



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

Processo n° 10903.720004/2012-30
Recurso n° Embargos
Acórdão n° 9101-002.594 – 1ª Turma
Sessão de 15 de março de 2017
Matéria IRPJ - DESPESA DE AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO
Embargante CENTER AUTOMÓVEIS LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OMISSÃO.

O art. 65, *caput*, do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), dispõe que cabem embargos de declaração quando o acórdão contiver obscuridade, omissão ou contradição entre a decisão e os seus fundamentos, ou for omitido ponto sobre o qual devia pronunciar-se a turma. Demonstrada a ocorrência da omissão, deve ser suprida, passando a integrar os fundamentos da decisão anteriormente proferida.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente dos Embargos de Declaração opostos pelo contribuinte em relação à omissão na apreciação do art. 36 da Lei n° 10.637, de 2002 para a qualificação de multa de ofício e, acolhê-los parcialmente, re-ratificando o acórdão embargado, para sanar a omissão apontada, sem efeitos infringentes.

(assinado digitalmente)

Carlos Alberto Freitas Barreto – Presidente

(assinado digitalmente)

André Mendes de Moura - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Adriana Gomes Rego, Cristiane Silva Costa, André Mendes de Moura, Luis Flávio Neto, Rafael Vidal de Araújo, Daniele Souto Rodrigues Amadio, Gerson Macedo Guerra e Carlos Alberto Freitas Barreto (Presidente).

Relatório

São embargos de declaração (e-fls. 1762/1768) interpostos pela CENTER AUTOMÓVEIS LTDA, em face do Acórdão nº 9101-002.301, de 06 de abril de 2016, proferido pela 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, que negou provimento ao recurso da Contribuinte e deu provimento ao recurso da PGFN.

Resumo Processual

A autuação fiscal (e-fls. 839/855) tratou de três infrações: (1) glosa de amortização do ágio; (2) multas isoladas sobre insuficiência de estimativas mensais e (3) qualificação de multa de ofício.

Na primeira instância (DRJ), a impugnação protestando sobre as três matérias foi julgada improcedente (Acórdão nº 06-39.325, e-fls. 1190 e segs), ou seja, foram mantidas as três infrações.

A segunda instância (Turma Ordinária do CARF), ao apreciar recurso voluntário do Contribuinte, decidiu afastar a infração (3), desqualificando-se a multa de ofício, passando o percentual de 150% para 75% (Acórdão nº 1201-000.968, e-fls. 1375 e segs).

Tanto o Contribuinte (e-fls. 1451 e segs.) quanto a PGFN (e-fls. 1400 e segs.) apresentaram recursos especiais sobre as matérias no qual não tiveram satisfeitas as suas pretensões. Ambos os recursos foram admitidos por despachos de exame de admissibilidade. Portanto, foram devolvidas as três matérias para julgamento.

A 1ª Turma da CSRF votou no sentido de dar provimento ao recurso da PGFN (para restabelecer a qualificação da multa de ofício) e negar provimento ao recurso da Contribuinte (para manter a autuação fiscal de glosa de despesa de amortização do ágio e as multas isoladas sobre insuficiência de estimativas mensais), conforme ementa do Acórdão nº 9101-002.301 (e-fls. 1714/1744):

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009

PREMISSA. INSTITUTO JURÍDICO-TRIBUTÁRIO.

O conceito do ágio é disciplinado pelo art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 27/12/1977 e os arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 10/12/1997, e trata-se de instituto jurídico-tributário, premissa para a sua análise sob uma perspectiva histórica e sistêmica.

APROVEITAMENTO DO ÁGIO. INVESTIDORA E INVESTIDA. EVENTOS. SEPARAÇÃO. UNIÃO.

São dois os eventos em que a investidora pode se aproveitar do ágio contabilizado: (1) a investidora deixa de ser a detentora do investimento, ao alienar a participação da pessoa jurídica adquirida com ágio; (2) a investidora e a investida transformam-se em uma só universalidade (em eventos de cisão, transformação e fusão).

DESPESAS. AMORTIZAÇÃO. ÁGIO.

