



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo nº 10970.000256/2008-69
Recurso nº Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão nº 9101-003.001 – 1ª Turma
Sessão de 08 de agosto de 2017
Matéria DEDUTIBILIDADE DE DESPESAS E CONCOMITÂNCIA DE MULTAS
Recorrentes FAZENDA NACIONAL
ARCOM S.A

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2003, 2004, 2005

RECURSO ESPECIAL DE DIVERGÊNCIA. SITUAÇÃO FÁTICA DIVERSA. INADMISSIBILIDADE.

Não há que se falar em divergência de interpretação da legislação tributária entre os acórdãos recorrido e paradigma quando envolvem situações fáticas distintas.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2003, 2004, 2005

IMPOSSIBILIDADE DE CONCOMITÂNCIA ENTRE MULTAS ISOLADAS E DE OFÍCIO. APLICAÇÃO DA SÚMULA CARF 105.

De acordo com a Súmula CARF n. 105, a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV, da Lei nº 9.430/96 não pode ser exigida cumulativamente com a multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurados no ajuste anual, devendo subsistir apenas a segunda.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em não conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional, vencida a conselheira Daniele Souto Rodrigues Amadio (relatora), que conheceu do recurso e lhe negou provimento. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Adriana Gomes Rego. Acordam, ainda, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial do Contribuinte e, no mérito, em dar-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Carlos Alberto Freitas Barreto - Presidente

(assinado digitalmente)

Daniele Souto Rodrigues Amadio - Relatora

(assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rêgo - Redatora designada

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Carlos Alberto Freitas Barreto, Adriana Gomes Rego, Cristiane Silva Costa, André Mendes de Moura, Luis Flávio Neto, Rafael Vidal de Araújo, Daniele Souto Rodrigues Amadio e Gerson Macedo Guerra.

Relatório

Tratam-se de **Autos de Infração** (E-fls. 3230 ss.) para a exigência de créditos de IRPJ e CSLL, referentes aos anos calendário de 2003 a 2005, em razão da glosa de despesas relacionadas a (i) encargos de amortização de prêmio na emissão de debêntures realizada por empresa incorporada pela contribuinte, (ii) utilização de aeronaves e (iii) juros referentes a contratos de mútuos celebrado com seus acionistas, além da imposição de multa de ofício e isolada, pelo não recolhimento de estimativas mensais.

Mais detalhadamente, de acordo com o **Termo de Verificação Fiscal** (E-fls. 3198 ss.), sob a leitura do relatório do acórdão recorrido (E-fls. 3435 ss.), tem-se:

“I Da glosa das despesas com encargos de amortização de ativo prêmio pago na subscrição de debêntures incorporado em processo de cisão parcial:

- foram glosadas as deduções do lucro líquido a título de despesas com encargos de amortização, no período de fevereiro de 2004 e novembro de 2005, correspondentes ao saldo residual do prêmio relativo a debêntures emitidas por TRANSARCOM S/A, empresa posteriormente incorporada pelo contribuinte;
- no ano calendário de 2005, a partir do mês de dezembro, a empresa fiscalizada reconheceu a sua indedutibilidade, adicionando-as as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL;

II Da glosa das despesas com encargos de juros incorridos em função de contratos celebrados em 07/07/2003 entre Arcom S/A e Arcom Participações Ltda., denominados "Instrumento Particular de Cessão e Transferência de Dívida com Anuência do Credor": (grifou-se)

- entre 02/12/2002 e 01/07/2003, o contribuinte captou recursos junto a seus maiores acionistas, senhores Dilson Pereira da Silva, Edson Pereira da Silva e Edilson Pereira da Silva, mediante contratos de mútuo que previam taxa de juros de 2% a.m., posteriormente alterada para 2,5% a.m., pelo prazo de 360 dias;

