



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo n° 10380.016560/2008-78
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1202-001.147 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 6 de maio de 2014
Matéria IRPJ
Recorrente FREITAS EMPREENDEIMENTOS LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2003

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA.

Cabível a aplicação da multa de ofício de 150% quando demonstrada a Fraude pela Autoridade Fiscal.

DECADÊNCIA . DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO.

Quando a autoridade fiscal demonstra que ocorreram veementes indícios de dolo, fraude ou simulação, a decadência rege-se conforme o disposto no art. 173, inciso I, do CTN.

OMISSÃO DE RECEITA. SUPRIMENTO DE NUMERÁRIO PARA AUMENTO DE CAPITAL.

Se a pessoa jurídica não logra comprovar a origem e efetiva entrega dos recursos supridos pelos sócios, prevalece a omissão de receitas calcada no art. 282 do RIR/99.

DESPESAS INDEDUTÍVEIS

Estando já extintas as obrigações originárias de empréstimos, não pode mais a empresa deduzir eventuais encargos financeiros deles decorrentes.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. PIS. CONFINS. CSLL.

O entendimento adotado para o lançamento matriz estende-se aos lançamentos reflexos.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, pelo voto de qualidade, em rejeitar a preliminar de decadência, em considerar definitivamente lançadas/julgadas as matérias não expressamente contestadas e, no mérito, em negar provimento ao recurso voluntário, nos

termos do voto vencedor, vencidos os Conselheiros Nereida de Miranda Finamore Horta, Geraldo Valentim Neto e Orlando José Gonçalves Bueno, sendo o redator designado o Conselheiro Plínio Rodrigues Lima]

(documento assinado digitalmente)

Plínio Rodrigues Lima– Presidente, Redator designado e Redator *ad hoc*

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Carlos Alberto Donassolo (Presidente à época do julgamento), Plínio Rodrigues Lima, Marcos Antonio Pires (Suplente convocado), Nereida de Miranda Finamore Horta (Relatora à época do julgamento), Geraldo Valentim Neto e Orlando José Gonçalves Bueno.

Relatório

O Presidente da Segunda Turma Ordinária da Segunda Câmara da Primeira Seção, nos termos do art. 17, III, do Regimento Interno do CARF (RICARF), formalizará a seguir o relatório e o voto vencido do presente acórdão, considerando:

(I) a publicação no Diário Oficial da União (DOU) nº 66, de 08/04/2015, da Portaria do Ministério da Fazenda nº 186, que dispensou, a pedido, NEREIDA DE MIRANDA FINAMORE HORTA do mandato de Conselheira, representante dos Contribuintes, junto a Segunda Turma Ordinária da Segunda Câmara da Primeira Seção de Julgamento do CARF;

(II) a designação inicial de MARCELO BAETA IPPOLITO para redator *ad hoc*, nos termos do art. 17, III, do RICARF(Fls. 1.181); e

(III) a publicação no DOU nº 102, de 01/06/2015, da Portaria do Ministério da Fazenda nº 314, que dispensou, a pedido, em razão do Decreto nº 8.441, publicado no DOU em 30 de abril de 2015, MARCELO BAETA IPPOLITO do mandato de Conselheiro Suplente, representante dos Contribuintes, junto a Segunda Câmara da Primeira Seção de Julgamento do CARF.

A recorrente é sucessora, nos termos do artigo 132 do CTN – Código Tributário Nacional, da empresa FortBrasil Fomento Comercial e Scala Factoring Fomento Comercial Ltda., de quem foi exigido os tributos abaixo listados, fundamentado em omissão de receitas por suprimento de numerário de origem não comprovada e despesas deduzidas indevidamente, acrescidos de multa qualificada e juros calculados com base na SELIC:

- IRPJ – Imposto de Renda da Pessoa Jurídica - R\$ 9.504.331,69 (fl.8/14).

1) Omissão de Receitas – Suprimento de numerário de origem não comprovada. Base legal: Art. 24 da Lei nº 9.249/95; Arts. 249, inciso II, 251 e parágrafo único, 279, 282, e 288, do ' RIR/99.

2) Dedução de despesas indevidas. Base legal: Arts. 247, 249, inciso I, 251 e parágrafo único, e 299 do RIR/99.

- CSLL – Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (fl. 15/21) R\$: 3.421.570,88.

1) Falta de recolhimento da CSLL. Base legal: Art 2º e §§, da Lei nº 7.689/88; Art. 10 da Lei nº 9.316/96 e art. 28 da Lei nº 9.430/96; Art. 37 da Lei nº 10.637/02.

2) Omissão de Receita. Base legal: Art. 2º e §§, da Lei nº 7.689/88; Art. 24 da Lei nº 9.249/95; Art. 1º da Lei nº 9.316/96 e art. 28 da Lei nº 9.430/96; Art. 37 da Lei nº 10.637/02.

- Contribuição ao PIS – (fl. 22/27) - R\$ 656.752,13). Infração:

1) Falta de recolhimento de PIS/Apuração reflexa. Base legal: Arts. 1º, 3º e 4º da Lei nº 10.637/02.

- COFINS – (fl. 28/33)- R\$: 1.194.094,91.

1) Omissão de Receitas. Base legal: Arts. 2º, inciso II e parágrafo único, 3º, 10, 22, 51 e 91 do Decreto nº 4.524/02.

O presente processo administrativo teve como suporte a análise de documentação obtida pela Polícia Federal, em procedimento de busca e apreensão judicial relativa aos processos nº 2006.81.00.018885-0 e 2006.81.00.017107-2, que foram entregues à fiscalização por decisão do Meritíssimo Juiz Federal Substituto - Dr. Ricardo Ribeiro Campos, da 11ª Vara da Justiça Federal no Ceará, através do Ofício nº OF1.0011.000215-1/2007, datado de 13/02/2007. Além dessa documentação, também foi objeto de análise, os documentos obtidos da Junta Comercial do Estado do Ceará e outros colhidos diretamente junto à fiscalizada. Toda a documentação analisada consta da "RELAÇÃO DE DOCUMENTOS", parte integrante do TVF – Termo de Verificação Fiscal (fls 41 e seguintes).

Com base na documentação analisada, foram examinadas operações efetuadas pela Recorrente, identificando movimentações financeiras e societárias, no Brasil e no exterior, bem como as movimentações societárias das empresas TICEMILL DO BRASIL LTDA (Ticemil), VENOPPEL FOMENTO COMERCIAL LTDA.(Venopel), SCALA FACTORING FOMENTO COMERCIAL LTDA (esta última, cuja razão social foi alterada para FORTBRASIL FOMENTO COMERCIAL).

Do Mandado de Procedimento Fiscal nº 03.1.01.002007005632, foram lavrados 2 (dois) Autos de Infrações (“AI”) distintos tendo como objeto as operações envolvendo as empresas TICEMILL e a VENOPPEL, as quais foram incorporadas pela Recorrente (FREITAS EMPREENDIMENTOS LTDA.), portanto, com base na sucessão universal de direitos e obrigações, a Recorrente figura como sujeito passivo das duas.

Houve lavratura de Autos de Infração distintos: Processo de nº 10380.016560/200878, referente à empresa VENOPPEL – que é o objeto do presente julgamento; e o de nº 10380.016561/200812, referente às atividades tributárias e fiscais da empresa TICEMILL, já julgado pela 1ª Turma Especial da 1ª Seção do CARF, em 4 de outubro de 2011, resultando no Acórdão nº 1802- 00.999.

Consoante consta do Auto de Infração, fls 5 seguintes, constatou-se omissão de receitas

“... mediante análise dos robustos elementos de prova trazidos aos Autos, a partir de procedimento judicial de Busca e Apreensão, efetuado nos documentos do grupo empresarial capitaneado pela Freitas Empreendimentos Ltda, originado de Integralização de Capital na empresa Scala Factoring Fomento Comercial Ltda pela empresa uruguaia VENOPELL S/A, onde o contribuinte alocou como origem dos recursos ingressados para aquisição de cotas de capital, a conversão de supostos créditos pré-existentes junto à Scala Factoring, titulados pela empresa uruguaia referida.

A alegação da origem dos recursos pelo contribuinte insere-se em meio a planejamento tributário que aproveitou empréstimos contraídos pela empresa Scala Factoring junto a instituições financeiras, terceiras não-vinculadas, domiciliadas no exterior, e que foram liquidados junto a esses credores por realização das garantias de caução, que constituíam fundamento mesmo para a concessão dos mútuos.

Por essa razão, as operações de Empréstimo celebradas pelas instituições financeiras Incobank & Trust Ltd e BICBANCO Grand Cayman Branch com a própria Scala Factoring, e as de Cessão de Crédito celebradas por aquelas instituições entre si, devem ser entendidas como autônomas e exaurientes dos direitos de crédito do credor último por empréstimo (o BICBANCO Grand Cayman Branch), sendo absolutamente desvinculadas de fato e de direito da operação de integralização de capital imputada à empresa uruguaia VENOPELL S/A.

As robustas provas materiais constantes dos Autos, demonstram que a operação de integralização de capital na empresa Scala Factoring, imputada à empresa uruguaia VENOPELL S/A, não podia ter a concepção alegada pelo contribuinte, no aspecto que se refere à origem dos recursos, decorrente de mera conversão de créditos que a VENOPELL S/A teria junto à Scala Factoring.

É que, demonstrado que o BICBANCO Grand Cayman Branch - titular último dos créditos anteriores por empréstimos - já havia se saciado financeiramente de seus créditos pela realização dos anteriores Contratos de Caução - não havia créditos a serem adquiridos pela empresa uruguaia VENOPELL S/A e, inexistentes estes, impossível imputar-lhes como fundamento mesmo dos recursos que se instrumentaram para suprimento de Caixa a título de integralização de Capital na Scala Factoring.

Convém por em realce a condição fática e jurídica da empresa uruguaia VENOPELL S/A, que restou provada que constitui instrumento de planejamento tributário para operar blindagem patrimonial dos recursos financeiros do grupo empresarial capitaneado pela empresa Freitas Empreendimentos Ltda.

Assim, integralmente subsumível o caso ao tipo do artigo 282 do RIR/99, porquanto os recursos utilizados para a aquisição de capital na Scala Factoring tiveram origem efetiva, não em alegados créditos titulados pelo supridor, os quais se afloraram inexistentes, mas no valor dos recursos de Caixa fornecidos à empresa por seus administradores/sócios, cuja origem não foi comprovadamente demonstrada.”

Foram consideradas como despesas indedutíveis, as despesas deduzidas sob a forma de juros e variação cambial passiva incidentes sobre esses mesmos empréstimos contraídos no exterior.

Essa descrição dos fatos consta minuciosamente no Termo de Verificação Fiscal, fl. 46/74. No TVF, constam as preliminares da fiscalização da seguinte forma narradas:

“11.1.1) A Scala Factoring Fomento Comercial Ltda, cuja razão social fora posteriormente alterada para FORTBRASIL FOMENTO COMERCIAL LTDA, pelo 9º Aditivo, fls 554, contratara Empréstimos Externos, conforme Quadro infra, junto ao INCOBANK & TRUST LIMITED, instituição sediada em Nassau, nas Bahamas, e junto ao BIC CAYMAN, nas Ilhas Cayman. Os recursos ingressaram no País conforme datas e Contratos de Câmbio discriminados no Quadro referido.

QUADRO DEMONSTRATIVO DOS EMPRÉSTIMOS CONTRATADOS NO EXTERIOR

Data	Contrato de câmbio	Valor (USD)	Credor no exterior	Observações
04.10.01	01/004083	500,000.00	Incobank&Trust Ltd	(1), (2) e (3)
17.10.01	01/004256	900,000.00	Incobank&Trust Ltd	(1), (2) e (3)
24.10.01	01/004369	900,000.00	Incobank&Trust Ltd	(1), (2) e (3)
16,08,02	02/002809	1,125,903.33	Bicbanco Grand Cayman	(2) e (4)

Legenda das Observações:

(1) — Crédito cedido pelo Incobank & Trust para o BICBANCO Grand Cayman Branch em 03.06.2002;

(2) — Crédito cedido pelo BICBANCO Grand Cayman Branch para VENOPELL S/A em 16.01.2003;

(3) — Empréstimos Liquidados em 05.06.2003;

(4) — Empréstimo Liquidado em 13.10.2003.

11.1.2) Os empréstimos referidos foram registrados no Banco Central e ingressaram na devedora (Scala Factoring) como recursos financeiros **de terceiros não-residentes**, as fls.180, 223, 251 e 285.

11.1.3) Sendo obrigações de origem externa, seguiram, desde a sua constituição e até sua liquidação, a produzirem encargos à tomadora, concernentes a Variações Cambiais Passivas e Despesas Financeiras, estas decorrentes dos Juros Passivos.

11.1.4) Entre a contratação e sua liquidação há fatos de peculiar interesse para análise do Fisco.

11.1.5) Assim, em 03.06.2002, os empréstimos (Loan Agreement, itens e.t do Anexo) contratados em 04.10.2001, 17.10.2001 e 24.10.2001, os quais tinham o INCOBANK & TRUST LIMITED como credor mutuante de origem, têm os créditos respectivos

*cedidos — mediante **Contrato de Cessão Incondicional de Direitos**, nominado no original em inglês como "UNCONDITIONAL ASSIGNMENT OF RIGHTS AGREEMENT" — para um novo credor titulado como BICBANCO Grand Cayman Branch, às fls.212, 240, e 261:*

11.1.6) Posteriormente, em data de 16.01.2003, celebra-se — para cada um desses contratos (Loan Agreement) — novo contrato de cessão de crédito (novo "UNCONDITIONAL ASSIGNMENT OF RIGHTS AGREEMENT"), agora entre o credor de então — BICBANCO Grand Cayman Branch — e uma empresa (sociedade anônima) com sede em Montevideú, no Uruguai, a qual ostenta o nome de VENOPELL S/A, as fls.212, 240 e 261.

11.1.7) Semelhante vicissitude ocorre com o quarto e Último empréstimo — aquele datado de 16.08.2002(item do Anexo). Contratado nesta data, já diretamente junto ao BICBANCO Grand Cayman Branch, na condição de credor originário, compôs o rol de mútuos que, juntamente àqueles outros três empréstimos referidos no item (4) supra, foram cedidos à empresa uruguaia VENOPELL S/A, em 16.01.2003.

11.1.8) De notar que, mediante cessões consecutivas de crédito, a titularidade dos recursos chega, de forma finalística, ao patrimônio da empresa uruguaia VENOPELL S/A. Ou seja, assumindo esta corporação estrangeira a titularidade dos direitos creditórios antes atribuídos ao BICBANCO Grand Cayman Branch, os negócios jurídicos assim celebrados produziram efeitos, de um lado, de liberar o credor anterior de seus direitos (BICBANCO Grand Cayman Branch), e de outro, o da assunção da posição de único credor de todos os quatro mútuos, junto ao devedor Scala Factoring.

11.1.9) Quer significar todo esse proceder negocial, o qual envolveu 03 (três) pessoas jurídicas estrangeiras na posição de credores e a Scala Factoring na de devedora, a tentativa exitosa e de grande interesse corporativo (conforme se verá mais detalhadamente), de estabelecer uma relação negocial final e única entre a empresa uruguaia VENOPELL S/A e a pessoa jurídica componente do Grupo Empresarial Familiar administrado e capitaneado pelo senhor José Marcelo Matos deFreitas, Scala Factoring Fomento Comercial Ltda.

11.1.10) Por força dos Contratos de Cessão Incondicional de Direitos (UNCONDITIONAL ASSIGNMENT OF RIGHTS AGREEMENT) celebrados em 16.01.2003, como ficou dito, a empresa VENOPELL S/A assumiu a unicidade da titularidade dos créditos originários dos "Loan Agreement" celebrados em 2001 e 2002. E, em 17.01.2003, é nesta condição de credora única da Scala Factoring, que resolve — segundo a tese apresentada pela própria empresa Scala Factoring Fomento Comercial Ltda — integralizar capital nesta pessoa jurídica sediada no Brasil, a qual ostentara, até um dia antes, posição de simples devedora da empresa uruguaia VENOPELL S/A.

11.1.11) Pelo 8º Aditivo as fls 550,ao Contrato Social da Scala Factoring, datado de 17.01.2003, são vistos os atos formais da

incorporação de capital realizada pela empresa estrangeira Venopell S/A, com integralização imediata do montante de R\$ 11.521.998,08. Ato contínuo, o capital, que era de R\$ 542.000,00, passa a ser de R\$ 12.063.998,08.

11.1.12) Cabe aqui ressaltar, que a formalização da integralização de capital aqui referida, é ainda complementada por mais dois Aditivos Contratuais, o décimo e o décimo-primeiro (itens 1.2.11 do Anexo), datados de 03/04/2003 e 15/08/2003, nos valores respectivos de R\$ 236.756,23 e R\$ 171.154,93, perfazendo um total de R\$ 11.929.909,24. Estes eventos estão correspondidos nos assentamentos contábeis da Scala Factoring, que procedeu aos lançamentos contábeis abaixo indicados, as fls. 31.

Data	Conta devedora	Conta credora	Valor
21/01/2003	2.4.01.073.01	2.4.01.071.01	11.521.998,08
04/04/2003	2.4.01.073.01	2.4.01.071.01	236.756,34
18/08/2003	2.2.01.062.08	2.4.01.071.01	171.154,93

11.1.13) Esses recursos aportados ao capital da Scala Factoring, em 17.01.2003, assim permaneceram até 01.03.2004, ocasião em que a Fortbrasil Fomento Comercial Ltda (razão social alterada da Scala Factoring), passa por processo de cisão parcial, sendo que, desse evento, é criada nova pessoa jurídica — a VENOPELL FOMENTO COMERCIAL LTDA — para a recepção das cotas pertencentes àquele investidor uruguaio (a Venopell S/A), cujo montante transferido fora de R\$ 11.932.115,58.

11.1.14) Vida efêmera teve essa nova pessoa jurídica. Em 16.09.2004, a empresa Venopell Fomento Comercial Ltda é incorporada pela sociedade FREITAS EMPREENDIMENTOS LTDA, sociedade essa com o qualificativo prático de "empresa holding" do Grupo Empresarial Familiar administrado pelo senhor José Marcelo Matos de Freitas.

11.2) CONSIDERAÇÕES GERAIS SOBRE A PESSOA JURÍDICA URUGUAIA VENOPELLS/A E DE SUAS RELAÇÕES COM AS PESSOAS FÍSICAS QUE COMPÕEM O GRUPO EMPRESARIAL CAPITANEADO PELO SENHOR JOSÉ MARCELO MATOS DE FREITAS

11.2.1) A empresa VENOPELL SOCIEDAD ANONIMA constituiu-se na data de 31.12.2001, tendo como acionistas os cidadãos uruguaio Daniel Angel Perez Blanco e Marisa Cristina Gonzalez Silvestri, casados entre si, conforme Ata de Constituição, convertida ao vernáculo pelo Tradutor Público Juramentado pelo documento que leva o número de Tradução nº 37.060/01, arquivado na Junta Comercial do Estado de São Paulo, As fls.3.3

11.2.2) Em 12.11.2002, o senhor Hector Alejandro Gonzalez Peralta, na qualidade de "Presidente da Diretoria" e em nome e representação da sociedade Venopell S/A, outorga Procuração Geral de Administração, Disposição e Afetação para o senhor LUCIANO FARIA BEZERRA, às fls 354, cidadão domiciliado e

residente em Fortaleza e sócio minoritário (aquele com percentual mínimo, típico da condição de interposta pessoa) de algumas empresas do Grupo Empresarial Marcelo Freitas.

11.2.3) Em 13.11.2002, o mesmo Senhor Hector Alejandro Gonzalez Peralta, com a mesma quantidade de poderes que ostenta em relação à Diretoria da empresa uruguaia, em Ato da Diretora da Venopell S/A (Acta de Diretório de Venopell S.A), outorga poder especial e específico em favor de JOSÉ MARCELO MATOS DE FREITAS, CPF nº 002.784.913-91 — titular e Administrador Geral do Grupo Empresarial Familiar já referido — com poderes gerais, amplos e irrestritos de disposição sobre a empresa Venopell Sociedad Anônima, às fls.350.