A amortização, a qual se submete o ágio para o seu aproveitamento, constitui-se em espécie de gênero despesa, e, naturalmente, encontra-se submetida ao regramento geral das despesas disposto no art. 299 do RIR/99, submetendo-se aos testes de necessidade, usualidade e normalidade.

DESPESAS. FATOS ESPONTÂNEOS.

Não há norma de despesa que recepcione um situação criada artificialmente. As despesas devem decorrer de operações necessárias, normais, usuais da pessoa jurídica. Não há como estender os atributos de normalidade, ou usualidade, para despesas derivadas de operações atípicas, não consentâneas com uma regular operação econômica e financeira da pessoa jurídica.

CONDIÇÕES PARA AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO. TESTES DE VERIFICAÇÃO.

A cognição para verificar se a amortização do ágio passa por verificar, primeiro, se os fatos se amoldam à hipótese de incidência dos arts. 385 e 386 do RIR/99, segundo, se requisitos de ordem formal estabelecidos encontram-se atendidos, como arquivamento da demonstração de rentabilidade futura do investimento e efetivo pagamento na aquisição, e, terceiro, se as condições do negócio atenderam os padrões normais de mercado, com atuação de agentes independentes e reorganizações societárias com substância econômica.

AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO. HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA. INVESTIDOR E INVESTIDA. MESMA UNIVERSALIDADE.

Os arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 10/12/1997 se dirigem às pessoas jurídicas (1) real sociedade investidora, aquela que efetivamente acreditou na mais valia do investimento, fez os estudos de rentabilidade futura, decidiu pela aquisição e desembolsou originariamente os recursos, e (2) pessoa jurídica investida. Deve-se consumir a confusão de patrimônio entre essas duas pessoas jurídicas, ou seja, o lucro e o investimento

que lhe deu causa passam a se comunicar diretamente. Compartilhando do mesmo patrimônio a controladora e a controlada ou coligada, consolida-se cenário no qual os lucros auferidos pelo investimento passam a ser tributados precisamente pela pessoa jurídica que adquiriu o ativo com mais valia (ágio). Enfim, toma-se o momento em que o Contribuinte aproveita-se da amortização do ágio, mediante ajustes na escrituração contábil e no LALUR, para se aperfeiçoar o lançamento fiscal com base no regime de tributação aplicável ao caso e estabelecer o termo inicial para contagem do prazo decadencial.

QUALIFICAÇÃO DA MULTA. PLUS NA CONDUTA. DOLO.

Operações empreendidas no universo de um mesmo grupo econômico, com transferência de ações com sobrepreço para integralizar o capital social de uma empresa de papel, sem sacrifício de ativos, sem pagamento pelo sobrepreço, que foi criado artificialmente e especificamente para consumir o aproveitamento de uma despesa fictícia, implicam na presença dos elementos volitivo e cognitivo, caracterizando o dolo, o plus na conduta que ultrapassa o tipo objetivo da norma tributária e é apenado com a qualificação da multa de ofício.

CSLL. DECORRÊNCIA.

Aplica-se à CSLL o decidido no IRPJ, vez que compartilham o mesmo suporte fático e matéria tributável.

A multa qualificada foi restabelecida pelo voto de qualidade:

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, conhecer por unanimidade de votos o Recurso Especial do Contribuinte e Recurso Especial da Fazenda Nacional. No mérito do tema ágio, negar provimento ao Recurso Especial do Contribuinte, por unanimidade de votos. Os Conselheiros Luis Flávio Neto, Daniele Souto Rodrigues Amadio, Ronaldo Apelbaum (Suplente Convocado), Helio Eduardo de Paiva Araújo (Suplente Convocado) e Maria Teresa Martinez Lopez, votaram pelas conclusões. No mérito do tema multa isolada, negar provimento ao Recurso Especial do Contribuinte por voto de qualidade, vencidos os Conselheiros Luis Flávio Neto, Daniele Souto Rodrigues Amadio, Ronaldo Apelbaum (Suplente Convocado), Helio Eduardo de Paiva Araújo (Suplente Convocado) e Maria Teresa Martinez Lopez. Dar provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional por maioria de votos, vencidos os Conselheiros Helio Eduardo de Paiva Araújo (Suplente Convocado) e Maria Teresa Martinez Lopez.

