos acórdãos confrontados. Se inexistir tal semelhança, a pretendida decisão se prestaria, apenas, a definir, no caso concreto, o alcance das normas tributárias, extrapolando a competência da CSRF, que não representa terceira instância administrativa, mas apenas órgão destinado a solucionar divergências jurisprudenciais. Neste sentido, aliás, é o entendimento firmado por todas as Turmas da Câmara Superior de Recursos Fiscais, como são exemplos os recentes Acórdãos nº 9101-002.239, 9202-003.903 e 9303-004.148, reproduzindo entendimento há muito consolidado administrativamente, consoante Acórdão CSRF nº 01-0.956, de 27/11/1989:

Caracteriza-se a divergência de julgados, e justifica-se o apelo extremo, quando o recorrente apresenta as circunstâncias que assemelhem ou identifiquem os casos confrontados. Se a circunstância, fundamental na apreciação da divergência a nível do juízo de admissibilidade do recurso, é “tudo que modifica um fato em seu conceito sem lhe alterar a essência” ou que se “agrega a um fato sem alterá-lo substancialmente” (Magalhães Noronha, in Direito Penal, Saraiva, 1º vol., 1973, p. 248), não se toma conhecimento de recurso de divergência, quando no núcleo, a base, o centro nevrálgico da questão, dos acórdãos paradigmas, são díspares. Não se pode ter como acórdão paradigma enunciado geral, que somente confirma a legislação de regência, e assente em fatos que não coincidem com os do acórdão inquinado.

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

Recurso especial da Contribuinte - Admissibilidade

A divergência jurisprudencial suscitada pela Contribuinte está alegada desde a impugnação: como a CSLL *tem como base de cálculo o lucro líquido*, a dedutibilidade de despesas não se sujeitaria *ao juízo de necessidade ou usualidade, estabelecido no art. 299 do RIR/99*. Ademais, o art. 57 da Lei nº 8.981/95 confirmaria que a base de cálculo e a alíquota da CSLL são distintas do IRPJ, e que o *resultado do exercício permanece, sujeito aos ajustes (adições e exclusões) na forma da legislação específica que tratou da CSLL*.

Invocou-se, desde antes, o paradigma nº 9101-001.839, com o seguinte destaque de seu voto condutor:

Despesas ou encargos contabilmente apropriados, para efeitos de apuração do resultado comercial da pessoa jurídica, ainda que considerados não dedutíveis para efeitos do IRPJ, nem por isso deixariam de ser considerados na apuração da base de cálculo da CSLL. Para esse tributo, ao lucro líquido ou resultado comercial somente se agregam ou excluem valores constantes do artigo 2º dos diplomas legais mencionados, bem como do artigo 13 da Lei nº 9.249, de 1995. Outras exclusões, ainda que pertinentes ao IRPJ, não o são para efeitos da contribuição em questão, por absoluta falência de amparo legal. Ora, somente a lei pode dispor sobre a base de cálculo de tributos. Os dispositivos legais que embasaram o auto de infração não vedam especificamente a dedutibilidade de gratificações ao Conselho de Administração nem a atribuição de participação nos lucros a administradores. A pretensão de estender à CSLL as disposições acerca de dedutibilidade de despesas para fins do IRPJ não encontra amparo legal, nem mesmo infralegal, e não se pode admitir que a expressão "normas de apuração e pagamento" possa alcançar também a determinação da base de cálculo, distinção que está expressa no texto do art. 57 da Lei nº 8.981, de 1995.

A autoridade julgadora de 1ª instância compreendeu de forma diversa o disposto no art. 57 da Lei nº 8.981/95, interpretando que *a metodologia e as regras de apuração para o imposto de renda são aplicáveis ao cálculo da CSLL (o que se infere da dicção "mesmas normas de apuração") e que o preceptivo só perderia eficácia se houvesse norma específica, relativa à contribuição, em sentido diverso*. Adicionou que:

Ao contrário do entendimento esposado pela impugnante, o art. 28 não precisaria explicitamente incluir o dispositivo que prevê a dedutibilidade de despesas na forma do art. 299 do RIR/99, tendo em vista que o art. 57 da Lei nº 8.981/95 já o havia incluído. Por ser norma posterior, o art. 28 simplesmente convalidou a regra até então vigente (*"Aplicam-se à apuração da base de cálculo e ao pagamento da contribuição social sobre o lucro líquido as normas da legislação vigente"*) e especificou, para os dispositivos que surgiram com a nova lei, os artigos que teriam aplicação para os dois tributos.