em

- 07/07/2003, de acordo com os Instrumentos de Cessão e Transferência de Dívida (cláusulas 1, 2 e 2.1 fls. 458, 460 e 462), o contribuinte cedeu à ARCOM PARTICIPAÇÕES LTDA, com anuência dos credores, as dívidas relativas aos contratos referidos, incluindo o principal e encargos com juros, no montante de R\$ 144.509.714,43;
- em contrapartida, o contribuinte comprometeu-se a pagar à ARCOM PARTICIPAÇÕES LTDA, na data da assinatura dos instrumentos, o montante de R\$ 144.509.714,43 (cláusula 3 fls. 458, 460 e 462), ou alternativamente, liquidar a dívida no prazo de 360 dias contados da assinatura dos mesmos, podendo ocorrer pagamentos parciais antes do final do prazo estabelecido (cláusula 4 — fls. 458, 460 e 462). No caso de pagamento a prazo, ficou estabelecido que o contribuinte pagaria a título de juros o percentual equivalente à taxa Selic sobre o saldo a pagar existente no final de cada mês ou proporcional aos dias incorridos no mês (cláusula 5 — fls. 458, 460 e 462);
- na mesma oportunidade, foi estabelecida a obrigatoriedade de ARCOM PARTICIPAÇÕES LTDA pagar diretamente aos credores Dilson Pereira da Silva, Edson Pereira da Silva e Edilson Pereira da Silva, segundo as condições estabelecidas nos contratos de mútuo originais, ficando os mesmos prorrogados por mais 360 dias (o prazo original era de 360 dias) e a taxa de juros estabelecida na cláusula 2 reduzida para 0% (a taxa de juros vigente era de 2,5%), contados da assinatura dos instrumentos de cessão e transferência de dívida (cláusula 6 — fls. 458, 460 e 462);
- o contribuinte incorreu em despesas com encargos de juros no montante de R\$ 8.853.234,52, no período de agosto a dezembro de 2003, deduzindoas na apuração do lucro real ao final do exercício;
- em 15/12/2003, o contribuinte e ARCOM PARTICIPAÇÕES LTDA celebraram três novos contratos denominados "Instrumento Particular de Assunção, Cessão e Transferência de Dívida com Anuência do Credor" (fls. 498 a 508), onde ARCOM PARTICIPAÇÕES LTDA, desta vez, cede ao contribuinte as dívidas contraídas em decorrência de contratos de mútuo firmados com os credores acionistas, num total de R\$ 109.023.237,00, equivalente ao montante principal, deduzidas as importâncias amortizadas por ARCOM PARTICIPAÇÕES LTDA, no período de agosto a dezembro de 2003;
- em contrapartida, ARCOM PARTICIPAÇÕES LTDA comprometeu-se a pagar ao contribuinte, na data da assinatura dos instrumentos (cláusula 03 — fls. 498, 502 e 506), o montante de R\$ 109.023.237,00, ou alternativamente, liquidar suas obrigações de pagamento perante o contribuinte, mediante a dação em pagamento de mercadorias de seu estoque (cláusula 3.1.1).
- intimado dessa operação (fls. 13/16), o contribuinte informou (fl. 34) que os R\$ 109.023.237,00 foram quitados pela ARCOM PARTICIPAÇÕES LTDA da seguinte forma: (i) R\$ 98.733.906,46 foram utilizados para quitação de um empréstimo que mantinha junto à ARCOM PARTICIPAÇÕES LTDA (ii) R\$ 10.289.330,54 foram utilizados na quitação de notas da ARCOM PARTICIPAÇÕES LTDA contra o contribuinte (notas fiscais nos 63, 65, 69, 72, e 75);
- no dia 17/12/2003, deliberou-se em Assembleia Geral Extraordinária o aumento do capital social do contribuinte em montante equivalente ao das dívidas com seus acionistas;
- em procedimento de fiscalização, inferiu-se que, nas operações de cessão e transferência de dívidas com anuência de credores, realizadas em 07/07/2003 e 15/12/2003,

- entre o contribuinte e ARCOM PARTICIPAÇÕES LTDA, apenas uma pequena parte dos compromissos assumidos foi efetivamente movimentada, sendo que em relação a uma parcela significativa houve mera apropriação contábil;
- concluiu a autoridade fiscal que as despesas relativas aos dispêndios com encargos de juros decorrentes do contrato de cessão e transferência de dívidas, celebrados entre o contribuinte e ARCOM PARTICIPAÇÕES LTDA, em 07/07/2003, são destituídos de causas econômicas reais e não encontram amparo em nenhum propósito negocial, ao contrário, mostraram-se uma opção mais onerosa para o contribuinte, não se constituindo em custos ou despesas operacionais dedutíveis, na forma exigida pelos arts. 277 e 299 do RIR/99;
- diante disso, foram glosadas as deduções do lucro líquido a título de despesas com encargos financeiros no montante de R\$ 8.853.234,52, referente aos valores pagos pelo contribuinte à empresa ARCOM PARTICIPAÇÕES LTDA, no período de agosto a dezembro de 2003, a título de juros sobre os contratos de mútuo originalmente celebrados com os acionistas do contribuinte e, posteriormente, renegociados com a participação da ARCOM PARTICIPAÇÕES LTDA, por serem despesas desnecessárias.

III Da glosa das despesas com aeronaves:

- utilizando o critério do número de voos, a autoridade fiscal apurou, com base nos elementos apresentados pelo contribuinte e pela INFRAERO, que 57,21% dos voos realizados pela aeronave PRDPS e 57,95% dos voos realizados pela aeronave PRLIA, destinaram-se exclusivamente ao atendimento dos interesses pessoais dos acionistas do contribuinte, eis que realizados com destino a localidades que não guardam nenhuma relação com suas atividades operacionais, em dias não úteis e fora do horário comercial;
- o contribuinte não logrou demonstrar a conexão das aeronaves arrendadas com a atividade de comércio atacadista, limitando-se a meras alegações e não apresentando documentos comprobatórios da vinculação dos voos à sua atividade empresarial;
- além do disposto no art. 299 do RIR/99, a Lei nº 9.249/95, em seu art. 13, incisos II e III, acrescenta mais uma condição restritiva, a de que os gastos estejam intrinsecamente relacionados com a produção ou comercialização dos bens e serviços;
- as disposições constantes do art. 25 da Instrução Normativa SRF nº 11/96 representam o entendimento firmado pela Administração Tributária sobre quais os bens considerados intrinsecamente relacionados com a produção ou comercialização dos bens e serviços, em regulamentação ao contido no art. 13, II e III, da Lei nº 9.249/1995;
- diante disso, foram glosadas as deduções do lucro líquido a título de despesas com a utilização das aeronaves, referente às parcelas do arrendamento mercantil, aos dispêndios com a remuneração dos pilotos, aos gastos com hangaragem, manutenção, reparos e conservação dos aviões, seguros e combustíveis, bem como as tarifas pagas à Empresa Brasileira de InfraEstrutura Aeroportuária — INFRAERO e as taxas pagas à Agência Nacional de Aviação Civil — ANAC. Embora comprovadas por documentação apresentada durante a fiscalização, tais despesas foram consideradas indedutíveis para fins de apuração do lucro líquido tributável, porque tidas pela fiscalização como não necessárias à manutenção das atividades operacionais do contribuinte, nos termos dos arts. 277 e 299 do RIR/99 e do art. 13, II e III, da Lei nº 9.249/1995.

