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

CÓPIA

Processo nº	10380.726151/2010-06
Recurso nº	De Ofício e Voluntário
Acórdão nº	**1102-001.219 – 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de	21 de outubro de 2014
Matéria	IRPJ e reflexos - glosa de despesas - omissão de receitas
Recorrentes	CONSTRUTORA MARQUISE S.A.
	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2004, 2005, 2006

Ementa:

RECURSO DE OFÍCIO. OMISSÃO DE RECEITAS. AQUISIÇÃO DE AÇÕES PELA PRÓPRIA COMPANHIA. A aquisição de ações pela própria Companhia não pode ser equiparada à operação de reembolso de que trata o art. 45 da Lei das S.A. (pagamento feito a acionistas dissidentes de deliberação de assembléia especial). O artigo 442 do RIR/99 dispõe que não será computado na determinação do lucro real eventual lucro na venda de ações em tesouraria.

RECURSO VOLUNTÁRIO. DECADÊNCIA. Nas hipóteses em que comprovados dolo, fraude ou simulação na conduta do contribuinte, o prazo decadencial rege-se pelo disposto no art. 173, I do CTN.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. ALEGAÇÃO DE TERCEIRO DE BOA-FÉ. A discussão sobre responsabilidade tributária é impertinente ao caso. O caso não versa sobre imputação de responsabilidade tributária, sucessão societária ou aplicação dos artigos 132 a 135 do CTN. Os lançamentos versam sobre glosa de despesas e custos apropriados pela Contribuinte e que a beneficiaram diretamente para reduzir seu (da Contribuinte) resultado tributável. Se inexistentes ou indedutíveis tais despesas/custos, as conseqüências dessa inexistência ou indedutibilidade afetam diretamente a Contribuinte, na condição de contribuinte, exclusivamente, e não na condição de responsável tributário.

IRPJ E REFLEXOS. GLOSA DE CUSTOS E OMISSÃO DE RECEITAS. MATÉRIA FÁTICA. Não ilididos pela Contribuinte os elementos de fato que justificaram a acusação de omissão de receita e a glosa de custos e despesas, impõe-se a manutenção dos lançamentos tributários.

MULTA QUALIFICADA. Demonstrada de forma suficiente pela Fiscalização a prática de atos simulados pela Contribuinte e empresas com as

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 17/02/2015 por ANTONIO CARLOS GUIDONI FILHO, Assinado digitalmente em 20/02/2015 por JOAO OTAVIO OPPERMANN THOME, Assinado digitalmente em 17/02/2015 por ANTONIO CARLOS GUIDONI FILHO
Impresso em 23/02/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

quais firmou os negócios jurídicos relacionados nesse processo, mantém-se a penalidade de ofício em seu percentual majorado.

CSLL. BASE DE CÁLCULO. DISTINÇÃO DO LUCRO REAL (IRPJ). Embora sejam distintas as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, não podem ser deduzidas despesas inexistentes do lucro líquido contábil.

Recurso de Ofício e Voluntário negados.

CÓPIA

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso de ofício. Por maioria de votos, rejeitar a preliminar de decadência e, no mérito, negar provimento ao recurso voluntário, vencidos: (i) o conselheiro Marcelo de Assis Guerra, que dava parcial provimento ao recurso, para cancelar a glosa de aluguéis de máquinas e equipamentos (Vila Rica); (ii) o conselheiro João Carlos de Figueiredo Neto, que dava parcial provimento ao recurso em maior extensão, para manter apenas a glosa relativa ao item 3B da autuação (ágio – despesas decorrentes de operações societárias praticadas pelo Contribuinte com as empresas do Grupo CEC), exclusivamente com relação ao IRPJ decorrente desta glosa. Os conselheiros Marcelo de Assis Guerra e João Carlos de Figueiredo Neto também desqualificavam a multa de ofício e, nesta conformidade, reconheciam a decadência com relação a todos os fatos geradores ocorridos até novembro de 2005, inclusive. O conselheiro João Carlos de Figueiredo Neto apresentou declaração de voto. O conselheiro Ricardo Marozzi Gregório acompanhou o relator pelas conclusões com relação à CSLL. Declarou-se impedido o conselheiro Francisco Alexandre dos Santos Linhares. Participou do julgamento em seu lugar o conselheiro Marcelo de Assis Guerra.

(assinado digitalmente)

JOÃO OTÁVIO OPPERMANN THOMÉ - Presidente.

(assinado digitalmente)

ANTONIO CARLOS GUIDONI FILHO - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: JOÃO OTÁVIO OPPERMANN THOMÉ (Presidente), JOSÉ EVANDE CARVALHO ARAUJO, MARCELO DE ASSIS GUERRA, RICARDO MAROZZI GREGÓRIO, JOÃO CARLOS DE FIGUEIREDO NETO e ANTONIO CARLOS GUIDONI FILHO. Declarou-se impedido o Conselheiro FRANCISCO ALEXANDRE DOS SANTOS LINHARES.

Relatório

Tratam-se de recursos voluntário e de ofício interpostos contra acórdão proferido pela Terceira Turma da Delegacia Regional de Julgamento de Fortaleza (DRJ/FOR) assim ementado, *verbis*:

"ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano- calendário: 2004, 2005, 2006

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 17/02/2015 por ANTONIO CARLOS GUIDONI FILHO, Assinado digitalmente em 20/02/2015 por JOAO OTAVIO OPPERMANN THOME, Assinado digitalmente em 17/02/2015 por ANTONIO CARLOS GUIDONI FILHO
Impresso em 23/02/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DA IMPUGNANTE. OPERAÇÕES SIMULADAS. GLOSAS DE CUSTOS E/OU DESPESAS.

Tratando-se de glosas de despesas e/ou de custos, efetuadas em razão da comprovação da não efetividade das operações desconsideradas pela autoridade fiscal, não há que se cogitar de exonerar do pólo passivo da relação jurídico-tributária quem do procedimento simulatório se beneficiou.

DECADÊNCIA. OCORRÊNCIA DE DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO.

Nos termos do inciso I do artigo 173 do Código Tributário Nacional (CTN), restando configurada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, o prazo decadencial para constituir o crédito tributário é de 5 (cinco) anos, contado do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

SIMULAÇÃO. OCORRÊNCIA. DESCONSIDERAÇÃO DOS ATOS JURÍDICOS. TRIBUTAÇÃO. POSSIBILIDADE.

Evidencia a prática de ato simulado a ausência de propósito negocial válido e justificável nas operações engendradas pelo sujeito passivo.

Resultando das operações tão somente a indevida mitigação da carga tributária, cabíveis a desconsideração dos negócios jurídicos, posto que desprovidos de efetividade, e a tributação deste ato decorrente.

RESGATE DE AÇÕES DE SÓCIO DOMICILIADO NO EXTERIOR PELO VALOR DE CUSTO. RECEITA DE DESÁGIO DE AÇÕES. TRIBUTAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

Restando evidenciado nos autos o mesmo modus operandi observado em relação às demais operações praticadas pelo sujeito passivo (desconsideradas pela autoridade lançadora, com a consequente tributação dos custos e despesas a elas inerentes), no que tange às transações tidas por praticadas com pessoas jurídicas domiciliadas no exterior, tais operações também devem ser entendidas como viciadas pela simulação, fato a implicar na impossibilidade da tributação do deságio posto que a operação da aquisição das ações, assim como as demais, também apresenta uma série de indícios consistentes e convergentes, a sinalizar que de operação simulada se trata.

GLOSA DE PREJUÍZOS COMPENSADOS INDEVIDAMENTE. SALDO DE PREJUÍZOS INSUFICIENTES. POSSIBILIDADE

O simples fato de o prejuízo fiscal se encontrar registrado no Livro de Apuração do Lucro Real (Lalur), por si só, não elide a tributação a este título manejada. Tendo a fiscalização efetuado a glosa de determinados custos/despesas, em razão da desconsideração dos negócios jurídicos tidos como praticados, na realidade simulados, procedimento parcialmente mantido no presente julgado, legítima será a tributação, desde que observados os ajustes necessários, decorrentes da parcela do lançamento exonerada.

CSLL. TRIBUTAÇÃO REFLEXA.

O decidido quanto ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) aplica-se à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), visto que ambos os lançamentos decorrem dos mesmos fatos e de idênticos elementos de prova.

PROVA INDIRETA. INDÍCIOS. PRESUNÇÃO SIMPLES. VALIDADE.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 17/02/2015 por ANTONIO CARLOS GUIDONI FILHO, Assinado digitalmente em 20/02/2015 por JOAO OTAVIO OPPERMANN THOME, Assinado digitalmente em 17/02/2015 por ANTONIO CARLOS GUIDONI FILHO
Impresso em 23/02/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

É legítima a prova indiciária, também chamada de presuntiva, quando se mostrar comprovado nos autos, através de indícios fartos, graves, precisos e convergentes, que os negócios jurídicos desconstituídos pelo agente do fisco não tiveram lugar no mundo fático.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. AUTORIZAÇÃO LEGAL. APLICAÇÃO. POSSIBILIDADE.

Demonstrada a prática simulatória, decorrente da atuação do sujeito passivo em conluio e/ou fraude com outras pessoas jurídica, levada a efeito com o objetivo exclusivo de auferir de vantagem fiscal ilícita, caracterizada estará a ação dolosa da praticante sendo devida, por expressa disposição legal, a aplicação da multa qualificada no percentual de 150% (cento e cinquenta por cento).”

CÓPIA

O caso foi assim relatado pela instância a quo, *verbis*:

“Trata-se de ação fiscal contendo no polo passivo da relação jurídico-tributária a pessoa jurídica CONSTRUTORA MARQUISE S/A, ao final do qual foi constituído o crédito tributário a seguir discriminado:

Imposto de Renda Pessoa Jurídica R$ 16.538.138,15

Contribuição Social sobre o Lucro Líquido R$ 6.536.354,55

====> Total do Crédito Tributário R$ 23.074.492,70

A auditoria-fiscal, relativa aos anos-calendário 2004, 2005 e 2006, foi determinada pelo Mandado de Procedimento Fiscal nº 0310100/0109810, tendo se iniciado em 17/12/2009, mediante a apresentação de termo próprio, fls. 180/187, com determinação para a apresentação, no prazo de 20 (vinte) dias, dos livros contábeis e fiscais, assim como dos demais documentos necessários ao desenvolvimento dos trabalhos.

Em documento datado de 07/01/2010, fl. 190, tendo em vista um série de dificuldades elencadas, a pessoa jurídica solicitou a prorrogação do prazo que lhe fora determinado, do dia 07/01/2010 para o dia 26/01/2010. Novos pedidos de dilatação de prazo foram formalizadas até que no dia 22/02/2010 a demanda fiscal foi atendida, fl. 193.

Dando prosseguimento aos trabalhos, em 17/06/2010 foi apresentado ao sujeito passivo o Termo de Intimação Fiscal de fls. 197/199, através do qual foi requerida a apresentação de novos documentos. Tendo em vista o não atendimento da demanda, em 30/07/2010 foi editado novo Termo de Intimação Fiscal, fl. 202, reiterando o que fora solicitado no anterior e, adicionalmente, determinando a apresentação de outros documentos.

Novos Termos de Intimação Fiscal foram apresentados ao representante do sujeito passivo nos dias 21/09/2010, fl. 203, e 22/09/2010, fl. 204. O atendimento parcial das demandas deu-se no dia 19/10/2010, fl. 205.