11.2.4) Em 06.11.2003, o senhor Gustavo Daniel Mantaras, agora na qualidade de Presidente e em nome e representação da Sociedade Venopell Sociedad Anônima, outorga Mandato Geral de representação da sociedade para o senhor LUCIANO FARIA BEZERRA, às fls. 359 referido no item 11.2.2, supra.

11.2.5) Em 24.08.2004, o senhor Gustavo Daniel Chaves Mantaras, na qualidade de Presidente e em nome e representação da Sociedade Venopell Sociedad Anônima, processa outorgamento de Procuração Especial e Expressa para o senhor JOSÉ MARCELO MATOS DE FREITAS, CPF nº 002.784.913-91 e senhora JULIANA MATOS DE FREITAS, CPF nº 544.555.103- 20, para que atuem indistintamente em nome e representação da sociedade outorgante, abrangendo os mais amplos direitos, às fls.315,

11.3) DETALHES ESSENCIAIS DOS CONTRATOS DE CESSÃO INCONDICIONAL DE DIREITOS (UNCONDITIONAL ASSIGNMENT OF RIGHTS AGREEMENT) CELEBRADOS EM 16.01.2003, ENTRE O BIC CAYMAN EA VENOPELL S/A

11.3.1) Detectada na Scala Factoring dívidas junto a credor no exterior, centralizadas que estavam esta dívida em favor do BICBANCO Grand Cayman, o negócio jurídico de cessão dos créditos desta instituição financeira para a empresa uruguaia (Venopell S/A), apesar da ocorrência dos efeitos ordinários de uma cessão, cumpriu também uma função primordial no planejamento tributário que se seguiu ao ato de cessão. Por esta razão é imperativo que se analise as ocorrências, conforme as datas em que registradas.

11.3.2) Em 16.01.2003, as duas pessoas jurídicas domiciliadas no exterior celebram Contratos de Cessão de Créditos, onde o BIC CAYMAN se despede de sua condição de credora por empréstimos (04 Loan Agreement) contraídos pela Scala Factoring, cedendo por aqueles Contratos, seus direitos creditórios à corporação uruguaia VENOPELL S/A. Estes negócios jurídicos de cessão de direitos, embora assinados em São Paulo (BR), certamente foram celebrados com a satisfação material do credor cedente (BIC CAYMAN), dado que não é lúcido nem usual admitir que o Banco cedente fizera mera doação graciosa à empresa Venopell S/A.

11.3.4 Uma vez provado que o credor cedente BICBANCO CAYMAN se saciara de seu crédito, dado que realizara as garantias fundadas em caução em dinheiro — e por isso anuíra em cedê-lo 5 empresa VENOPELL S/A — resta realçar as circunstâncias em que operado o negócio de cessão, no aspecto relativo à presença ou não de membros da família de José Marcelo Matos de Freitas, com poderes plenos de disposição da empresa sediada no Uruguai cessionária dos créditos.

11.3.5 Como visto no item 11.2.3, em 13.11.2002, havia, desde essa data, expressa vinculação formal (e, pelo conteúdo observado desta vincula*, é lícito falar igualmente em vinculação material) entre importante pessoa ligada A empresa Scala Factoring e a corporação uruguaia cessionária dos Loan Agreement negociados com o BICBANCO CAYMAN. Em Ato da Diretora da Venopell S/A (Acta de Diretório de Venopell S.A), outorga-se poder especial e específico em favor de JOSÉ MARCELO MATOS DE FREITAS, CPF nº 002.784.913-91, titular e Administrador Geral do Grupo Empresarial já referido, com poderes gerais, amplos e irrestritos de disposição sobre a empresa Venopell Sociedad Anônima, às fls. 358.

11.3.6 Ou seja, em 16.01.2003 — momento da formalização das cessões, veiculadas pelos "Unconditional Assignment of Rights Agreement", com suas cláusulas relativas às garantias por cauções prévias — a cessionária Venopell S.A houvera previamente de admitir (em 13.11.2002) para a prática de atos de disposição do próprio patrimônio da empresa o gestor maior do grupo Marcelo Freitas. Informação de grande relevância neste contexto é que os próprios Contratos de Cessão ("Unconditional Assignment of Rights Agreement") têm como representante da Venopell S.A o nome do senhor JOSE MARCELO MATOS DE FREITAS, o qual assina pela empresa uruguaia.

11.3.7 E é em meio a tal circunstância que, em 17.01.2003, através do 8º Aditivo ao Contrato Social da empresa Scala Factoring, As fls450, a corporação uruguaia Venopell S.A — em plena vigência de documento que concede legitimidade para a prática de atos de plena gestão a cargo do senhor José Marcelo Matos de Freitas — incorpora e integraliza R\$ 11.521.998,08 ao capital naquela pessoa jurídica domiciliada no País. Posteriormente, em 03/04/2003 e 15/08/2003, incorpora R\$ 236.756,23 e R\$ 171.154,93, respectivamente.

11.3.8 Da análise acurada desses fatos, resta cristalino para o Fisco que a operação que garantiu a transferência dos créditos do credor originário BICBANCO CAYMAN para a Venopell S.A foi utilizada como um pretexto — planejamento tributário de caráter típico de evasão — para encobrir a verdadeira internação de numerário no País, a título de integralização de capital na empresa do grupo Marcelo Freitas, Scala Factoring Fomento Comercial Ltda. Ou seja, a integralização de capital na Scala Factoring se dera, não, por transformação de créditos de terceiro não-vinculado, em quotas de capital, como pretende

fazer crer o contribuinte, mas sim, pelos recursos de caixa fornecidos à empresa por administradores e/ou sócios, de acordo com o artigo 282 do Regulamento do Imposto de Renda (RIR/99).

11.3.9 Isto porque o credor anterior BICBANCO CAYMAN já houvera sido saciado de seus créditos pelas realizações mesmas das garantias, a partir das cauções em dinheiro, preexistentes ao ato formal da transferência dos créditos, conforme cláusulas presentes nos Contratos de Cessão. Logo, neste momento (celebração dos Contratos de Cessão), restou à empresa Venopell S.A — aqui já sob o poder de administração do Grupo Freitas — a circunstância material (a causa, o fundamento) para operacionalizar, de fato, o ingresso de recursos na Scala Factoring, atribuindo, falsamente, como motivo desse ingresso, o "crédito" de que ela — Venopell S.A — se arvorara pelos Contratos de Cessão.

11.3.10 Em reforço dessa tese — que é de absoluta procedência, em face das provas existentes — no procedimento de Busca e Apreensão tentado nas empresas do grupo Marcelo Freitas conseguiu-se a PROVA CABAL DA LIGAÇÃO MATERIAL DE PROPRIEDADE DA EMPRESA VENOPELL S/A PELA FAMÍLIA QUE ADMINISTRA O GRUPO MARCELO FREITAS.

11.3.11 O Capital da Venopell S.A constitui-se de 1.600.000 ações ao portador, conforme cláusula (Artigo 03) da Ata de Constituição da Sociedade, às fls331. Pois bem. à despeito da empresa ser domiciliada no Uruguai e ser tida pela Scala Factoring como terceiro independente; ocupante de posição inicial de sua credora, para, logo a seguir, transmudar essa posição para investidora, os Títulos Representativos das Ações ao Portador estavam em poder (posse, detenção com animus de dono) do Grupo Marcelo Freitas, às fls 340.

Como se não bastasse a posse efetiva dos Títulos Representativos das Ações ao Portador, foram também coletados no Procedimento de Busca e Apreensão os Certificados de Custódia que declaram a guarda das Ações ao Portador da empresa Venopell S.A, As fls.3, tituladas essas ações em nome dos sócios da Scala Factoring Fomento Comercial Ltda, a mesma pessoa jurídica que recepciona os recursos a título de integralização de capital oriundos da própria Venopell S/A.

11.3.12 Diante de todas essas evidências e provas colhidas é cabível a capitulação legal do fato na infração tipo do artigo 282 do RIR199.

.....

11.5 ASPECTOS FINAIS EXPLICATIVOS SOBRE A SUJEIÇÃO PASSIVA POR SUCESSÃO DA EMPRESA FREITAS EMPREENDIMIENTOS LTDA, BEM COMO DA APLICABILIDADE DA MULTA QUALIFICADA À SUCESSORA DADA A ESPECIFICIDADE DO CASO CONCRETO

11.5.1 A integralização de capital que teria sido efetuada pela corporação uruguaia Venopell S/A em 17.01.2003, se dá na

empresa Scala Factoring Fomento Comercial Ltda, conforme seu 8º Aditivo, às fls.550. Nesta ocasião, compõem esta sociedade como sócio cotista estrangeiro a empresa Venopell S/A (com 95,50% do capital) e como sócios cotistas restantes a esposa e filhos do senhor JOSE MARCELO MATOS DE FREITAS (com 4,49% do capital), totalizando esse grupo de cotistas 99,99% do capital da Scala Factoring. Apenas 0,01% é deferido ao senhor Pedro Roberto Sampaio, o qual tem características de interposta pessoa na situação em análise.

11.5.2 Como se pode ver, provada que foi que a empresa Venopell S/A, na verdade, é titulada pelo senhor JOSÉ MARCELO MATOS DE FREITAS, sua esposa e seus filhos, é lícito afirmar que a empresa Scala Factoring era, praticamente de forma integral, controlada (99,99%) pelo Grupo Empresarial Marcelo Freitas.

11.5.3 Após alteração de razão social de Scala Factoring, promovida no 9º Aditivo, às fls 554, passando a denominar-se Fortbrasil Fomento Comercial Ltda, e processo de Cisão Parcial registrado no 16º Aditivo, às fls.620, de 01.03.2004, a Venopell S/A sai (levando sua participação) do capital da Fortbrasil, indo constituir uma nova pessoa jurídica denominada Venopell Fomento Comercial Ltda, com sede no Brasil. Segue-se que em 16.09.2004, a Venopell Fomento Comercial Ltda é incorporada pela sociedade FREITAS EMPREENDIMENTOS LTDA. Segue-se ainda que, em 01.03.2005, a empresa Fortbrasil Fomento Comercial Ltda (então sucessora da Scala Factoring por mera alteração de razão social) é igualmente incorporada pela sociedade FREITAS EMPREENDIMENTOS LTDA.

11.5.4 Estes fatos são bastante para justificar, de imediato, o lançamento de ofício da infração ora analisada contra a pessoa jurídica FREITAS EMPREENDIMENTOS LTDA, na qualidade de sucessora por evento de incorporação, nos termos da dicção do artigo 132 do CTN. Mas este artigo do CTN contém elementar que positiva a sujeição passiva por sucessão apenas em relação aos "tributos" devidos pela sucedida. Esse é o teor normativo próprio da regra do CTN que autoriza o lançamento de ofício na sucedida.

Convém demonstrar, entretanto, que o preceito restritivo do lançamento, jungido apenas aos "tributos" devidos pela sucedida, com exclusão da responsabilidade por infrações, não alcança o caso concreto em exame, pelos motivos que fazemos enumerar."

Nesse sentido, entendeu a autoridade autuante que o agente praticante da infração se confundiu com o agente titular do direito de sucessão empresarial, logo, dever-se-ia aplicar o artigo 132 do CTN parcialmente, considerando-se a norma como de incidência plena no aspecto relativo à autorização objetiva da responsabilização por sucessão e não pertinente ao preceito restritivo do lançamento para alcançar apenas o tributo.

A glosa das despesas se deu pelo fato de ficar comprovada a omissão de receitas pela inserção de interposta pessoa domiciliada no exterior e por já estarem extintas as

obrigações originárias dos empréstimos em comento, não poderia mais a empresa deduzir eventuais encargos financeiros deles decorrentes.

A autoridade lançadora aplicou a multa agravada por entender que houve conduta dolosa dos órgãos da empresa SCALA FACTORING FOMENTO COMERCIAL LTDA (seus sócios e administrador central, senhor José Marcelo Matos de Freitas, órgãos aqueles que também o são da sucessora FREITAS EMPREENDIMENTOS LTDA, todos eles escondidos e camuflados por trás da razão social da corporação uruguaia Venopell S/A), consoante o artigo 44, inciso II, da Lei nº 9.430/96 (artigo 957, inciso II, do RIR/99) por ter ocorrido "evidente intuito de fraude" – segundo os artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64.

Os créditos, que foram convertidos em capital da empresa SCALA, não tiveram sua origem comprovada, portanto, foram considerados inexistentes. Entendeu-se que o credor originário BICBANCO Cayman já havia sido satisfeito pelo próprio grupo – através da Venopel S/A. Além do que, há evidências de que a empresa Venopell S/A tinha por trás o Sr. Jose Marcelo Matos de Freitas.

A contribuinte teve ciência do lançamento em 10 de outubro de 2008, e, em 15 de abril de 2009, a contribuinte apresentou petição à PGFN, informando que a impugnação já havia sido juntada, em 7/11/08, a fim de que fosse cancelada a inscrição em dívida ativa, o que ocorreu, às fls 780.

Requeru a unificação do Processo Administrativo n. 10380.016560/2008-78 com o de nº10380.016561/2008-61, eis que são oriundos de um mesmo MPF e referem-se ao mesmo período-base, com idêntica descrição dos fatos, sendo litispendentes. Como já adiantado o Processo Administrativo n. 10380.016560/2008-78 já foi julgado com a decisão prolatada no Acórdão 1802-00.999.

Aponta que não há prova da omissão de receitas ou seu arbitramento, bem como que, no ano-calendário de 2003, quando houve a fiscalização, não ocorreu o suprimento sob o formato de fornecimento de recurso de caixa.

Analisa o fato gerador do IRPJ, citando o artigo 43 do Código Tributário Nacional - CTN e os artigos 220 e 221 do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 3000/1999 - RIR/99, sobre o período temporal a ser considerado, trimestral ou anual, indicando que, no caso, o IRPJ, em 2003, havia sido declarado como Lucro Real Anual.

Buscando rebater os argumentos fiscais, indica que, em 2003, não houve nenhuma operação de caixa, não tendo entrado em seu caixa nenhum valor a título de subscrição ou integralização de capital. Isto porque, em 2003, houve a conversão de um empréstimo pré-existente (obtido em 2001) em quota de capital, operando-se no ano fiscalizado um fato permutativo, pelo qual o valor contábil, de uma conta passivo circulante (empréstimo), em mutação para uma conta do passivo não exigível (capital).

Invoca a ocorrência da decadência, indicando que a entrega de recursos de caixa ocorreu no ano de 2001, a partir de depósitos bancários (conforme indicados em tabela, empréstimos de 4.10.01 a 16.08.02), fatos que já teriam decaído do direito de lançar, tanto nos termos do artigo 150, §4º quanto ao artigo 173, I, ambos do CTN, ante o transcurso de prazo superior a cinco anos.

Destaca que, no TVF, os fiscais determinaram, sem embasamento, a data de ingresso dos recursos, mencionando dinheiro pré-existente (sem especificar qual seria a data de ingresso de referido numerário).

Aponta a incongruência entre a data de lavratura dos Autos de Infração (03.10.08) e do Termo de Verificação Fiscal (09.10.08), que ao serem ditos inseparáveis pelo fisco, deveriam ter sido lavrados e entregues na mesma data. Assim, invoca que ou deveria haver outro Termo de Verificação, que não foi trazido, já que inseparável, ou que o TVF trazido é apócrifo e ilícito, cabendo sua exclusão dos autos. Assim, busca afastar as conclusões trazidas com o TVF, reiterando que todas estão decaídas.

Traz precedente jurisprudencial, indicando o Processo Administrativo nº 10380.000493/99-17, onde a mesma estrutura de negócio foi efetuada, juntando cópia integral do mesmo, para que ele seja considerado argumento e abonação.

Em relação às despesas financeiras, diz que diferentemente do trazido pelos Autos, são reais e verdadeiras, nos termos do artigo 299 e 300 do RIR/99.

Discorrendo sobre o mérito da autuação, reitera que não houve ingresso de dinheiro como integralização de capital em 2003, mas, sim, conversão de conta do passivo circulante (empréstimo) em conta do passivo não exigível (capital), operação realizada pela empresa Venopell Sociedad Anonima, uruguaia, no capital da empresa Scala Factoring Fomento Comercial, sendo o ingresso em caixa desta última, pré-existente, em 2001 e 2002, quando da contratação de empréstimos de numerários provenientes do exterior (das instituições financeiras Incobanck & Trust Limited e Bicanco Grand Cayman Branch).

Passa a indicar cada uma das operações:

- Venopell Sociedad Anonima: diz que há grande ilegalidade por parte do auditor, ao tentar descaracterizar e desconsiderar a real vinculação existente entre a sociedade estrangeira envolvida e o Sr. José Marcelo Matos de Freitas, já que o próprio Regulamento de Imposto de Renda traz a exigência de que sociedades estrangeiras não-residentes no país devem ter mandatários. Esta é a única motivação para a existência do instrumento de mandado com poderes específicos outorgados pela Venopell à pessoa ligada, justificando também que o Sr. José Marcelo Matos de Freitas subscreveu, na condição de representante, o contrato de cessão de crédito informado, por exigência da legislação.

Discorrendo sobre a legalidade do negócio celebrado entre a Venopell e a Scala, diz não ter havido fraude, diz que a Venopell S/A tem natureza de Sociedad Anònima Financiera de Inversiones (SAFI), as quais tem tratamento fiscal diferenciado e proporciona anonimato de seus acionistas, é constituída por ações (títulos) ao portador, que ficaram sob a guarda da empresa CHT AUDITORES Y CONSULTORES (CHT).

Informa que a Família Freitas teve efetivamente, por período determinado, a guarda de certificados de custódia dos títulos representativos da empresa Venopell Sociedad Anonima (Venopell), mas como mera forma de garantia de acordo comercial celebrado quando da integralização no capital da empresa Scala Factoring Fomento Comercial (Scala).

Discorre sobre a constituição da Venopell, indicando que, em 13.11.02, foi outorgada procuração com poderes específicos ao Sr. José Marcelo Matos de Freitas, destacando que este não integra a empresa contribuinte (ora impugnante) bem como não possui qualquer título acionário da corporação uruguaia Venopell. Mas, quanto à referida procuração, a legislação tributária exige a constituição de mandatário, quando se tratar de empresa estrangeira não residente.

Aponta que, em 17.01.03, a Venopell ingressou na Scala Factoring, mediante a conversão de créditos em participação societária. Afasta o entendimento do fisco da ocorrência do ilícito fiscal na operação de integralização. Indica que era mera suposição do fisco que o crédito cedido à Venopell era inexistente e envolveria recursos de caixa não declarados e oferecidos pelos administradores ou procuradores da empresa Scala/Fortbrasil. Argumenta que a suposição trazida pelo fisco não possui qualquer amparo probatório de que o crédito tenha sido efetivamente satisfeito pela contribuinte ou pelo Bicbanco Cayman Branch.

Nesse ponto, indica que a autoridade fiscal deveria ter requisitado informações às instituições financeiras envolvidas, mas não diligenciou. Aponta que não há menção ao nome da contribuinte ou elemento que permita sua identificação, bem como aos demais membros da família Freitas mencionados no auto de impugnação. Acresce que não houve diligências que buscassem qualquer prova concreta.

Destaca que, nos contratos de cessão de crédito trazidos no TVF, não há impedimento no sentido de que o cliente fornecedor das garantias fosse à empresa Scala. Entende que o raciocínio desenvolvido pelo Fisco é elástico e artificioso, buscando dar suporte ao seu errôneo entendimento. Diz que só há mera conjectura de que o contrato de cessão de crédito mencionado não ocorreu, não se podendo taxar de inexistente o crédito oriundo do contrato.

Esclarece que, sendo o lançamento atividade vinculada, não admitindo incertezas ou suposições, trazendo a nulidade e a improcedência da autuação, consoante o artigo 142 do CTN.