IV – Da multa isolada

-tendo em vista a insuficiência de recolhimento de IRPJ e CSLL apurados com base em balancetes mensais de suspensão/redução, os respectivos lançamentos foram cumulados com aplicação de multa isolada, em decorrência da glosa das despesas com encargos de amortização (período de fevereiro de 2004 a novembro de 2005), da glosa das despesas com encargos de juros (período de julho a dezembro de 2003) e glosa das despesas com aeronaves objeto de arrendamento mercantil (anos calendário 2003, 2004 e 2005).”

Ainda no decorrer do prazo de impugnação, a contribuinte teria **quitado** os valores relativos (i) às debêntures, mantendo o questionamento quanto à multa isolada, e (ii) às aeronaves, no que tangia aos vôos compreendidos como feitos em benefício pessoal dos seus acionistas, permanecendo em litígio os encargos considerados operacionais e as demais matérias enumeradas acima.

Com relação aos outros pontos, como indicado, a contribuinte apresentou **Impugnação** (E-fls. 3278 ss.), assim resumida pelo raltório do acórdão recorrido, que novamente se aproveita para facilitar a exposição:

“Cientificado da autuação, o contribuinte apresentou impugnação em que, em suma:

I – alegou ilegalidade da cumulação da multa isolada com a multa de ofício, pela impossibilidade de incidência de duas multas sobre a mesma base de cálculo;

II – renunciou ao direito de defesa quanto à glosa das despesas relativas aos encargos de amortização das debêntures, comprovando, mediante DARFs, o pagamento do IRPJ e da CSLL respectivos, mas não se conformou com a cobrança de multa isolada, cumulada com multa de ofício, imposta sobre a glosa de IRPJ e CSLL referente às despesas de amortização das debêntures, especialmente nos meses de janeiro a novembro de 2005, porque não estaria configurada a hipótese prevista no artigo 44, inciso II, alínea "h" da Lei nº 9.430/96. Aduziu que a adição ao lucro líquido tributável, efetuada em dezembro de 2005, teria sido suficiente para a quitação integral dos tributos apurados em 2005 e correspondentes às despesas com os encargos de amortização, entendendo que, diante da postergação do pagamento das parcelas mensais, quitadas em uma única parcela no mês de dezembro de 2005, não estaria caracterizada a ausência de recolhimento a ensejar a cobrança de multa isolada;

III – quanto à glosa das despesas financeiras com encargos de juros

III.1sobre os contratos de mútuo e das posteriores operações de cessão e transferência das dividas para a ARCOM PARTICIPAÇÕES LTDA:

Alegou que as operações de mútuo questionadas pela fiscalização jamais acarretaram qualquer prejuízo ao Erário e que a renúncia dos acionistas aos valores correspondentes aos juros incidentes em uma das etapas das operações de mútuo fora um ato de gestão financeira, praticado com o único propósito de atenuar a insuficiência de caixa registrada pelo contribuinte, tudo dentro da liberdade de contratar, que rege as transações privadas e está expressamente consagrada pelo art. 421 do Código Civil Brasileiro;

III.2sobre a regularidade das operações relacionadas aos contratos de mútuo:

Alegou existência de contrato escrito, adequação da taxa de juros e correto oferecimento à tributação do valor correspondente aos juros recebidos, mediante

a apresentação de todos os instrumentos contratuais pertinentes, nos termos do Parecer Normativo nº 138, de 1975, da antiga CST;

IV – Quanto à glosa das despesas com a utilização de aeronaves

IV.1 sobre o critério adequado à apuração da parcela das despesas relacionadas às atividades operacionais do contribuinte:

Criticou o critério utilizado pela autoridade fiscal que analisou dados sobre o número de voos feito por cada um dos aviões e, identificando os trajetos que tinham como destino as fazendas de propriedade de um dos acionistas do contribuinte, e elaborou calculus com o objetivo de medir a proporção entre a utilização dos aviões para finalidades privativas e para fins empresariais, concluindo pela indedutibilidade da totalidade das despesas relacionadas às aeronaves utilizadas. Segundo ela, os cálculos efetuados pela autoridade fiscal são viciados, porque partem de critérios não adequados à realização da proporção pretendida, pois foram considerados apenas o número de voos realizados, sem levar em conta as distâncias voadas ou o tempo gasto em cada uma das viagens. Esse critério teria sido arbitrariamente escolhido, não havendo qualquer justificativa para a sua adição, nem do ponto de vista da legalidade nem do ponto de vista da razoabilidade.