Concluída a auditoria-fiscal, no dia 14/12/2010 deu-se a ciência do lançamento, fls. 2/26, tendo sido imputada ao sujeito passivo a prática das seguintes infrações:

001 – CUSTO DOS BENS OU SERVIÇOS VENDIDOS – GLOSAS DE CUSTOS

A) Glosa de custos no valor de R$ 696.000,00, no ano-calendário de 2004, cuja origem é a locação de máquinas e equipamentos da empresa VILA RICA

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 17/02/2015 por ANTONIO CARLOS GUIDONI FILHO, Assinado digitalmente em 17/02/2015 por JOAO OTAVIO OPPERMANN THOME, Assinado digitalmente em 17/02/2015 por ANTONIO CARLOS GUIDONI FILHO
Impresso em 23/02/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

CONSTRUÇÕES LTDA, que não tinha capacidade para atuar no ramo da construção civil, nem estava habilitada a emitir notas fiscais de serviços, conforme detalhado no TOMO VI, do Termo de Verificação Fiscal, anexo como parte integrante deste Auto.

Fato Gerador Valor Tributável ou Imposto Multa (%)

31/12/2004 R$ 696.000,00 150,00

B) Glosa de custos de imóveis vendidos caracterizada por simulação de operações inexistentes, conforme descrito no TOMO II e seus capítulos, estando detalhadamente resumida no CAPÍTULO IX, ITEM IV, cujo montante de R$ 1.499.4 64,15 foi assim apurado:

B.1) R$ 1.247.250,58, lançado na conta 9122 – CUSTO DO IMOBILIZADO, referente à aquisição de terreno em Messejana (Sitio Mulungu);

B.2) R$ 200.000,00 e R$ 52.213,57 lançados na conta 512101 – CUSTO DOS IMÓVEIS VENDIDOS, referentes ao Apto 601 do ED. PLANCTON, e ao Apto 903 do ED. SCALA RESIDENCE.

Fato Gerador Valor Tributável ou Imposto Multa (%)

31/12/2004 R$ 1.499.464,15 150,00

ENQUADRAMENTO LEGAL: Arts. 249, inciso I, 251 e parágrafo único, 289, 290, inciso I, 292 e 300 do RIR/99

002 – OMISSÃO DE RECEITAS FINANCEIRAS – RECEITA DE DESÁGIO DE AÇÕES

Omissão de receita operacional caracterizada pela aquisição de ativo (ações em tesouraria), por valor notoriamente inferior ao que valia ao tempo de sua aquisição, em 03/10/2005, conforme detalhadamente descrito em suas circunstâncias e nuances por todo o TOMO IV.

Considerando a ocorrência do deságio na compra e venda das ações da BRAWEL, fato jurídico tributário que agrega vantagens financeiras para a CONSTRUTORA MARQUISE, deve o fisco considerar, o valor de R$ 13.285.714,23, apurado na forma do ITEM 3, CAPÍTULO III, do TOMO IV, como receita de deságio, não reconhecida no resultado do exercício do ano-calendário de 2005.

Fato Gerador Valor Tributável ou Imposto Multa (%)

31/12/2004 R$ 13.285.714,23 150,00

ENQUADRAMENTO LEGAL: 247, 248, 251 e parágrafo único, 277, 288 e 373, do RIR/99.

003 – GLOSAS DE DESPESAS FINANCEIRAS – GLOSAS DE DESPESAS FINANCEIRAS COM VARIAÇÃO MONETÁRIA, JUROS, MULTA, E ÁGIO A) GLOSA DE DESPESAS COM VARIAÇÃO MONETÁRIA, JUROS, MULTA E ÁGIO

Glosa de despesas com variação monetária, juros, multa e ágio todos originados de simulação de dívidas junto à RCE e AGROPECUÁRIA PARENTE,

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 17/02/2015 por ANTONIO CARLOS GUIDONI FILHO, Assinado digitalmente em 20/02/2015 por JOAO OTAVIO OPPERMANN THOME, Assinado digitalmente em 17/02/2015 por ANTONIO CARLOS GUIDONI FILHO
Impresso em 23/02/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

cujos valores foram levados a débito do resultado do exercício, conforme abaixo relacionado:

A.1) em 2005, VARIAÇÃO MONETÁRIA de R$ 13.288,31, JUROS DE MORA de R$ 22.751,83, e MULTA FINANCEIRA de R$ 284.751,05, escriturados na conta 214135, conforme detalhadamente descrito no TOMO II e seus capítulos, estando resumido no CAPÍTULO IX, ITEM II.

A.2) em 2004, ÁGIO de R$ 276.503,00, decorrente da incorporação da empresa CONCE, escriturado na conta 8231 – 0UTRAS DESPESAS / REALIZAÇÃO DE ÁGIO, conforme detalhadamente descrito no TOMO II e seus capítulos, estando resumidos no CAPÍTULO IX, ITEM III.

Fato Gerador Valor Tributável ou Imposto Multa (%)

31/12/2005 R$ 13.288,31 150,00

31/12/2005 R$ 276.503,00 150,00

31/12/2005 R$ 284.751,05 150,00

31/12/2005 R$ 22.751,83 150,00

B) GLOSA DE DESPESAS DE JUROS

Glosa de despesas de juros, lançadas na conta 711307 – DESPESAS FINANCEIRAS / JUROS PAGOS OU INCORRIDOS/JUROS S/ FORNECEDORES, caracterizada por simulação de operações inexistentes, celebradas com empresas parceiras (XINGU e MARE), ambas pertencentes ao grupo CEC, conforme detalhadamente descrito no TOMO III e seus capítulos, estando resumidos no CAPÍTULO VII, nos seguintes valores:

A) R$ 1.702.594,06, em 2004;

B) R$ 2.201.643,70, em 2005;

C) R$ 1.961.800,64, em 2006.

Fato Gerador Valor Tributável ou Imposto Multa (%)

31/12/2004 R$ 1.702.594,06 150,00

31/12/2005 R$ 2.201.643,70 150,00

31/12/2006 R$ 1.961.800,64 150,00

GLOSAS DE DESPESAS FINANCEIRAS – PERDAS FINANCEIRAS COM AQUISIÇÃO DE CRÉDITOS INEXISTENTES

C) GLOSA DE PERDAS FINANCEIRAS DECORRENTES DE CONTRATO PARTICULAR DE AQUISIÇÃO DE CRÉDITOS FISCAIS

C1) glosa de despesa financeira de R$ 1.181.158, 85, referente a aquisição de créditos fiscais inexistentes, junto à empresa RODOLFO G. MORAES E CIA LTDA, conforme detalhadamente descrito no CAPÍTULO I, do TOMO V.

C.2) glosa de despesa financeira de R$ 1.512.720,97, referente a aquisição de créditos fiscais inexistentes, junto à empresa CEC INTERNACIONAL S/A, conforme detalhadamente descrito no CAPÍTULO II, do TOMO V.

Fato Gerador Valor Tributável ou Imposto Multa (%)

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 17/02/2015 por ANTONIO CARLOS GUIDONI FILHO, Assinado digitalmente em 20/02/2015 por JOAO OTAVIO OPPERMANN THOME, Assinado digitalmente em 17/02/2015 por ANTONIO CARLOS GUIDONI FILHO
Impresso em 23/02/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

31/12/2006 R$ 1.512.720,97 150,00

31/12/2006 R$ 1.181.158,85 150,00

ENQUADRAMENTO LEGAL: Arts. 251, e parágrafo único, 299 e §§ 1o e 2o, e

374, inciso I, do RIR/99.

004 – GLOSAS DE VARIAÇÕES MONETÁRIAS PASSIVAS GLOSA DE DESPESA COM VARIAÇÃO MONETÁRIA

Glosa de despesas de variação monetária passiva, lançadas na conta 711203 DESPESAS FINANCEIRAS/VARIAÇÃO MONETÁRIA PASSIVA, caracterizada por simulação de operações inexistentes, celebradas com empresas parceiras (XINGU e MARE) ambas do grupo CEC, conforme detalhadamente descrito no TOMO III e seus capítulos, estando resumido no CAPÍTULO VII, nos seguintes valores:

A) R$ 1.660.848,59, em 2004;

B) R$ 622.113,00, em 2005;

C) R$ 645.034,62, em 2006.

Fato Gerador Valor Tributável ou Imposto Multa (%)

31/12/2004 R$ 1.660.848,59 150,00

31/12/2005 R$ 622.113,00 150,00

31/12/2006 R$ 645.034,62 150,00

ENQUADRAMENTO LEGAL: Art. 8º da Lei n° 9.249/95; Arts. 251 e parágrafo único, 299 e §§ 1º e 2º, 375 e 377, do RIR/99.

005 – GLOSA DE PREJUÍZOS COMPENSADOS INDEVIDAMENTE SALDOS DE PREJUÍZOS INSUFICIENTES

Compensação indevida de prejuízo fiscal, no ano-calendário de 2006, em razão de compensações e reversões de prejuízos, realizadas no momento do lançamento das presentes infrações constatadas nos anos-calendário de 2004 e 2005, que extinguiram totalmente saldos de prejuízos anteriores, conforme detalhado no 'DEMONSTRATIVO DA COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS', anexo e integrante deste auto.

Nestas condições, procedeu-se a glosa da compensação realizada no ano-calendário de 2006, como lançado na DIPJ daquele ano.

Fato Gerador Valor Tributável ou Imposto Multa (%)

31/12/2006 R$ 1.592.165,31 150,00

ENQUADRAMENTO LEGAL: Arts. 247, 250, inciso III, 251, parágrafo único, 509 e 510 do RIR/99.

Para a melhor compreensão do contexto em que se encontra inserido o lançamento posto em discussão, relevante se mostra a reprodução da parte introdutória do Termo de Verificação Fiscal (TVF), fls. 209/212:

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 17/02/2015 por ANTONIO CARLOS GUIDONI FILHO, Assinado digitalmente em 17/02/2015 por JOAO OTAVIO OPPERMANN THOME, Assinado digitalmente em 17/02/2015 por ANTONIO CARLOS GUIDONI FILHO
Impresso em 23/02/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

O presente Termo de Verificação objetiva a descrição minuciosa dos procedimentos de Auditoria que se desenvolveram em meio à proficiente análise dos diversos negócios jurídicos e das várias transações comerciais/financeiras em que se envolveram as empresas vinculadas ao Grupo Empresarial capitaneado pela pessoa jurídica CEC INTERNACIONAL S/A (aqui simplesmente denominado 'Grupo CEC') tidas com a qualificação de 'PARCEIRAS' nas operações múltiplas aqui analisadas e as empresas vinculadas ao Grupo Empresarial capitaneado pela CONSTRUTORA MARQUISE S/A (aqui simplesmente denominado 'Grupo Marquise').

Mais minudentemente, o fulcro central da Auditoria é o mergulho na substância e essência das condutas praticadas pelos agentes (tidos como 'parceiros') de ambos aqueles Grupos de Empresas, buscando a caracterização da presença de fraude, simulação e/ou conluio nos negócios celebrados entre essas empresas, tudo com o fim de detectar o auferimento de vantagens fiscais ilícitas (de variadas espécies) para o Grupo Marquise, em cristalino prejuízo da Fazenda Nacional.

Evidentemente que, para tal mister, o recurso legal e legítimo à técnica da chamada 'auditoria cruzada', intergrupos empresariais, mediante procedimento administrativo-fiscal regularmente instaurados, constituiu ferramenta de preciosa valia para a constatação dos ilícitos fiscais qualificados. Por lógica, as transações foram dissecadas e rastreadas abrangendo todos os envolvidos nosnegócios celebrados, resultando em aberturas regulares (concomitantes e/ou sucessivas) de ações fiscais, conforme fosse necessário ao Fisco, para o acompanhamento do fluxo real (iter negocium) do negócio jurídico posto para análise.

Diante disso, o presente Termo contém em si as provas documentais relativas ao quantum subjetivo e objetivo da participação de pessoas físicas e/ou jurídicas, em cada uma das etapas componentes do Planejamento Fiscal de natureza evasiva que restou, ao final, constatado por este Fisco.