Convém ainda salientar que o artigo 24 da Lei nº 12.249/2010, dispositivo legal utilizado pela empresa para a dedução dos juros, é bem claro ao expor que apenas as despesas de juros necessárias à atividade serão dedutíveis da base de cálculo da CSLL:

O art. 24 da Lei nº 12.249/2010 dispõe o seguinte:

Art. 24. Sem prejuízo do disposto no art. 22 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, os juros pagos ou creditados por fonte situada no Brasil à pessoa física ou jurídica, vinculada nos termos do art. 23 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, residente ou domiciliada no exterior, não constituída em país ou dependência com tributação favorecida ou sob

regime fiscal privilegiado, somente serão dedutíveis, para fins de determinação do lucro real e da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, quando se verifique constituírem despesa necessária à atividade, conforme definido pelo art. 47 da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964, no período de apuração, atendendo aos seguintes requisitos: (...)

[...]

Em recurso voluntário, a Contribuinte não contestou este argumento adicional – extraído do art. 24 da Lei nº 12.249/2010 -, e reiterou sua premissa de que o art. 299 do RIR/99 não poderia fundamentar a glosa das despesas de juros no âmbito da CSLL. O relator do acórdão recorrido, Conselheiro Daniel Ribeiro Silva, acolheu a argumentação da Contribuinte, afirmando *necessária a existência de legislação expressa* para validar qualquer exclusão e/ou adição na apuração da base de cálculo da CSLL, *sem a qual, estar-se-ia admitindo a possibilidade de interpretação ampliativa de normas restritivas de direito*. Já o voto vencedor do acórdão recorrido, manteve a exigência sob uma nova vertente interpretativa do art. 57 da Lei nº 8.981/95:

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 imponíveis das duas exações, **naquilo em que as sistemáticas tinham de comum**. Por exemplo: **como as bases imponíveis 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. *(destacou-se)*

Constata-se, no exposto, que os fatos apurados nestes autos ofendem a definição de lucro líquido, ou resultado contábil do período de apuração. A ementa confirma a desnecessidade de despesas é aspecto que afeta indistintamente as bases imponíveis do IRPJ e da CSLL:

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 impositivas 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. *(destacou-se)*

O paradigma nº 9101-001.839, por sua vez, refere genericamente, no ponto destacado pela Contribuinte, *despesas ou encargos contabilmente apropriados, para efeito de apuração do resultado comercial da pessoa jurídica* considerados *não dedutíveis para efeito do IRPJ*. Assim, para compreender que esta decisão seria aplicável, também, a despesas desnecessárias, importa analisar em maior extensão o que apreciado naquele julgado.

Além de infrações específicas de *adição de 1/3 ou 1% da Cofins* e de compensação indevida de base negativa de períodos anteriores, foi apontada falta de adição de *despesas com gratificação ao conselho, participação dos administradores*, e a defesa do sujeito passivo afirmou inexistir *norma que prescreva que as despesas com gratificações a conselheiros e com participações a administradores devem ser adicionadas ao lucro líquido na apuração da base de cálculo da CSLL*. A decisão de recursos voluntário e de ofício foi favorável ao sujeito passivo, considerando-se *descabida a pretensão do Fisco de estender à CSLL, sem amparo legal, as disposições acerca de dedutibilidade de despesas para fins do IRPJ*, vez que *são diversas as bases de cálculo de um e outro tributo*.

O recurso especial da PGFN argumentou, dentre outros aspectos, *que as despesas não operacionais, consideradas indedutíveis na apuração do IRPJ, influenciam na base de cálculo da CSLL porque esta corresponde ao resultado do exercício, antes da provisão para o imposto de renda (art. 2º da Lei n. 7.689/88), a depender das despesas operacionais*. Interessante notar que um dos paradigmas admitidos foi contestado pelo sujeito passivo porque nele *os fatos eram completamente diferentes: desnecessidade das despesas financeiras pelo fato de o contribuinte ter tomado empréstimo no mercado financeiro e, ao mesmo tempo, concedido empréstimo a afiliadas sem cobrança de encargos*, mas a Turma manteve sua admissão em sede de conhecimento.