IV.2 sobre a não comprovada vinculação entre as aeronaves e as atividades operacionais do contribuinte:

Alegando a necessidade, normalidade e usualidade de parte das despesas, reconheceu parcialmente os débitos do IRPJ e da CSLL lançados, correspondentes à adição ao lucro real e à base de cálculo da CSLL da parte das despesas glosadas que, segundo seus cálculos, realmente podem ser consideradas dissociadas de sua atividade operacional. Nos cálculos efetuados após a autuação, o contribuinte apurou e alocou todas as horas voadas, não contempladas nos demonstrativos da Infraero, considerando a distância entre as localidades e o tempo médio consumido em cada viagem. Alegou que, no regular desempenho de suas atividades empresariais, seus dirigentes precisam se locomover constantemente entre as filiais localizadas nos Estados de São Paulo, Goiás, Mato Grosso, Mato Grosso do Sul, Bahia, Rio Grande do Sul e Santa Catarina, além de ser distribuidora exclusiva da empresa norteamericana Energizer Inc., representando a companhia em 16 Estados da Federação brasileira. Justificou a utilização das aeronaves no desenvolvimento de suas atividades empresariais, permitindo a realização de necessárias visitas aos seus clientes, viabilizando visitas a instituições financeiras com as quais são negociadas operações financeiras que fogem à alçada das agências bancárias de Uberlândia, além de permitir o transporte dos executivos aos aeroportos de São Paulo e Belo Horizonte, para embarcar em vôos comerciais regulares para diversas outras localidades.

Alegou, ao final, que “o que torna uma despesa dedutível para fins de apuração do lucro líquido tributável não é a sua essencialidade para a sobrevivência da empresa, mas sim a sua necessidade”.

IV.3 Subsidiariamente, sobre a ausência de fundamento legal para a glosa das despesas em relação à CSLL:

Alegou que, como a legislação do IRPJ é apenas subsidiariamente aplicável à CSLL, no que diz respeito à dedutibilidade das despesas para a identificação da base de cálculo, as regras instituídas para o IRPJ não se aplicam à CSLL, devendo ser excluídas da base de cálculo da CSLL todas as despesas relacionadas à manutenção das aeronaves e demais gastos a elas relacionados, porque não elencadas na lista de despesas indedutíveis da base de cálculo da contribuição.”

A autuação foi mantida por **decisão da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Juiz de Fora** (E-fls. 3377 ss.), que restou assim ementada:

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA
JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2003, 2004, 2005

DESPESA. NECESSIDADE.

As despesas que se revelarem desnecessárias ou inusuais à consecução dos objetivos sociais da pessoa jurídica devem ser adicionadas ao lucro líquido para fins de determinação do lucro real.

DESPESA. RELAÇÃO COM A PRODUÇÃO OU COMERCIALIZAÇÃO.

Além de necessárias e usuais, por força do art. 13 da Lei nº 9.249/95 as despesas com arrendamento mercantil, manutenção, reparo, conservação, impostos, taxas, seguros e quaisquer outros gastos com bens móveis e imóveis, devem estar intrinsecamente relacionadas à produção ou comercialização de bens e serviços, caso contrário devem ser adicionadas ao lucro líquido para fins de determinação do lucro real e da base de cálculo da contribuição social.

MULTA ISOLADA.

A multa isolada aplicável na hipótese de falta de pagamento das estimativas mensais do IRPJ e da CSLL é autônoma e, portanto, independe da aplicação, ou não, da multa de ofício por falta de pagamento do IRPJ e da CSLL devidos ao término do período de apuração anual.

Lançamento Procedente”

Insurgindo-se contra a decisão da DRJ, a contribuinte interpôs **recurso voluntário** (E-fls. 3403 ss.), deduzindo as seguintes razões de defesa, conforme também sintetizadas pelo acórdão recorrido:

“(i) Sobre a multa isolada decorrente da glosa das despesas de encargos de amortização, questiona a imposição (a) no período de fevereiro de 2004 a novembro de 2005 por impossibilidade de incidência de duas multas sobre a mesma base de cálculo e (b) no período de janeiro a novembro de 2005, porque não se configurou a hipótese prevista no artigo 44, inciso II, alínea "b" da Lei nº 9.430/96. Isso porque, em relação a esse período, a Recorrente não deixou de recolher os valores correspondentes às estimativas mensais do IRPJ e da CSLL. Houve apenas uma postergação do pagamento das parcelas mensais, pois a adição ao lucro líquido tributável realizada em dezembro de 2005 teria sido suficiente para a quitação integral dos tributos apurados nesse período e correspondentes às despesas com os encargos de amortização (fls. 3026/3027). Aponta omissão da decisão recorrida na questão, violando o dever de motivação das decisões administrativas, nos termos do art. 93, X, da Constituição Federal;

(ii) Sobre a glosa das despesas financeiras com encargos de juros, considera ter demonstrado as justificativas econômicas e financeiras para a sequência de transações implementada por ele, seus acionistas e a ARCOM PARTICIPAÇÕES LTDA., pela narrativa apresentada, a qual atesta a bilateralidade das negociações realizadas e deve ser suficiente para afastar a afirmação da autoridade fiscal, ratificada pelo acórdão recorrido, segundo a qual as operações de contratação e transferência dos mútuos teria sido mero artifício para a criação de despesas dedutíveis. Alega que pretendia, com a primeira operação (cessão da dívida em

07/07/2003), obter o alargamento do prazo inicialmente contratado, assim como a decisão de reduzir os juros a zero foi apenas um ato de gestão, considerando a saúde financeira do grupo. A retomada da dívida, em dezembro de 2003 (segunda operação), também foi vantajosa por propiciar a extinção do mútuo devido aos seus acionistas através de uma dação em pagamento das mercadorias constantes do seu estoque. Para os acionistas credores, a renúncia ao recebimento de juros foi compensada pela troca de devedores, estando a nova devedora em melhores condições de solvência do que a devedora original, bem como a extinção das obrigações através de um aumento da participação societária no seu capital social gerava expectativa de aumento nos dividendos a receber, após suportarem uma perda patrimonial em prol da saúde financeira das empresas do grupo.