Assim, numa breve síntese, podemos enumerar que se investigou nesta 'auditoria cruzada', a origem primeira de todos os negócios acontecidos entre as empresas do Grupo Marquise e as do Grupo CEC, com descenso às seguintes fases enumerativas: i) estruturação das avenças fictícias de Promessas de Compra e Venda de imóveis; ii) modo de geração de créditos inexistentes de fato de tributos federais; iii) Engenharia usada para a efetiva transferência desses créditos fiscais para as empresas do Grupo Marquise, mediante a técnica eficacial do uso dos institutos de sucessão de empresas (cisões e incorporações) e mediante a constituição de obrigações inexistentes de fato para o Grupo Marquise; iv) minucioso estudo dos Contratos de Cessão de Créditos de Faturas feita pelas empresas do Grupo Marquise às do Grupo CEC, abordando seus efeitos fiscais, sua legitimidade e consistência nos planos jurídicos da existência, da validade e da eficácia.

Um último ponto foi objeto dessa investigação global. Por ter apresentado ligação direta com as operações envolvendo imóveis pertencentes ao Grupo CEC os quais, de modo efêmero e inusitado, ingressam (em momento propício) e saem (logo após, quando conveniente e cumprido seu desígnio no planejamento tributário) das escriturações contábeis das empresas do Grupo Marquise, também o Fisco enveredou pelos detalhes da transação que envolveu a transferência indireta das ações tituladas pelo investidor uruguaio (acionista estrangeiro no Capital da Construtora Marquise S/A) BRAWEL INTERNATIONAL S/A, para as pessoas físicas dos acionistas controladores da Construtora Marquise S/A.

Os procedimentos de auditoria alcançaram os anos calendário de 2004, 2005 e 2006.

Coincidentemente, este período foi tido pelo Grupo Marquise como os anos da reestruturação de suas empresas componentes. Com a recém criada empresa

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 17/02/2015 por JOAO OTAVIO OPPERMANN THOME, Assinado digitalmente em 17/02/2015 por JOAO OTAVIO OPPERMANN THOME, Assinado digitalmente em 17/02/2015 por ANTONIO CARLOS GUI DONI FILHO
Impresso em 23/02/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

controlada ECOFOR AMBIENTAL S/A, a Construtora Marquise S/A antes detentora de seu exercício exclusivo transfere-lhe a atividade de Prestação de Serviços de Limpeza Urbana na cidade de Fortaleza (CE).

Os negócios com o Grupo CEC surgem exatamente no contexto deste processo de reestruturação.

Outro fato de realce neste período, foi a efetivação da retirada do acionista uruguaio Brawel International S/A, da titularidade de ações da companhia, o qual, até 2005, dividia o controle acionário da Construtora Marquise S/A, juntamente com os Srs. José Carlos Valente Pontes e José Erivaldo Arraes.

Dessa forma fica, explicitada a descrição preliminar da Auditoria.

Por fim, necessita-se esclarecer que, dada a complexidade da descrição dos fatos e da construção probatória das respectivas infrações à legislação tributária constatadas neste lançamento de ofício, o presente Termo de Verificação será subdividido em TOMOS e CAPÍTULOS para melhor compreensão de todo o Planejamento Tributário demolido detalhadamente pela Fiscalização da DRF Fortaleza.

O TOMO I faz um apanhado geral das questões que envolveram os negócios entre os dois Grupos de Empresas, com exposição que tem a pretensão de colocar os interessados neste Termo de Verificação (contribuinte, instâncias posteriores) em contato com as entranhas das operações pactuadas entre as empresas do Grupo Marquise e as do Grupo CEC. O TOMO I compreende 14 (quatorze) CAPÍTULOS. Nestes Capítulos se descreverão os contratos celebrados, as razões (aparentes e dissimuladas) desses pactos, os vícios detectados, além de se demonstrar que a conduta observada nesses negócios tinha fundamento em motivos préordenados entre os dois Grupos de Empresas, tudo numa cumplicidade presente desde o nascimento dos negócios até a exaustão de seus efeitos.

O TOMO II trata da dissecação de todas as nuanças que envolveram o Contrato celebrado entre a Construtora e a RCA International Commodities S/A, na data de 13.01.2003. Este Contrato tem importância ímpar no planejamento tributário porque surge quando as transferências diretas de créditos fiscais de terceiros restou vedada pela legislação. Assim, o TOMO II explica todas essas questões em 09 (nove) CAPÍTULOS.

O TOMO III se preocupa em seus 07 (sete) CAPÍTULOS em descrever todas as questões que envolveram a aquisição simulada pela Construtora Marquise de três imóveis das empresas do Grupo CEC. Assim, ao dissecar as razões verdadeiras da Cisão Parcial da Xingu Empreendimentos Imobiliários Ltda, expõe os motivos reais porque esses imóveis foram aparentemente introduzidos nas escriturações das empresas do Grupo Marquise para, depois, serem literalmente 'cuspidos' em outra transação tributariamente vantajosa para o Grupo.

O TOMO IV é um tomo especial. Em seus 04 (quatro) CAPÍTULOS, o Fisco procura detalhar totalmente a conduta do Grupo Marquise que resultou na transferência das ações de emissão da Construtora, tituladas pelo investidor BRAWEL INTERNATIONAL, para o patrimônio das pessoas físicas de cada um de seus acionistas majoritários. Novamente aqui, o planejamento tributário se socorreu dos negócios com as empresas do Grupo CEC de modo a promover o 'fechamento' aparentemente regular de todo o negócio.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 17/02/2015 por ANTONIO CARLOS GUIDONI FILHO, Assinado digitalmente em 20/02/2015 por JOAO OTAVIO OPPERMANN THOME, Assinado digitalmente em 17/02/2015 por ANTONIO CARLOS GUIDONI FILHO
Impresso em 23/02/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

O TOMO V, em seus 02 (dois) CAPÍTULOS, detalha as Perdas Financeiras levadas contra Resultado do Exercício, a partir de Contratos de 'venda' de créditos presumidos de IPI, adquiridos pela Construtora junto às empresas Rodolfo G. Moraes & Cia Ltda e CEC Internacional S/A. Esses contratos datam de 2002 e se constituem em predecessores dos demais contratos simulados que advieram com as empresas do Grupo CEC.

Por fim, o TOMO VI, com CAPÍTULO ÚNICO, se preocupa com os Custos Indevidos decorrentes de locação contratada junto à empresa Vila Rica Construções Ltda.

(destaques pertencem ao original)

Como observado, pugna a Administração Pública pela existência de um planejamento tributário fraudulento, praticado entre empresas integrantes do GRUPO CEC (Sul Diesel S/A, Iracema Florestamento e Reflorestamento Ltda, Maximar Fomento Mercantil Ltda EPP, Xingu Empreendimentos Imobiliários Ltda, Xingu Administração e Participação S/A, RCA International Commodities S/A, BEX Internacional S/A, Locamar Locadora de Veículos Ltda e Agropecuária e Reflorestadora Parente S/A) e pessoas jurídica componentes do GRUPO MARQUISE (Capitalize Fomento Comercial Ltda, CONSTRUTORA MARQUISE S/A e Ecofor Ambiental S/A).

Ressalte-se o fato de a DRF Fortaleza haver recebido denúncia noticiando a prática evasiva viabilizada entre as empresas do GRUPO MARQUISE e as do GRUPO CEC.

A CONSTRUTORA MARQUISE S/A utilizar-se-ia de contratos fictícios com empresas-laranja (algumas tiveram seus nomes citados), para que as mesmas sacassem, em seus nomes, vultosos valores. Em momento posterior os recursos retornariam para a CONSTRUTORA MARQUISE S/A, que remuneraria os proprietários daquelas empresas com uma porcentagem dos valores sacados.

Nesse contexto é que foram instaurados diversos procedimentos fiscalizatórios direcionados às empresas do GRUPO MARQUISE, que teriam se favorecido da prática evasiva, com a diminuição indevida de suas obrigações tributárias. Dentre os procedimentos fiscais levados a efeito, tem-se aquele impetrado na CONSTRUTORA

MARQUISE S/A, em relação a quem foram glosados os custos decorrentes de operações com a pessoa jurídica Vila Rica Construções Ltda e custos de imóveis vendidos (infração 01), foi tributada omissão de receita financeira decorrente de receita de deságio decorrente da aquisição de ações (infração 02), foram glosadas despesas financeiras e variações monetárias passivas decorrentes de contratos tidos como simulados, celebrados com empresas do GRUPO CEC (infrações 03 e 04), e, por fim, foi estornado o prejuízo fiscal originariamente considerado pelo sujeito passivo na apuração do resultado do ano-calendário 2005 (infração 05), tudo conforme discorrido pela autoridade lançadora na descrição dos fatos, informação complementada pelo Termo de Verificação Fiscal e seus anexos.

A notificação do lançamento deu-se em 14/12/2010. Inconformada com o feito, em 13/01/2011 a pessoa jurídica impugnou o lançamento, fls. 2847/2901, sob os argumentos a seguir reproduzidos:

[...]

II – DAS PRELIMINARES

2.1 – Da Contextualização do Grupo Marquise

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 17/02/2015 por ANTONIO CARLOS GUIDONI FILHO, Assinado digitalmente em 20/02/2015 por JOAO OTAVIO OPPERMANN THOME, Assinado digitalmente em 17/02/2015 por ANTONIO CARLOS GUIDONI FILHO
Impresso em 23/02/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

O GRUPO MARQUISE é composto de 24 (vinte e quatro) empresas controladas direta ou indiretamente pela empresa Construtora Marquise S/A, assim como mantém participações estratégicas com outras sociedades ligadas.

Referido Grupo mantém 5.319 (cinco mil, trezentos e dezenove) empregos diretos e indiretos e atua nos seguintes ramos de negócios:

• Construção civil;

• Incorporação imobiliária;

• Ambiental (limpeza urbana e água e esgoto);

• Hotelaria;

• Finanças;

• Comunicação.

[...]

Gerir um Grupo desse tamanho, com tal complexidade, exige tomada de decisões estruturadas que visem reduzir os custos e despesas em todas as áreas das companhias, sob pena de sucumbir frente a enorme concorrência nacional e internacional.

Comprar e vender imóveis, comprar e vender ações de companhias, transferir recursos intercompanhias (gestão de mútuos), desmobilizar, locar e tantos outros procedimentos, fazem parte do dia a dia de organizações do porte do Grupo Marquise. Nada há de estranho nesses procedimentos, apesar de complexos.

2.2. Da Origem do Auto de Infração. Irresponsabilidade do Grupo Marquise Os d. Fiscais afirmaram várias vezes no auto de infração e no relatório que o acompanha, que o Grupo CEC 'objetivou, precipuamente, captura de créditos fiscais fictícios'. Foram tantas as vezes que os AFRFB fizeram essa afirmação, que não resta nenhuma dúvida sobre a quem deve recair as responsabilidades tributárias, se houver. Depreende-se do relatório em tela que as empresas do Grupo CEC eram e continuam sendo empresas ativas do ponto de vista operacional e fiscal.

Nessa mesma linha, o Fisco descreve operações realizadas pelo Grupo CEC, Pré-cisão.

Na descrição dos fatos e no relatório que acompanha os autos de infração, é recorrente a afirmação de que: 'operações realizadas pelo Grupo CEC, pré-cisão'.

Apesar dessas afirmações, insistem os d. Fiscais que as empresas do Grupo Marquise são sucessoras das empresas, que continuaram existindo, pertencentes ao Grupo CEC.

No tocante à sucessão societária, dispõe o art. 132 do CTN, 'in verbis':

[...]

A sucessão comercial está prevista no artigo 133 do CTN, que dispõe:

[...]