Foram interpostos embargos de declaração pela Contribuinte, reclamando pela omissão e de erro material no voto, em relação à apreciação da qualificação da multa de ofício. Foram arguidos quatro pontos. Primeiro, discorre que, ao apreciar a qualificação da multa de ofício, omitiu-se o acórdão recorrido ao não se pronunciar sobre a existência do art.

36 da Lei nº 10.637, de 2002, em vigor á época dos fatos analisados. Segundo, protesta que não haveria prova de que houve ocorrência de dolo, fraude ou simulação na autuação, ponto que não teria sido enfrentado pelo voto. Terceiro, discorre sobre existência de doutrina e jurisprudência controvertidas sobre o tema. E, quarto, requer pela aplicação do art. 112 do CTN.

O despacho de e-fls. 2394/2395 admitiu o seguimento dos embargos em relação ao primeiro ponto, de que a 1ª Turma da CSRF não teria se pronunciado sobre a existência do art. 36 da Lei nº 10.637, de 2002 ao se apreciar a qualificação da multa de ofício.

É o relatório.

Voto

Conselheiro André Mendes de Moura

Trata-se de embargos de declaração interpostos pela Contribuinte em face do Acórdão nº 9101-002.301, de 06 de abril de 2016, proferido pela 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, aduzindo que, no enfrentamento da qualificação da multa de ofício, a decisão teria incorrido em erro material e omissão, em quatro pontos.

Sobre a admissibilidade os embargos, foi dado seguimento apenas em relação a um ponto, de que teria incorrido em omissão o voto por não ter se pronunciado sobre a existência do art. 36 da Lei nº 10.637, de 2002, quando discorreu sobre a qualificação da multa de ofício.

Em relação aos demais pontos, (2) não haveria prova de que houve ocorrência de dolo, fraude ou simulação na autuação, ponto que não teria sido enfrentado pelo voto, (3) existência de doutrina e jurisprudência controvertidas sobre o tema e (4) aplicação do art. 112 do CTN, adoto as razões do despacho de embargos (e-fls. 2394/2395) para negar seguimento.

Para se falar sobre a qualificação da multa de ofício, vale relembrar os fatos que deram ensejo à autuação fiscal:

1º) conforme laudo de avaliação elaborado pela Deloitte, a empresa CENTER AUTOMÓVEIS, ora recorrente, foi avaliada economicamente em 31/08/2004 pelo montante de R\$ 21.404.000,00, ante a um valor registrado contabilmente de R\$ 3.500.000,00;

2º) em 30/09/2004 as empresas BORDIN, PINE e GRALHA AZUL, então únicas sócias tanto da autuada CENTER AUTOMÓVEIS quanto de MARUMBI (empresa "casca"), resolveram aumentar o capital desta última e integralizá-lo mediante a transferência de suas participações em CENTER AUTOMÓVEIS, avaliadas economicamente. Com essa operação MARUMBI" tornou-se a única sócia de CENTER AUTOMÓVEIS, tendo registrado um ágio de R\$ 17.900.000,00 na aquisição de suas cotas;

3º) em 27/12/2004 MARUMBI decidiu promover cisão total, com incorporação de seu patrimônio pela ora recorrente CENTER AUTOMÓVEIS, então sua

controlada, a qual passou a deduzir o ágio pela rentabilidade futura de si própria. Com a extinção de MARUMBI, suas únicas sócias, as empresas BORDIN, PINE e GRALHA AZUL, novamente assumem o controle direto de CENTER AUTOMÓVEIS, tal como em 30/09/2004, mas agora com a participação societária reavaliada economicamente.

Sobre a qualificação da multa, o voto recorrido valeu-se dos fundamentos adotados pela DRJ, que transcrevo novamente:

É inegável que, caso não houvesse criado artificialmente esse ágio desprovido de qualquer fundamento econômico, a impugnante teria recolhido tributos em montantes muito superiores ao que recolheu. Logo, quando contratou consultoria especializada e praticou todos esses atos de reorganização - absolutamente desnecessários e sem qualquer propósito efetivo - para, ao final, permanecer tudo do jeito que estava anteriormente, sendo o ágio a única alteração, é evidente que seu objetivo sempre foi aliviar ilicitamente a carga tributária.