Prossegue, indicando que não se tratou de doação gratuita entre o Bicbanco Cayman Branch e a Venopell, mas de efetiva compra de créditos e neste ponto, cabe a autoridade fazendária comprovar a liquidação do crédito junto ao Bicbanco, não bastando supor que os recursos integralizados eram recursos de caixa não declarados.

De outra banda, indica que a vinculação da empresa Venopell com a família Freitas não se presta às conclusões exaradas pela autoridade fiscal, nos termos seguintes, fls 766:

A família FREITAS (JULIANA MATOS DE FREITAS, EVELINE TEIXEIRA DE FREITAS, RENATO MATOS DE FREITAS, RAQUEL MATOS DE FREITAS e FELIPE TEIXEIRA DE FREITAS), durante determinado período (a partir de 09.10.2003), deteve efetivamente certificados . de custódia de títulos representativos de ações ao portador da empresa VENOPELL SOCIEDAD ANONIMA, estas guardadas (de fato custodiadas) na empresa C.H.T. AUDITORES Y CONSULTORES.

Tais títulos, todavia, foram transferidos, a requerimento das pessoas acima especificadas (datado de 27.11.2003), A empresa GREENCROSS CORPORATION, conforme prova a correspondência anexa (doc. 04). A transferência foi efetivada em 10.12.2008”.

Assim, o período de validade dos certificados de custódia apreendidos em diligência expirou em dezembro de 2003. Diz que referidos documentos foram entregues como garantia de investimentos, decorrentes do ingresso da Venopell na Fortbrasil Fomento comercial, pelo que os sócios da Scala/Fortbrasil acordaram em receber a guarda dos

certificados de custódia dos títulos societários, como garantia de investimentos futuros da Venopell na Fortbrasil.

Após a integralização, a guarda dos certificados de custódia dos títulos ficou a cargo da empresa C.H.T Auditores y Consultores (CHT). No mais, aponta que, em 27.11.03, a Família Freitas solicitou à C.H.T. a transferência da custódia das ações, efetivada em 10.12.03.

Em comunicação à C.H.T., solicitou esclarecimentos sobre a titularidade das sociedades uruguaias, que lhe respondeu que a transferência da custódia destas ações se deu para a Greencross Corporation, segundo a legislação uruguaia.

Sobre as procurações outorgadas a Juliana Matos de Freitas, Luciano Faria Bezerra e Jose Marcelo Matos de Freitas, traz as seguintes observações:

- Jose Marcelo Matos de Freitas – não tem vinculação societária com a empresa contribuinte nem com a Scala/Fortbrasil, não sendo quotista ou mandatário destas. Destaca que a procuração outorgada não se presta à vinculação entre a Venopell e a contribuinte ou a empresa por ela incorporada

- Luciano Faria Bezerra – cabem as mesmas explanações das indicadas ao Sr. José Marcelo.

- Juliana Matos de Freitas – é sócia quotista da empresa Fortbrasil Fomento Comercial, e deteve, por alguns meses, certificados de custódia da empresa Venopell Sociedad Anônima. Quanto a esta, após a transferência de aludidos certificados, ainda subsistiu vinculação exclusiva de mandante/mandatária apenas com a Sra. Juliana, que possuía procuração para atuar em nome da Venopell, em 24.08.04. Diz que isto ocorreu pela cisão da empresa FortBrasil, separando-se em Venopel Fomento Comercial, integrada pela Venopell. A Venopel precisava ter mandatários e escolheram a Sra. Juliana de Matos Freitas e seu pai.

Destaca que esta condição de mandatária foi curta, tendo em vista que as procurações foram revogadas em 09.09.04, pelo que é claro que, mesmo antes da incorporação, não havia qualquer vinculação mandatária entre qualquer sócio da Fortbrasil, dos senhores Luciano Faria Bezerra e José Marcelo Matos de Freitas com a Venopell.

Ante tal situação, entende que não há de se cogitar de fraude ao fisco, já que no momento da operação apontada como internação dissimulada de rendimentos não havia vinculação entre a empresa Venopell e os sócios da Scala, o que só ocorreria após a integralização, como forma de garantia em 09.10.03, não havendo também que se falar em crime contra a ordem tributária, decorrente da supressão de pagamento de tributo federal (IRPJ), nos termos do art. 1ª, I, da Lei nº 8137/90.

Em 03.09.09, a empresa traz documentos para juntada, referentes ao material coletado em diligencia de busca e apreensão, consubstanciado no Laudo n. 287/2009, elaborado pelo Setor Técnico Científico da Polícia Federal do Ceará, constante do Processo nº 2006.81.00.0017107-2, em trâmite perante o Juízo da 11ª Vara Federal da Seção Judiciária do Ceará. Diz que, em aludido laudo, fls 801 e seguintes, concluiu-se pela não existência de conteúdo que fizesse referência à prática dos crimes investigados. Destaca que a origem deste laudo foi justamente às ditas operações dissimuladas de internalização de rendimentos

tributados no exterior, discutidas no bojo do presente processo administrativo, pelo que pede a juntada de referido laudo para análise de modo a corroborar suas alegações.

A 3ª Turma da DRJ/FOR julgou o feito no acórdão n. 08-16.327 (fl. 907 e seguintes).

Em relação à manifestação trazida em fls. 797/905, informa que esta foi trazida intempestivamente, citando o Decreto nº 70.235/72, em seu art. 16. Não obstante tal fato, em atenção ao princípio da verdade material, toma conhecimento também dos argumentos e documentos nela contidos.

Sobre a invocada necessidade de unificação dos Processos nº 10380.016560/2008-78 e 10380.016561/2008-61, em virtude da alegada litispendência. Cita a disciplina administrativa do tema, pela Portaria RFB n. 666 de 24 de abril de 2008, art. 1º, afastando a tese da contribuinte, eis que o dispositivo não permite a reunião dos casos em que os processos forem formalizados com base em diferentes elementos de prova.

Indica que a autuação no presente feito foi decorrente de omissão de receitas, com fulcro no art. 282 do RIR/99. Disto, aponta que, nos termos da norma legal, provado o fato do *“fornecimento de recursos de caixa à empresa por administradores, sócios da sociedade não anônima, titular da firma individual, ou pelo acionista controlador da companhia”*, há a presunção de omissão de receitas, se não houver a comprovação do suprimento pela entrega efetiva do numerário e não esclarecida a origem dos recursos.

Aponta que, em virtude da complexidade da questão relativa à decadência, esta será feita após a análise do mérito.

No mérito, inicialmente, analisa a questão da autuação por omissão de receitas por suprimento de numerário, decorrentes de aumento de capital sem comprovação de origem, nos termos do art. 282 do RIR/99, assinalando a existência de duas correntes interpretativas do dispositivo. Neste sentido, *“a primeira corrente admite a autuação, considerando-se a omissão de receitas, para que daí, então, seja permitido à autoridade tributá-la com base nos recursos de caixa fornecidos à empresa pelos sócios e/ou administradores”*, filiando-se à primeira corrente, por sua interpretação literal do artigo 282

Diz que o dispositivo citado, estabelece um fato indiciário relacionando-o a uma presunção. Indica que, mesmo antes da edição da legislação mencionada, já havia vasta jurisprudência do Conselho de Contribuintes, estabelecendo que o suprimento não comprovado com vistas a reforço de caixa ou para aumento de capital eram provas indiciárias de omissão de receitas ou regularização de valores não tributados anteriormente, mantendo-se a posição.

Após análise da questão dos autos, indica que o primeiro ponto a ser enfrentado é quais são os verdadeiros administradores e/ou acionistas controladores da Venopell S.A., indicando que:

“O Capital da Venopell S.A constitui-se de 1.600.000 ações ao portador, conforme cláusula (Artigo 03) da Ata de Constituição da Sociedade, às fls.333. Pois bem. A despeito de a empresa ser domiciliada no Uruguai e ser tida pela Scala Factoring como terceiro independente, ocupante de posição inicial de sua credora, para, logo a seguir, transmutar essa posição para investidora, os Títulos Representativos das Ações ao Portador estavam em poder (posse, detenção com animus de dono) do Grupo Marcelo Freitas, às fls. 340/345.

Como se não bastasse a posse efetiva dos Títulos Representativos das Ações ao Portador, foram também coletados no Procedimento de Busca e Apreensão os Certificados de Custódia que declaram a guarda das Ações ao Portador da empresa Venopell S.A, às fls.346/350, tituladas essas ações em nome dos sócios da Scala Factoring Fomento Comercial Ltda, a mesma pessoa jurídica que recebe os recursos a título de integralização de capital oriundos da própria Venopell S/A.

Existe inclusive várias missivas emanadas da Venopell S/A onde quem assina por essa "empresa uruguaia" é o senhor JOSE MARCELO MATOS DE FREITAS, às fls. 239, 291, 309 e 344."

Indica ainda, que na peça impugnatória, a contribuinte aponta que a família Freitas teve por determinado período a guarda de certificados de custódia dos títulos representativos de ações da empresa Venopell, mas que os tinha como garantia de acordo comercial celebrado quando da integralização no capital da empresa Scala. Explica que a necessidade de garantias é a supridora e não a suprida, causando estranheza a operação. Indica que os títulos foram emitidos em julho e outubro de 2002 e os certificados de custódia em 09 de outubro de 2003 e o ingresso da Venopell na Scala, pela conversão dos créditos em participação societária, ocorreram em 17.01.03, 02.04.03 e 15.08.03, não havendo como compatibilizar a alegada garantia com as datas dos eventos acima descritos.

Como segunda questão, traz o exame da alegação da contribuinte de que não há nos autos prova da omissão de receitas no ano fiscalizado 2003, por não ter ocorrido qualquer suprimento sob o formato de fornecimento de recurso de caixa.

Inicia indicando que a presunção é meio de prova admitido em direito, nos termos do art. 332 do CPC e art. 136, V, do antigo Código Civil (1916) e do Art. 212 do Código Civil vigente. Cita doutrina de Gilberto de Ulhôa Canto, Paulo Celso B. Bonilha, Augustin A. Godillo, e destas, estabelece o que seria indício e presunção e a ligação entre estes.

Assim, aponta que as provas indiretas, os indícios e presunções, são instrumentos que auxiliam o convencimento do julgador ao apreciar o conjunto probatório no processo administrativo tributário. As presunções legais ou absolutas independem de prova e as relativas a permitem. Quanto à presunção simples, diz que estas devem "*reunir requisitos de absoluta lógica, coerência e certeza para lastrear a conclusão da prova da ocorrência do fato gerador do tributo. Só se admite o recurso à prova indiciária, em substituição à documental preconstituída quando esta inexistia e a contribuinte não possa justificar essa falta nem supri-la, ou então, por razões devidamente justificadas, a documentação não mereça fé e se afigurem de todo improcedente as declarações e informações do contribuinte*". Traz lição de Alberto Xavier e Moacyr Amaral Santos.

Ante tais considerações, aponta que não são cabíveis as alegações da contribuinte. Assinala que o art. 282 do RIR/99 busca tributar receitas ocorridas em momento anterior e não indicadas no controle contábil. Após trazer exemplo, indica que, no caso concreto, a contribuinte busca deslocar o fato gerador da omissão de receita para a época dos empréstimos. Destaca que a fiscalização não imputou irregularidade nas operações de empréstimo, câmbio e cessões incondicionais de direito realizadas entre a Scala e as instituições financeiras Incobanck & Trust e Bicanco Grand Cayman Branch. Indica que os titulares dos recursos cedidos à Scala eram, até prova em contrário, terceiros de boa-fé. Não questiona as operações anteriores à integralização, realizada em 17.01.03, indicando que o

histórico de operações trazido pela fiscalização serviu para demonstrar a invocada simulação, que objetivava atribuir o suprimento de numerário a terceiro domiciliado no exterior (Venopell), para integralização de capital em empresa do Grupo Empresarial de José Marcelo (Scala), entendendo que houve a comprovação da ocorrência da aludida simulação.

Traz, para complementar seu entendimento, trecho de exposição contida no AC nº 4681, 17.11.04, 5ª Turma de Julgamento da DRJ de Porto Alegre, acerca da simulação. Ainda sobre o tema, traz vasta doutrina, de Pontes de Miranda, Marcos Bernardes de Mello e Regis Fichtner Pereira. Aponta que: “ *é importante ter em mente três conseqüências do conceito de simulação: a) nela ocorre uma divergência entre o que se manifesta no ato jurídico praticado e o que ocorre na realidade; b) mais: essa divergência, tanto pode se referir a uma declaração falsa sobre um elemento objetivo (como a data da efetivação do negócio, ou da prática de algum ato), quanto ser relativa a um elemento subjetivo (por exemplo, entre a vontade manifestada e o que efetivamente se deseja); c) por fim: a divergência de vontade pode se dar inclusive no que toca à categoria jurídica*”.

Diz que a simulação invalidante do ato jurídico deve ser considerada a prejudicial, e com a anulação do ato, aflora o ato jurídico simulado.

Aponta que, no Direito Tributário, é acrescido o efeito de que os atos simulados não tem eficácia contra o fisco, que não precisa da manifestação judicial para que o ato realmente praticado possa surgir.

Em relação aos meios de prova da simulação, informa que esta é difícil, em decorrência da própria natureza dos atos simulados, intentados com o intuito de ludibriar. Neste sentido, é difícil, quando não impossível, a prova direta de sua existência, pelo que se admite a comprovação por indícios e presunções. Traz doutrina de Francisco Ferrara sobre o tema, indicando que no caso concreto, deve-se perquirir:

- a existência de motivo para a simulação;
- a falta de execução material do contrato, que para Ferrara é clara confissão de simulação;
- a conduta das partes, que deve ter relação com o acordado.

Cita ainda, no campo do objeto do negócio, a divergência entre a natureza e a quantidade de bens e direitos e o respectivo preço.

Passa a analisar a ocorrência da simulação no caso concreto.

Informa haver prova direta da simulação, mediante terem sido encontrados os Títulos Representativos das Ações ao Portador da empresa Venopell, com seus originais em poder das empresas do Grupo Marcelo Freitas. Os Certificados de Custódia destas ações (fl. 346/350) atribuídos aos membros da Família do Sr. José Marcelo Matos de Freitas e procuração outorgada ao indicado Sr. e a Sra. Juliana Matos de Freitas.

Disto entende que há a caracterização da Venopell como interposta pessoa para a prática de blindagem patrimonial e manipulação de recursos preexistentes no exterior para retornarem ao país como integralização de capital nas empresas do Grupo Empresarial Marcelo Freitas. Acresce ainda que:

Além dessa prova direta, há de se ressaltar que toda a argumentação trazida neste processo pela atuada é exemplar

dos mitos que se criaram e seguem sendo propalados a respeito da simulação. Dessa forma, cria-se uma excelente oportunidade para, em complementação à análise conceitual acima exposta e sua aplicação ao caso concreto, abordar o tema da simulação pelo prisma oposto, isto é, do que não é pertinente a ela, de forma a espancar e afastar esses mitos.

Eles envolvem quatro diferentes aspectos da simulação — a prova, a cavilosidade, a licitude e a vontade — e se prestam a argumentos que numa análise são convincentes. Esses argumentos revestem-se dos seguintes tipos: a) "simulação não se presume, as conclusões tiradas com base nos indícios elencados não passam de subjetividades do fiscal"; b) "os atos foram praticados de forma transparente, nada se procurou ocultar, logo não há que se falar em simulação"; c) "não há lei que proíba a prática dos atos — muito pelo contrário, existe expressa previsão legal para eles — portanto é absurdo desconsiderá-los"; e d) "as partes quiseram verdadeiramente praticar os atos, de forma que não há como desconsiderá-los".

Analisando referidos argumentos, indica que alguns são mitos, que busca desconstituir. O primeiro seria o relacionado com a vontade das partes, entendendo, na verdade, que quem simula quer sempre praticar o ato simulado e a vontade manifestada da parte em formalizar certo ato não é indicativo de que este não seja simulado.

Em relação à prova, diz que a subjetividade da vontade simulada, em oposição ao negócio objetivamente praticado, não depende de prova direta, já manifestada com a posição majoritária da doutrina, podendo ser provada por indícios, tomados em seu conjunto, não cabendo neste ponto a técnica adotada pela defesa de refutar isoladamente os indícios trazidos.

Analisa os mitos relacionados com a cavilosidade. Neste ponto, refuta o argumento da defesa de que os atos foram praticados de forma pública e com o conhecimento do Banco Central do Brasil. Indica que os atos simulados são perfeitamente aparentes, mas que a vontade manifestada não corresponde à vontade efetiva.

Em relação à licitude, não cabe a argüição de que os atos praticados eram lícitos, já que mesmo que simulados, eles são revestidos de licitude. Embora a simulação busque esconder um ato ilícito, não é elemento para descaracterizá-la.

Disto, conclui:

- quanto ao motivo sério e importante para a simulação - ou seja, qual foi a causa do engano, qual foi o interesse que levou as partes a mascararem um negócio (integralização de capital) sob uma forma diferente ("conversão de empréstimo em quota de capital")? Ora, o aumento de capital feito diretamente com receitas omitidas constitui procedimento arriscado que pode resultar em elevado débito tributário; não se questiona aqui a vontade das partes de aumentar o capital, mas, sim, a de aumentar o capital com receitas omitidas, disfarçando o referido aumento tendo como origem, não, a transformação de créditos de terceiro não vinculado, em quotas de capital, como pretende

fazer crer a contribuinte, mas sim, pelos recursos de caixa fornecidos à empresa por administradores e/ou sócios, de acordo com o artigo 282 do RIR/99, para dar, assim, uma aparência de legitimidade a esse aumento, com vistas ao não questionamento da origem e da efetividade da entrega dos recursos; o disfarce está caracterizado pelo fato de ter ficado comprovado nos autos que a suprida e a supridora são a mesma pessoa.

- quanto à falta de execução material do contrato, resta claro que houve execução apenas formal dos negócios jurídicos, tendo ficado demonstrado que a Venopel S/A é pano de fundo a esconder os verdadeiros supridores de numerário (o senhor José Marcelo Matos de Freitas e sua família mais imediata) para aumento de capital na empresa Scala Factoring.

- quanto à conduta das partes, restou claro que ao final, após alteração de razão social de Scala Factoring, promovida no 9º Aditivo, às fls.554, passando a denominar-se Fortbrasil Fomento Comercial Ltda, e processo de Cisão Parcial registrado no 16º Aditivo, às fls. 620 de 01.03.2004, a Venopell S/A sai (levando sua participação) do capital da Fortbrasil, indo constituir uma nova pessoa jurídica denominada Venopell Fomento Comercial Ltda, com sede no Brasil. Segue-se que em 16.09.2004, a Venopell Fomento Comercial Ltda é incorporada pela sociedade FREITAS EMPREENDIMENTOS LTDA. Segue-se ainda que, em 01.03.2005, a empresa Fortbrasil Fomento Comercial Ltda (então sucessora da Scala Factoring por mera alteração de razão social) é igualmente incorporada pela sociedade FREITAS EMPREENDIMENTOS LTDA.

Informa que nos documentos juntados (fl. 797/842) foi trazido laudo que informava a inexistência de qualquer ilícito fiscal. Neste ponto, o entendimento do julgador é de que não foram encontrados conteúdos que fizessem referência explícita à prática dos crimes, já que houve a simulação dos atos. Acresce que o referido laudo deixou de analisar arquivos relacionados a pessoas físicas e jurídicas mencionadas no Relatório da Receita Federal, por serem estes protegidos. Assim, entende que, como os atos praticados foram simulados, os conteúdos encontrados nunca poderiam expressar de forma clara a vontade efetiva de se atribuir o suprimento de numerário a terceiro domiciliado no exterior, com vistas à integralização de capital em empresa já controlada pelo Grupo Empresarial do Sr. José Marcelo.

Aponta que as transações simuladas foram um modo de impedir a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, incorrendo a contribuinte em fraude, nos termos do art. 44, II, da Lei n. 9430/96, c/c art. 72 da Lei n. 4502/64.

Ante a utilização norma com a finalidade diversa da que foi concebida para dar aparência de legalidade aos atos simulados, justifica o agravamento da multa de ofício, de 75% para 150%, aplicando-se a penalidade o art. 44, II, da Lei n. 9430/96.