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 17/02/2015 por ANTONIO CARLOS GUIDONI FILHO, Assinado digitalmente em 20/02/2015 por JOAO OTAVIO OPPERMANN THOME, Assinado digitalmente em 17/02/2015 por ANTONIO CARLOS GUIDONI FILHO
Impresso em 23/02/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Assim, estabelece a lei duas situações distintas: se o alienante cessar a exploração, a responsabilidade será integralmente do adquirente (entretanto, não se trata de responsabilidade exclusiva, segundo a doutrina majoritária, mas sim de responsabilidade solidária); já se o alienante prosseguir na exploração ou iniciar nova atividade comercial dentro de seis meses a contar da data da alienação, a responsabilidade do adquirente será meramente subsidiária (ou seja, a obrigação será exigida, primeiramente, do alienante).

A responsabilidade tributária por imputação legal também chamada de responsabilidade de terceiros divide-se em responsabilidade solidária e responsabilidade pessoal.

Responsabilidade solidária A responsabilidade solidária fundamenta-se na culpa in vigilando e está prevista no artigo 134 do CTN, que dispõe, 'in verbis':

[...]

Entende-se que os terceiros só responderão pelos tributos devidos pelos contribuintes nos casos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis.

Responsabilidade pessoal

A responsabilidade pessoal é comumente conhecida como 'transferência por substituição' ou 'responsabilidade substitutiva'. Ela encontra embasamento legal no controverso artigo 135 do CTN, que reza:

[...]

A responsabilidade, neste auto de infração ora impugnado, é exclusiva das empresas do Grupo CEC, ou de seus diretores, gerentes ou representantes legais, na qualidade de responsáveis solidários, na forma do inciso III do art. 135 do CTN. Jamais as responsabilidades desse auto de infração podem ser transferidas para as empresa do Grupo Marquise. Não é demais lembrar que as empresas que nascem de um processo de Cisão Parcial não são sucessoras tributárias de atos praticados pela empresa cindida que continua existindo.

Em 29/11/2010, foi publicada a Portaria RFB n° 2.284, que dispõe sobre os procedimentos a serem adotados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, quando verificadas obrigações tributarias cuja imputação seja possível a mais de um devedor. Este é o caso do presente processo, onde os d. Fiscais declaram, enfaticamente, que a origem dos créditos 'indevidos' se deu nas empresas do Grupo CEC, dentre outras irregularidades identificadas naquele grupo.

A partir desta Portaria, os Auditores Fiscais tem o dever de, identificadas hipóteses de pluralidade de devedores, reunir provas necessárias à caracterização da responsabilidade de cada um, procedendo quando da autuação a descrição dos fatos e enquadramento legal das condutas autuadas.

Todos os autuados devem ser cientificados do auto de infração, sendo concedido a cada um de forma individual prazo para impugnação.

Esta Portaria RFB n° 2.284 traz ainda normas sobre aproveitamento de pagamento e compensação por um dos autuados em favor dos demais, a saber:

'Art. 4º O pagamento efetuado por um dos autuados aproveita aos demais'. O presente auto de infração não indica se houve pagamento de tributos por parte do Grupo CEC em decorrência das operações auditadas na Impugnante e no referido Grupo CEC.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 17/02/2015 por ANTONIO CARLOS GUIDONI FILHO, Assinado digitalmente em 20/02/2015 por JOAO OTAVIO OPPERMANN THOME, Assinado digitalmente em 17/02/2015 por ANTONIO CARLOS GUIDONI FILHO
Impresso em 23/02/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

2.3 – Da Preliminar de decadência. Lançamento por homologação. Data do fato gerador como termo inicial do prazo decadencial.

[...]

A autoridade fiscalizadora enfoca a existência, entre outros, de custos e despesas não necessárias ou não comprovadas, ocorridas nos anos-calendários de 2004, 2005 e 2006, que ensejaram lançamentos de ofício dos tributos relativos ao IRPJ e à CSLL. Entretanto, a notificação à Impugnante só ocorreu em 14/12/2010, ou seja, quanto aos fatos ocorridos no ano de 2004, fora do prazo que a Fazenda Pública dispõe para lavrar o lançamento dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, qual seja, 5 (cinco) anos a contar da ocorrência do fato gerador.

O artigo 150 do Código Tributário Nacional, enquadramento legal devido para se confirmar a ocorrência da decadência do direito do fisco de constituir o crédito tributário, em relação aos tributos cujos lançamentos são por homologação, possui a seguinte redação:

[...]

O presente caso se enquadra perfeitamente no 'caput' e parágrafo quarto do artigo acima citado, pois houve o pagamento antecipado dos tributos e contribuições por parte da Impugnante. Logo o prazo decadencial, contado do fato gerador (aplicável quando houver a 'antecipação' do pagamento do tributo), é prazo para, no silêncio do Fisco, dar-se a homologação tácita.

[...]

Tenta a autoridade fiscalizadora, como forma de dirimir a sua falta, impor à Impugnante, através de meras presunções, que em relação aos custos e às despesas glosadas, a intenção de fraudar o fisco. Consta do referido auto de infração, como penalidade, multa de 150%, aplicáveis nos casos de fraude, dolo ou simulação. Ou seja, a autoridade tenta com isso, transferir o prazo definido no artigo 150, § 4º do CTN, para o prazo estabelecido no artigo 173, I, do mesmo código, com a alegação de que a Impugnante agira com dolo, simulação ou fraude, o que não é verdade, como se demonstrará no tópico sobre a multa qualificada desta peça impugnatória.

Com base no entendimento da melhor doutrina é de se observar que o Fisco não pode desviar o prazo de decadência do artigo 150 para o 173, ambos do CTN, sem que a ocorrência de dolo, fraude ou simulação tenha sido devidamente comprovada pela Fazenda Pública, não sendo aceitas meras suposições.

O Auto de Infração baseia-se apenas em presunções para caracterizar o dolo e, segundo o entendimento do ilustre doutrinador e mestre Sacha Calmon Navarro Coelho [...]

A Impugnante agiu rigorosamente dentro da lei, pagando devidamente em dia suas obrigações tributárias, não se justificando a ação da Fazenda Pública. Além do mais, se houve erro por parte da Impugnante, o que não se admite, tal fato não descaracteriza a sua boa-fé, não podendo a contribuinte arcar com a dormência da administração em cobrar o crédito que diz possuir, como bem entende o grande tributarista Sacha Calmon Navarro Coelho, em sua obra anteriormente indicada, cujo teor segue abaixo:

[...]

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 17/02/2015 por ANTONIO CARLOS GUIDONI FILHO, Assinado digitalmente em 20/02/2015 por JOAO OTAVIO OPPERMANN THOME, Assinado digitalmente em 17/02/2015 por ANTONIO CARLOS GUIDONI FILHO
Impresso em 23/02/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Logo, depois de todo o exposto, não restam dúvidas de que se aplica ao presente caso o artigo 150 do Código Tributário Nacional. Tal dispositivo prevê de maneira expressa e índene de qualquer dúvida que o prazo conferido à Fazenda para a constituição do crédito tributário, relativo aos tributos sujeitos ao lançamento por homologação é de cinco anos, contados da ocorrência do fato gerador, findo o qual, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito tributário.

III – DO MÉRITO

3.1. Não Ocorrência de Simulação. Insuficiência Probatória. Eficácia dos Atos Praticados Pela Impugnante.

A administração fiscal, incansavelmente, tenta demonstrar que todas as operações realizadas entre o GRUPO MARQUISE e o GRUPO CEC teriam a única e exclusiva finalidade de fraudar o Fisco, ou seja, buscavam gerar algum beneficio fiscal para aquele grupo, seja pela aquisição indireta de créditos de IRRF/PIS/COFINS de terceiros, seja pela suposta diminuição dos resultados positivos obtidos pelas empresas do grupo nos exercícios de 2004, 2005 e 2006.

Todavia, uma análise mais acurada das circunstâncias nas quais se inseriram as operações relatadas, abstraindo-se da visão erroneamente pejorativa que se tem dos contribuintes, e tendo em mente os princípios constitucionais norteadores da atividade empresarial, verificar-se-á a absoluta ausência de qualquer legitimidade na cobrança ora efetuada.

Nesse diapasão, a concepção de uma gestão empresarial séria, voltada para a evolução da empresa, elide qualquer argumento de existência de simulação nas operações relatadas. Ainda que assim não o fosse, considerando-se a sua real ocorrência, tem-se que a sua prova se torna indispensável para a atribuição de qualquer responsabilidade aos supostos infratores, o que não é o caso deste Auto.

Ainda que se admita a eventual existência de algum ato simulado devidamente comprovado, não se pode negar a evidente falta de conduta por parte da impugnante, tendo em vista que todas as operações se deram no seio de outro grupo empresarial, do qual ela não faz parte.

Por último, em não se admitindo nenhum fundamento invocado nesta Impugnação, não se pode esquecer da inaplicabilidade da multa qualificada de 150%.

3.1.1. – Dos princípios constitucionais norteadores da gestão empresarial. Desconfiguração dos supostos atos simulados. Inicialmente, cumpre destacar o crescente intervencionismo constitucional em matérias de Direito Privado. Em outras palavras, desde a Constituição de 1934, vem-se buscando inserir nos textos constitucionais normas que, tradicionalmente, eram veiculadas por diplomas infraconstitucionais, já que não tratavam de questões referentes à organização e estrutura do Estado e a direitos civis e políticos, assuntos genuinamente constitucionais.

Essa constitucionalização do Direito Privado logrou alçar ao ápice do ordenamento jurídico pátrio normas que se irradiam por todos os ramos do Direito, servindo como verdadeiros princípios norteadores tanto para a elaboração de novas leis, como para a aplicação das já existentes.

A Constituição Federal de 1988 não quebrou essa tendência, já que, ao consagrar a liberdade (art. 5º, caput) como um dos direitos fundamentais assegurados pelo Estado, erigiu a liberdade econômica a um dos fundamentos da República, como se pode verificar nos seguintes dispositivos:

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 17/02/2015 por ANTONIO CARLOS GUIDONI FILHO, Assinado digitalmente em 20/02/2015 por JOAO OTAVIO OPPERMANN THOME, Assinado digitalmente em 17/02/2015 por ANTONIO CARLOS GUIDONI FILHO
Impresso em 23/02/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

[...]

A Ordem Econômica, portanto, expressamente alberga os consectarios da liberdade econômica em sentido estrito (atividade lucrativa, preferencialmente deferida aos particulares), quais sejam: a livre iniciativa, a liberdade de trabalho, a liberdade de associação e a livre concorrência.

Não se pode negar que ao Estado incumbe regular e fiscalizar essa atividade econômica desempenhada pela iniciativa privada. Entretanto, tal regulamentação não deve chegar ao ponto de ofuscar o direito fundamental ao livre exercício das atividades econômicas.

Essa atuação estatal, tem a finalidade apenas de evitar que os abusos cometidos durante o liberalismo econômico, em detrimento dos direitos sociais das classes mais carentes, sejam novamente cometidos. Não pode ela, de forma alguma, interferir no modo de desempenho das atividades empresariais, as quais visam não apenas ao lucro.

Na verdade, as empresas possuem uma série de objetivos que devem ser levados em conta quando da análise de sua atividade:

[...]

Nesse sentido, a livre iniciativa, princípio que regula toda a atuação empresarial, resta devidamente observada quando a sociedade empresária se planeja para o alcance de todos esses objetivos. Não é outro o entendimento de José Afonso da Silva :

[...]

Não há como negar, então, que a liberdade da atividade econômica pelos particulares reclama uma gestão perfeitamente articulada, com o escopo precípuo de propiciar o desenvolvimento da empresa e a justiça social. É com esse objetivo que várias relações jurídicas são travadas com outras sociedades empresárias, ou até mesmo com pessoas físicas.