O recurso especial foi conhecido e o contexto a ser analisado foi assim pontuado no início do voto de mérito:

Da análise dos autos observa-se que foram exoneradas em primeira instância as glosas efetuadas pela fiscalização, correspondentes a gratificações ao Conselho de Administração (R\$ 169.500,00 no ano-calendário 1999) e participação nos lucros dos administradores (R\$ 1.813.348,03, R\$ 3.549.769,98 e R\$ 3.197.175,92, respectivamente nos anos-calendário 1999, 2000 e 2001).

Baseou-se o Fisco, para o referido lançamento, no disposto no art. 49, da Instrução Normativa SRF nº 93/1997, ao fundamento de que todas as despesas

consideradas indedutíveis para fins de apuração do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica também o seriam para a determinação da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

O citado art. 49 da Instrução Normativa SRF nº 93/97 conjuga o disposto no art. 57 da Lei nº 8.981/95 com o art. 28 da Lei nº 9.430/96:

Art. 49. Aplicam-se à contribuição social sobre o lucro líquido as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas, observadas as alterações previstas na Lei No 9.430, de 1996.

Contudo, a indedutibilidade das gratificações glosadas não decorre do disposto no art. 299 do RIR/99, mas sim de outra regra consolidada no art. 303 do mesmo Regulamento:

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

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

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

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

[...]

Art 303. Não serão dedutíveis, como custos ou despesas operacionais, as gratificações ou participações no resultado, atribuídas aos dirigentes ou administradores da pessoa jurídica (Lei nº 4.506, de 1964, art. 45, § 3º, e Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 58, parágrafo único).

E nos trechos imediatamente anterior e posterior àquele aqui invocado pela Contribuinte, o voto condutor do paradigma indica que a decisão foi tomada em face da replicação de uma regra específica de indedutibilidade de despesas **efetivas**, fixada apenas no âmbito do lucro real. Veja-se:

As normas sobre ajustes na *base de cálculo* são distintas das normas de *apuração* a que aludem invocada instrução normativa. Não há na legislação dispositivo que determine a adição à base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido de **despesas efetivas, tidas como indedutíveis na apuração do Lucro Real**. As bases de cálculo do IR e da CSL não são idênticas, daí os ajustes previstos ao lucro líquido para fins de determinação do lucro real não serem automaticamente aplicáveis à referida contribuição. A base de cálculo da CSL é aquela definida pelo art. 2º da Lei nº 7.689, de 1988, com as alterações introduzidas pela Lei nº 8.034, de 1990

Despesas ou encargos **contabilmente apropriados, para efeitos de apuração do resultado comercial da pessoa jurídica**, ainda que considerados não dedutíveis para efeitos do IRPJ, nem por isso deixariam de ser considerados na apuração da base de cálculo da CSLL. Para esse tributo, ao lucro líquido ou resultado comercial somente se agregam ou excluem valores constantes do artigo 2º dos diplomas legais mencionados, bem como do artigo 13 da Lei nº 9.249, de 1995. Outras exclusões, ainda que pertinentes ao IRPJ, não o são para efeitos da contribuição em questão, por absoluta falência de amparo legal.

Ora, somente a lei pode dispor sobre a base de cálculo de tributos. **Os dispositivos legais que embasaram o auto de infração não vedam especificamente a dedutibilidade de gratificações ao Conselho de Administração nem a atribuição de participação nos lucros a administradores.** A pretensão de estender à CSLL as disposições acerca de dedutibilidade de despesas para fins do IRPJ não encontra amparo legal, nem mesmo infralegal, e não se pode admitir que a expressão "normas de apuração e pagamento" possa alcançar também a determinação da base de cálculo, distinção que está expressa no texto do art. 57 da Lei nº 8.981, de 1995. *(destacou-se)*

Ou seja, enquanto o Colegiado *a quo* vislumbrou nas despesas desnecessárias glosadas ofensa ao conceito contábil de despesa, admitindo sua glosa também na apuração da CSLL, o outro Colegiado do CARF compreendeu que despesas efetivas, mas inadmitidas como redutoras do lucro real por regra específica, não podem ser glosadas na apuração da CSLL.