Com a utilização da presunção para indicar a existência de receita omitida, para afastar referida presunção, diz ser necessária a comprovação da origem externa do numerário trazido à empresa pelos sócios, por meio de documentação hábil e idônea com a efetiva demonstração da transferência da disponibilidade para o patrimônio da pessoa jurídica suprida.

Diz que, nem mesmo a prova da capacidade financeira do supridor, nos termos do PN CST nº 242, de 1971, é suficiente para comprovação das provisões efetuadas à pessoa jurídica. Os aspectos de origem e entrega são cumulativos e indissociáveis. Traz ementa do Primeiro Conselho de Contribuintes e do antigo TFR.

Conclui indicando que o art. 282 do RIR/99 estabelece como omissão de receitas a realização de suprimento de caixa pelos sócios e/ou administradores, ante a ausência de demonstração lógica, com elementos convincentes de prova, decorrentes de documentação hábil e idônea, coincidentes em datas e valores.

Em relação à decadência, informa que o contribuinte aponta que os recursos de caixa foram fornecidos em 2001 e, não, em 2003 e que teve ciência dos autos de infração em 10.10.08. Traz o conceito de fato gerador, contido nos art. 114 e 115 do CTN. Entende que o artigo 150, do CTN, não confere sustentação à alegação da impugnante, mas sim o artigo 173, I, do CTN, pela simulação. Assim, ao aplicar a regra do art. 173, I, a decadência ocorreria em 01.01.09, em cinco anos contados do dia 01.01.04, afastando-a já que a ciência do lançamento de ofício ocorreu em 10.10.08.

Por fim, analisa a tributação reflexa, dispondo que se aplica aos demais tributos.

A contribuinte foi cientificada da decisão em 24 de novembro de 2009, e apresentou seu Recurso Voluntário em 21 de dezembro de 2009, onde seus argumentos trazidos na Impugnação, acrescendo que:

Na preliminar de decadência, acresce que o fato gerador do Imposto de Renda é o acontecimento temporal, momento-quando a renda foi adquirida, o que deu-se antes de 2003. Traz jurisprudência sobre o tema:

SUPRIMENTO DE CAIXA. O simples lançamento contábil, a débito de caixa e a crédito de conta de sócio ou dirigente, não elide a presunção de omissão de receitas que tal operação traduz, a não ser que prove a origem do numerário e sua efetiva entrega efetiva. Ac. 1º CC 105-0.136/84

Reforça que não houve nenhum suprimento de caixa no ano de 2003, mas em 2001. Em 2003, o empréstimo foi convertido em capital. Os empréstimos foram concedidos em 4/10/2001 a 16/8/2002, não há nada em 2003. Portanto, deu-se a decadência, nos termos do artigo 150, parágrafo 4º, ou 173, I, do CTN.

A recorrente trouxe a documentação, antes apresentada em língua espanhola, já com tradução juramentada. Apesar de entender que ante a integração regional amadurecida e efetivada pelos países membros do MERCOSUL é inaceitável qualquer restrição quanto aos idiomas dos documentos expedidos pelos Estados-partes, matéria inclusive já superada desde o Protocolo de Ouro Preto, que estabelece como idioma oficial do Mercosul o português e o espanhol. Traz o artigo 157 do Código de Processo Civil e jurisprudência que pacifica a orientação – fls 969 e seguintes.

Destaca que o argumento do julgador é formalismo inútil e vazio, e se este o entendia como necessário, caberia a notificação para apresentar versão traduzida por tradutor juramentado, em respeito à ampla defesa. Diz que alguns dos documentos apresentados são públicos e de acordo com o Decreto Presidencial n. 2067/1996, art. 25, os documentos

emanados por um Estado parte do Mercosul terão a mesma força que seus instrumentos públicos.

É o relatório

Voto Vencido

Conselheiro Plínio Rodrigues Lima, Redator *ad hoc*

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos requisitos de admissibilidade, portanto, dele conhecemos.

Tratam-se os Autos de exigência de IRPJ, com reflexos em CSLL, contribuição ao PIS e COFINS, fundamentada em omissão de receitas nos termos do artigo 282 do RIR/99 – Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 3000/1999.

Como já relatado, a empresa Scala, nos períodos de 2001 a 2002, obteve empréstimos junto aos bancos IncoBank & Trust e Bicbanco Grand Cayman. Esses empréstimos são garantidos por depósito em caução em dinheiro em nome “*DE UM DE NOSSOS CLIENTES, depositado numa conta bancária mantida pelo OUTORGANTE*”, às fls 981. Posteriormente, o IncoBank cede os créditos ao Bicbanco, o qual é credor de todas as dívidas aqui em análise. Posteriormente, a Venopell S/A adquire os créditos mediante a celebração de contrato de cessão de crédito passando a ser a única credora, a partir de então.

A autoridade fiscal lista, como transcrito no relatório, os contratos de câmbio que deram origem ao ingresso inicial de recursos à empresa Scala e os contratos de câmbio simultâneo celebrados que suportaram a conversão da dívida em capital.

Em seguida, a Venopell S/A converte o crédito que possui contra a Scala, em capital, integralizando o capital com dívida. Assim, passa a ser investidora da sua antes devedora.

Em 2004, a Scala (agora FortBrasil) é cindida, momento em que é criada a empresa Venopell Fomento Comercial Ltda., sendo sua parcela destinada ao investidor Venopell S/A, empresa estabelecida no exterior.

Após 6 meses, em 16 de maio de 2004, a Venopell Fomento é incorporada pela Freitas Empreendimentos Ltda, sua sucessora. Em 10 de março de 2005, também a FortBrasil (sucessora da Scala também) é incorporada.

Note que, em 2002, a Venopell S/A tem como seu procurador, Sr. Luciano Faria Bezerra, sócio minoritário de algumas empresas do Grupo Freitas. Ao final de 2002, a diretoria da Venopell S/A outorga poderes de disposição da empresa ao Sr. José Marcelo Matos de Freitas.

Em 2004, o então presidente da Venopell, outorga poderes mediante procuração ao Sr. José Marcelo Matos de Freitas e Sra. Juliana Matos de Freitas, com amplos poderes de representação.

Ao final, a autoridade fiscal entendeu que ficou claro que os membros do Grupo Freitas tinham poderes plenos de disposição da Venopell, bem como foram encontrados

os Títulos Representativos das Ações ao Portador da empresa uruguaia VENOPELL S/A, bem como os Certificados de Custódia das referidas Ações ao Portador com titulação atribuída aos membros da família do grupo, todos esses foram obtidos no mandado de Busca e Apreensão.

Outro ponto é que, nesse momento, a Scala tem como investidor a Venopell S/A e a esposa e filhos do Sr. Jose Marcelo Matos de Freitas. Como a Venopell S/A é controlada pelo Sr. José Marcelo Matos de Freitas, esposas e filhos, concluiu a autoridade fiscal que a Scala pertence a eles, ao final.

A autoridade lançadora aplica multa agravada de 150% por entender que o Grupo Freitas sempre esteve controlando as empresas que constituíram a infração, não há duas pessoas distintas e diversas, mas a mesma pessoa jurídica.

A DRJ manteve o lançamento concordando com as premissas da autoridade autuante.

A recorrente refuta as considerações sobre a omissão de receitas trazidas pelas autoridades fiscais, dizendo, em resumo, que são empresas distintas e assim devem ser consideradas; não houve omissão de receitas uma vez que o empréstimo foi convertido em capital e registrados pelo BACEN – Banco Central do Brasil; seguindo suas normas e processos, e, do processo que resultou em Mandado de Busca e Apreensão, a recorrente foi excluída, como trouxe aos Autos.

Quanto às procurações, explica que foram concedidas tendo em vista a obrigatoriedade da legislação brasileira. Junta também toda a documentação com tradução juramentada, a qual não foi acatada pela turma julgadora de 1ª Instância por estar em língua espanhola.

Ao final, a recorrente frisa que se deu a decadência no direito do fisco de lançar uma vez que o empréstimo foi concedido e registrado no BACEN no período de 2001 e 2002, sendo que o lançamento ocorreu em 10 de outubro de 2008. Não há porque considerar a data da conversão do capital, uma vez que, nesse momento, tem-se conhecimento da origem do capital - que é a dívida convertida.

Desde já, apontamos aqui que, de fato, a Venopell S/A não comprovou a origem dos recursos que usou para adquirir os créditos das instituições financeiras, terceiros não relacionados ao Grupo Freitas. A autoridade fiscal autuou e a DRJ manteve o lançamento com base no entendimento que a Venopell S/A pertencia ao Grupo Freitas tendo em vista que havia procuração e guarda de documentos da Scala.

A recorrente bem pontua que o que requer é o reconhecimento da decadência tendo em vista que os recursos ingressaram em 2001 e 2002 e, não, em 2003, como quer contar a autoridade fiscal. Em 2003, houve mera transferência de passivo para capital, mediante a integralização de capital já comprovada e, não, ingresso de recursos. Como a lavratura do Auto de Infração se deu em 10 de outubro de 2008, extinguiu-se o direito do fisco exigir a cobrança pretendida.

Preliminares

Primeiramente, importante frisar que não há o que se falar em unificação dos processos tendo em vista que o Processo 10380.016561/200812 já foi julgado em 4 de outubro de 2001 pela 2ª Turma Especial, cuja decisão foi prolatada no Acórdão 1802-00.999.

Em preliminar, a Recorrente argüi contrariedade ao artigo 142 do CTN, por não serem admissíveis incertezas ou suposições na atividade de lançar. Ora, não há contrariedade alguma ao normativo retro, a autoridade lançadora concluiu, com base em indícios, que houve omissão de receitas, o que aqui está sendo defendido. Aliás, está muito bem descrita e detalhada a defesa, demonstrando, assim, o entendimento por parte da Recorrente sobre o lançamento efetuado. Logo, deve ser rejeitada esta preliminar.

Da decadência

A cobrança se deu com base no artigo 282 do RIR/99, *in verbis*:

*“Art. 282. Provada a omissão de receita, por indícios na escrituração do contribuinte ou qualquer outro elemento de prova, a autoridade tributária poderá arbitr -la com base no valor dos recursos de caixa fornecidos   empresa por administradores, sócios da sociedade não anônima, titular da empresa individual, ou pelo acionista controlador da companhia, se a **efetividade** da entrega e a **origem** dos recursos não forem comprovadamente demonstradas (Decreto-Lei n  1.598, de 1977, art. 12,   3 , e Decreto-Lei n  1.648, de 18 de dezembro de 1978, art. 1 , inciso II).” (grifamos)*

Temos, assim, que uma vez provada que houve a omissão de receitas constatada na escritura o do contribuinte ou qualquer outro elemento de prova, a autoridade fiscal poderá arbitrar o lucro com base no valor dos recursos de caixa fornecidos   empresa por administradores, sócios da sociedade não anônima, titular da empresa individual ou acionista controlador da companhia, se a **efetividade** da entrega e a **origem** dos recursos não forem comprovadas.

Ou seja, primeiramente, deve-se provar que houve omissão de receitas, através de escritura o ou qualquer outro elemento de prova. Uma vez provada tal omissão, o arbitramento será consoante o valor dos recursos de caixa fornecidos pelos sócios ou acionistas, se não se comprovar a entrega efetiva e também a origem dos recursos. Isto  , mesmo que comprovada a omissão de receitas, o arbitramento dar-se-  com base no valor dos recursos de caixa somente se duas condi oes foram atendidas cumulativamente: a efetividade da entrega e a origem dos recursos, cumulativamente. Caso as duas condi oes não sejam verificadas, o artigo 282 não se subsume ao fato.

Para o caso sob análise, o aumento de capital se deu em 2003, mediante conversão de dívida em capital. D vida essa constituída com institui o financeira e, posteriormente, transferida para a nova credora a empresa Venopell S/A, isto  , a empresa devedora a Scala (sucendida pela Recorrente por cisão e incorpora o) comprovadamente era devedora conforme contratos de câmbios já elencados, celebrados e registrados de acordo com as normas cambiais emanadas pelo BACEN. Assim, como já consta dos autos e transcrito no relatório, não há d vidas de que a rela o credora e devedora se deu com a celebra o da cessão de crédito entre a institui o financeira, BICBANCO Grand Cayman, e a Venopell S/A. Portanto, o aumento de capital que ocorreu em 2003 não enseja omissão de caixa, uma vez que nesse momento a origem dos recursos estava totalmente comprovada: a dívida originária do BICBANCO e transferida para a Venopell, agora, capitalizada, mediante a conversão de dívida existente em capital.

A autoridade fiscal se refere ao registro no Banco Central do Brasil, que houve o registro inicial da dívida contraída por terceiros e a transferência se deu na mesma data que o registro da conversão da dívida em capital, mediante fechamento de contrato de câmbio simultâneo que derivou duas contratações simbólicas de câmbio.

Na conversão de dívida em capital, o câmbio simultâneo é obrigatório consoante o RMCCI - REGULAMENTO DO MERCADO DE CÂMBIO E CAPITAIS INTERNACIONAIS, Título 1 (Mercado de Câmbio), Capítulo 8 (Codificação de Operações de Câmbio), Seção 2 (Natureza de Operação), Subseção 24 (Grupo), onde se lê em suas observações que sob o código 46 de conversões e transferências entre modalidades de capitais estrangeiros:

“Registra as operações simultâneas de câmbio ou de transferências internacionais em reais, sem entrega efetiva dos recursos, devendo ser observada a correta utilização da natureza-fato correspondente ao tipo de haver e à modalidade de capital estrangeiro registrado no Banco Central do Brasil, vinculando-se a cada contrato de câmbio de venda um contrato de câmbio de compra. O código de grupo se refere a:

-conversão de haveres de não residentes no País em modalidade de capital estrangeiro registrável no Banco Central do Brasil;

.....”

Ainda, no mesmo RMCCI, Título 1 (Mercado de Câmbio), Capítulo 1 (Disposições Gerais), temos o esclarecimento que:

“35. As operações simultâneas de câmbio ou de transferências internacionais em reais são consideradas, para todos os efeitos, operações efetivas, devendo ser adotados os procedimentos operacionais previstos na regulamentação e comprovado o recolhimento dos tributos incidentes nas operações.

.....

37. A liquidação das operações simultâneas de câmbio em que a forma de entrega da moeda estrangeira seja classificada como “simbólica” deve ser pronta e ter o mesmo valor e moeda.”

Portanto, apesar da autoridade fiscal querer crer que a operação simbólica de câmbio é fictícia, não é o caso, muito pelo contrário. A conversão em capital de dívidas contraídas com empresas estrangeiras deve ser realizada mediante a celebração de contratação simultânea de câmbio que prescinde de 2 contratações de compra e venda de moedas estrangeiras efetivas (contratações de câmbio efetivas), uma de compra e outra de venda, a fim de configurar que os recursos foram, primeiramente, remetidos ao credor estabelecido no exterior e que, em seguida, esses mesmos recursos retornaram ao País sob a forma de capital, sem que haja saída ou ingresso de caixa, dinheiro em caixa, mas há sim, pela contratação de câmbio, uma real remessa e um real retorno, ambos simbólicos. Portanto, temos aqui que a origem dos recursos que deram suporte ao aumento de capital está comprovada: uma dívida contraída com a atual investidora. De fato, não há entrega efetiva, uma vez que os recursos já haviam ingressado anteriormente como dívida e foram convertidos em capital. Todavia, vale frisar, como acima citado, nos termos do conceito do Banco Central do Brasil - BACEN, que

as operações simbólicas são reais, tanto que podem ensejar recolhimento de tributos, por exemplo, o IOF/Câmbio (artigo 15 do Decreto nº 6306/2007 e alterações) ou, até 2007, a incidência da extinta CPMF.

A simbologia de saída e retorno de recursos é representada por meio da contratação de câmbio simultâneo, não há entrega de recursos ou saída efetiva de caixa, mas as operações são consideradas realizadas e reais e registradas como tal nos sistemas do BACEN.

Com isso, não há como argumentar que a origem dos recursos que foram utilizados no aumento de capital não está comprovada. Está sim devidamente comprovada tal origem dos recursos oriundos dos sócios da Recorrente, tal comprovação tem como origem os recursos que foram ingressados como dívida, a qual foi convertida em capital.

Outra condição a ser observada para a aplicação da omissão de receitas de que trata o artigo 282 do RIR/99, é a efetividade da entrega, a qual, indubitavelmente, ocorreu no momento em que os recursos ingressaram à título de empréstimo internacional celebrado com o IncoBank & Trust e BICBANCO. Esses recursos ingressaram efetivamente no patrimônio da Recorrente, mediante contratação de câmbio consoante quadro transcrito no relatório e constante dos Autos, abaixo replicamos para melhor esclarecer:

QUADRO DEMONSTRATIVO DOS EMPRÉSTIMOS CONTRATADOS NO EXTERIOR

Data	Contrato de câmbio	Valor (USD)	Credor no exterior	Observações
04.10.01	01/004083	500,000.00	Incobank&Trust Ltd	(1), (2) e (3)
17.10.01	01/004256	900,000.00	Incobank&Trust Ltd	(1), (2) e (3)
24.10.01	01/004369	900,000.00	Incobank&Trust Ltd	(1), (2) e (3)
16.08.02	02/002809	1,125,903.33	Bicbanco Grand Cayman	(2) e (4)

Legenda das Observações:

(1) — Crédito cedido pelo Incobank & Trust para o BICBANCO Grand Cayman Branch em 03.06.2002;

(2) — Crédito cedido pelo BICBANCO Grand Cayman Branch para VENOPELL S/A em 16.01.2003;

(3) — Empréstimos Liquidados em 05.06.2003;

(4) — Empréstimo Liquidado em 13.10.2003.

Por esses fatos, é óbvio que a conversão da dívida em capital não configura a efetividade da entrega porque a entrega se deu na contratação dos empréstimos e, não, na capitalização, uma vez que a capitalização, como já conhecido por todos, é oriunda da conversão da dívida em capital.

Como a efetividade da entrega dos recursos se deu no período de outubro de 2001 a agosto de 2002, e o Auto de Infração foi lavrado em 10 de outubro de 2008, logo, vemos que o prazo decadencial se verificou, isto é, a decadência atingiu o direito de constituir o crédito tributário relativo ao período de 2001 e 2002:

(i)ou pelo artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional – CTN, cujo início do prazo de contagem se dá na ocorrência do fato gerador;

(ii) ou mesmo pelo artigo 173, I, do CTN, quando há dolo, fraude ou simulação e o prazo se desloca para o primeiro dia do exercício seguinte àquele no qual o lançamento poderia ser efetuado, considerando-se que o primeiro dia seria 1º de janeiro de 2002 ou de 2003, tendo em vista que o ingresso dos recursos, sob comento, ocorreu nos anos de 2001 e 2002, que é o momento que se verificou a omissão, portanto, o prazo se findou em 2006 e 2007. Esse é o mesmo racional usado pela DRJ para contar o prazo decadencial cujo início se deu em 17/01/2003, às fls. 944, e, continuando, às fls 946, diz: “

“Assim, caracterizada a simulação, a regra de decadência a ser aplicada é a do art. 173, I, do CTN, ...

Por fim, ao aplicarmos a regra do art. 173, inc. I, do CTN, a decadência ocorreria apenas em 01/01/2009, cinco anos contados do dia 01/01/2004, não sendo aplicável ao lançamento de ofício ora apreciado, cuja ciência se deu em 10/10/2008 (fl. 04).”

Quanto aos demais tributos, CSLL, contribuição ao PIS e COFINS, com base na Súmula do Supremo Tribunal Federal nº 8, aplica-se às contribuições previdenciárias o mesmo prazo decadencial atribuído aos tributos. Logo, considera-se decaído o direito de constituir o crédito tributário também dos lançamentos reflexos.

Nada mais havia sido analisado pela relatora, tendo em vista ter o reconhecido que ocorreu a decadência para todos os tributos lançados. Desse modo, o voto seria no sentido de dar provimento ao Recurso Voluntário em relação à preliminar de decadência.