A doutrina de Arnold Wald reconhece que a gestão empresarial consiste exatamente em uma estratégia de administração, escolhendo os melhores caminhos a serem perseguidos pela empresa, projetando uma otimização de sua atividade:

[...]

Não se pode olvidar, também, da complexa estrutura que compõe o GRUPO MARQUISE, onde se encontram diversas empresas, atuantes em várias áreas de mercado, configurando uma teia altamente densa de relações jurídicas, todas voltadas para um melhor desempenho da atividade empresarial.

Essa digressão doutrinária tem a finalidade de deixar claro que todas as atividades da autuada se enquadram justamente neste conceito de gestão empresarial.

Dito de outra forma, as operações relatadas no Termo de Verificação Fiscal configuram ações destinadas a um melhor desempenho empresarial, nada tendo a ver com condutas fraudulentas, destinadas a obter benefícios fiscais escusos, conforme quer fazer crer a administração fiscal.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 17/02/2015 por ANTONIO CARLOS GUIDONI FILHO, Assinado digitalmente em 20/02/2015 por JOAO OTAVIO OPPERMANN THOME, Assinado digitalmente em 17/02/2015 por ANTONIO CARLOS GUIDONI FILHO
Impresso em 23/02/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

É importante não perder de foco o cerne da questão. Não se está a discutir a existência ou não das operações relatadas, mas apenas a sua natureza: lícita (atos de gestão empresarial) ou ilícita (atos fraudulentos e/ou simulados).

Para atestar os motivos que imbuíram a impugnante a realizar as referidas operações, evidenciando a completa ausência de qualquer intento fraudulento, pode-se tomar como exemplo a relação firmada entre a CONTRUTORA MARQUISE e a RCA INTERNATIONAL COMMODITIES S/A.

Nesta operação, a MARQUISE vende direitos creditórios perante o município de Fortaleza, pelos quais a RCA dá como pagamento créditos de tributos federais e o terreno Sítio Mulungu, em Messejana.

Nesse contexto, o Fisco, buscando alguma irregularidade no contrato, procura fazer crer que, pelo simples fato de a MARQUISE necessitar de um terreno para construção de aterro sanitário (exigência do Edital 001/2002 para prestação de serviço de limpeza urbana), estaria aquela empresa tentando realizar manobras ilegítimas para obter algum tipo de benefício.

Ora, se uma empresa está impedida de realizar um negócio válido, do qual, em sua análise, acarretará algum tipo de proveito também legítimo, indaga-se: onde está a liberdade de atividade empresarial consagrada na Constituição com status de direito fundamental?

Dessa forma, são de um despautério evidente as conclusões a que se chegou a fiscalização realizada, não observando os conceitos mínimos de direito empresarial, buscando a todo custo desconsiderar operações consolidadas no tempo, nas quais não se verificou qualquer resquício de irregularidade. Retroagindo no tempo, a administração fiscal buscou efetuar ligações entre os negócios realizados pelo GRUPO MARQUISE e GRUPO CEC com o intuito de encontrar qualquer elemento que evidenciasse alguma irregularidade, desconsiderando os efetivos atos de gestão empresarial ocorridos.

Não é demais frisar que interferência desse jaez (desconsideração de atos de gestão empresarial) configura atuação estatal que exorbita os limites impostos pela Constituição Federal, que, no que tange à ingerência na ordem econômica, apenas permitiu, como regra, a prática de atos de fiscalização e regulamentação.

Por outro lado, para que se pudessem taxar as operações descritas no Termo de Verificação fiscal como fraudulentas ou simuladas, seria imprescindível que tais circunstâncias estivessem devidamente comprovadas nos autos, o que não é o presente caso, conforme se demonstra no tópico a seguir.

3.1.2 Da ausência da comprovação da fraude ou simulação.

Superados os argumentos anteriores, o que se admite somente a título de argumentação, cumpre destacar que, ainda que não se considerem as operações realizadas como atos de mera gestão (incólumes a qualquer irregularidade), a administração fiscal não se desincumbiu do ônus de provar a fraude ou simulação.

Com efeito, a administração fiscal invocou os arts. 71, 72 e 73 da Lei n° 4.502/64 para a realização da autuação em comento. Assim rezam esses dispositivos:

[...]

Baseia-se, então, na análise das operações realizadas para, ao final, concluir, de uma forma um tanto temerária e completamente descabida, que os negócios foram realizados com o intuito de prejudicar o Fisco.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 17/02/2015 por ANTONIO CARLOS GUIDONI FILHO, Assinado digitalmente em 20/02/2015 por JOAO OTAVIO OPPERMANN THOME, Assinado digitalmente em 17/02/2015 por ANTONIO CARLOS GUIDONI FILHO
Impresso em 23/02/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Como expressamente reconhecido no Termo de Verificação Fiscal, de fato, a prova da ocorrência das simulações alegadas pela administração fiscal se dá em virtude da análise das circunstâncias objetivas em que se deram as operações.

Dito de outra forma, como a prova do elemento subjetivo do 'infrator' em agir deliberadamente para prejudicar o Fisco é extremamente difícil, é o contexto em que se insere essa ação que indicará a prática da simulação. Assim a prova indiciária ganha relevo, como leciona Silvio Venosa:

'O intuito da prova da simulação em juízo é demonstrar que há ato aparente a esconder ou não outro. Raras vezes, haverá possibilidade da prova direta. Os indícios avultam de importância. Indício é rastro, vestígio, circunstância suscetível de nos levar, por via de inferência, ao conhecimento de outros fatos desconhecidos.'

[...]

O cerne da questão, então, cinge-se em saber se estão presentes esses fortes indícios de ocorrência de simulação no presente caso, ou seja, se todo o trabalho de fiscalização realizado teve o condão de apurar os indícios necessários para a comprovação das simulações relatadas.

Verificada a eventual existência dos indícios, parte-se para análise das demais provas, que, juntamente com os primeiros, poderão legitimar a realização do lançamento tributário e a aplicação da sanção. Este é o entendimento que prevalece na doutrina, tendo como exemplo Roque Antônio Carrazza:

'É que os indícios possuem valor probatório mínimo, não podendo ser utilizados isoladamente. Pelo contrário, são sinais que devem ser reforçados por outras provas coligidas pelo Fisco. Sem tal corroboração não se mostram prestáveis para lançar um tributo ou impor uma penalidade fiscal.'

Nesse ponto, não se pode negar que todas as transações historiadas no Auto ora impugnado, por si só, não têm o condão de configurar a prova cabal necessária para atestar o intuito de realizar operações fraudulentas.

Ao revés, em virtude de todas as operações estarem minuciosamente registradas, o que possibilitou, inclusive, o seu rastreamento pela administração fiscal, deduz-se que não houve qualquer intento em cometer algum ato ilícito.

[...]

Em que pesa as distinções doutrinárias em relação aos conceitos de presunções, ficções e indícios, resta evidente que nenhum deles é capaz de autorizar as imputações ora feitas à impugnante.

No presente caso, têm-se o relato de várias operações de compra e venda de imóveis, cessão de direitos creditícios, compra e venda de veículos, incorporações empresariais, as quais beneficiariam tributariamente a Autuada.

Acontece que cada operação dessa foi devidamente contabilizada e registrada, demonstrando a boa-fé com que agiram as partes envolvidas.

Ainda que assim não se entenda, cada transação poderia configurar, no máximo, um mero indício, ou seja, não certifica as supostas pretensões fraudulentas narradas no Termo de Verificação Fiscal. Isso sem levar em consideração os argumentos anteriormente levantados, no sentido de que consistem em atos de

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 17/02/2015 por ANTONIO CARLOS GUIDONI FILHO, Assinado digitalmente em 20/02/2015 por JOAO OTAVIO OPPERMANN THOME, Assinado digitalmente em 17/02/2015 por ANTONIO CARLOS GUIDONI FILHO
Impresso em 23/02/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

gestão empresarial, todos devidamente contabilizados, conforme o próprio Fisco constatou em sua fiscalização.

Nessa linha, é de aceitação unânime na doutrina o fato de que o somatório de vários indícios não forma uma prova plena. Como exemplo, podem-se citar as lições do ilustre mestre acima citado:

'Sobremais, é regra clássica e universal que, quando vários indícios referem-se a um só e quando os argumentos sobre um fato dependem de um único argumento, a soma deles, por numerosos que sejam, não formam prova plena. Todos junto não constituem mais do que um só indício.' (destacou-se).

Ora, todas as operações realizadas entre as empresas do GRUPO CEC, antes mesmo da participação de qualquer entidade do GRUPO MARQUISE, desde que se considerasse afastada sua natureza de gestão empresarial, somente poderiam configurar meros indícios, os quais não podem ser somados para a constituição de uma prova cabal de simulação por parte deste grupo.

Para que se pudesse cogitar de uma efetiva comprovação de atos fraudulentos, seria necessária a presença de outros elementos além dos citados indícios, já que estes possuem um reduzidíssimo valor probando.

A exigência da presença dessas provas cabais está em sintonia com o princípio da presunção de inocência, que não se restringe ao âmbito penal, mas ilumina todo e qualquer procedimento em que haja um acusado. É o que se verifica no seguinte julgado:

[...]

Mais uma vez, irrefutáveis são as palavras de Roque Carrazza:

'Os tipos tributários como que fecham a realidade tributária, não podendo ser alargados por meio de presunções, ficções ou meros indícios. E inadmissível que o agente fiscal abra aquilo que o legislador, atento aos ditames constitucionais, cuidadosamente fechou. O afã de evitar que os mais espertos se furtem ao pagamento dos tributos absolutamente não autoriza a utilização do arbítrio. Em suma, a busca da justiça não prevalece sobre a segurança jurídica, que o princípio da tipicidade fechada confere aos contribuintes.' (destaques do original).

Dessa forma, as supostas simulações relatadas no Auto de Infração ora impugnado não restaram devidamente comprovadas, seja porque as circunstâncias fáticas (minuciosa contabilização das operações) indicam conclusão diametralmente oposta a que se chegou a fiscalização (afasta o pretenso intuito de praticar atos simulados); seja pela falta de indícios (em razão da natureza de gestão empresarial das operações historiadas); seja ainda, pela falta de outras provas que se somem aos eventuais indícios que se considerem existentes.

[...]

Por outro lado, e confirmando que se está diante de meras suposições, é com extremo espanto que se possa cogitar que a administração fiscal, sem a realização de uma prova técnica pericial, possa constatar tal circunstância.

Para que restasse comprovada a elaboração de algum instrumento antedatado, o meio de prova adequado seria a prova pericial, a qual analisaria a higidez da elaboração do documento. Fora essa hipótese, não há que se admitir qualquer imputação de irregularidade, em face da presunção de veracidade dos referidos instrumentos.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 17/02/2015 por ANTONIO CARLOS GUIDONI FILHO, Assinado digitalmente em 20/02/2015 por JOAO OTAVIO OPPERMANN THOME, Assinado digitalmente em 17/02/2015 por ANTONIO CARLOS GUIDONI FILHO
Impresso em 23/02/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Mais uma vez, não se pode negar que fazendo uma análise mais detida das operações, a outra conclusão não se pode chegar que não a sua absoluta contabilização por parte das empresas envolvidas, diversamente do que quer fazer crer o Fisco, não se verificando qualquer irregularidade.

3.2. Das Glosas

[...]