E se o propósito exclusivo foi obter esse ganho ilícito, o dolo é evidente, ainda que sem utilização dos artifícios grosseiros apontados pela impugnante às fls. 1.078: adulteração de comprovantes, adulteração de notas fiscais, conta bancária em nome fictício, falsidade ideológica, notas calçadas, notas frias, notas paralelas, etc.

Aspecto apresentado pelo termo de verificação fiscal conclui de maneira contundente:

*O que se evidenciou de verdade, foi a inexistência do fator econômico da configuração do ágio na aquisição do investimento, ou seja, a ausência da efetiva transferência de numerários/recursos entre as partes, **ocorreu em uma operação "não caixa", sem o sacrifício de ativos ou contra uma assunção de dívida, estes se originaram, pura e simplesmente, a partir de laudo de avaliação.** (grifei)*

Ao final o voto recorrido concluiu que o caso em debate trata de operações empreendidas no universo de um mesmo grupo econômico, com transferência de ações com sobrepreço para integralizar o capital social de uma empresa de papel, sem sacrifício de ativos, sem pagamento pelo sobrepreço, que foi criado artificialmente e especificamente para consumir o aproveitamento de uma despesa fictícia.

Enfatizou que estiveram presentes os elementos volitivo e cognitivo, consumando-se a conduta dolosa.

De fato, apesar de o assunto ter sido discutido durante a sessão de julgamento pelo Colegiado, o voto recorrido registrou argumentação a respeito da vigência do art. 36 da Lei nº 10.637, de 2002.

Contudo, foi aspecto que em nada alterou a cognição para aplicação da qualificação da multa.

Vale transcrever o artigo em debate:

Art. 36. Não será computada, na determinação do lucro real e da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido da pessoa jurídica, a parcela correspondente à diferença entre o valor de integralização de capital, resultante da incorporação ao patrimônio de outra pessoa jurídica que efetuar a subscrição e integralização, e o valor dessa participação societária registrado na escrituração contábil desta mesma pessoa jurídica. (Revogado pela Lei nº 11.196, de 2005)

§ 1º O valor da diferença apurada será controlado na parte B do Livro de Apuração do Lucro Real (Lalur) e somente deverá ser computado na determinação do lucro real e da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido: (Revogado pela Lei nº 11.196, de 2005)

I - na alienação, liquidação ou baixa, a qualquer título, da participação subscrita, proporcionalmente ao montante realizado; (Revogado pela Lei nº 11.196, de 2005)

II - proporcionalmente ao valor realizado, no período de apuração em que a pessoa jurídica para a qual a participação societária tenha sido transferida realizar o valor dessa participação, por alienação, liquidação, conferência de capital em outra pessoa jurídica, ou baixa a qualquer título. (Revogado pela Lei nº 11.196, de 2005)

§ 2º Não será considerada realização a eventual transferência da participação societária incorporada ao patrimônio de outra pessoa jurídica, em decorrência de fusão, cisão ou incorporação, observadas as condições do § 1º. (Revogado pela Lei nº 11.196, de 2005)

O suporte fático tratado pelo artigo trata do diferimento do ganho de capital sob determinadas condições.

A **empresa A** é detentora de investimento, avaliado pelo MEP, na **empresa B**. De acordo com a regra geral, caso o investimento da **empresa B** seja reavaliado, a **empresa A** deveria tributar o ganho de capital auferido, conforme art. 438 do RIR/99¹.

O dispositivo do art. 36 da Lei nº 10.637, de 2002, trouxe uma exceção. A **empresa A** faz a reavaliação das ações que possui na **empresa B**, e integraliza o aumento de capital da **empresa C** utilizando-se das ações reavaliadas da **empresa B**. Consolida-se estrutura societária no qual a **empresa A** controla diretamente a **empresa C**, e a **empresa C** controla diretamente a **empresa B**.

Autoriza o dispositivo em análise que o ganho de capital auferido na transação decorrente da reavaliação do investimento da **empresa B** seja **diferido**, até o momento em que o investimento seja realizado (§ 1º). E estabelece que **não** se considera realização do investimento *a eventual transferência da participação societária incorporada ao patrimônio de outra pessoa jurídica, em decorrência de fusão, cisão ou incorporação* (§ 2º).