Entretanto, como a relatora foi vencida no julgamento dessa preliminar de mérito, por voto de qualidade, passamos a julgar os demais itens de mérito.

Da omissão de receitas

Como já relatado no enfrentamento da decadência, a autoridade fiscal fundamentou a omissão de receitas, no momento da conversão da dívida em capital, tendo em vista que os recursos que deram origem à integralização de capital não tiveram sua efetividade ou entrega comprovados. Todavia, não é esse o melhor entendimento que podemos extrair do artigo 282 do RIR/99, o arbitramento somente será possível com base no valor dos recursos de caixa fornecidos à empresa por administradores, sócios da sociedade não anônima, titular da empresa individual ou acionista controlador da companhia, se a **efetividade** da entrega e a **origem** dos recursos não forem comprovadas.

No caso em comento, a efetividade da entrega e a origem dos recursos foram totalmente comprovadas e registradas nos sistemas da autoridade monetária, órgão fiscalizador das operações cambiais do País, no BACEN. Logo, não há como se respaldar a omissão e o voto é no sentido de dar provimento nesse item também.

Da dedutibilidade das despesas

A autoridade fiscal entendeu que as despesas contrariavam os ditames do artigo 299 do RIR/99 uma vez que as despesas com variação cambial e juros se referem a empréstimos cuja origem não ficou comprovada, portanto, fraudulenta, logo, não são **necessárias ou usuais**.

Todavia, verifica-se que tais despesas se referem a empréstimos contraídos nos exterior, com devido registro e ingresso de recursos nos sistemas do BACEN, portanto, não há contrariedade ao artigo 299 do RIR/99. Ou seja, houve registro no BACEN, de contratação de câmbio, e a autoridade fiscal não se preocupou em comprovar a não necessidade ou usualidade dessas despesas. Logo, não há o que se falar em indedutibilidade de despesas comprovadas e não imputadas com desnecessárias. Essas despesas de variação cambial são dedutíveis e não contrariam o dispositivo retromencionado.

Ademais, esses empréstimos estão sendo computados na base de cálculo dos tributos federais em comento, tendo em vista que ficou configurada a omissão de receitas em relação a esses valores, nessa toada, não mais justo que considerar somente a tributação da renda obtida, ou seja, o total das receitas omitidas menos o custo de variação cambial e juros incorridos com a instituição financeira.

Por esses motivos, também nesse item o voto é no sentido de dar provimento ao Recurso Voluntário.

Da multa agravada

Não há como se exigir a multa fiscal lançada, isto é, agravada e no percentual de 150%, tendo em vista que a sucessora responde somente pelos tributos devidos pela sucedida, que é o que emana do artigo 132 do CTN. O lançamento de multa agravada contraria o disposto no artigo 132 do CTN.

Nesses termos, a multa somente seria transferida se já integrasse o passivo da empresa sucedida, o que não é o caso, mas estamos diante de caso de sucessão por incorporação. Também nesse item, o voto é no sentido de dar provimento ao Recurso Voluntário por contraria o disposto no artigo 132 do CTN.

Diante de todo o exposto, a relatora, aqui vencida, proferiu o voto no sentido de rejeitar a preliminar de mérito e dar provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Plínio Rodrigues Lima

Voto Vencedor

Conselheiro Plínio Rodrigues Lima.

Trata-se de divergência do voto da I. Conselheira quanto à prejudicial de decadência, quanto ao afastamento da omissão de receitas, da dedução de despesas financeiras e de variações cambiais e da multa de 150% pelas razões a seguir expostas.

O recurso voluntário (Fls. 957 a 993) apresenta o seguinte pedido:

(...)

Diante de todo o exposto, requer-se que seja o presente recurso conhecido e provido em todos os seus termos, para o fim de:

- *Em prejudicial de mérito, reconhecer e pronunciar a decadência do direito de lançar;*
- *No mérito, não sendo reconhecida a decadência, o que se admite apenas em atenção ao princípio da eventualidade, reconhecer a ilegalidade e a improcedência das autuações fiscais, para o fim de desconstitui-las.*

Inicialmente, remeto ao final da apreciação das demais matérias de mérito a fundamentação sobre a prejudicial de decadência, pois, conforme o CTN, art. 150, § 4º:

Art. 150 (...)

§ 4º. Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Consta das razões recursais, em síntese:

3. MÉRITO DA IMPUTAÇÃO: OMISSÃO DE RECEITAS - SUPRIMENTO DE NUMERÁRIO DE ORIGEM NÃO COMPROVADA

(...)

3.1.2 DA LEGALIDADE DO NEGÓCIO CELEBRADO ENTRE VENOPELL SOCIEDAD ANONIMA E SCALA FACTORING FOMENTO COMERCIAL - AUSÊNCIA DE FRAUDE

(...)

Após a transferência da guarda dos certificados de custódia da VENOPELL (em 10.12.2003), ainda subsistiu vinculação exclusivamente de mandante/mandatária e apenas com a senhora JULIANA MATOS DE FREITAS, a quem foi outorgada procuração para atuar em nome da VENOPELL SOCIEDAD ANONIMA, em 24.08.2004. Isso porque, como já descrito, houve anteriormente (e, 24.03.2004) uma cisão na empresa FORTBRASIL FOMENTO COMERCIAL LTDA, separando-se a empresa VENOPELL FOMENTO COMERCIAL (brasileira), integrada pela VENOPELL SOCIEDAD ANONIMA (uruguaia). A partir da cisão, precisava a empresa não residente de mandatários para representá-la no país, e para este fim foram escolhidos a senhora JULIANA MATOS DE FREITAS e seu pai.

A CONDIÇÃO DE MANDATÁRIA, ENTRETANTO, FOI CURTA, UMA VEZ QUE AS PROCURAÇÕES FORAM REVOGADAS JÁ NO MÊS SEGUINTE (EM 09.09.2004), COMO PROVA A PAGINA 13 DO LIVRO DE ATAS DA EMPRESA VENOPELL SOCIEDAD ANONIMA (documento nos autos), O QUE DEMONSTRA A TOTAL IRRELEVÂNCIA DOS MANDATOS NO CONTEXTO

DISCUTIDO. Observe-se que a revogação se deu (09.09.2004) antes da incorporação da empresa VENOPELL FOMENTO COMERCIAL LTDA pela ora impugnante (em 16.09.2004, como registra o 13º aditivo ao Contrato Social).

Conclui-se, assim, que, antes mesmo da incorporação, não mais existia qualquer vinculação mandatária - entre qualquer sócio da FORTBRASIL FOMENTO COMERCIAL LTDA ou do senhor JOSÉ MARCELO MATOS DE FREITAS, ou do senhor LUCIANO FARIA BEZERRA, com a empresa VENOPELL SOCIEDAD ANONIMA. As cautelas foram transferidas em 10.12.2003 (a requerimento dos sócios da SCALA em 27.11.2003), e havia sido conferida guarda dos certificados da respectiva custódia tão somente como forma de garantia; as procurações (a JOSÉ MARCELO MATOS DE FREITAS e a JULIANA MATOS DE FRITAS) foram revogadas. Tudo antes da incorporação.

Do exposto, extraem-se as seguintes essenciais conclusões:

- 1. Não há sequer prova de que os créditos foram liquidados no BICBANCO CAYMAN BRANCH, muito menos de quem teria sido o liquidante/pagador, tratando-se de mera suposição da autoridade fazendária. Por esta razão, o crédito cedido à VENOPELL SOCIEDAD ANONIMA reputa-se existente de fato, e a operação foi realmente de integralização de capital JUNTO À IMPUGNANTE, e não recursos de caixa oferecidos pelos administradores na aquisição de capital da SCALA/FORTBRASIL;**
- 2. No momento da integralização de capital (17.01.2003), os membros da família FREITAS (sócios da SCALA/FORTBRASIL FOMENTO COMERCIAL) não detinham a titulação Mica da empresa VENOPELL S.A., o que só viria a acontecer em 09.10.2003, MEDIANTE O FORNECIMENTO EM GARANTIA DE CERTIFICADOS DE CUSTÓDIA,**
- 3. Em 10.12.2003, a custódia das ações foi transferida para a empresa GREENCROSS CORPORATION, atual titular das ações da VENOPELL;**
- 4. Em 09.09.2004, a procuração outorgada para JULIANA MATOS DE FREITAS (sócia da FORTBRASIL FOMENTO COMERCIAL LTDA), que teve vigência de menos de um mês, foi revogada.**

Nestas condições, não há que se cogitar de fraude ao fisco. **NO MOMENTO DA OPERAÇÃO APONTADA COMO INTERNAÇÃO DISSIMULADA DE RENDIMENTOS NÃO DECLARADOS, NÃO HAVIA QUALQUER VINCULAÇÃO ENTRE A EMPRESA VENOPELL SOCIEDAD ANONIMA E SÓCIOS DA EMPRESA SCALA FACTORING FOMENTO COMERCIAL, O QUE SÓ VIRIA OCORRER APÓS A INTEGRALIZAÇÃO, COMO FORMA DE GARANTIA, EM 09.10.2003, DATA AFIXADA NOS CERTIFICADOS DE CUSTÓDIA (podendo-se ver facilmente). DESSA FORMA, EXISTENTE O CRÉDITO, DISTINTOS O INTEGRALIZADOR**

PLENAMENTE REAL E VÁLIDA A OPERAÇÃO, QUE, EM ABSOLUTO, NÃO SE DESTINAVA À OCULTAÇÃO DE RENDIMENTOS MANTIDOS À MARGEM DE TRIBUTAÇÃO. OS CERTIFICADOS DE CUSTÓDIA DOS TÍTULOS FORAM LOGO TRANSFERIDOS - COMPROVANDO SUA SERVIENTIA APENAS COMO CAUTELA/GARANTIA -, E AS PROCURAÇÕES OUTORGADAS, NA FORMA EXIGIDA PELO PRÓPRIO REGULAMENTO DO IMPOSTO DE RENDA, FORAM LOGO REVOGADAS.

Destarte, não há que se falar, na espécie, em crime contra a ordem tributária, que estaria caracterizado na supressão do pagamento de tributo federal (imposto de renda de pessoa física), pela omissão de informações sobre rendimentos mantidos no exterior (art. 1º, I, Lei n. 8.137/1990).

Como demonstrado, não houve nenhuma simulação destinada à "internação" de recursos, os quais pertenciam de fato a uma empresa existente, regularmente constituída segundo as leis uruguaias. Não há prova de que pessoas anteriormente ligadas à impugnante integravam o quadro societário da empresa no momento da venda das quotas; pelo contrário, está provado que não integravam.

Se os rendimentos provenientes do exterior não pertenciam aos sócios da empresa SCALA/FORTBRASIL, e sim à sociedade uruguaia VENOPPELL, não há que se falar em fato gerador da obrigação de pagar os tributos reclamados, porque não existente qualquer omissão de receita.

Desta forma, tem-se por improcedente em todos os seus termos, assim, o lançamento tributário operado nos presentes autos, merecendo total desconstituição.

Segundo a Recorrente, a origem dos recursos ingressados na integralização de capital na Scala Factoring pela sociedade uruguaia VENOPPELL decorreu de conversão de créditos detidos pela VENOPPELL junto à Scala Factoring.

Por sua vez, consta do Termo de Verificação Fiscal (Fls. 41 a 54):

"INTRODUÇÃO

No exercício do cargo de Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil, em procedimento de fiscalização destinada à averiguação do cumprimento das obrigações tributárias concernentes ao IRPJ, relativas ao ano-calendário de 2003, de responsabilidade da empresa acima identificada, apuramos os fatos a seguir relatados, resultantes da análise da documentação arrecadada pela Polícia Federal, em procedimento de busca e apreensão judicial empreendida nos autos dos processos nº 2006.81.00.018885-0 e 2006.81.00.017107-2, os quais foram disponibilizados a esta Fiscalização, por decisão do Meritíssimo Juiz Federal Substituto Dr. Ricardo Ribeiro Campos, da 11ª Vara da Justiça Federal no Ceará, através do Ofício nº

OFl.0011.0002151/2007, às fls.235, datado de 13/02/2007, que autoriza o acesso desta Delegacia da Receita Federal ao material apreendido no bojo dos processos supracitados, com vista aos procedimentos fiscais pertinentes. Assim sendo, fazemos juntada ao presente relatório de cópia dos documentos utilizados na sua fundamentação, obtidos ao abrigo da determinação judicial aqui reportada.

Também foram objeto de nossos exames, documentos obtidos da Junta Comercial do Estado do Ceará e outros colhidos diretamente junto à fiscalizada.

Ressaltamos que muitos documentos disponibilizados pela Justiça Federal e todos os outros por nós utilizados na fundamentação do presente Termo, constam da "RELAÇÃO DE DOCUMENTOS", parte integrante deste relatório. Para realçar o conteúdo de tais documentos, incluímos nesse Anexo, um pequeno resumo das informações de destaque de alguns documentos.

A presente ação fiscal, dirigida à apuração dos efeitos tributários das operações de integralizações de capital originárias do exterior, praticadas pelo grupo empresarial capitaneado pela Freitas Empreendimentos Ltda, durante o ano de 2003, foi formalmente iniciada mediante ciência do Termo de Início de Fiscalização, na data de 18/01/2008, ao senhor Pedro Roberto Sampaio, representante legal, na condição de procurador da Freitas Empreendimentos Ltda. Na ocasião, foi a empresa intimada a esclarecer e comprovar, mediante documentação legal e pertinente, a origem e a forma pela qual os recursos financeiros, no montante de R\$ 11.521.998,08, foram integralizados ao capital social de Scala Factoring Fomento Comercial Ltda, CNPJ 00.324.591/0001-52, em 17/01/2003, pela empresa uruguaia denominada Venopell Sociedad Anônima, conforme indicado no 8º Aditivo ao contrato Social da investida. A intimação também era extensiva à comprovação da origem dos recursos, ditos como integralizados ao capital da empresa Ticemill do Brasil Ltda, por parte da também uruguaia Ticemill Sociedad Anônima, no valor de R\$ 300.000,00, na data de 14/08/2003.

Ainda no Termo citado, foi pedido à mencionada empresa que apresentasse Livros Diário e Razão do ano-calendário de 2003, Contrato Social e respectivos aditivos.

Em resposta, as fls. 107, a Freitas Empreendimentos Ltda apresentou os livros solicitados, prestando os esclarecimentos abaixo transcritos.

Relativamente à SCALA FACTORING FOMENTO COMERCIAL LTDA, declarou:(in verbis)

"No que respeita à origem dos recursos integralizados no capital social da empresa SCALA FACTORING FOMENTO COMERCIAL LTDA, depois FORTBRASIL FOMENTO COMERCIAL LTDA, hoje incorporada à FREITAS EMPREENDIMENTOS LTDA, cumpre informar que derivaram da conversão de empréstimos em capital de investimento, em razão de cessão de crédito do Banco INCOBANK

AND TRUST LIMITED para BIC Cayman que mais tarde cedeu para a empresa VENOPELL SOCIEDAD ANONIMA.

Em outro parágrafo a empresa informa (in verbis) :

"O crédito em alusão surgiu nos empréstimos contraídos pela então empresa SCALA FACTORING FOMENTO LTDA junto ao INCOBANK AND TRUST LIMITED, intermediados pelo BANCO COMERCIAL E INDUSTRIAL S/A, conforme contratos de câmbio nº 011004083 de 04.10.2001, nº 011004256 de 17.10.2001, nº 011004369 de 24.10.2001, nº 021002809 de 16.08.2002, todos devidamente registrados no Banco Central do Brasil, e nas Declarações de Imposto de Renda Pessoa Jurídica da empresa (docs. 06,07,08,09, respectivamente).

Os empréstimos, em 17.01.2003, perfaziam o valor total de US\$ 3.425.903,33 (três milhões, quatrocentos e vinte e cinco mil, novecentos e três dólares americanos e trinta e três centavos), foi expresso em R\$ 11.807.501,65 (onze milhões oitocentos e sete mil quinhentos e um reais e sessenta e cinco centavos).

O Banco INCOBANK AND TRUST LIMITED cedeu o crédito acima especificado para o BIC BANCO CAYMAN, e este, por sua vez, operou a cessão do mesmo crédito para a empresa VENOPELL SOCIEDAD ANONIMA, que o converteu em participação societária na empresa SCALA FACTORING FOMENTO COMERCIAL LTDA, tendo integralizado, inicialmente, o valor de R\$ 11.521.998,08 (onze milhões, quinhentos e vinte e um mil, novecentos e noventa e oito reais e oito centavos), conforme o 8º Aditivo ao Contrato Social de 17.01.2003, da empresa SCALA FACTORING FOMENTO COMERCIAL LTDA, em anexo por cópia (doc. 10).

(...)

II. INFRAÇÃO TRIBUTÁRIA-PENAL E PENAL-TRIBUTÁRIA OCORRIDA EM MEIO À PESSOA JURÍDICA SCALA FACTORING FOMENTO COMERCIAL LTDA ASPECTOS PRELIMINARES PARA COMPREENSÃO DAS INFRAÇÕES LEVANTADAS FUNDAMENTOS DE FATO E DE DIREITO DA INFRAÇÃO RELATIVA À INTEGRALIZAÇÃO DE CAPITAL NA EMPRESA SCALA FACTORING FOMENTO COMERCIAL LTDA.

II.1 CONSIDERAÇÕES GERAIS SOBRE O NASCIMENTO, VICISSITUDES E LIQUIDAÇÃO DOS EMPRÉSTIMOS EXTERNOS CONTRATADOS PELA SCALA FACTORING FOMENTO COMERCIAL LTDA.

II.1.1) A Scala Factoring Fomento Comercial Ltda, cuja razão social fora posteriormente alterada para FORTBRASIL FOMENTO COMERCIAL LTDA, pelo 9º Aditivo, as fls.554, contratara Empréstimos Externos, conforme Quadro infra, junto ao INCOBANK & TRUST LIMITED, instituição sediada em Nassau, nas Bahamas, e junto ao BIC CAYMAN, nas Ilhas Cayman. Os recursos ingressaram no País conforme datas e Contratos de Câmbio discriminados no Quadro referido.

QUADRO DEMONSTRATIVO DOS EMPRÉSTIMOS CONTRATADOS NO EXTERIOR

Data	Contrato de câmbio	Valor (USD)	Credor no exterior	Observações
04.10.01	01/004083	500,000.00	Incobank&Trust Ltd	(1), (2) e (3)
17.10.01	01/004256	900,000.00	Incobank&Trust Ltd	(1), (2) e (3)
24.10.01	01/004369	900,000.00	Incobank&Trust Ltd	(1), (2) e (3)
16.08.02	02/002809	1,125,903.33	Bicbanco Grand Cayman	(2) e (4)

Legenda das Observações:

(1) — Crédito cedido pelo Incobank & Trust para o BICBANCO Grand Cayman Branch em 03.06.2002;

(2) — Crédito cedido pelo BICBANCO Grand Cayman Branch para VENOPELL S/A em 16.01.2003;

(3) — Empréstimos Liquidados em 05.06.2003;

(4) — Empréstimo Liquidado em 13.10.2003.

II.1.2) Os empréstimos referidos foram registrados no Banco Central e ingressaram na devedora (Scala Factoring) como recursos financeiros **de terceiros não-residentes**, as fls.180, 223, 251 e 285.

II.1.3) Sendo obrigações de origem externa, seguiram, desde a sua constituição e até sua liquidação, a produzirem encargos à tomadora, concernentes a Variações Cambiais Passivas e Despesas Financeiras, estas decorrentes dos Juros Passivos.

II.1.4) Entre a contratação e sua liquidação há fatos de peculiar interesse para análise do Fisco.