A glosa descrita na alínea 'A', do item 001, da descrição dos fatos, do auto de infração em comento, relativa aos custos de locação de máquinas e equipamentos da empresa VILA RICA CONSTRUÇÕES LTDA., não está suportada por nenhuma das condições formais e materiais, indispensáveis para tal desqualificação, senão vejamos:

a. O fisco não comprovou que a empresa não possuía as máquinas e equipamentos alugados;

b. O fisco não possui qualificação técnica para mensurar se uma empresa construtora, com CNAE de empresa construtora, tem ou não capacidade técnica para atuar no ramo de construção civil. Quais critérios foram utilizados pelos auditores fiscais para concluírem pela desqualificação técnica da VILA RICA CONSTRUÇÕES LTDA.?

c. Os aluguéis glosados pelo fisco ocorreram ao longo do ano de 2004, enquanto que a ação fiscal foi executada no período de 16/12/2009 a 14/12/2010. Portanto, os doutos auditores fiscais não poderiam retroagir no tempo para saber se em 2004 a empresa VILA RICA CONSTRUÇÕES LTDA. tinha ou não qualificação técnica para prestação dos serviços contratados pela Construtora Marquise S/A.

d. Não há no processo qualquer indicação de ter havido procedimento fiscalizatório na VILA RICA CONSTRUÇÕES LTDA, relativamente ao ano de 2004.

Os argumentos dos d. Fiscais, para justificar a pretensa glosa, são de uma tibieza ímpar. Vejamos o que afirmaram em seu relatório, às fls. 2.825 deste PAF:

[...]

Se verificarmos todo o conteúdo dos autos, não encontraremos um único documento que venha a comprovar a dita avaliação das condições técnicas, materiais e operacionais da empresa Vila Rica Construções, conforme afirmam os d. Fiscais. A dita avaliação consistiu em quê? Em um laudo elaborado por algum instituto de tecnologia? Ou no feeling dos d. Fiscais?

Nos autos sequer temos cópia de um MPF que viesse a comprovar qualquer diligência fiscal naquela empresa. Se houve pesquisas de praxe em órgãos públicos competentes, como afirmam os AFRFB, estas não foram juntadas ao presente processo. O que se tem no presente PAF é apenas um ofício da Prefeitura Municipal de Fortaleza PMF (fls. 2838), que ora transcrevemos:

[...]

Senhores Julgadores, esse ofício da PMF, nada diz! Nem mesmo o nome do contribuinte a que se refere tal ofício ali está mencionado. Mesmo que se admita que as informações prestadas pela PMF digam respeito à empresa Vila Rica Construções e Prestação de Serviços Ltda., a locação em questão não faz parte dos serviços

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 17/02/2015 por ANTONIO CARLOS GUIDONI FILHO, Assinado digitalmente em 20/02/2015 por JOAO OTAVIO OPPERMANN THOME, Assinado digitalmente em 17/02/2015 por ANTONIO CARLOS GUIDONI FILHO
Impresso em 23/02/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

listados na Lei Complementar 116/03. Portanto, as receitas decorrentes de locação não estão sujeitas aos tributos administrados por aquela Prefeitura, o que nos leva a crer que a PMF nada poderia informar sobre o faturamento daquela empresa.

E mais, se de fato foram feitas as pesquisas como afirmam os d. Fiscais, a pergunta que se faz é: como retroagiram no tempo para saber se, na época das operações, tinha ou não a empresa condições técnicas para tal mister? Baseado em quê a fiscalização pôde concluir que a empresa não dispõe de máquinas e equipamentos para locação? Mesmo que se admita que em 2010, ano do presente auto, a Vila Rica não dispunha de tais equipamentos, será que nos anos de 2004,2005 e 2006, ela, também, não estava em condições de locar as ditas máquinas e equipamentos? Onde está a prova de tal fato?

Se essa avaliação é a única razão para a pretensa glosa, e, ainda mais, para a qualificação da multa de ofício, nada mais nos resta senão rasgarmos o CTN e a CF. Este procedimento da fiscalização é um evidente abuso de poder!

[...]

A locação ocorreu. Os serviços estão suportados por documentos legais e idôneos. Os pagamentos pelos serviços foram devidamente comprovados e registrados na contabilidade da Impugnante. Os serviços foram necessários à atividade da Impugnante. Portanto, inadmissível a pretensa glosa.

[...]

3.2.2. Das Glosas de Custos de Imóveis Vendidos A glosa de custos de imóveis vendidos, descrita na alínea 'B', do item 001, da descrição dos fatos, do auto de infração em comento, no valor de R$ 1.499.464,15, está em linha com o mesmo critério observado no tópico anterior (3.2.1.). As afirmações do fisco são vazias de prova e se baseiam apenas em suposições.

Desconhecem os doutos fiscais que a tradição de um imóvel pode ser feita através de instrumentos particulares de compra e venda, o qual, não precisa, necessariamente, ser registrado no cartório de registro de imóveis.

Numa empresa construtora, cujo objeto social é a atividade imobiliária, não há nada de estranho nas operações de compra e venda através de instrumentos particulares. Tal prática é muito comum. O fato dos imóveis comercializados não terem tido anotações em suas matrículas no cartório de registro de imóveis, não dá o direito de o fisco considerar tais operações como simuladas.

Os doutos auditores insistem em querer entender mais das atividades operacionais da Impugnante do que os seus próprios gestores. Com qual autoridade técnica pode os ditos auditores afirmarem que tais operações imobiliárias não são prescindíveis à operacionalidade da Construtora Marquise?

Baseados em quais premissas os ditos auditores chegaram a essa conclusão?

O próprio Conselho Administrativo de Recursos Fiscais CARF vem decidindo que a falta de registro no cartório de imóveis, não é suficiente para afirmar a inocorrência da aquisição de imóveis, como se verifica no acórdão abaixo:

[...]

Os registros contábeis de compra e venda de imóveis devem obedecer o que determina a ciência contábil, ou seja, os registros devem ser feitos no momento da operação, independentemente da sua formalização, pois há de se privilegiar a essência econômicas sobre a forma jurídica.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 17/02/2015 por ANTONIO CARLOS GUIDONI FILHO, Assinado digitalmente em 20/02/2015 por JOAO OTAVIO OPPERMANN THOME, Assinado digitalmente em 17/02/2015 por ANTONIO CARLOS GUIDONI FILHO
Impresso em 23/02/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Portanto, descabida essa autuação por absoluta falta de prova e desobediência à ciência contábil.

3.3. Omissão de Receitas Financeiras/Receita de Deságio de Ações

No item 002 da descrição dos fatos do auto aqui guerreado, os AFRFB destacam que a Construtora Marquise promoveu aquisição de suas próprias ações (ações em tesouraria) por valor notoriamente inferior ao que valia ao tempo dessa aquisição.

A referida aquisição foi aprovada em Assembleia Geral da sociedade, em 03/10/2005 e devidamente escriturada no Registro de Ações Nominativas da Impugnante, conforme se confirma com as cópias dos referidos documentos (ANEXO I)

A Lei n° 6.404/76, em seu artigo 30, trata da negociação com as próprias ações.

Diz o artigo 30, in verbis:

[...]

Os doutos auditores fiscais sequer mencionaram o art. 30 da Lei n° 6.404/76, acima transcrito. Basearam suas alegações nos artigos 45 e 137 dessa mesma lei, artigos esses que não se referem ao caso concreto.

A aquisição de ações de emissão da própria companhia, definida na lei das sociedades por ações como 'AÇÕES EM TESOURARIA' não se confundem com reembolso do valor das ações previsto no art. 45 e, menos ainda, com o direito de retirada do acionista dissidente, prevista nos art. 136 e 137, da Lei n° 6.404/76.

Os senhores auditores fiscais, mais uma vez não conseguiram entender o que efetivamente aconteceu, o que, a princípio, é compreensivo por se tratar de matéria de direito societário.

Operação de compra e venda de ações para tesouraria deve obedecer os ditames do artigo 30, da Lei 6.404/76, seja para companhias fechadas, tanto quanto para as companhias abertas.

A afirmação dos AFRFB, à pag. 1, CAPÍTULO III, TOMO IV de que o reembolso do acionista retirante teria de se dar tal como provê o artigo 45 e seus parágrafos, demonstra total desconhecimento do que seja aquisição de ações para tesouraria.

Quando se adquire ações para tesouraria o rito é próprio e não há que se falar em reembolso, mas sim em compra e venda, preservando-se o capital social. A lei que rege as sociedades por ações é muito clara e não admite que a negociação da companhia com suas próprias ações se faça em prejuízo do capital social.

Seguindo o caminho inaugurado pela Lei n° 4.728/65, a Lei n° 6.404/76 estabelece a faculdade de a companhia negociar com suas próprias ações, independentemente de decisão da assembleia geral e sem que isto implique redução do capital social, quando tiver por finalidade mantê-las em tesouraria para futura venda ou então para cancelá-las. Impor a companhia como deve ser feita a compra, e como deve ser estabelecido o valor da negociação de ações para tesouraria em uma sociedade anônima fechada é, no mínimo, uma intromissão descabida.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 17/02/2015 por ANTONIO CARLOS GUIDONI FILHO, Assinado digitalmente em 20/02/2015 por JOAO OTAVIO OPPERMANN THOME, Assinado digitalmente em 17/02/2015 por ANTONIO CARLOS GUIDONI FILHO
Impresso em 23/02/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

3.4. Da Glosas de Despesas Financeiras

No subitem 'A.l', do item 003, do auto de infração aqui guerreado, os AFRFB glosaram as despesas de variação monetária, pelo fato de que as dívidas foram originadas pela compra de empresas nascidas da cisão parcial da RCA e, que ao final, foram incorporadas pelo Grupo Marquise.

Entende o fisco que a compra de tais ações foi feita de forma simulada, pois o que de fato ocorreu foi a compra dos créditos existente na empresa cujas ações foram adquiridas. As ações adquiridas eram de emissão da companhia que nasceu do processo de cisão parcial da RCA, permanecendo esta RCA existindo e em pleno funcionamento.

Considerando que a cisão na RCA ocorreu de forma parcial, esta empresa permanece como responsável por seus atos e, portanto, é esta empresa sujeito passivo de possível crédito tributário e jamais a companhia que nasceu desse processo de cisão.

Para este processo em particular, o que interessa é se houve a compra das ações ou não. Se houve o pagamento ou não, e de que forma. Se a compra for a prazo e quais as condições de encargos contratadas. É isto que interessa, o resto é para ser discutido com a RCA.

No subitem 'A.2', do mesmo item 003, os AFRFB, simploriamente, informam (pag.3, CAPITULO IX, TOMO II): 'no caso da 'aquisição' das ações da CONCE, há de ser glosada a despesa financeira corresponde ao ano calendário de 2004, no valor de R$ 276.503,00, conforme escriturado em 16.09.2004, conta 8231 OUTRAS DESPESAS/REALIZAÇÃO DE ÁGIO '.

Percebe-se claramente que não há qualquer embasamento técnico contábil ou mesmo fiscal que suporte a pretensa glosa do ágio decorrente da aquisição de ações de emissão da empresa CONCE CONSTRUTORA NACIONAL CEARENSE S/A.

Em data de 16/09/2004, a Impugnante adquiriu 2.023.497 (dois milhões, vinte e três mil, quatrocentas e noventa e sete) ações de emissão da CONCE pertencente ao Sr. Sebastião Oliveira Souza, pelo valor de R$ 2.300.000,00 (dois milhões e trezentos mil reais), conforme se confirma com a cópia do instrumento de compra e venda às fls. 941/943 deste PAF.

Em conformidade com o art. 248, da Lei n° 6.404/76, os investimentos realizados em sociedades controladas ou coligadas devem ser contabilizados com base no Método de Equivalência Patrimonial, ou seja, no ativo da investidora deverá estar indicado o exato valor desse investimento mensurado com base no valor patrimonial da investida.

Por essa razão, para efeito de contabilização o custo de aquisição de investimento em coligada e controlada deverá ser desdobrado e os valores resultantes desse desmembramento contabilizados em subcontas separadas.

Essas subcontas expressarão o valor do investimento na investida com base na equivalência patrimonial e o ágio ou deságio. O ágio ou deságio na aquisição representa a diferença entre o custo de aquisição do investimento e a equivalência patrimonial.