¹ Art. 438. Será computado na determinação do lucro real o aumento de valor resultante de reavaliação de participação societária que o contribuinte avaliar pelo valor de patrimônio líquido, ainda que a contrapartida do aumento do valor do investimento constitua reserva de reavaliação (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 35, § 3º).

Ou seja, se a empresa B e a empresa C foram objeto de evento de transformação societária, não seria hipótese de realização do investimento, e, por isso, permaneceria o diferimento do ganho de capital.

Esclarecida a finalidade da norma, cabem certas considerações.

Não restam dúvidas de que determinadas pessoas jurídicas entenderam que, o evento de transformação societária previsto no § 2º, envolvendo as **empresas B e C, também teria repercussão** na hipótese de incidência prevista nos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 1997, o que permitiria a amortização do ágio decorrente da reavaliação do investimento.

Ocorre que a **pessoa jurídica investidora** é a **empresa A**, que possui o investimento, a **empresa B**. Na vigência do art. 36 da Lei nº 10.637, de 2002, a **empresa A** tinha previsão legal para reavaliar o investimento sem a necessidade de oferecer à tributação ganho de capital, reavaliação que deu origem ao ágio. De qualquer forma, foi a **empresa A** que tomou a decisão de reavaliar seu investimento, promoveu os estudos necessários para fundamentar a reavaliação e por consequência o ágio apurado, e, portanto, em nenhum momento deixou de ser a **pessoa jurídica investidora** na acepção do art. 7º da Lei nº 9.532, de 1997. Por sua vez, a **pessoa jurídica investida** é a **empresa B**, que teve suas ações reavaliadas.

Por sua vez, a transformação societária prevista no art. 36 da Lei nº 10.637, de 2002, envolve a **empresa B** e a **empresa C**. Ora, ausente no evento de incorporação, fusão ou cisão a **empresa A (pessoa jurídica investidora)**, não se consuma a hipótese de incidência prevista nos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 1997 que autoriza a amortização da despesa do ágio.

Nesse sentido, os eventos decorrentes de reestruturação societária sob a vigência do art. 36 da Lei nº 10.637, de 2002, **não** tem nenhuma repercussão na hipótese de incidência prevista nos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 1997.

Fato é que, na vigência da norma, foram engendradas várias operações, no sentido de construir o suporte fático previsto pelo *caput* do art. 36 da Lei nº 10.637, de 2002, para reavaliar as ações da **empresa B**, integralizar aumento de capital da **empresa C** com as ações reavaliadas da **empresa B**, contabilizar o ágio decorrente da reavaliação do investimento, para, logo em seguida, promover a incorporação da **empresa B** pela **empresa C**, e promover a amortização da despesa do ágio.

Trata-se precisamente do contexto da presente autuação.

Ocorre que a Contribuinte, **buscando deliberadamente a subsunção à norma permissiva de despesa de amortização do ágio**, valeu-se de operações **artificiais**, com utilização de **empresa "casca"** e de **reavaliação de ativos sem substância**, visando unicamente a construção de um ágio que geraria uma despesa dedutível da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Os argumentos da PGFN no recurso especial são esclarecedores:

Como já destacado no item anterior, em que pese o grupo empresarial capitaneado por GRALHA/PINE/BORDIN Ltda. ter tentado dar uma aparência de legalidade aos negócios que originaram o ágio posteriormente amortizado, tais operações, na realidade, não eram aquilo que aparentavam.

Embora a Contribuinte tenha declarado que o ágio por ele amortizado decorria de uma verdadeira reorganização societária e aquisição de investimento (pela MARUMBI) com base na rentabilidade futura da empresa adquirida (CENTER), o trabalho da Fiscalização evidenciou que tudo isso não passou de atos formais que não traduziam a realidade.

O fato de a recorrente, ao final de uma breve, injustificável e injustificada série de atos societários, ter voltado exatamente ao mesmo status quo ante torna incontestável o intuito doloso da CENTER, juntamente com as demais empresas que pertencem/pertenciam ao seu grupo econômico, na criação de uma contabilidade artificial, que na realidade nunca existiu.