II.1.5) Assim, em 03.06.2002, os empréstimos (Loan Agreement, itens e.t do Anexo) contratados em 04.10.2001, 17.10.2001 e 24.10.2001, os quais tinham o INCOBANK & TRUST LIMITED como **credor mutuante** de origem, têm os créditos respectivos cedidos — mediante **Contrato de Cessão Incondicional de Direitos**, nominado no original em inglês como "UNCONDITIONAL ASSIGNMENT OF RIGHTS AGREEMENT" — para um novo credor titulado como BICBANCO Grand Cayman Branch, às fls.212, 240, e 261:

II.1.6) Posteriormente, em data de 16.01.2003, celebra-se — para cada um desses contratos (Loan Agreement) — novo contrato de cessão de crédito (novo "UNCONDITIONAL ASSIGNMENT OF RIGHTS AGREEMENT"), agora entre o credor de então — BICBANCO Grand Cayman Branch — e uma empresa (sociedade anônima) com sede em Montevideu, no Uruguai, a qual ostenta o nome de VENOPELL S/A, as fls.212, 240 e 261.

II.1.7) Semelhante vicissitude ocorre com o quarto e Último empréstimo — aquele datado de 16.08.2002 (item do Anexo). Contratado nesta data, já diretamente junto ao BICBANCO Grand Cayman Branch, na condição de credor originário, compôs o rol de mútuos que, juntamente àqueles outros três

empréstimos referidos no item (4) supra, foram cedidos à empresa uruguaia VENOPELL S/A, em 16.01.2003.

II.1.8) De notar que, mediante cessões consecutivas de crédito, a titularidade dos recursos chega, de forma finalística, ao patrimônio da empresa uruguaia VENOPELL S/A. Ou seja, assumindo esta corporação estrangeira a titularidade dos direitos creditórios antes atribuídos ao BICBANCO Grand Cayman Branch, os negócios jurídicos assim celebrados produziram efeitos, de um lado, de liberar o credor anterior de seus direitos (BICBANCO Grand Cayman Branch), e de outro, o da assunção da posição de único credor de todos os quatro mútuos, junto ao devedor Scala Factoring.

II.1.9) Quer significar todo esse proceder negocial, o qual envolveu 03 (três) pessoas jurídicas estrangeiras na posição de credores e a Scala Factoring na de devedora, a tentativa exitosa e de grande interesse corporativo (conforme se verá mais detalhadamente), de estabelecer uma relação negocial final e única entre a empresa uruguaia VENOPELL S/A e a pessoa jurídica componente do Grupo Empresarial Familiar administrado e capitaneado pelo senhor José Marcelo Matos deFreitas, Scala Factoring Fomento Comercial Ltda.

II.1.10) Por força dos Contratos de Cessão Incondicional de Direitos (UNCONDITIONAL ASSIGNMENT OF RIGHTS AGREEMENT) celebrados em 16.01.2003, como ficou dito, a empresa VENOPELL S/A assumiu a unicidade da titularidade dos créditos originários dos "Loan Agreement" celebrados em 2001 e 2002. E, em 17.01.2003, é nesta condição de credora única da Scala Factoring, que resolve — segundo a tese apresentada pela própria empresa Scala Factoring Fomento Comercial Ltda — integralizar capital nesta pessoa jurídica sediada no Brasil, a qual ostentara, até um dia antes, posição de simples devedora da empresa uruguaia VENOPELL S/A.

II.1.11) Pelo 8º Aditivo as fls 550, ao Contrato Social da Scala Factoring, datado de 17.01.2003, são vistos os atos formais da incorporação de capital realizada pela empresa estrangeira Venopell S/A, com integralização imediata do montante de R\$ 11.521.998,08. Ato contínuo, o capital, que era de R\$ 542.000,00, passa a ser de R\$ 12.063.998,08.

II.1.12) Cabe aqui ressaltar, que a formalização da integralização de capital aqui referida, é ainda complementada por mais dois Aditivos Contratuais, o décimo e o décimo-primeiro (itens 1.2.11 do Anexo), datados de 03/04/2003 e 15/08/2003, nos valores respectivos de R\$ 236.756,23 e R\$ 171.154,93, perfazendo um total de R\$ 11.929.909,24. Estes eventos estão correspondidos nos assentamentos contábeis da Scala Factoring, que procedeu aos lançamentos contábeis abaixo indicados, as fls. 31.

Data	Conta devedora	Conta credora	Valor
21/01/2003	2.4.01.073.01	2.4.01.071.01	11.521.998,08
04/04/2003	2.4.01.073.01	2.4.01.071.01	236.756,34

18/08/2003	2.2.01.062.08	2.4.01.071.01	171.154,93
------------	---------------	---------------	------------

II.1.13) Esses recursos aportados ao capital da Scala Factoring, em 17.01.2003, assim permaneceram até 01.03.2004, ocasião em que a Fortbrasil Fomento Comercial Ltda (razão social alterada da Scala Factoring), passa por processo de cisão parcial, sendo que, desse evento, é criada nova pessoa jurídica — a VENOPELL FOMENTO COMERCIAL LTDA — para a recepção das cotas pertencentes àquele investidor uruguaio (a Venopell S/A), cujo montante transferido fora de R\$ 11.932.115,58.

II.1.14) Vida efêmera teve essa nova pessoa jurídica. Em 16.09.2004, a empresa Venopell Fomento Comercial Ltda é incorporada pela sociedade FREITAS EMPREENDIMENTOS LTDA, sociedade essa com o qualificativo prático de "empresa holding" do Grupo Empresarial Familiar administrado pelo senhor José Marcelo Matos de Freitas.

II.2) CONSIDERAÇÕES GERAIS SOBRE A PESSOA JURÍDICA URUGUAIA VENOPELL S/A E DE SUAS RELAÇÕES COM AS PESSOAS FÍSICAS QUE COMPÕEM O GRUPO EMPRESARIAL CAPITANEADO PELO SENHOR JOSÉ MARCELO MATOS DE FREITAS

II.2.1) A empresa VENOPELL SOCIEDAD ANONIMA constituiu-se na data de 31.12.2001, tendo como acionistas os cidadãos uruguaios Daniel Angel Perez Blanco e Marisa Cristina Gonzalez Silvestri, casados entre si, conforme Ata de Constituição, convertida ao vernáculo pelo Tradutor Público Juramentado pelo documento que leva o número de Tradução n° 37.060/01, arquivado na Junta Comercial do Estado de São Paulo, As fls.3.3

II.2.2) Em 12.11.2002, o senhor Hector Alejandro Gonzalez Peralta, na qualidade de "Presidente da Diretoria" e em nome e representação da sociedade Venopell S/A, outorga Procuração Geral de Administração, Disposição e Afetação para o senhor LUCIANO FARIA BEZERRA, às fls 354, cidadão domiciliado e residente em Fortaleza e sócio minoritário (aquele com percentual mínimo, típico da condição de interposta pessoa) de algumas empresas do Grupo Empresarial Marcelo Freitas.

II.2.3) Em 13.11.2002, o mesmo Senhor Hector Alejandro Gonzalez Peralta, com a mesma quantidade de poderes que ostenta em relação à Diretoria da empresa uruguaia, em Ato da Diretora da Venopell S/A (Acta de Diretório de Venopell S.A), outorga poder especial e específico em favor de JOSÉ MARCELO MATOS DE FREITAS, CPF n° 002.784.913-91 — titular e Administrador Geral do Grupo Empresarial Familiar já referido — com poderes gerais, amplos e irrestritos de disposição sobre a empresa Venopell Sociedad Anônima, às fls.350.

II.2.4) Em 06.11.2003, o senhor Gustavo Daniel Mantaras, agora na qualidade de Presidente e em nome e representação da Sociedade Venopell Sociedad Anônima, outorga Mandato Geral de representação da sociedade para o senhor LUCIANO FARIA BEZERRA, às fls. 359 referido no item 11.2.2, supra.

II.2.5) Em 24.08.2004, o senhor Gustavo Daniel Chaves Mantaras, na qualidade de Presidente e em nome e representação da Sociedade Venopell Sociedad Anônima, processa outorgamento de Procuração Especial e Expressa para o senhor JOSÉ MARCELO MATOS DE FREITAS, CPF nº 002.784.913-91 e senhora JULIANA MATOS DE FREITAS, CPF nº 544.555.103-20, para que atuem indistintamente em nome e representação da sociedade outorgante, abrangendo os mais amplos direitos, às fls.315,

11.3) DETALHES ESSENCIAIS DOS CONTRATOS DE CESSÃO INCONDICIONAL DE DIREITOS (UNCONDITIONAL ASSIGNMENT OF RIGHTS AGREEMENT) CELEBRADOS EM 16.01.2003, ENTRE O BIC CAYMAN EA VENOPELL S/A

II.3.1) Detectada na Scala Factoring dívidas junto a credor no exterior, centralizadas que estavam estas dívida em favor do BICBANCO Grand Cayman, o negócio jurídico de cessão dos créditos desta instituição financeira para a empresa uruguaia (Venopell S/A), apesar da ocorrência dos efeitos ordinários de uma cessão, cumpriu também uma função primordial no planejamento tributário que se seguiu ao ato de cessão. Por esta razão é imperativo que se analise as ocorrências, conforme as datas em que registradas.

II.3.2) Em 16.01.2003, as duas pessoas jurídicas domiciliadas no exterior celebram Contratos de Cessão de Créditos, onde o BIC CAYMAN se despede de sua condição de credora por empréstimos (04 Loan Agreement) contraídos pela Scala Factoring, cedendo por aqueles Contratos, seus direitos creditórios à corporação uruguaia VENOPELL S/A. Estes negócios jurídicos de cessão de direitos, embora assinados em São Paulo (BR), certamente foram celebrados com a satisfação material do credor cedente (BIC CAYMAN), dado que não é lúcido nem usual admitir que o Banco cedente fizera mera doação graciosa à empresa Venopell S/A.

II.3.3) Essa satisfação material do credor cedente BIC CAYMAN encontra respaldo e ratificação pela leitura expressa da Segunda Cláusula das Considerações integrante dos Contratos de Cessão Incondicional de Direitos (WHEREAS, nos originais em inglês dos "UNCONDITIONAL ASSIGNMENT OF RIGHTS AGREEMENT), cláusulas essas integrantes e fundantes mesmas dos contratos de cessão, As fls. 281. Os textos das cláusulas referidas no original em inglês e na respectiva tradução juramentada são os seguintes:

II.3.3.1 Para os 03 (três) primeiros Contratos de Empréstimos originários (Loan Agreement) celebrados em 04.10.2001, 17.10.2001 e 24.10.2001, a cláusula tem texto rigorosamente igual nas três situações:

Versão em Inglês:

(.)

Tradução Juramentada:

"CONSIDERANDO que o Contrato de Empréstimo (o LOAN AGREEMENT) é garantido por uma caução em dinheiro em nome DE UM DE NOSSOS CLIENTES, depositado numa conta bancária mantida pelo OUTORGANTE de acordo com os termos e condições do Contrato de Encargo de Conta Bancária (o "Contrato de Caução"), firmado entre UM DE NOSSOS CLIENTES e o OUTORGANTE no dia 29 de maio de 2007.

Notar aqui que o termo "Assignor" é traduzido como "Outorgante" e é usado no Contrato para designar o credor cedente BICBANCO CAYMAN.

II.3.3.2 Para o Contrato de Empréstimo originário (Loan Agreement) celebrado em 16.08.2002:

Versão em Inglês:

(...)

Tradução Juramentada:

"CONSIDERANDO que o Contrato de Empréstimo (o LOAN AGREEMENT) é garantido por uma caução de dinheiro em nome do CLIENTE, depositado numa conta bancária mantida pelo OUTORGANTE de acordo com os termos e condições do Contrato de Caução de Dinheiro (o "Contrato de Caução"), firmado entre o CLIENTE e o OUTORGANTE, no dia 14 de agosto de 2002."

Notar aqui, da mesma forma que na situação anterior, que o termo "Assignor" é traduzido como "Outorgante" e é usado para designar o credor cedente BICBANCO CAYMAN. Mas, diferentemente dos casos anteriores (onde há referência à caução em dinheiro em nome ("de um de nossos clientes"), este Contrato de Cessão na destacada cláusula faz expressa referência "a uma caução em dinheiro em nome do CLIENTE". Este "CLIENTE" é definido expressamente no Contrato de Cessão, como a própria devedora originária SCALA FACTORING.

II.3.4 Uma vez provado que o credor cedente BICBANCO CAYMAN se saciara de seu crédito, dado que realizara as garantias fundadas em caução em dinheiro — e por isso anuíra em cedê-lo 5 empresa VENOPELL S/A — resta realçar as circunstâncias em que operado o negócio de cessão, no aspecto relativo à presença ou não de membros da família de José Marcelo Matos de Freitas, com poderes plenos de disposição da empresa sediada no Uruguai cessionária dos créditos.

II.3.5 Como visto no item II.2.3, em 13.11.2002, havia, desde essa data, expressa vinculação formal (e, pelo conteúdo observado desta vincula, é lícito falar igualmente em vinculação material) entre importante pessoa ligada A empresa Scala Factoring e a corporação uruguaia cessionária dos Loan Agreement negociados com o BICBANCO CAYMAN. Em Ato da Diretora da Venopell S/A (Acta de Diretório de Venopell S.A), outorga-se poder especial e específico em favor de JOSÉ MARCELO MATOS DE FREITAS, CPF nº 002.784.913-91, titular e Administrador Geral do Grupo Empresarial já referido,*

com poderes gerais, amplos e irrestritos de disposição sobre a empresa Venopell Sociedad Anônima, às fls. 358.

II.3.6 Ou seja, em 16.01.2003 — momento da formalização das cessões, veiculadas pelos "Unconditional Assignment of Rights Agreement", com suas cláusulas relativas às garantias por cauções prévias — a cessionária Venopell S.A houvera previamente de admitir (em 13.11.2002) para a prática de atos de disposição do próprio patrimônio da empresa o gestor maior do grupo Marcelo Freitas. Informação de grande relevância neste contexto é que os próprios Contratos de Cessão ("Unconditional Assignment of Rights Agreement") têm como representante da Venopell S.A o nome do senhor JOSE MARCELO MATOS DE FREITAS, o qual assina pela empresa uruguaia.

II.3.7 E é em meio a tal circunstância que, em 17.01.2003, através do 8º Aditivo ao Contrato Social da empresa Scala Factoring, As fls450, a corporação uruguaia Venopell S.A — em plena vigência de documento que concede legitimidade para a prática de atos de plena gestão a cargo do senhor José Marcelo Matos de Freitas — incorpora e integraliza R\$ 11.521.998,08 ao capital naquela pessoa jurídica domiciliada no País. Posteriormente, em 03/04/2003 e 15/08/2003, incorpora R\$ 236.756,23 e R\$ 171.154,93, respectivamente.

II.3.8 Da análise acurada desses fatos, resta cristalino para o Fisco que a operação que garantiu a transferência dos créditos do credor originário BICBANCO CAYMAN para a Venopell S.A foi utilizada como um pretexto — planejamento tributário de caráter típico de evasão — para encobrir a verdadeira internação de numerário no País, a título de integralização de capital na empresa do grupo Marcelo Freitas, Scala Factoring Fomento Comercial Ltda. Ou seja, a integralização de capital na Scala Factoring se dera, não, por transformação de créditos de terceiro não-vinculado, em quotas de capital, como pretende fazer crer o contribuinte, mas sim, pelos recursos de caixa fornecidos à empresa por administradores e/ou sócios, de acordo com o artigo 282 do Regulamento do Imposto de Renda (RIR/99).

II.3.9 Isto porque o credor anterior BICBANCO CAYMAN já houvera sido saciado de seus créditos pelas realizações mesmas das garantias, a partir das cauções em dinheiro, preexistentes ao ato formal da transferência dos créditos, conforme cláusulas presentes nos Contratos de Cessão. Logo, neste momento (celebração dos Contratos de Cessão), restou à empresa Venopell S.A — aqui já sob o poder de administração do Grupo Freitas — a circunstância material (a causa, o fundamento) para operacionalizar, de fato, o ingresso de recursos na Scala Factoring, atribuindo, falsamente, como motivo desse ingresso, o "crédito" de que ela — Venopell S.A — se arvorara pelos Contratos de Cessão.

II.3.10 Em reforço dessa tese — que é de absoluta procedência, em face das provas existentes — no procedimento de Busca e Apreensão intentado nas empresas do grupo Marcelo Freitas conseguiu-se a PROVA CABAL DA LIGAÇÃO MATERIAL DE PROPRIEDADE DA EMPRESA VENOPELL S/A PELA FAMÍLIA QUE ADMINISTRA O GRUPO MARCELO FREITAS.

II.3.11 O Capital da Venopell S.A constitui-se de 1.600.000 ações ao portador, conforme cláusula (Artigo 03) da Ata de Constituição da Sociedade, às fls331. Pois bem. à despeito da empresa ser domiciliada no Uruguai e ser tida pela Scala Factoring como terceiro independente; ocupante de posição inicial de sua credora, para, logo a seguir, transmudar essa posição para investidora, os Títulos Representativos das Ações ao Portador estavam em poder (posse, detenção com animus de dono) do Grupo Marcelo Freitas, às fls 340.

Como se não bastasse a posse efetiva dos Títulos Representativos das Ações ao Portador, foram também coletados no Procedimento de Busca e Apreensão os Certificados de Custódia que declaram a guarda das Ações ao Portador da empresa Venopell S.A, As fls.3, tituladas essas ações em nome dos sócios da Scala Factoring Fomento Comercial Ltda, a mesma pessoa jurídica que recepciona os recursos a título de integralização de capital oriundos da própria Venopell S/A.

II.3.12 Diante de todas essas evidências e provas colhidas é cabível a capitulação legal do fato na infração tipo do artigo 282 do RIR199.

II.4 ASPECTOS FINAIS EXPLICATIVOS DAS OCORRÊNCIAS POSTERIORES AO FATO DA INTEGRALIZAÇÃO DO CAPITAL EM 17.01.2003

II.4.1 Para efeito de registro de capitais estrangeiros, controle a cargo do Banco Central do Brasil (BACEN), originariamente em relação aos Loan Agreement, nas datas dos Contratos de Câmbio que instrumentaram os ingressos de recursos na Scala Factoring (04.10.2001, 17.10.2001, 24.10.2001 e 16.08.2002), estava assentado naquela autarquia a natureza dos ingressos como Capitais Estrangeiros de Curto Prazo (CECP) Empréstimos a Residentes no Brasil – Empréstimos Diretos (Código 60507-50-0-8290) os dois primeiros e Capitais Estrangeiros de Longo Prazo (CELP) Empréstimos a Residentes no Brasil Empréstimos Diretos (Código 700165008290), para o terceiro empréstimo e Código 70016509890, para o último. Os credores no exterior estavam identificados como Incobank & Trust Ltd e BIC Banco Grand Cayman.

II.4.2 Ocorre que a alegação final promovida pela Scala Factoring de que os Loan Agreement foram ultimados, por Contrato de Cessão, à empresa uruguaia Venopell S/A, transmudaria a identificação do credor no exterior", elemento sujeito a controle pelo BACEN.

II.4.3 Outro fato, igualmente sujeito a acompanhamento pelo BACEN, seria a transformação dos fundamentos de existência de recursos estrangeiros no País, tal como se daria no caso em

exame, em que o ingresso originário a título de "Empréstimos"

Documento assinado digitalmente em 08/06/2015 por PLINIO RODRIGUES LIMA, Assinado digitalmente em 08/06/2015 por PLINIO RODRIGUES LIMA

Impresso em 08/06/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

alterara-se para permanência a título de "Capitais Estrangeiros de Longo Prazo Investimentos Diretos no Brasil Empresas no País- Aumento de Capital", Código 70188-50-0-95-46.

II.4.4 Assim, exclusivamente para os efeitos de "tentar legalizar junto ao BACEN" a sua tese (titulação, num primeiro momento, dos recursos em nome da Venopell S/A, na qualidade de credora por mútuos, seguida, imediatamente, de investidora de empresa no País, com aqueles mesmos créditos), a Scala Factoring promove a contratação casada de câmbio, onde, simultaneamente e a um só momento, liquida os empréstimos (remessa de recursos mediante compra de moeda estrangeira) e reinterna esses mesmos recursos (ingresso de divisas mediante venda de moeda estrangeira) indicando-lhes como investimento em empresas no País.