(iii) Questiona a indedutibilidade da totalidade das despesas relacionadas às aeronaves utilizadas, que incluiu despesas relacionadas às suas atividades operacionais.

Aduz que efetuou cálculo por critério que elege como o mais correto e recolheu os tributos IRPJ e CSLL em montante que entende devido, no que tange às despesas incorridas com a manutenção das aeronaves em voos feitos em benefício pessoal dos acionistas, defendendo a manutenção de parte das despesas deduzidas que se relacionam diretamente com as atividades operacionais.

Pede, ao final, o conhecimento e provimento do recurso voluntário, in verbis, para:

(i) reconhecer a suficiência dos pagamentos realizados pela Recorrente, dentro do prazo legal para impugnação, relativos ao IRPJ e à CSLL decorrentes da glosa das despesas referentes à amortização do prêmio das debêntures; e

(ii) afastar a imposição cumulada da multa isolada em relação ao IRPJ e à CSLL, e, especificamente na parte referente à glosa das despesas com a amortização do prêmio das debêntures, afastar a multa isolada referente aos meses de janeiro a novembro de 2005; e

(iii) cancelar integralmente a autuação fiscal no que tange à glosa das despesas financeiras com encargos de juros; e

(iv) reconhecer a suficiência dos pagamentos realizados pela Recorrente, dentro do prazo legal para apresentação da presente impugnação, relativos ao IRPJ e CSLL decorrentes da glosa das despesas referentes à utilização de aeronaves, exclusivamente na parte não vinculada à atividade operacional da Recorrente; e

(v) cancelar a autuação fiscal no que tange à glosa das despesas referentes à utilização de aeronaves, na parte relativa às despesas comprovadamente atreladas à atividade empresarial da Recorrente, ou, subsidiariamente, cancelar a atuação fiscal relativamente à glosa dessas despesas para fins de apuração da base de cálculo da CSLL.”

Com o **Acórdão n. 1202-000.686** (E-fls. 516 ss.), a 2ª. Turma Ordinária da 2ª. Câmara da Primeira Seção de Julgamento, por maioria de votos, deu provimento ao recurso voluntário quanto à glosa das despesas financeiras com os encargos de juros referentes aos contratos de mútuo e negou provimento em relação às despesas com aeronaves e multa isolada, restando assim ementado:

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ
Exercício de 2005

DESPESAS FINANCEIRAS COM ENCARGOS DE JUROS. CONTRATO DE MÚTUO. DEDUTIBILIDADE. Operações de mútuo realizadas de maneira regular, pautadas em contratos firmados pelas partes, conforme anexados aos autos, impõem a devida dedutibilidade das despesas financeiras correspondentes ao pagamento dos juros sobre os mútuos contratados.

DESPESA. DEDUTIBILIDADE. RELAÇÃO COM A PRODUÇÃO OU COMERCIALIZAÇÃO.

Em razão do disposto no art. 13 da Lei nº 9.249/95, além de necessárias e usuais, as despesas com arrendamento mercantil, manutenção, reparo, conservação, impostos, taxas, seguros e quaisquer outros gastos com aeronaves, devem estar intrinsecamente relacionadas à produção ou comercialização de bens e serviços, caso contrário devem ser adicionados ao lucro líquido para fins de determinação do lucro real e da base de cálculo do contribuição social.

MULTA ISOLADA

A multa isolada aplicável na hipótese de falta de pagamento das estimativas mensais do IRPJ e da CSLL independe da aplicação, ou não, da multa de ofício por falta de pagamento do IRPJ e da CSLL devidos ao término do período de apuração anual.”

Contra o referido acórdão, a Fazenda Nacional interpôs **Recurso Especial** (E-fls. 3464 ss.) no que se refere à desconstituição da glosa dos juros, alegando divergência quanto à idoneidade da despesa financeira no grupo empresarial, uma vez que de acordo com os paradigmas, diferentemente do acórdão recorrido, a necessidade somente poderia ser levada em consideração segundo cada uma das empresas.

Ao recurso especial da Fazenda Nacional foi dado seguimento por **Despacho de Admissibilidade** (E-fls. 3500 ss.) que entendeu presente a divergência, porque os paradigmas teriam sido indicados com o intuito de se demonstrar que a dedutibilidade da despesa financeira se subordinaria não apenas à mera comprovação da existência do encargo, devendo o mútuo ser imprescindível aos objetivos sociais da empresa por si só, o que se contraporía ao acórdão recorrido, que teria considerado como dedutíveis os encargos financeiros contraídos pela empresa, ainda que os recursos financeiros tenham sido repassados a outra empresa do mesmo grupo econômico.