Há significativa similitude entre os fatos e dispositivos legais interpretados nos julgados comparados. Contudo, os casos se distinguem em ponto que foi determinante para as distintas decisões dos Colegiados do CARF: a efetividade da despesa glosada. Assim é que o Colegiado *a quo*, diante de algo que sequer deveria ter sido contabilizado, vislumbra válida sua glosa no âmbito da CSLL, enquanto o Colegiado que editou paradigma, diante de uma glosa que não questiona a efetividade do gasto, mas apenas invoca a vedação expressa à sua dedutibilidade no âmbito do lucro real, considera que esta glosa não pode repercutir no âmbito da CSLL.

Por tais razões, impõe-se concluir que as diferentes decisões não decorrem de divergência na interpretação da legislação tributária, mas sim dos distintos contextos fáticos analisados.

No mesmo sentido foi a decisão unânime deste Colegiado⁹ no Acórdão nº 9101-006.017, conduzida pelo voto do Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto que, aderindo à declaração de voto apresentada por esta Conselheira, pontuou que:

No exame do acórdão recorrido entendeu-se que as despesas glosadas não seriam consideradas operacionais, tanto para fins de determinação da base de cálculo do IRPJ quanto da CSLL. E, ao fim e ao cabo, o acórdão recorrido acabou

⁹ Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Alexandre Evaristo Pinto, Gustavo Guimarães da Fonseca (suplente convocado) e Andréa Duek Simantob (Presidente em exercício).

por aplicar o ar 57 da Lei nº 8.981/95 por considerar que esses dispêndios não seriam operacionais e que ***sequer poderiam ter sido escriturados como despesas***, uma vez não serem de responsabilidade do Sujeito Passivo e por já terem sido registrados como despesa anteriormente (baixados como perda). Portanto, a conclusão quanto à desnecessidade de tais despesas deve ser interpretada nesse contexto, em que o próprio reconhecimento dessa despesa como operacional, em sua contabilidade, foi rechaçado pelo acórdão recorrido.

Já os paradigmas apontados, em nenhum momento tratavam de despesas cuja possibilidade de registro contábil e operacionalidade foram questionadas.

No Acórdão nº 9101-001.839 (primeiro paradigma), discutia-se a dedutibilidade, na base de cálculo da CSLL, de despesas ***efetivas*** com gratificação ao conselho/participação dos administradores. E como há dispositivo legal específico que trata da adição dessa despesa na apuração do IRPJ, sem qualquer menção ao mesmo tratamento em relação à CSLL em qualquer dispositivo legal, concluiu-se não ser aplicável o art. 57 da Lei nº 8.981/95 no caso concreto. *(destaques do original)*

Neste mesmo sentido, esta Conselheira consignou em voto declarado naquele precedente que:

Como visto, a decisão do acórdão recorrido, no sentido de estender a indedutibilidade à CSLL, mediante aplicação do art. 57 da Lei nº 8.981/95, se deu em razão da inadmissão das despesas glosadas como operacionais, e essa natureza era o eixo inicial de defesa da Contribuinte. Importa, assim, ter em conta a razão de tais despesas não terem sido consideradas operacionais no acórdão recorrido, o que se tem nos seguintes excertos do voto condutor do acórdão recorrido:

2) Glosa de valores deduzidos a título de reembolso de ligações telefônicas sem previsão contratual referentes a pagamentos feitos às empresas SystemCred (R\$ 429.644,35) e Senarc (R\$ 277.064,81):

[...]

Repita-se, para evitar qualquer alegação de omissão ou contradição: não há argumento passível de aceitação no sentido de que a despesa seria necessária, usual e normal às atividades da pessoa jurídica se, por disposição contratual, ***o ônus não lhe pertence. Nessa situação, a assunção desse ônus é mera liberalidade.***

[...]

3) Dedução indevida com perdas referentes ao seguro “compra tranquila” (R\$ 648.238,59; em 2008 e R\$ 620.386,79; em 2009):

A interessada defende-se nesse item afirmando que cumpriu todos os requisitos para dedução da perdas, estabelecidos no art. 9º, da Lei nº 9.430/96.

Entretanto, a razão da autuação não envolveu o descumprimento dessa norma, mas sim a admissão pelo próprio sujeito passivo de que a administração dos valores referentes ao seguro “compra tranquila” **seria de responsabilidade da empresa Primos Participações** o que abrangeu o repasse das receitas e conseqüentemente do ônus das despesas.