Exatamente assim procedeu a Impugnante. As fls. 935 deste PAF encontramos o registro contábil efetuado pela empresa, a saber:

D – Investimento (valor equivalência patrimonial) R$ 2.023.497,00

D – Ágio (investimento) R$ 276.503,00

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 17/02/2015 por ANTONIO CARLOS GUIDONI FILHO, Assinado digitalmente em 20/02/2015 por JOAO OTAVIO OPPERMANN THOME, Assinado digitalmente em 17/02/2015 por ANTONIO CARLOS GUIDONI FILHO
Impresso em 23/02/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

C – Sebastião Oliveira Souza R$ 2.300.000,00

Ocorre que em data de 29/11/2004, a empresa CONCE foi incorporada pela MÚLTIPLA COMERCIAL EXPORTADORA S/A (MÚLTIPLA), conforme Ata às fls. 1028/1030, deste PAF.

Em decorrência dessa incorporação, a CONSTRUTORA MARQUISE (Impugnante), recebeu da MÚLTIPLA, ações representativas do Patrimônio Líquido que lhe pertencia junto a CONCE. Tal fato, por si só, determina que o ágio da aquisição seja imediatamente baixado, ou seja, amortizado. Não há que se falar em simulação em uma operação dessa natureza, menos ainda, considerar indedutível referida amortização do ágio.

Nesses casos o processo de incorporação se assemelha a venda da participação societária. Assim sendo, o valor das ações do novo investimento (MÚLTIPLA) deve ser registrado contabilmente em função da nova situação patrimonial.

Obviamente, por ser uma nova operação, o ágio decorrente da aquisição original precisa ser amortizado.

Os efeitos de ganhos ou perdas desse novo investimento (MÚLTIPLA) foram promovidos através do Método de Equivalência Patrimonial, no encerramento de cada exercício.

Na alínea 'B', do referido item 003, a glosa de despesas de juros incorridos sobre passivos da companhia teve como fundamento 'dívidas de natureza simulada' porque todas elas centradas no ponto cardeal de captura de créditos fiscais fictícios que resultaram das cisões do Grupo CEC.

Nunca é demais registrar que as cisões parciais das empresas do Grupo CEC não tiveram nenhuma participação do Grupo Marquise. Referidas empresas, do Grupo CEC, foram devidamente fiscalizadas por AFRFB. Não há nenhuma informação nos autos do processo e tampouco a Impugnante tem conhecimento de nenhuma autuação naquelas empresas do Grupo CEC.

Na alínea 'C', do mesmo item, entendeu o fisco que os registros das perdas decorrentes dos créditos provenientes da compra de créditos fiscais, devidamente contratados e registrados contabilmente, deveriam ser tratados como despesas indedutíveis. Diz o fisco que: 'para efeito de legislação tributária, a dedutibilidade de despesas, custos e perdas, se prende à análise da presença conjunto do triplo requisito da necessidade, usualidade e normalidade.'

Ocorre que os valores contabilizados decorreram de créditos incobráveis e para tanto deve ser observado o que dispõe o art. 9o, da Lei n° 9.430/96 e a INSRF n° 93/97. Nesses dispositivos legais é disciplinado em quais condições um crédito incobrável deve ser contabilizado como perda dedutível.

A contabilização como perda dos créditos nos valores de R$ 1.512.720,97 (um milhão, quinhentos e doze mil, setecentos e vinte reais e noventa e sete centavos) e R$ 1.181.158,85 (um milhão, cento e oitenta e um mil, cento e cinquenta e oito reais e oitenta e cinco centavos) obedeceu ao normativo vigente à época e, portanto, ditas perdas são legitimamente dedutíveis.

Os créditos contabilizados como incobráveis decorreram de operação normal da companhia, vinculado, portanto, à gestão de seus negócios. Quando da compra dos créditos fiscais com deságio, a Impugnante registrou como receita tributável o

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 17/02/2015 por ANTONIO CARLOS GUI DONI FILHO, Assinado digitalmente em 17/02/2015 por JOAO OTAVIO OPPERMANN THOME, Assinado digitalmente em 17/02/2015 por ANTONIO CARLOS GUI DONI FILHO
Impresso em 23/02/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

referido deságio. Nesse aspecto o fisco não se manifestou, porque restou maior pagamento de tributos pela impugnante.

Em relação à glosa descrita no item 004, do auto de infração, os argumentos da Impugnante são os mesmos apresentados acima, em relação à alínea 'B', do item 003, cuja base da autuação está no CAPITULO VII, TOMO III.

3.5. Da Glosa de Prejuízos Compensados Indevidamente

O prejuízo utilizado na DIPJ do ano-calendário de 2006 estão rigorosamente registrados no LALUR daquele ano. Portanto, dito prejuízo fiscal somente poderá ser desconsiderado após ajustes do Lucro Real decorrente do auto de infração em função do julgamento definitivo em sede administrativa.

3.6. Da eficácia das operações perante o GRUPO MARQUISE. Terceiro de boa-fé.

Em que pese todos os fundamentos já expostos, incontestavelmente aptos a desconstituir o presente Auto de Infração, deve-se ter em mente que, caso ainda assim se considere que as operações relatadas pela administração fiscal foram objeto de simulação, não se poderá negar que as empresas do GRUPO MARQUISE, notadamente a Autuada, não tiveram a menor participação nas referidas operações, conforme já exposto.

Inicialmente, vale frisar que a própria administração fiscal, em várias partes do Termo de Verificação, deixa bem claro que todas as operações tidas por simuladas se deram no seio das empresas do GRUPO CEC. Para ilustrar, citam-se as seguintes passagens: 'no interior do grupo CEC' (pag. 01, Tomo I, Cap. VIII); 'operações intra CEC' (pág.l, Tomo I, CAP. XIII) etc.

Nesse diapasão, caso tenha ocorrido alguma operação fraudulenta, em desfavor do Fisco, tal ocorrido se deu nas negociações perpetradas pelo GRUPO CEC, sendo a impugnante um terceiro de boa-fé, que não pode ser atingindo pelas eventuais irregularidades encontradas nos contratos e operações da qual não fez parte.

Para uma melhor explicação, tome-se como exemplo a venda da gleba Caraíba pela IRACEMA FLORESTAMENTO E REFLORESTAMENTO LTDA para RCA INTERNATIONAL COMMODITIES S/A (Tomo I, Cap. X).

O Fisco, ao se debruçar sobre as vicissitudes do contrato, acaba por encontrar algumas supostas irregularidades. Por conta disso, desconsidera a realização do referido contrato, desconstituindo todos os efeitos posteriores que dele decorreram, inclusive os créditos de IRRF e de PIS/COFINS oriundos dele.

Acontece que referidos créditos foram legitimamente repassados para a impugnante por meio de incorporação empresarial.

Este último evento não pode sofrer qualquer invalidação em virtude da suposta simulação perpetrada na operação anterior, em face da boa-fé da impugnante. É o que dispõe o já citado art. 167 do CC/02, em seu § 2º:

[...]

Não há como imputar à impugnante a ciência dos supostos vícios contidos nos atos praticados por pessoas jurídicas distintas da dela.

Conforme já muito bem ventilado alhures, não há qualquer indício sequer de irregularidade nas operações realizadas pela Autuada. Ainda que existissem alguns indícios, eles, por si só, não são capazes de comprovar a existência da simulação.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 17/02/2015 por ANTONIO CARLOS GUIDONI FILHO, Assinado digitalmente em 20/02/2015 por JOAO OTAVIO OPPERMANN THOME, Assinado digitalmente em 17/02/2015 por ANTONIO CARLOS GUIDONI FILHO
Impresso em 23/02/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Esta, se existe, encontra-se nas operações das quais não é parte, não podendo ser a ela imputada.

Por conta disso, é de uma leviandade sem precedentes afirmar que as incorporações empresariais efetuadas pela impugnante, no que se refere ao exemplo dado, foram premeditadas para a aquisição de créditos fiscais sabidamente fictícios.

A jurisprudência não destoa do entendimento aqui perfilhado, segundo o qual a simulação eventualmente ocorrida não surte efeitos em contrato firmado com terceiros em momento posterior:

[...]

Ora, quaisquer eventuais irregularidades na constituição de tais créditos devem ser imputadas àquelas pessoas que os originaram, quais sejam, a empresas do GRUPO CEC envolvidas nas negociações dita simuladas, bem como os seus dirigentes, na forma do já citado art. 135, II, do CTN, não devendo sair prejudicado o terceiro de boa-fé.

Assim, em havendo algum ato praticado com infração à lei, como os supostos atos simulados praticados nas entranhas das empresas do GRUPO CEC, a respectiva responsabilidade somente pode recair sobre aqueles que tinham poderes de gestão nessas empresas à época dos fatos geradores.

3.7. Do não cabimento da multa qualificada.

A mansa e pacífica jurisprudência do tribunal administrativo federal tem sido no sentido de que não se presume o dolo, a fraude ou a simulação, mas que estas devem estar cabalmente provadas na peça acusatória, ou seja, no auto de infração. Vejamos, a título de exemplo, alguns julgados do Egrégio Conselho Administrativo de Recursos Fiscais:

[...]

O Auto de Infração baseia-se apenas, como visto acima, em presunções para caracterizar o dolo. Todavia, fraude ou simulação devem estar devidamente comprovadas pelo Fisco, o que não se viu no presente caso, notadamente quanto à alegação de que os valores pagos pela Impugnante, relativos às obrigações e despesas vistas neste processo, retornaram ao patrimônio da empresa. Sobre tal assunto só se viu palavras da fiscalização, não há um só documento comprovando tais fatos.

A Impugnante agiu rigorosamente dentro da lei, se houve erro, o que se admite apenas para fins de argumentação, tal fato não descaracteriza a sua boa-fé nos atos acima relatados. Portanto inadmissível a pretensa majoração da multa de ofício.

3.8. Dos reflexos na CSLL

Os argumentos da Impugnante em relação ao lançamento da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido CSLL são os mesmos apresentados nos itens anteriores, em relação ao Imposto de Renda da Pessoa Jurídica IRPJ, por tratar-se de mesma matéria fática e de direito.

Mesmo que sejam mantidas as alegações da fiscalização para os lançamentos do IRPJ, o que se admite apenas por amor à discussão, as alegações em relação às

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 17/02/2015 por ANTONIO CARLOS GUIDONI FILHO, Assinado digitalmente em 20/02/2015 por JOAO OTAVIO OPPERMANN THOME, Assinado digitalmente em 17/02/2015 por ANTONIO CARLOS GUIDONI FILHO
Impresso em 23/02/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

glosas trazidas na alínea 'C', do item 001, do auto de infração, não podem ser admitidas para fins de lançamento para a CSLL.

Na referida alínea 'C', entendeu o Fisco que os registros das perdas decorrentes dos créditos provenientes da compra de créditos fiscais, devidamente contratados e registrados contabilmente, deveriam ser tratados como despesas indedutíveis. Diz o Fisco que: 'para efeito de legislação tributária, a dedutibilidade de despesas, custos e perdas, se prende à análise da presença conjunto do triplo requisito da necessidade, usualidade e normalidade '

O referido 'triplo requisito' só é previsto para fins de Imposto de Renda, jamais para a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido. Afinal, somente a lei pode fixar a base de cálculo de tributo, não se admitindo que valores indedutíveis para efeito de IRPJ sejam adicionados às bases de cálculo de outros tributos sem expressa determinação legal.

Este inclusive é o entendimento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, como se verifica nos acórdãos abaixo:

[...]

Não se pode vislumbrar, portanto, qualquer fundamento fático ou jurídico que ampare o auto de infração ora impugnado, razão pela qual deve ser julgado totalmente improcedente, desconstituindo-se os lançamentos de ofício nele consubstanciados, já que não subsistem aos argumentos aqui defendidos.