De fato, a ausência de propósito comercial e de substrato econômico, da mesma forma que impede a existência material do ágio registrado na CENTER, atesta o evidente intuito de fraude do Contribuinte.

Com a demonstração de que não houve nenhuma “aquisição” de investimento pela MARUMBI a justificar a existência do ágio, deixa-se claro que o único intuito dessa empresa quando da aquisição do investimento traduzido nas quotas da CENTER foi criar um modo de redução dos impostos a serem pagos após a versão do patrimônio decorrente da cisão da MARUMBI, em benefício indireto dos controladores comuns a ambas.

Quando da criação do ágio decorrente da aquisição das quotas da CENTER, evidenciam-se duas vontades do grupo empresarial capitaneado por GRALHA/PINE/BORDIN Ltda:

a) uma vontade declarada – aquisição pelo valor de mercado das quotas da CENTER pela MARUMBI, seguida da versão do patrimônio da MARUMBI pela CENTER; e

b) uma vontade real – criação de um investimento artificial a fim de gerar um ágio que seria utilizado pela CENTER para reduzir a tributação a ser paga após a extinção da MARUMBI.

(...)

Sendo assim, pelos argumentos aqui expostos, demonstra-se cabalmente que o ágio amortizado pelo recorrente foi registrado de forma simulada e com evidente intuito fraudulento. Por meio de uma aparente seqüência de operações societárias, na verdade, o que o recorrente procurou foi a redução indevida da sua carga tributária. A qualificação da multa de ofício, assim, é inevitável. (grifei)

E a autuação fiscal, não obstante referir-se a uma operação realizada no contexto do art. 36 da Lei nº 10.637, de 2002, revelou a conduta dolosa, quando se verifica que a Contribuinte procurou empreender, de maneira completamente artificiosa, mediante uma construção meramente formal, uma reorganização societária deliberada pra buscar a hipótese de incidência nos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 1997.

Vale repetir, o fato de o mencionado artigo 36 ter autorizado uma operação que permitiu uma "reavaliação" do investimento com diferimento de ganho de capital, tal permissão não implicou no desvirtuamento do instituto.

Caso se buscasse efetivamente um diferimento no ganho de capital, conforme o cerne da norma, poderia a operação ter se consumado em dois passos: primeiro, em **31/08/2004**, reavaliação da CENTER AUTOMÓVEIS, de R\$ 3.500.000,00 para R\$ 21.404.000,00; e segundo, em **30/09/2004**, quando as empresas BORDIN, PINE e GRALHA AZUL, então únicas sócias tanto da autuada CENTER AUTOMÓVEIS quanto de MARUMBI (empresa "casca"), resolveram aumentar o capital desta última e integralizá-lo mediante a transferência de suas participações em CENTER AUTOMÓVEIS, avaliadas economicamente.

Contudo, já em **27/12/2004**, ao se promover a cisão total da MARUMBI, com incorporação de seu patrimônio pela CENTER AUTOMÓVEIS, restou **claramente demonstrada** a intenção deliberada de buscar um *plus*: não bastava o diferimento do ganho de capital, mas se acreditava que se poderia obter uma despesa dedutível construindo-se artificialmente um suporte fático que se amoldaria aos 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 1997. As operações realizadas em curtíssimo espaço de tempo não deixam dúvidas sobre a real intenção da Contribuinte.

E não há que se falar que a liberdade negocial seria ilimitada.

A Lei Maior, ao discorrer sobre a ordem econômica e financeira e dos princípios gerais da atividade econômica, dispõe no art. 170, parágrafo único, que é *assegurado a todos o livre exercício de qualquer atividade econômica, independentemente de autorização de órgãos públicos, salvo nos casos previstos em lei*.

Contudo, a atuação deve ser norteada por **princípios fundamentais**, como os *valores sociais do trabalho e da livre iniciativa*, estabelecidos, não por acaso, já no art. 1º.

De fato, a legislação tributária autoriza, a partir de parâmetros estabelecidos em lei, pela eleição, por parte do contribuinte, de regimes de tributação diferenciados. Por isso, a pessoa física é submetida a um regime próprio, e a pessoa jurídica, a outros, com opções mais favoráveis de reduções na base de cálculo tributável.