II.4.5 Este procedimento é amparado documentalmente por Contratos de Câmbio duplo em relação a cada um dos 04 (quatro) Loan Agreement, um para a saída e outro para o ingresso de recursos do/no País. Inclusive, as operações de compra e venda de moeda perpassam pelos extratos bancários da Scala Factoring. Ocorre que não há qualquer fluxo de moeda, dado que a "Forma de Entrega da Moeda Estrangeira" é aposta nos Contratos de Câmbio, como "MERAMENTE SIMBÓLICA". Também esses Contratos de Câmbio são celebrados em data de 05.06.2003 (para os três primeiros Loan Agreement) e 13.10.2003, para o último, As fls. 226, 244, 277 e 321.

II.4.6 Ocorre que, tendo a empresa Scala factoring alterado seu Capital Social, em 17.01.2003, conforme seu 8º Aditivo, nesta data é que se considera efetivamente ocorrido o ingresso dos recursos, tendo como origem, não, a transformação de créditos de terceiro não vinculado, em quotas de capital, como pretende fazer crer o contribuinte, mas sim, pelos recursos de caixa fornecidos A empresa por administradores e/ou sócios, de acordo com o artigo 282 do Regulamento do Imposto de Renda (RIR/99).

II.4.7 E qual o significado formal e material das contratações de câmbio realizadas nas datas de 05.06.2003 e 13.10.2003 acima referidas? Como já explicado, não há nenhuma implicação material no sentido de fluxo de recursos efetivo nessas citadas datas que importe em ilidir a tese da omissão de receitas ora levantada. Apenas os atos praticados em 05.06.2003 e 13.10.2003 cumpriram requisito formal (transmutação de nome do eventual credor no exterior, bem como dos fundamentos do fluxo de recursos) perante a autarquia (BACEN) responsável pelo controle de capitais no País, às fls. 282. S6 isso e nada mais.

Conforme o voto da I. Relatora, não restou demonstrada pelo Fisco a omissão de receitas, *verbis*:

Da omissão de receitas

*Como já relatado no enfrentamento da decadência, a autoridade fiscal fundamentou a omissão de receitas, no momento da conversão da dívida em capital, tendo em vista que os recursos que deram origem à integralização de capital não tiveram sua efetividade ou entrega comprovados. Todavia, não é esse o melhor entendimento que podemos extrair do artigo 282 do RIR/99, o arbitramento somente será possível com base no valor dos recursos de caixa fornecidos à empresa por administradores, sócios da sociedade não anônima, titular da empresa individual ou acionista controlador da companhia, se a **efetividade** da entrega e a **origem** dos recursos não forem comprovadas.*

No caso em comento, a efetividade da entrega e a origem dos recursos foram totalmente comprovadas e registradas nos sistemas da autoridade monetária, órgão fiscalizador das operações cambiais do País, no BACEN. Logo, não há como se respaldar a omissão e o voto é no sentido de dar provimento nesse item também.

Data máxima vênia, não houve efetiva comprovação da origem dos recursos na integralização objeto da lide, ônus da recorrente. Ao Fisco, na melhor interpretação do art. 282 do RIR/99, cabe apresentar os indícios dos fatos que levam à presunção de omissão de receitas, cujo ônus de desconstituí-la recai sobre a recorrente.

Destarte, os fatos retirados do Termo de Verificação Fiscal demonstraram que a recorrente partiu de uma premissa equivocada, qual seja: a integralização de capital na Scala Factoring dar-se-ia por transformação dos créditos de VONOPELL S/A em quotas de capital. Na realidade, a integralização ocorrera com recursos dos Administradores/Sócios não declarados, conforme demonstrado pela Fiscalização da RFB e destacado pela decisão em primeira instância, cujas razões a seguir transcritas passo a adotá-las neste voto:

Dispõe o Art. 282 do RIR/1999:

"Art. 282. Provada, por indícios na escrituração do contribuinte ou qualquer outro elemento de prova, a omissão de receita, a autoridade tributária poderá arbitrará-la com base no valor dos recursos de caixa fornecidos à empresa por administradores, sócios da sociedade não anônima, titular da empresa individual, ou pelo acionista controlador da companhia, se a efetividade da entrega e a origem dos recursos não forem comprovadamente demonstradas. (Decretos-lei n°s 1.598/77, Art. 12, § 3º e 1.648/78, Art. 1º, .M."(grifei)

(...)

Ora, o aludido artigo 282 pressupõe que os valores sejam fornecidos empresa por: administradores, sócios da sociedade não anônima, titular da empresa individual, ou pelo acionista controlador da companhia.

Com efeito, a primeira questão a ser enfrentada é saber efetivamente quem são os verdadeiros administradores e/ou acionistas controladores da supridora Venopell S/A.

O Capital da Venopell S.A constitui-se de 1.600.000 ações ao portador, conforme cláusula (Artigo 03) da Ata de Constituição da Sociedade, As fls.333. Pois bem. A despeito de a empresa ser domiciliada no Uruguai e ser tida pela Scala Factoring como

terceiro independente, ocupante de posição inicial de sua credora, para, logo a seguir, transmudar essa posição para investidora, os Títulos Representativos das Ações ao Portador estavam em poder (posse, detenção com animus de dono) do Grupo Marcelo Freitas, às fls. 340/345.

Como se não bastasse a posse efetiva dos Títulos Representativos das Ações ao Portador, foram também coletados no Procedimento de Busca e Apreensão os Certificados de Custódia que declaram a guarda das Ações ao Portador da empresa Venopell S.A, as fls.346/350, tituladas essas ações em nome dos sócios da Scala Factoring Fomento Comercial Ltda, a mesma pessoa jurídica que recepciona os recursos a título de integralização de capital oriundos da própria Venopell S/A.

Existe inclusive várias missivas emanadas da Venopell S/A onde quem assina por essa "empresa uruguaia" é o senhor JOSE MARCELO MATOS DE FREITAS, às fls. 239, 291, 309 e 344.

Em sua peça impugnatória, a autuada, não podendo negar os fatos apurados pela fiscalização, afirma textualmente que: "A família FREITAS efetivamente, durante determinado período, teve a guarda de certificados de custódia dos títulos representativos de ações da empresa VENOPELL SOCIEDAD ANONIMA, o que se deu, todavia, como mera forma de garantia de acordo comercial celebrado quando da integralização no capital da empresa SCALA FACTORING FOMENTO COMERCIAL".

Ora, em tese, na integralização de capital quem necessita de garantias é a supridora e não a suprida, já que a aquisição de participação societária é uma operação que envolve riscos. Qual o risco que corre a suprida? Que os recursos não sejam entregues? Ora, se isso não ocorrer, simplesmente a participação da supridora na suprida não se concretiza.

Ademais, os títulos ao portador foram emitidos em julho e outubro de 2002 e os certificados de custódia em 9 de outubro de 2003, enquanto que o ingresso da VENOPELL S.A na empresa SCALA FACTORING FOMENTO COMERCIAL, mediante a conversão de créditos em participação societária, se deram em 17/01/2003, 03/04/2003 e 15/08/2003. Assim, não há como compatibilizar a alegada garantia com as datas dos eventos acima descritos.

A segunda questão a ser enfrentada é a assertiva da autuada de que não há, nos autos, a prova da omissão de receitas, posto que no ano fiscalizado, 2003, não houve qualquer suprimento sob o formato de fornecimento de recurso de caixa.

(...)

O artigo 282 do RIR/99 busca tributar receitas da empresa ocorridas no passado e mantidas à margem dos controles contábeis. E essa a realidade que se quer atingir com o dispositivo. Vejamos o seguinte exemplo. Tem-se uma empresa

cujo sócio,(...), mantém em conta separada no ano de 2000 numerários no valor hipotético de R\$ 1.000.000,00 oriundos das vendas dessa firma. Essa empresa em julho 2001 efetua um empréstimo junto à rede bancária nacional no valor de R\$ 1.500.000,00, que deverá ser pago em 08 anos, com dois anos de carência. Em julho de 2007, a empresa deve ainda R\$ 1.000.000,00 e o aludido sócio resolve mediante os recursos de seu famigerado "caixa dois" quitar aludida dívida, fazendo a conversão de empréstimos em capital de investimento. Como se vê nesse caso, o suprimento é efetivo, apenas acrescido com o tempero da simulação do empréstimo, exatamente para descaracterizar a tipicidade fechada contida no artigo 282 do RIR/99(suprimento de caixa). Note-se também, no exemplo acima, que a simulação tem a finalidade de tentar deslocar o fato gerador da omissão de receita para 2001 e assim antecipar a contagem do prazo decadencial, como bem pretende a autuada no caso concreto, quando afirma: "Em primeiro, há de se rebater a expressão CAIXA. Não houve, no ano de 2003, nenhuma operação de CAIXA Não entrou no CAIXA da impugnante, em 2003, um único centavo a título de subscrição ou integralização de capital. Aliás, segundo os relatórios técnicos do lançamento impugnado, não houve nenhuma operação de entrega de recursos de CAIXA, justamente porque, em 2003, teria havido, sim, a conversão de um empréstimo, pré-existente desde 2001, em quota de capital. Aconteceu em 2003 um fato permutativo: aquele valor contábil, de uma conta passivo circulante (EMPRÉSTIMO), em mutação para uma conta do passivo não exigível (CAPITAL). Um empréstimo (pré-existente) versus capital, só isto. Daí o "pré", sentido mesmo de "passado", do item 001 do auto de infração, aqui transcrito."

Pois bem, o exemplo ilustrativo acima retrata perfeitamente o caso(aquí analisado. A diferença é que o empréstimo foi feito numa instituição bancária nacional e o sócio não simulou ser um terceiro, como fez a interessada, fato este já superado, considerando que o verdadeiro administrador e/ou acionista controlador da supridora Venopell S/A(supridora) é a própria autuada, conforme já analisado.

Como se vê, a autuada tenta a todo custo deslocar o fato gerador da omissão de receita para a época dos empréstimos. Ora, primeiro é de se deixar bem claro que a fiscalização em nenhum momento imputou qualquer irregularidade nas operações de empréstimos, de câmbio e de cessões incondicionais de direito realizadas entre Scala Factoring Fomento Comercial Ltda e as instituições financeiras Incobank & Trust e BICBANCO Grand Cayman Branch. Os titulares dos recursos cedidos à Scala Factoring Fomento Comercial Ltda, até prova em contrário, eram terceiros de boa-fé; não há que se questionar as operações anteriores à integralização, móvel da autuação, realizada em 17/01/2003. Na verdade, a fiscalização fez um histórico das operações anteriores para demonstrar que houve uma simulação por parte da autuada com o objetivo de atribuir o suprimento de numerário a terceiro domiciliado no exterior (VENOPELL S/A), para o fim de integralização de capital em empresa já controlada pelo Grupo Empresarial do senhor José Marcelo (SCALA FACTORING FOMENTO COMERCIAL LTDA). Assim,

a fiscalização logrou comprovar que ocorrera uma simulação, ou seja, a autuada tentou imputar a terceiro aquilo que na verdade era de sua própria titularidade.

Cabe acrescentar que a documentação traduzida trazida pela recorrente após a apresentação dos originais em língua estrangeira, além de não atender aos arts. 156 e 157 do Código de Processo Civil, aplicado subsidiariamente ao Decreto nº 70.235, de 1972, não tem o condão de afastar a presunção de omissão de receitas a que se refere o art. 282, do RIR/99 pelos indícios demonstrados no Termo de Verificação Fiscal.

Em face do exposto, nego provimento ao presente recurso contra a presunção de omissão de receitas.

Em relação à aplicação da multa de ofício de 150%, alega a recorrente ausência de fraude pelas razões anteriormente expostas sobre a alegada ausência de omissão de receitas.

Sobre este ponto, consta do Termo de Verificação Fiscal:

II.7 DA EFETIVA OCORRÊNCIA DE DOLO E FRAUDE NA CONDUTA DO CONTRIBUINTE A JUSTIFICAR A APLICAÇÃO DA MULTA QUALIFICADA AO CONTRIBUINTE/SUCESSOR E O REGRAMENTO DA CONTAGEM DO PRAZO DECADENCIAL PELO ARTIGO 173, INCISO I DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL.

11.7.1 Excetuada a regra geral de decadência do lançamento do IRPJ contagem do fato gerador pela parte final do § 4º do art. 150 do CTN quando presentes os casos de dolo, fraude ou simulação, cumpre demonstrar que a conduta dos órgãos da empresa SCALA FACTORING FOMENTO COMERCIAL LTDA (seus sócios e administrador central, senhor José Marcelo Matos de Freitas, órgãos aqueles que também o são da sucessora FREITAS EMPREENDIMIENTOS LTDA, todos eles escondidos e camuflados por trás da razão social da corporação uruguaia Venopell S/A) enquadra-se naquilo que o artigo 44, inciso II, da Lei nº 9.430/96 (repetido no art. 957, inciso II, do RIR/99) denomina como "evidente intuito de fraude", definido nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64. Para tanto cabível a transcrição do art. 71 da Lei nº 4.502/64:

"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 do contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente"

A definição de "Sonegação" é aqui invocada pelos termos em que a conduta característica opera (acontece) e produz efeitos no mundo dos fatos.

II.7.2 Primeiro, no tipo penal-tributário, em tese, exige-se do agente ação ou omissão voluntária e consciente, atributos típicos do dolo. Segundo, a esta conduta, agrega-se um fim específico, que é o impedimento (criação de qualquer obstáculo) dirigido à autoridade fazendária acerca do conhecimento da ocorrência do fato gerador da exação específica, ou ainda, impedir à autoridade que tome conhecimento das circunstâncias materiais de fato gerador ocorrido. Definido as especificidades da conduta e das elementares do crime de sonegação fiscal, resta analisar a ocorrência relativa ao caso concreto;

II.7.3 Em síntese, a SCALA FACTORING LTDA procedera A integralização de capital dando por origem dos recursos a conversão de créditos em inversão de capital cujo titular seria a empresa uruguaia Venopell S/A. Esta empresa estrangeira assumira o controle societário do capital da investida.

II.7.4 Ocorre que restou comprovado que, não só os créditos alegados eram inexistentes, porque o credor originário BIC BANCO CAYMAN (e anterior A própria Venopell S/A) já houvera sido pago por realização de garantia de cauções em dinheiro, como também a circunstância de que a Venopell S/A não se constituía como um terceiro independente em relação A própria devedora Scala Factoring, dado que é indiscutivelmente interposta pessoa criada para viabilizar planejamento tributário de natureza de típica evasão fiscal.

II.7.5 Ficou demonstrado que a Venopell S/A é pano de fundo a esconder os verdadeiros supridores de numerário (o senhor José Marcelo Matos de Freitas e sua família mais imediata) para aumento de capital na empresa Scala Factoring. Há inclusive várias missivas emanadas da Venopell S/A onde quem assina por essa "empresa uruguaia" é o senhor JOSE MARCELO MATOS DE FREITAS, As fls. 178, 231, 249 e 283.

II.7.6 Essa circunstância de utilização da corporação Venopell S/A continuou a ser perpetrada por aquelas mesmas pessoas para efeito de incorporar a Scala Factoring A empresa Freitas Empreendimentos Ltda, a qual faz as vezes de verdadeira holding do Grupo Marcelo Freitas, garantindo verdadeira blindagem patrimonial dos recursos financeiros do Grupo.

II.7.7 Todos estes fatos foram dolosamente obstaculizados ao conhecimento do Fisco no intuito de levá-lo ao erro quanto aos verdadeiros titulares do suprimento de numerário utilizado para aumento de capital na Scala Factoring. Tal comportamento, voluntário e consciente das pessoas citadas (Grupo Marcelo Freitas) foram integralmente capazes de impedir totalmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais.

II.7.8 Não fosse o procedimento de Busca e Apreensão levado a cabo pelo Poder Judiciário junto As empresas do Grupo Marcelo Freitas continuaria o Fisco no prejuízo, refletindo-se este difusamente pela sociedade como um todo.

II.7.9 Por estas razões, a conduta praticada pela SCALA FACTORING LTDA, se subsume integralmente nos ditames do

art. 71 da Lei nº 4.502/64, fato que, além de chamar a incidência do art. 957, inciso 11 do RIR/99 (matriz legal art. 44, inciso 11 da Lei nº 9.430/96), desloca a contagem do prazo decadencial, do § 4º do art. 150, para o art. 173, inciso I do CTN.

Conforme o voto da I. Relatora, não caberia a aplicação da multa de ofício de 150%, conforme disposição do art. 132, do CTN, *verbis*:

Da multa agravada

Não há como se exigir a multa fiscal lançada, isto é, agravada e no percentual de 150%, tendo em vista que a sucessora responde somente pelos tributos devidos pela sucedida, que é o que emana do artigo 132 do CTN. O lançamento de multa agravada contraria o disposto no artigo 132 do CTN.

Nesses termos, a multa somente seria transferida se já integrasse o passivo da empresa sucedida, o que não é o caso, mas estamos diante de caso de sucessão por incorporação. Também nesse item, o voto é no sentido de dar provimento ao Recurso Voluntário por contraria o disposto no artigo 132 do CTN.

Em primeiro lugar, em que pesem as razões da I. Relatora, não se aplica ao caso o art. 132, do CTN, por ficar demonstrado nos autos pela Fiscalização da RFB que, de fato, os membros da Família do Sr. José Marcelo Matos de Freitas são os titulares de VENOPELL S/A, nos seguintes termos:

(...)

II.5 ASPECTOS FINAIS EXPLICATIVOS SOBRE A SUJEIÇÃO PASSIVA POR SUCESSÃO DA EMPRESA FREITAS EMPREENDIMENTOS LTDA, BEM COMO DA APLICABILIDADE DA MULTA QUALIFICADA À SUCESSORA DADA A ESPECIFICIDADE DO CASO CONCRETO

II.5.1 A integralização de capital que teria sido efetuada pela corporação uruguaia Venopell S/A em 17.01.2003, se dá na empresa Scala Factoring Fomento Comercial Ltda, conforme seu 8º Aditivo, às fls.550. Nesta ocasião, compõem esta sociedade como sócio cotista estrangeiro a empresa Venopell S/A (com 95,50% do capital) e como sócios cotistas restantes a esposa e filhos do senhor JOSE MARCELO MATOS DE FREITAS (com 4,49% do capital), totalizando esse grupo de cotistas 99,99% do capital da Scala Factoring. Apenas 0,01% é deferido ao senhor Pedro Roberto Sampaio, o qual tem características de interposta pessoa na situação em análise.

II.5.2 Como se pode ver, provada que foi que a empresa Venopell S/A, na verdade, é titulada pelo senhor JOSÉ MARCELO MATOS DE FREITAS, sua esposa e seus filhos, é lícito afirmar que a empresa Scala Factoring era, praticamente de forma integral, controlada (99,99%) pelo Grupo Empresarial Marcelo Freitas.

II.5.3 Após alteração de razão social de Scala Factoring, promovida no 9º Aditivo, às fls 554, passando a denominar-se Fortbrasil Fomento Comercial Ltda, e processo de Cisão Parcial registrado no 16º Aditivo, às fls.620, de 01.03.2004, a Venopell S/A sai (levando sua participação) do capital da Fortbrasil, indo constituir uma nova pessoa jurídica denominada Venopell Fomento Comercial Ltda, com sede no Brasil. Segue-se que em 16.09.2004, a Venopell Fomento Comercial Ltda é incorporada pela sociedade FREITAS EMPREENDIMENTOS LTDA. Segue-se ainda que, em 01.03.2005, a empresa Fortbrasil Fomento Comercial Ltda (então sucessora da Scala Factoring por mera alteração de razão social) é igualmente incorporada pela sociedade FREITAS EMPREENDIMENTOS LTDA.

II.5.4 Estes fatos são bastante para justificar, de imediato, o lançamento de ofício da infração ora analisada contra a pessoa jurídica FREITAS EMPREENDIMENTOS LTDA, na qualidade de sucessora por evento de incorporação, nos termos da dicção do artigo 132 do CTN. Mas este artigo do CTN contém elementar que positiva a sujeição passiva por sucessão apenas em relação aos "tributos" devidos pela sucedida. Esse é o teor normativo próprio da regra do CTN que autoriza o lançamento de ofício na sucedida.