Tendo em vista que não houve contestação à razão da autuação, rejeita-se o recurso neste item.

4) Dedução indevida de descontos concedidos (R\$ 3.039.947,73), eis que referentes a créditos anteriormente baixados integralmente como perda:

[...]

A despesa foi glosada pelo fato de se referir a **crédito que já havia sido baixado como perda** e, posteriormente, foi objeto de acordo para pagamento com desconto. Esse desconto foi considerado indedutível por se referir a um crédito que já não constava mais da escrituração. A concessão do desconto não é irregular em si, mas **não poderia o valor correspondente não poderia ser tratado como uma nova despesa.**

[...] *(negrejou-se)*

Este é o contexto, portanto, no qual foi admitida a extensão da indedutibilidade ao âmbito de apuração da CSLL: os valores não poderiam ter sido escriturados como despesas, quer por não serem de responsabilidade da Contribuinte, quer por já terem representado despesa anteriormente.

Quanto ao fato de a glosa de ter se dado como despesas desnecessárias, sem a caracterização de sua inidoneidade, ser suficiente para alinhar o recorrido à hipóteses em geral de desnecessidade de despesas, deve-se ter em conta que a interpretação firmada no acórdão recorrido acerca da acusação fiscal é determinante para a definição dos contornos dos fatos que deverão ser considerados para verificação da similitude necessária à caracterização do dissídio jurisprudencial. E o presente caso, como visto, traz objeção ao próprio reconhecimento contábil dos encargos como despesas operacionais.

O recurso especial da Contribuinte, por sua vez, teve seguimento quanto à “falta de previsão legal para adição de despesas, consideradas indedutíveis, na base de cálculo da CSLL” nos seguintes termos:

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

Enquanto a decisão recorrida entendeu que *a regra geral é que as despesas indedutíveis para o IRPJ também o são para a CSLL*, os acórdãos paradigmas apontados (Acórdãos nºs 9101-001.839, de 2013, e 101-94.286, de 2003) decidiram, de modo diametralmente oposto, que *descabe a adição de despesas consideradas desnecessárias, com fulcro unicamente em norma da*

legislação do Imposto de renda, pois a base de cálculo da contribuição não se confunde com o lucro real tributado pelo imposto de renda (primeiro acórdão paradigma) e que, na apuração da base de cálculo da Contribuição Social, não são adicionadas ao lucro líquido as despesas consideradas indedutíveis para efeito de imposto de renda, ante a falta de previsão legal para tanto (segundo acórdão paradigma).

O paradigma nº 9101-001.839, por sua vez, tratou de adição à base de cálculo da CSLL de *despesas com gratificação ao conselho, participação dos administradores*, e a decisão desta 1ª Turma, em antiga composição, foi assim fundamentada:

Da análise dos autos observa-se que foram exoneradas em primeira instância as glosas efetuadas pela fiscalização, **correspondentes a gratificações ao Conselho de Administração** (R\$ 169.500,00 no ano-calendário 1999) e **participação nos lucros dos administradores** (R\$ 1.813.348,03, R\$ 3.549.769,98 e R\$ 3.197.175,92, respectivamente nos anos-calendário 1999, 2000 e 2001).

Baseou-se o Fisco, para o referido lançamento, no disposto no art. 49, da Instrução Normativa SRF nº 93/19971, **ao fundamento de que todas as despesas consideradas indedutíveis para fins de apuração do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica também o seriam para a determinação da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.**

Ora, fuge da razoabilidade crer que com a Instrução Normativa nº 93, de 1997, estabeleceu-se a equivalência entre as bases de cálculo da CSLL e do IRPJ, uma vez que, nesse aspecto, nada acrescentou ao que já dispunha a Lei nº 8.981, de 1995, verbis:

Art. 28 Aplicam-se à apuração da base de cálculo e ao pagamento da contribuição social sobre o lucro líquido as normas da legislação vigente e as correspondentes aos arts. 1º a 3º, 5º a 14, 17 a 24, 26, 55 e 71, desta Lei.

Resta claro que dentre as disposições relativas ao IRPJ que também alcançam a CSLL, por determinação do art. 28 da Lei 9.430/96 (arts. 1º a 3º, 5º a 14, 17 a 24, 26, 55 e 71), nenhuma prescreve sobre despesas indedutíveis da base de cálculo do IRPJ, as quais teoricamente teriam sido estendidas à base de cálculo da CSLL.