Em face do referido recurso, a contribuinte ofereceu **Contrarrazões** (E-fls. 3527 ss.), inicialmente, expondo as operações de mútuo realizadas, o entendimento do acórdão recorrido sobre a sua razão econômica e vantagens financeiras e a ausência de prova nos autos que demonstrassem a sua irregularidade.

Passo seguinte, tratou da impossibilidade de conhecimento do recurso por ausência de similitude fática, uma vez que nos paradigmas apresentados se estaria cuidando de valores repassados a pessoas ligadas sem encargo financeiro, enquanto no presente caso ter-se-ia a estipulação de juros com base na Taxa Selic e a dívida que teria sido transferida, no lugar do repasse de recursos.

Por fim, aduziu a impossibilidade de reexame probatório na instância especial e a ausência de fundamento para que o recurso pudesse ser provido.

A contribuinte também interpôs o seu **Recurso Especial** (E-fls. 3559 ss.)

objetivando (i) o afastamento da multa isolada cumulada com a multa de ofício; (ii) a declaração de nulidade do lançamento com relação à glosa de despesas referentes à utilização de aeronaves, em razão de erro na eleição do sujeito passivo e inversão inadmissível do ônus da prova; e (iii) alternativamente, o cancelamento da exigência em relação à parte das despesas comprovadamente atreladas à sua atividade empresarial ou, quando menos, a limitação da glosa à utilização proporcional do equipamento em dias não úteis.

Na sequência, a contribuinte apresentou **petição de desistência parcial** (E-fls. 3709 ss.) do recurso, em função da inclusão em programa de parcelamento dos créditos decorrentes da glosa relacionada a despesas com aeronaves, ressalvando já haver quitado antes mesmo da impugnação os valores referentes às debêntures e aos vãos reconhecidamente de interesse dos acionistas, de modo que restariam em discussão os temas das despesas de juros e concomitância entre multas de ofício e isolada.

O seu recurso da foi recepcionado por **Despacho de Admissibilidade** (E-fls. 3746 ss.), em que se compreendeu haver divergência quanto aos dois pontos tratados: concomitância entre multas isolada e de ofício e despesas com aeronaves.

Por fim, a Fazenda Nacional ofereceu **Contrarrazões** (E-fls. 3758 ss.) sustentando a impossibilidade de conhecimento do recurso apresentado pela contribuinte, diante de suposta pretensão sua de reexame probatório, ausência de similitude fáctica entre os acórdãos recorrido e paradigma apresentados e preclusão para a apresentação de provas, requerendo adiante o seu não provimento.

Passa-se, assim, à apreciação dos recursos.

Voto Vencido

Conselheira Daniele Souto Rodrigues Amadio - Relatora

Conhecimento do Recurso Especial

O conhecimento do Recurso Especial condiciona-se ao preenchimento de requisitos enumerados pelo artigo 67 do Regimento Interno deste Conselho, que exigem analiticamente a demonstração, no prazo regulamentar do recurso de 15 dias, de (1) existência de interpretação divergente dada à legislação tributária por diferentes câmaras, turma de câmaras, turma especial ou a própria CSRF; (2) legislação interpretada de forma divergente; (3) prequestionamento da matéria, com indicação precisa das peças processuais; (4) duas decisões divergentes por matéria, sendo considerados apenas os dois primeiros paradigmas no caso de apresentação de um número maior, descartando-se os

demaís; (5) pontos específicos dos paradigmas que divirjam daqueles presentes no acórdão recorrido; além da (6) juntada de cópia do inteiro teor dos acórdãos indicados como paradigmas, da publicação em que tenha sido divulgado ou de publicação de até 2 ementas, impressas diretamente do sítio do CARF ou do Diário Oficial da União quando retirados da internet, podendo tais ementas, alternativamente, serem reproduzidas no corpo do recurso, desde que na sua integralidade.

Observa-se que a norma ainda determina a imprestabilidade do acórdão utilizado como paradigma que, na data da admissibilidade do recurso especial, contrarie (1) Súmula Vinculante do Supremo Tribunal Federal (art. 103-A da Constituição Federal); (2) decisão judicial transitada em julgado (arts. 543-B e 543-C do Código de Processo Civil; e (3) Súmula ou Resolução do Pleno do CARF.

No caso concreto, consideram-se preenchidos os requisitos para o conhecimento de ambos os recursos, por se entender que embora possam ser verificadas algumas especificidades de cada caso, as norma possíveis de serem construídas na mesma hipótese se aproximariam, acompanhando-se os despachos de admissibilidade.

Assim sendo, VOTA-SE POR CONHECER os recursos especiais da contribuinte e FAZENDA NACIONAL.

MÉRITO

Concomitância entre multas isolada de ofício

Relativamente à definição da possibilidade de cominação simultânea da multa isolada pelo não pagamento do tributo calculado com base no regime de estimativas mensais e a multa de ofício aplicada pelo seu não recolhimento ao final dos anos calendários de 2003 a 2005, fundamentadas nos artigos 44, inciso I e parágrafo 1º, IV, da Lei n. 9430/96, trata-se de matéria objeto da Súmula n. 105 deste Conselho Administrativo, redigida com os seguintes termos:

“Súmula CARF nº 105: A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício.”