Convém demonstrar, entretanto, que o preceito restritivo do lançamento, jungido apenas aos "tributos" devidos pela sucedida, com exclusão da responsabilidade por infrações, não alcança o caso concreto em exame, pelos motivos que fazemos enumerar.

II.5.5 É da Teoria Geral do Direito (Teoria Geral das Normas) que se busca a mecânica de incidência das normas jurídicas. Valorado pelo legislador o fato do mundo empírico objeto do conteúdo substancial da prescrição normativa, segue-se que, toda vez que se repetir no mundo real o fato assim enquadrado (e, a priori, valorado), a consequência jurídica inexorável é a incidência imediata da norma, na forma como prevista no descritor do comando normativo previsto pelo legislador. Da afirmação posta, resulta que é pressuposto indefectível da incidência da norma, a ocorrência prévia no mundo empírico, da existência do fato pré-valorado pela norma em seu preceito. É o fato sujeito àquela incidência deve ser exatamente aquele descrito como fundamento mesmo da norma, sem qualquer variação substancial de conteúdo que lhe possa servir de fundamento de exclusão de aplicação da norma ao caso concreto.

II.5.6 Apreendida esta mecânica de incidência das normas jurídicas, cumpre averiguar qual o teor substancial do fato do mundo jurídico valorado pelo legislador do CTN que leva à incidência do preceito do artigo 132, caput. A norma veicula caso de "Responsabilidade por Sucessão de Empresas" (hipóteses de sucessão previstas na lei comercial) e especifica a titularidade do dever de pagar prestação pecuniária de natureza tributária (obrigação tributária principal) por fato gerador praticado por terceiro e tão somente por terceiro, e não quando confundidos, no caso concreto, sucessor e sucedido.

II.5.7 De lógica cristalina a restrição feita pelo legislador, delimitando essa responsabilidade apenas aos "tributos" devidos pela sucedida. Não teria sentido que a responsabilidade pelas infrações praticadas pelos terceiros sucedidos (na pessoa dos órgãos da pessoa jurídica sucedida seus sócios e/ou administradores) fosse transferida à sucessora, inclusive a de natureza criminal. Admitir hipótese permissiva dessa transferência seria o mesmo que negar eficácia prática ao comando normativo que autoriza a sucessão. Ou seja, os institutos legítimos da fusão, transformação, incorporação e cisão de empresas desapareceriam por desuso. Ademais, o art. 137 do CTN também prescreve que a responsabilidade por infrações 6, em regra, pessoa ao agente que as praticara. Isso, inclusive, se coaduna com o dogma da intransferibilidade da pena, a qual não passará da pessoa do condenado, conforme art. 5º, inciso XLV da CF/88.

II.5.8 Mas ao intérprete e aplicador do Direito Tributário convém notar e realçar que o preceito normativo em questão (art. 132, caput do CTN) se funda numa premissa básica (pedra angular de sua incidência) com fulcro no aspecto subjetivo: um terceiro pratica a infração tributária atinente à obrigação tributária principal (conduta primeira) e um sucessor (pessoa diversa daquela) assume a responsabilidade (conduta posterior), delimitada esta, ipso facto, pelo principal do tributo devido. Fora desses parâmetros (diversidade de pessoas agente das condutas), pela eventual existência de aspectos da realidade que afastem os termos absolutos da premissa, o que se tem é a não incidência do preceito, o que leva a responsabilidade integral pelo crédito tributário (principal, acessórios da mora e penalidade por infração, inclusive a qualificada).

II.5.9 Ora, se a infração qualificada fora praticada por empresa do Grupo Empresarial composto pela Família do senhor José Marcelo Matos de Freitas (a Scala Factoring que tinha a Venopell S/A como sócia majoritária), evidentemente que o lançamento, sendo realizado em empresa outra do mesmo Grupo Freitas Empreendimentos Ltda, a qual, tem igualmente a Venopell S/A como sócia majoritária, não tem o condão de fazer incidir a restrição do lançamento somente na parcela principal do tributo, pelo simples fato de que a Venopell S/A é titulada de fato pelos membros da Família do senhor José Marcelo Matos de Freitas, conforme exaustivamente demonstrado pelas provas anexas. Ou seja, o terceiro sucedido e praticante da infração tributária se identifica física e materialmente com o sucessor, circunstância que exclui a adequação do caso concreto em análise premissa fundante da incidência plena do art. 132, caput do CTN, restando afastada a restrição do lançamento apenas ao principal do tributo devido.

Também não há espaço para se alegar, no caso sob exame, em hipótese de transferibilidade da pena (vedada pelo ordenamento), dado que, esta, para sua ocorrência, pressupõe igualmente, no mínimo, duas pessoas distintas e diversas jurídicas ou físicas).

II.5.10 O fato da sucessora ter razão social distinta da sucedida (aspecto formal) não tem o condão de afastar questão de fato (uso de interposta pessoa para operacionalizar prática de evasão fiscal a Venopell S/A), exaustivamente provada no caso concreto. Entender o contrário seria:

II.5.10.1 Legitimar um planejamento tributário com origem em verdadeira evasão fiscal engendrado com o objetivo de proporcionar ao Grupo comandado pelo senhor José Marcelo Matos de Freitas uma sofisticada blindagem patrimonial;

II.5.10.2 Fazer incidir comando normativo a fato concreto diferenciado em relação aos lindes em que este comando contempla como hipótese de incidência;

II.5.10.3 Aceitar como integralmente legítimo e desprovido de vícios o evento de incorporação que levou a empresa Freitas Empreendimentos Ltda à qualidade de sucessora da empresa Scala Factoring, ignorando todas as provas que atestam o planejamento tributário que se inferiu desse intento.

II.5.11 Finalmente, em relação ao evento em si de Direito Societário consistente na incorporação de empresas, em que a Freitas Empreendimentos Ltda incorpora a Scala Factoring, convém ao Fisco concluir que:

II.5.11.1 Considera-se como consumado plenamente o evento quanto a sua existência, mas delimitado na produção de efeitos tributários;

II.5.11.2 Há de aplicar-se parcialmente o comando do art. 132, caput do CTN, considerando-se a norma como de incidência plena no aspecto relativo à autorização objetiva da responsabilização por sucessão, mas não no que pertine ao preceito restritivo do lançamento para alcançar apenas o tributo, excluindo a sanção por infração à legislação tributária, dado que, na prática, o agente praticante da infração, se confunde com o agente titular do direito de sucessão empresarial;

II.5.11.3 A mera circunstância de que a sucessora tenha razão social distinta da sucedida, não implica, só por isso - dadas as peculiaridades do presente caso concreto na incidência plena do art. 132, caput, com o afastamento da multa de ofício.

Em segundo lugar, cabe prévio esclarecimento sobre fraude e dolo da pessoa jurídica que norteiam a qualificação da multa de ofício .

Na dicção do Professor Hugo de Brito Machado, segue o conceito de fraude (*in Introdução ao Planejamento Tributário*, Malheiros, São Paulo-SP, 2014, pp. 77 e 78):

(...)

A nosso ver, o que caracteriza a fraude é a inverdade quanto ao fato. Por isto é que insistimos na necessidade imperiosa de distinguirmos o fato, em sua faticidade pura como algo do mundo fenomênico, do fato jurídico, como algo que resulta da qualificação dada ao fato pela norma jurídica. Em outras palavras: é da maior importância a distinção entre o auferir

rendimento, como fato, em sua faticidade pura como algo do mundo fenomênico, e o fato gerador do imposto de renda, que é um fato jurídico. A distinção entre um e outro nos permite esclarecer o que significa a fraude como algo que está no campo da ilicitude.

Admitamos que alguém, pessoa física, presta um serviço no final de um ano e tem a receber uma remuneração em valor significativo. Combina com o tomador do serviço que deixe para fazer o correspondente pagamento no início do ano seguinte, e com isto reduz o valor do imposto de renda de pessoa física ou protela por um ano a data do pagamento do imposto. Temos em tal situação um exemplo que demonstra de forma eloqüente a distinção entre planejamento tributário, situado no campo da licitude, e a fraude, situada no campo da ilicitude. Se o recebimento da remuneração realmente ocorrer somente no início do ano seguinte ter-se-á típico planejamento tributário, indiscutivelmente lícito. Entretanto, se o recebimento ocorrer no final do ano e o recibo correspondente for datado do início do ano seguinte, ter-se-á uma fraude, situada no campo da ilicitude.

Assim, podemos definir fraude fiscal ou tributária como a inverdade ou alteração do fato como elemento do mundo fenomênico com o propósito de eliminar ou reduzir imposto.

(...)

Em relação à avaliação do dolo em infração tributária, pode-se partir da premissa de que se trata do mesmo dolo do Direito Penal. Sobre o assunto, transcreve-se os ensinamentos do Professor Sérgio Cavalieri Filho (*in Programa de Responsabilidade Civil. São Paulo, Atlas, 2010, p. 31*):

(...)

*Não por outro motivo são severamente repudiadas presunções, ilações, subjetivismos ou cojecturas no ato fiscal que imputar uma sanção ancorada em preceitos criminalizantes, como bem observam Marcos Vinícius Neder e Maria Teresa Martinez López, membros atuantes dos Conselhos de Contribuintes: ‘As presunções do Fisco só se admitem nas infrações objetivas; **nas subjetivos, o dolo e a culpa não se presumem, provam-se**’.*

(...)

Inicialmente, para se avaliar o dolo em infração tributária, pode-se partir da premissa de que se trata do mesmo dolo do Direito Penal. Sobre o assunto, transcreve-se os ensinamentos do Professor Sérgio Cavalieri Filho (*in Programa de Responsabilidade Civil. São Paulo, Atlas, 2010, p. 31*):

(...)

convém, ainda, ressaltar que não vemos nenhum fundamento para se dizer, como querem alguns, que o dolo e a culpa civil são diferentes do dolo e da culpa penal. A rigor, são

substancialmente iguais, têm os mesmos elementos: se diferença houver, será apenas de grau.

No caso, deparamo-nos com a necessidade de o Fisco demonstrar o dolo na conduta de simulação de uma pessoa jurídica. Vale dizer, é possível falar-se em “consciência” de uma pessoa jurídica na responsabilidade penal? O Professor Daniel Eduardo Carnacchioni responde com proficiência à pergunta anterior com os seguintes ensinamentos, (in *Curso de Direito Civil – Parte Geral – Institutos Fundamentais*, Rio de Janeiro, Lúmen Júris, 2010, pp. 296 a 297):

(...)

A pessoa jurídica é uma realidade (teoria da realidade técnica), com vontade própria e, por isso, plenamente capaz de cometer um crime. É óbvio que a pessoa jurídica não se intimida, não tem consciência própria das pessoas naturais, não pode se sujeitar a pena privativa de liberdade, mas, é possível compreender essa responsabilidade penal.

(...)

Por essas razões, assiste razão àqueles doutrinadores que defendem a possibilidade de responsabilizar penalmente a pessoa jurídica. Os principais argumentos para aceitar tal realidade são muito bem retratados por CLEBER MASSON, em seu livro “Direito Penal – Parte Geral – esquematizado”, cujos fundamentos peço vênua para reproduzir: “1 – A pessoa jurídica constitui-se em ente autônomo, dotado de consciência e vontade, razão pela qual pode realizar condutas e assimilar a natureza intimidatória da pena; 2 – A pessoa jurídica deve responder por seus atos, adaptando-se o juízo de culpabilidade às suas características; 3 – A pessoa jurídica possui vontade própria, razão pela qual o direito penal a ela reserva tratamento isonômico ao dispensado à pessoa física; 4 – é óbvio que o estatuto social de uma pessoa jurídica não prevê a prática de crimes como uma de suas finalidades. Da mesma forma, não contém em seu bojo a realização de atos ilícitos, o que não os impedem de serem realizados. (...)

Sérgio Salomão Shecaira também defende a responsabilidade penal da pessoa jurídica, com os seguintes argumentos: “A pessoa jurídica tem vontade própria, distinta da de seus membros; a pessoa jurídica pode ser responsável pelos seus atos, devendo o juízo de culpabilidade ser adaptado às suas características. Embora não se possa falar em imputabilidade e consciência do injusto, a reprovabilidade da conduta de uma empresa funda-se na exigibilidade de conduta diversa, a qual é perfeitamente possível. (...)

Os ensinamentos doutrinários anteriores atingem o ponto crucial para se demonstrar o dolo de uma pessoa jurídica: *a reprovabilidade da conduta de uma empresa funda-se na exigibilidade de conduta diversa.*

Destarte, o procedimento adotado para o ingresso dos recursos na integralização de capital na sociedade Scala Factoring não deixa dúvidas quanto à alteração dos fatos com intuito de reduzir os tributos exigíveis, conforme os fatos demonstrados pelo Fisco e analisados no voto condutor deste Acórdão, novamente transcritos:

(...)

Assim, no caso concreto, temos:

- quanto ao motivo sério e importante para a simulação - ou seja, qual foi a causa do engano, qual foi o interesse que levou as partes a mascararem um negócio (integralização de capital) sob uma forma diferente ("conversão de empréstimo em quota de capital")? Ora, o aumento de capital feito diretamente com receitas omitidas constitui procedimento arriscado que pode resultar em elevado débito tributário; não se questiona aqui a vontade das partes de aumentar o capital, mas, sim, a de aumentar o capital com receitas omitidas, disfarçando o referido aumento tendo como origem, não, a transformação de créditos de terceiro não vinculado, em quotas de capital, como pretende fazer crer a contribuinte, mas sim, pelos recursos de caixa fornecidos A. empresa por administradores e/ou sócios, de acordo com o artigo 282 do RIR/99, para dar, assim, uma aparência de legitimidade a esse aumento, com vistas ao não questionamento da origem e da efetividade da entrega dos recursos; o disfarce está caracterizado pelo fato de ter ficado comprovado nos autos que a suprida e a supridora são a mesma pessoa. quanto à falta de execução material do contrato, resta claro que houve execução apenas formal dos negócios jurídicos, tendo ficado demonstrado que a Venopel S/A é pano de fundo a esconder os verdadeiros supridores de numerário (o senhor José Marcelo Matos de Freitas e sua família mais imediata) para aumento de capital na empresa Scala Factoring.

- quanto à conduta das partes, restou claro que ao final, após alteração de razão social de Scala Factoring, promovida no 9º Aditivo, As fls.554, passando a denominar-se Fortbrasil Fomento Comercial Ltda, e processo de Cisão Parcial registrado no 16º Aditivo, às fls. 620 de 01.03.2004, a Venopell S/A sai (levando sua participação) do capital da Fortbrasil, indo constituir uma nova pessoa jurídica denominada Venopell Fomento Comercial Ltda, com sede no Brasil. Segue-se que em 16.09.2004, a Venopell Fomento Comercial Ltda é incorporada pela sociedade FREITAS EMPREENDIMENTOS LTDA. Segue-se ainda que, em 01.03.2005, a empresa Fortbrasil Fomento Comercial Ltda (então sucessora da Scala Factoring por mera alteração de razão social) é igualmente incorporada pela sociedade FREITAS EMPREENDIMENTOS LTDA.

Em 03/09/2009 a autuada solicita a juntada aos autos dos documentos de fls. 797/842, como elemento de convicção decisivo quanto à regularidade das operações fiscalizadas e à correlata inexistência de qualquer ilícito fiscal, considerando que a conclusão exarada no laudo anexo As fls.837/842 foi de que "não foram encontrados conteúdos que fizessem referência explícita à prática dos crimes supramencionados".

Ora, a conclusão do aludido laudo não poderia ser outro, ou seja, de que "não foram encontrados conteúdos que fizessem referência explícita à prática dos crimes supramencionados"

posto que, conforme sobejamente retro demonstrado, os atos simulados são sempre perfeitamente aparentes, justamente porque são eles que as partes desejam tornar visíveis (vontade manifestada). Normalmente, com eles se quer esconder outros atos, dissimulados esses (vontade real). Mas apenas normalmente, pois não é da essência da simulação que o ato dissimulado seja ocultado: como dito, o essencial é que a vontade manifestada não corresponda a vontade efetiva.

Corroborando com o acima exposto, há de se registrar aqui que o referido laudo, às fls. 841, também foi conclusivo no sentido de que deixaram de ser analisados arquivos relacionados a pessoas físicas e jurídicas mencionadas no Relatório da Receita Federal, tendo em vista que muitos deles dizem respeito a arquivos protegidos por senhas.

Com efeito, como os atos praticados pela atuada foram simulados, os conteúdos encontrados pela Polícia Federal nunca poderiam expressar de forma clara a vontade efetiva que foi a de atribuir o suprimento de numerário a terceiro domiciliado no exterior, para o fim de integralização de capital em empresa já controlada pelo Grupo Empresarial do senhor José Marcelo, ou seja, que houve execução apenas formal dos negócios jurídicos.

As transações simuladas foram um modo de impedir a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, de modo a incorrer a contribuinte em fraude, nos termos do artigo 44, inciso II, da Lei nº 9.430/96, c/c artigo 72 da Lei nº 4.502/64.

A aparência de legalidade é uma das características dos atos simulados e fraudulentos, assim como a intenção de se utilizar da norma jurídica com finalidade diversa da que foi concebida.

Justifica-se, pois, o agravamento da multa de ofício, de 75% para 150%, em face dos fatos observados, que, tomados em conjunto, permitem concluir pelo intuito de simulação nas atividades da contribuinte, e, conseqüentemente, impõem a aplicação da penalidade prevista no artigo 44, inciso II, da Lei nº 9.430/96.

Pelo exposto, restou caracterizado o intuito de fraude, nos termos do artigo 72 da Lei nº 4.502/64, na medida em que a conduta da recorrente impediu ilicitamente a ocorrência de fato gerador da obrigação principal. Razão pela qual nego provimento ao recurso voluntário contra a aplicação da multa de ofício de 150%.

Em relação à prejudicial de decadência alegada pela recorrente e ratificada pelo voto da I. Relatora, pelas razões expostas por ocasião da manutenção da multa de ofício em 150%, rejeito-a e aplico o disposto no enunciado nº 72 da súmula do CARF, *verbis*:

Caracterizada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, a contagem do prazo decadencial rege-se pelo art. 173, inciso I, do CTN.

Em relação às variações cambiais passivas e às despesas financeiras, a matéria não consta do recurso voluntário, pelo que se deve considerar definitiva a decisão em primeira instância, uma vez que a matéria não consta do recurso voluntário, nos termos do art. 17, do Decreto nº 70.235, de 1972.

Quanto aos tributos reflexos, adotam-se os mesmos fundamentos e decisão em relação ao tributo principal em face da sua estreita vinculação.

Em relação à operação com a TICEMIL SOCIEDAD ANÔNIMA, não conheço do presente recurso, por se tratar de matéria objeto de outro processo, conforme os seguintes fundamentos do acórdão recorrido:

(...)

Interpretando-se gramaticalmente o texto legal, é absolutamente inequívoco que as considerações expendidas pela impugnante não têm qualquer pertinência no caso sob análise, pois o dispositivo não se refere aos casos em que os processos forem formalizados com base em diferentes elementos de prova. Dessa forma, não se acata a tese proposta, uma vez que, apesar da similitude dos fatos apurados e das razões, "suprimento de numerário de origem não comprovada" os elementos de provas trazidos aos autos em questão são diferentes, posto que, tanto a empresa supridora como a suprida são distintas nos aludidos processos. Para os processos nº 10380.016560/2008-78 e 10380.016561/2008-12 temos, como suprida, respectivamente, as empresas VENOPELL S/A e TICEMILL S/A e como supridoras, respectivamente, as empresas VENOPELL FOMENTO COMERCIAL LTDA e TICEMILL DO BRASIL LTDA.

(...)

Em face de todo o exposto, não conheço da matéria relativa à TICEMILL S/A, objeto de outro processo, rejeito a prejudicial de decadência, nego provimento ao recurso voluntário e considero definitivamente julgadas e lançadas as matérias não recorridas expressamente.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Plínio Rodrigues Lima.