Por que tem a pessoa jurídica tratamento mais favorável por parte do Estado? Porque se parte da premissa que a pessoa jurídica irá fomentar desenvolvimento, viabilizar empregos, exercendo papel social relevante e, por consequência, num ciclo virtuoso, auferir rendas e possibilitar uma maior arrecadação de tributos para o próprio Estado.

Contudo, atitudes no sentido de se utilizar permissivo previsto na legislação, para, por exemplo, desvirtuar o instituto da pessoa jurídica para construir despesas artificiais, ou realizar segregação artificiosa de empresas visando buscar enquadramento em regimes de tributação com base menor, são condenáveis porque afrontam o sistema tributário e afrontam as premissas que autorizam tratamentos diferenciados para determinados contribuintes (como, por exemplo, as pessoas jurídicas).

A livre organização encontra limites, a depender da lesão a impor na coletividade. O liberalismo, *laissez-faire*, que blindava integralmente o indivíduo contra a ação do Estado, visto como um odioso interventor nas liberdades individuais, é modelo relativizado. Há tempos exige-se do Estado atuação mais presente, em maior ou menor grau, a depender da

corrente econômica e/ou política, mas é incontestável que a cobrança de tributos é contraprestação necessária e indispensável para que o Estado possa desenvolver suas atividades.

Nesse contexto, o formalismo das operações em análise não se opõe às premissas adotadas para a construção do sistema tributário, que concede uma tributação diferenciada para a pessoa jurídica exatamente porque a pessoa jurídica tem um efeito multiplicador na economia, gerando empregos e receitas tributáveis para o Estado.

A partir do momento em que se desvirtua completamente o papel da pessoa jurídica, servindo meramente como um instrumento para fabricar uma despesa, ocorre gravíssima agressão ao sistema jurídico como um todo.

Pessoa jurídica não é mera empresa de papel, é empresa que produz, proporciona emprego, e gera receitas. Pessoa jurídica deve prestar serviços e **fabricar bens e produtos, e não fabricar despesas artificiais**.

No caso concreto, o *plus* na conduta é evidente, ultrapassando o tipo objetivo da norma tributária. Não se trata de mero descumprimento da norma. Verifica-se a presença dos elementos cognitivo e volitivo, consumando-se o dolo, cuja definição é apresentada com clareza por CEZAR ROBERTO BITENCOURT²:

O dolo, elemento essencial da ação final, compõe o tipo subjetivo. Pela sua definição, constata-se que o dolo é constituído por dois elementos: um cognitivo, que é o conhecimento do fato constitutivo da ação típica; e um volitivo, que é a vontade de realizá-la. O primeiro elemento, o conhecimento, é pressuposto do segundo, a vontade, que não pode existir sem aquele.

Sobre o elemento cognitivo, BITENCOURT³ discorre com didática:

Para a configuração do dolo exige-se a consciência daquilo que esse pretende praticar. Essa consciência deve ser atual, isto é, deve estar presente no momento da ação, quando ela está sendo realizada

Sobre o elemento volitivo, são claros os ensinamentos⁴:

A vontade, incondicionada, deve abranger a ação ou omissão (conduta), o resultado e o nexo causal. A vontade pressupõe a previsão, isto é, a representação, na medida em que é impossível querer algo conscientemente senão aquilo que se previu ou representou na nossa mente, pelo menos, parcialmente.

Não há reparos, portanto, a se fazer na decisão recorrida, devendo-se **manter a qualificação da multa de ofício**.

² BITENCOURT, Cezar Roberto. Tratado de direito penal : parte geral, volume 1, 11ª ed. São Paulo : Saraiva, 2007, p. 267.

³ BITENCOURT, 2007, p. 269.

⁴ BITENCOURT, 2007, p. 269.

Processo nº 10903.720004/2012-30
Acórdão n.º **9101-002.594**

CSRF-T1
Fl. 1.786

Diante do exposto, voto no sentido de conhecer parcialmente os embargos, em relação a omissão na apreciação do art. 36 da Lei nº 10.637, de 2002 para a qualificação de multa de ofício, e dar provimento parcial, para suprir a omissão e rerratificar o acórdão embargado sem efeitos infringentes, nos termos do presente voto.

(assinado digitalmente)

André Mendes de Moura