As normas sobre ajustes na base de cálculo são distintas das normas de apuração a que aludem invocada instrução normativa. **Não há na legislação dispositivo que determine a adição à base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido de despesas efetivas, tidas como indedutíveis na apuração do Lucro Real.** As bases de cálculo do IR e da CSL não são idênticas, daí os ajustes previstos ao lucro líquido para fins de determinação do lucro real não serem automaticamente aplicáveis à referida contribuição. A base de cálculo da CSL é aquela definida pelo art. 2º da Lei

nº 7.689, de 1988, com as alterações introduzidas pela Lei nº 8.034, de 1990.

Despesas ou encargos contabilmente apropriados, para efeitos de apuração do resultado comercial da pessoa jurídica, ainda que considerados não dedutíveis para efeitos do IRPJ, nem por isso deixariam de ser considerados na apuração da base de cálculo da CSLL. Para esse tributo, ao lucro líquido ou resultado comercial somente se agregam ou excluem valores constantes do artigo 2º dos diplomas legais mencionados, bem como do artigo 13 da Lei nº 9.249, de 1995. Outras exclusões, ainda que pertinentes ao IRPJ, não o são para efeitos da contribuição em questão, por absoluta falência de amparo legal.

Ora, somente a lei pode dispor sobre a base de cálculo de tributos. **Os dispositivos legais que embasaram o auto de infração não vedam especificamente a dedutibilidade de gratificações ao Conselho de Administração nem a atribuição de participação nos lucros a administradores.** A pretensão de estender à CSLL as disposições acerca de dedutibilidade de despesas para fins do IRPJ não encontra amparo legal, nem mesmo infralegal, e não se pode admitir que a expressão "normas de apuração e pagamento" possa alcançar também a determinação da base de cálculo, distinção que está expressa no texto do art. 57 da Lei nº 8.981, de 1995. *(destacou-se)*

O debate no paradigma, portanto, tinha em conta a exigência de adição, à base de cálculo da CSLL, de *despesas efetivas* contabilizadas pela pessoa jurídica, mas para as quais havia regra específica de adição ao lucro real, sem a estipulação da correspondente adição ao lucro líquido, base de cálculo da CSLL. É este o contexto no qual se decide, também, pela inutilidade do art. 57 da Lei nº 8.981/95 para afirmação da indedutibilidade, no âmbito da apuração da CSLL, de despesas não admitidas na apuração do lucro real.

O acórdão recorrido, porém, como antes demonstrado, infirma a própria caracterização dos valores glosados como despesas operacionais, quer por não representarem encargos de responsabilidade da pessoa jurídica, quer por configurarem dedução em duplicidade. Logo, os acórdãos comparados se distinguem substancialmente quanto à classificação dos encargos como *despesas efetivas*. E é sob esta premissa que o paradigma demanda regra específica para adição à base de cálculo da CSLL. *(destaques do original)*

No presente caso, à semelhança do verificado em tal precedente, os valores glosados também evidenciam a inobservância de requisitos para sua afetação como despesa da entidade, como bem sintetizado na ementa do acórdão recorrido:

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.

Vale também o destaque dos fundamentos adicionados aos de 1ª instância no voto condutor do acórdão recorrido:

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.

Diga-se ainda, que o próprio acordo de acionistas permitiu que a aquisição fosse feita por incorporação ou integralização de ações, e diversas operações feitas no âmbito da reestruturação societária do grupo foram feitas dessa forma. Desta feita, a opção pelo empréstimo não era necessária.

Como já foi dito, o grupo do qual a Recorrente 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 que seria dispensável.

Assim, não vejo como divergir das conclusões da autoridade fiscal e DRJ ao entender que não sendo tais despesas necessárias, a glosa deve ser mantida.

Por todo o exposto, deve ser NEGADO CONHECIMENTO ao recurso especial da Contribuinte.

Conclusão

O presente voto, assim, é por NEGAR CONHECIMENTO aos recursos especiais da Fazenda Nacional e da Contribuinte.

ACÓRDÃO 9101-007.434 – CSRF/1ª TURMA

PROCESSO 10600.720019/2017-17

Assinado Digitalmente

Edeli Pereira Bessa

DOCUMENTO VALIDADO