Sua aplicação, acredita-se, não leva a maiores discussões por se tratarem de penalidades aplicadas nos anos calendários de 2003 a 2005 e, portanto, anteriores à edição da própria súmula e, principalmente, das alterações promovidas no referido artigo

44 da Lei n. 9.430/96 pela Medida Provisória n. 351/2007, convertida na Lei n. 11.488, do mesmo ano, deixando-lhe como nova redação.

Por essas razões, VOTA-SE POR DAR PROVIMENTO ao recurso da contribuinte quanto à concomitância das multas isolada e de ofício.

(assinado digitalmente)

Daniele Souto Rodrigues Amadio

Voto Vencedor

Conselheira Adriana Gomes Rêgo - Redatora Designada

Em que pesem os argumentos da eminente relatora, este colegiado divergiu de sua conclusão quanto ao conhecimento do recurso especial da Fazenda Nacional.

Preliminar de inadmissibilidade por ausência da divergência

Confrontando-se os acórdãos recorrido e paradigmas se verifica que não há entre eles o dissídio jurisprudencial suscitado pela Fazenda Nacional.

Trancreve-se a ementa do acórdão recorrido:

DESPESAS FINANCEIRAS COM ENCARGOS DE JUROS CONTRATO DE MÚTUO. DEDUTIBILIDADE. Operações de mútuo realizadas de maneira regular, pautadas em contratos firmados entre as partes, conforme anexados aos autos, impõem a devida dedutibilidade das despesas financeiras correspondentes ao pagamento dos juros sobre os mútuos contratados.

Os dois paradigmas trazidos pela Fazenda Nacional trazem as seguintes ementas:

Acórdão nº 108-07.360:

IRPJ - GLOSA DE DESPESAS FINANCEIRAS - As despesas financeiras assumidas pela pessoa jurídica devem revestir o caráter de necessidade. Não possuem este atributo os juros e variações correspondentes a valores repassados a empresas ligadas, pois representam despesas destas últimas em suas atividades.

Acórdão nº 103-21.142:

IRPJ - DESPESAS FINANCEIRAS - São consideradas não necessárias àquelas correspondentes a empréstimos repassados a empresa interligada sem qualquer encargo financeiro, bem como aquelas referentes a financiamento de bens de terceiros.

Os paradigmas foram indicados com o intuito de demonstrar que a dedutibilidade da despesa financeira se subordina não apenas à mera comprovação da existência do encargo, devendo o mútuo ser imprescindível aos objetivos sociais da empresa.

Nos dois casos, foram obtidos empréstimos de terceiros em que a despesa não seria necessária porque os juros assumidos por uma empresa ligada seriam relativos à outra empresa ligada, sendo ônus, portanto, desta e não da outra. Como esse ônus financeiro não foi repassado (na mesma magnitude), houve as respectivas glosas de despesas.

Eis abaixo trechos dos paradigmas confirmando essa situação:

Acórdão nº 108-07.360:

Já para os valores de despesas financeiras correspondentes a repasses a empresas ligadas, entendo que uma pessoa jurídica só pode deduzir aquilo que pertencem a suas próprias operações.

Se as despesas correspondem a atividades de outras pessoas jurídicas, ainda que ligadas, não se pode atribuir à recorrente a dedutibilidade. integral, haja vista que são valores que correspondem a receitas de outro contribuinte.

Restou incontroversa a transferência de recursos. Nem se diga tratem-se de contas-correntes, pois o registro foi a título de mútuo.

Ainda que em regime de conta-corrente, o que importa, como também foi destacado no Acórdão vergastado, fls. 1189, "não há dúvidas de que parte dos encargos financeiros suportados pela Impugnante e contabilizados como despesas financeiras, não se referiam às suas atividades operacionais", concluindo que "(t)ais despesas deveriam ter sido suportadas e contabilizadas nas empresas ligadas".

Acórdão nº 103-21.142:

Abordando desde logo a primeira matéria posta no contraditório, versando a glosa de despesas financeiras observo que o Termo de Verificação Fiscal anota que "a empresa assumiu encargos financeiros provenientes de empréstimos de instituições financeiras e de compra a prazo de bens de empresa ligada, ao mesmo tempo em que efetuou mútuos com sua controladora sem qualquer encargo financeiro", concluindo-se a seguir que este procedimento "trouxe evidente prejuízo ao Fisco" em face da "redução indevida pela contabilização como despesa própria de encargo financeiro de terceiro".

Em oposição defende o sujeito passivo que a glosa é improcedente já que "a legislação tributária não exclui a dedutibilidade de despesas financeiras pelo simples fato de o valor do empréstimo ser repassado a empresas do grupo".

De outra banda, no Recorrido, a situação fática não é assemelhada a dos paradigmas.

Em síntese, a contribuinte contraiu empréstimo com acionistas e posteriormente cedeu essas dívidas a empresa sob controle comum, com encargos de juros equivalentes à taxa Selic, ao tempo em que os três acionistas em comum das duas empresas aceitaram não receber nada a título de juros (taxa de 0%) da controladora que assumiu a dívida da atuada.

Dessa forma, no recorrido, percebe-se claramente que a atuada não foi a empresa que repassou empréstimo a terceiros (empresa ligada) e assumiu o ônus daquela. A

glosa da despesa se deu na empresa que usufruiu do repasse dos empréstimos. Portanto, no recorrido a situação fática não foi tratada como despesas de terceiros e daí concluído que seriam desnecessárias. A causa da glosa foi outra.

Tratou-se de investigar uma determinada operação particular de empréstimo com sucessivos desdobramentos dentro do grupo, para daí concluir que em uma das transações de novação da dívida houve favorecimento de uma empresa do grupo (controladora) em relação a outra (autuada). Enquanto a autuada apropriava-se de juros à taxa Selic, os três acionistas em comum aceitaram não receber nada a título de juros da controladora que assumiu as dívidas da autuada.

Então, há aqui as seguintes particularidades não encontradas no contexto fático dos paradigmas, quais sejam:

- Despesa glosada não é de terceiros, é da empresa que efetivamente usufruiu do empréstimo;

- Houve várias operações concatenadas (*step by step*), na forma de sucessivas assunções de dívidas, envolvendo o empréstimo cujos juros foram glosados;

- Contratação de vários mútuos iniciais com seus acionistas;

- Assunção da dívida da autuada pela Controladora, em que a contribuinte se compromete a pagar à sua controladora (A. Arcom Participações Ltda.), na data da assinatura, o montante de R\$ 144.509.714,43 ou, alternativamente, pagar o referido valor em 360 dias da assinatura dos contratos, com juros mensais calculados pela taxa selic;

- Por outro lado, concomitantemente à assunção acima, a controladora se comprometeu a pagar aos acionistas credores o débito que a contribuinte mantinha perante eles, nas mesmas condições dos contratos de mutuo originais, exceto pela prorrogação do prazo de pagamento por mais 360 dias, **e redução da taxa de juros para 0% a.m. (causa principal da glosa na controlada)**;

- Houve ainda outro contrato de cessão de dívida (assunção) celebrado em 15/12/2003 entre a autuada (cedente) e sua controladora (cessionária), em contrapartida à transferência das dívidas, a sua controladora comprometeu-se a pagar à controlada (autuada), na data de suas assinaturas, o montante de R\$ 109.023.237,00 ou, alternativamente, liquidar suas obrigações mediante dação em pagamento de mercadorias em seu estoque;

- Por fim, houve o aumento do capital social da Recorrida em montante equivalente ao das dívidas contraídas com seus acionistas.

Portanto, bem se vê que essas operações de assunção da dívida inicial, culminando no final com aumento de capital é matéria relevante não constante dos paradigmas.

Há ainda uma última particularidade não tão relevante quanto as demais, mas que de qualquer forma soma-se a elas como mais uma particularidade não encontrada nos acórdãos paradigmas: o empréstimo não veio de terceiros fora do grupo, como aconteceu nos paradigmas. Sua origem foi dos próprios acionistas.

Segue abaixo trecho extraído do recorrido expondo as referidas operações:

Conforme relatado, a Recorrente, inicialmente, havia contraído empréstimos com três de seus maiores acionistas e apropriado, a título de despesas financeiras, os juros de 2,5% incorridos mensalmente até 07/07/2003. Nesta data, foram celebrados com ARCOM PARTICIPAÇÕES LTDA contratos de cessão daquelas dívidas contraídas perante os acionistas, com encargos de juros

equivalentes à taxa Selic, caso não houvesse pagamento imediato do principal acrescido dos juros incorridos até aquela data. Enquanto a Recorrente se comprometeu sob juros Selic, no mesmo contrato, os credores aceitaram não receber nada a título de juros (taxa zero) da nova devedora (ARCOMPARTICIPAÇÕES LTDA).

Entre julho e dezembro de 2003, a Recorrente apropriou contabilmente as despesas financeiras relativas aos encargos com juros incorridos à taxa Selic.

Em 15/12/2003, a Recorrente reassumiu as dívidas, tendo como contrapartida, pela ARCOM PARTICIPAÇÕES LTDA, o pagamento do montante integral em moeda corrente ou, alternativamente, mediante dação em pagamento de mercadorias integrantes de seu estoque. O valor do empréstimo junto aos credores acionistas, no montante atualizado de R\$ 98.733.906,46, foi quitado na oportunidade, juntamente com diversas notas fiscais emitidas pela ARCOM PARTICIPAÇÕES LTDA em face da Recorrente.

Logo em seguida, houve o aumento do capital social da Recorrente em montante equivalente ao das dívidas contraídas com seus acionistas. Fechou-se, assim, o ciclo, sem que houvesse praticamente circulação de moeda, mas apenas registros contábeis dos valores mais relevantes.

Apesar de se tratar tanto no recorrido, quanto nos paradigmas, de glosa de despesas (juros) consideradas desnecessárias a teor do art. 299 do RIR/99, é de se dizer que tal dispositivo, mesmo sendo muito abrangente, não pode abrigar, para efeito de divergência, situações fáticas relevantes que não sejam assemelhadas.

Dessa forma, da contraposição dos fundamentos expressos nas ementas e nos votos condutores dos acórdãos, evidencia-se que a recorrente não logrou êxito ao demonstrar a ocorrência do alegado dissenso jurisprudencial, isso porque, trata-se de situações fáticas diversas, não havendo a similitude fática necessária exigida pelo art. 67, §8º, do Anexo II, do RICARF, daí porque existe apenas uma aparência de divergência.

Conclusão

Nacional. Em face do exposto, NÃO CONHEÇO do recurso interposto pela Fazenda

(assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rêgo