IV – DO PEDIDO

POR TODO O EXPOSTO, a Impugnante requer: (i) que seja desconsiderada a qualificação da multa de ofício; (ii) que seja reconhecida a decadência do direito do Fisco lançar o IRF sobre os pagamentos realizados em datas anteriores a 01/01/2005; (iii) que seja o auto de infração considerado totalmente improcedente, tendo em vista a completa ausência de atos simulados, seja pela configuração dos atos de gestão, seja pela absoluta falta de comprovação do elemento subjetivo de fraudar o Fisco; (iv) em assim não sendo, seja reconhecida a irresponsabilidade da Impugnante, tendo em vista que as supostas irregularidades foram praticadas por pessoa jurídica diversa, sendo ela terceiro de boa-fé; ou, ainda, pela fato de as reais responsáveis serem as pessoas jurídicas remanescentes das cisões parciais (conforme relatado nos autos).

É o que se tem a relatar."

O acórdão recorrido julgou procedente em parte a impugnação para cancelar o lançamento referente à omissão de receita com deságio na aquisição de ações próprias no ano-calendário de 2005, por entender se tratar também de uma operação fraudulenta, portanto, inexistente. Em relação aos demais itens, o lançamento foi julgado procedente, sob o fundamento de que **(i)** as glosas de custos e/ou despesas devem ser mantidas, em virtude da verificação de operações simuladas; **(ii)** no caso de simulação, o prazo decadencial é contado no forma prescrita pelo art. 173, I do CTN; **(iii)** em relação à CSLL, aplicam-se as mesmas regras do IRPJ; **(iv)** é possível a utilização de prova indireta; e **(v)** a qualificação da multa é legítima em virtude da existência de operações simuladas.

Tendo em vista a exoneração parcial do crédito tributário acima do valor de alçada, previsto na Portaria do Ministério da Fazenda nº 3/2008, o Colegiado a quo suscitou de ofício o reexame da matéria a este Tribunal Administrativo.

Em sede de recurso voluntário, a Contribuinte reproduz suas alegações de impugnação, especialmente no que se refere à improcedência dos lançamentos pela: **(i)**

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 17/02/2015 por ANTONIO CARLOS GUIDONI FILHO, Assinado digitalmente em 20/02/2015 por JOAO OTAVIO OPPERMANN THOME, Assinado digitalmente em 17/02/2015 por ANTONIO CARLOS GUIDONI FILHO
Impresso em 23/02/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

decadência, cujo termo a quo deveria ser contado a partir da ocorrência do fato gerador, nos termos do art. 150, § 4º do CTN; **(ii)** ausência de atos simulados e falta de comprovação do elemento subjetivo dolo pela Fiscalização; **(iii)** ausência de responsabilidade da Contribuinte pelas infrações apontadas, por ser terceira de boa-fé; **(iv)** impossibilidade de se aplicar à CSLL as regras de dedutibilidade de despesas previstas para o IRPJ; e **(v)** a desqualificação da multa de ofício qualificada, por força da inexistência de sonegação e simulação no caso.

A Fazenda Nacional apresentou contra-razões.

É o relatório.

CÓPIA

Voto

Conselheiro ANTONIO CARLOS GUIDONI FILHO

O recurso voluntário e de ofício atendem aos requisitos de admissibilidade pelo que deles tomo conhecimento.

(i) Recurso de Ofício

Cinge-se a discussão à procedência (ou não) do cancelamento da exigência de IRPJ e reflexos decorrente de alegada omissão de receitas por força da pretenso ganho da Contribuinte na compra de suas próprias ações com deságio perante a empresa uruguaia BRAWEL permanência em tesouraria e posterior alienação às pessoas físicas dos sócios.

Entendeu o acórdão recorrido que as operações realizadas em seqüência pela Contribuinte seriam simuladas e teriam por finalidade apenas transferir as ações da BRAWEL para a pessoa física dos sócios, como também solucionar passivo mantido com a empresa Marquise Empreendimentos Hoteleiros desde 30.11.1998. Sustentou, ainda, que mesmo se não houvesse simulação e, portanto, ineficácia dos atos praticados, os ganhos e perdas em negociações com ações próprias não afetariam o resultado da Contribuinte, pois são contabilizadas diretamente em conta do patrimônio líquido. *Verbis*: afetar o resultado da empresa, devendo ser contabilizadas diretamente em conta do patrimônio líquido.

> "O deslinde da situação posta em discussão passa pela análise de um antecedente lógico, consistente em se estabelecer se toda essa cadeia de operações desenvolvidas a partir de 30/11/1998 (data em que a CONSTRUTORA MARQUISE tornou-se devedora da Marquise Empreendimentos Hoteleiros da quantia de R$ 15,65 milhões), até o dia 03/10/2005 (dia em que foi registrado o resgate, a preço de custo, por parte da CONSTRUTORA MARQUISE, das ações então tituladas pela Brawel, o que deu azo à tributação em debate), corresponde a atos jurídicos perfeitos, nos quais o que se encontra registrado nos contratos, recibos e demais documentos representa o efetivamente praticado no mundo fenomênico, ou, ao contrário, se dizem respeito a meras simulações, levadas a efeito com o fim exclusivo de reduzir de forma artificial a carga tributária da pessoa jurídica.
>
> Nos itens precedentes, por entender de atos simulados se tratar, a autoridade lançadora desconsiderou as operações. Entretanto, diferente foi o seu procedimento no item ora tratado. Teve por efetivas as operações praticadas e, ao observar que a

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 17/02/2015 por ANTONIO CARLOS GUIDONI FILHO, Assinado digitalmente em 20/02/2015 por JOAO OTAVIO OPPERMANN THOME, Assinado digitalmente em 17/02/2015 por ANTONIO CARLOS GUIDONI FILHO
Impresso em 23/02/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

CONSTRUTORA MARQUISE houvera resgatado pelo preço de custo as ações então tituladas pela pessoa jurídica Brawel, tributou a parcela excedente a esse valor, inerente ao valor patrimonial da ação.

A adoção dessa linha de raciocínio, contudo, revela-se despojada de coerência. Com efeito, as operações neste item tratadas apresentam as mesmas características observadas nos itens precedentes, o que nos leva a concluir que, analogamente àquelas, de operações simuladas também se trata.

A propósito, observe-se o que foi discorrido pela autoridade lançadora no que concerne à quitação da dívida da CONSTRUTORA MARQUISE junto à sua coligada Marquise Empreendimentos Hoteleiros, empresa intitulada de HOTEL pelo agente tributante, fl. 2378:

(...)

Os imóveis citados já foram apreciados no presente julgado, ocasião em que restou demonstrado que as operações a eles relativas se mostraram viciadas pela prática simulatória, despidas de qualquer efetividade, praticadas somente no papel. Assim também se entendeu quando da apreciação dessas operações envolvendo a Ecofor Ambiental S/A (empresa do GRUPO MARQUISE) acima referenciadas, matéria deliberada através dos Acórdãos números 0823.973 e 0823.974**,** datados de 13/09/2012, ocasião em que esta 3ª Turma de Julgamento da DRJ Fortaleza entendeu haver restado devidamente demonstrada a simulação, mantendo os lançamentos em sua integralidade.

Nesse tom, tendo presente a indispensável coerência a ser observada com o que tem sido decidido no âmbito deste órgão julgador, deve-se considerar que as operações neste específico item tratadas também se mostram contaminadas pela simulação, o que inviabiliza a tributação em debate, formalizada a título de omissão de receitas financeiras decorrente de receita de deságio não contabilizadas por ocasião da operação praticada com a Brawel, pessoa jurídica domiciliada no Uruguai.

Em verdade, ao serem desconsideradas as operações praticadas, exsurge no patrimônio da CONSTRUTORA MARQUISE, na data de 30/11/1998, um ingresso de recurso no valor de R$ 15,65 milhões com origem não comprovada, que poderia ser objeto de lançamento sob o fundamento de omissão de receita. Trata-se do mútuo passivo "celebrado" entre a impugnante e a sua controlada Marquise Empreendimentos Hoteleiros, ressaltando-se que naquela mesma data a Marquise Empreendimentos Hoteleiros teria praticado um contrato de cessão de crédito com a pessoa jurídica Fildown, domiciliada na Nova Zelândia, situação em que a CONSTRUTORA MARQUISE teria passado a ser devedora não mais de sua controlada, mas da apontada empresa com sede no exterior. Posteriormente diversas operações foram entabuladas, chegando-se ao resgate das ações então tituladas pela Brawel, em relação à qual foi considerado ocorrido o deságio levado à tributação pela autoridade fiscal.

Ocorre que o lançamento da omissão de receita diria respeito ao ano-calendário 1998, crédito inexoravelmente decaído por ocasião da auditoria fiscal. Não mais sendo possível a tributação decorrente da desconsideração das operações simuladas, restou à autoridade lançadora aceitar como efetivos os atos tidos como praticados e a constituir o crédito tributário relativo ao deságio no resgate das ações tituladas pela Brawel.

Entretanto, como cabalmente demonstrado, o *modus operandi* observado no presente item em nada difere daquele praticado nos itens anteriores, o que nos leva a inferir pela presença da simulação nas operações levadas a efeito com as pessoas jurídicas Marquise Empreendimentos Hoteleiros S/A, Fildown Corporation S/A e

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 17/02/2015 por ANTONIO CARLOS GUIDONI FILHO, Assinado digitalmente em 20/02/2015 por JOAO OTAVIO OPPERMANN THOME, Assinado digitalmente em 17/02/2015 por ANTONIO CARLOS GUIDONI FILHO
Impresso em 23/02/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

com a Brawel Corporation S/A, e pela improcedência da parcela do lançamento ora analisada.

Ainda que se descartasse a presença da prática simulatória, melhor sorte não teria a parcela do crédito tributário em apreciação.

É que o resgate de ações para permanência em tesouraria diz respeito a uma operação societária em cuja contabilização deve ser debitada conta do patrimônio líquido (Ações em Tesouraria, redutora do PL) e creditada conta do ativo (Caixa, ou Banco – Conta Movimento, por exemplo), lançamento sem qualquer repercussão no resultado do exercício."

CÓPIA

O acórdão recorrido não merece reparos. Mesmo que os atos praticados pela Contribuinte tivessem a eficácia pretendida pela Fiscalização, o que foi negado pela decisão ora sob exame, diga-se que **(a)** a operação realizada pela Contribuinte não poderia ser enquadrada entre aquelas relacionadas no art. 45 da Lei n. 4.504/64 (reembolso – pagamento feito a acionistas dissidentes de deliberação de assembléia especial), tal como afirmado pela Fiscalização como fundamento da acusação fiscal; e **(b)** a aquisição de ações pela própria Companhia não deve impactar o resultado da pessoa jurídica no respectivo período, razão pela qual o art. 442 do RIR/99 dispõe que não será computado na determinação do lucro real eventual lucro na venda de ações em tesouraria.

Por tais fundamentos, rejeita-se o recurso de ofício.

(ii) Recurso Voluntário

a. Da preliminar de decadência

A preliminar de decadência será tratada ao final desse voto, após o exame do mérito do recurso, pelo fato de que sua solução pressupõe o reconhecimento (ou não) da prática de atos com simulação, dolo ou fraude pela Contribuinte no caso.

b. Do mérito: alegada ausência de atos simulados e falta comprovação do elemento subjetivo;

Nesse capítulo , alega a Contribuinte a ausência de atos simulados e a falta de comprovação do dolo da Contribuinte por parte da Fiscalização, o que seria indispensável para manutenção dos lançamentos.

É incontroverso nos autos o fato de que a Contribuinte se valeu de diversos custos e despesas gerados em operações com empresas do grupo CEC (Sul Diesel S/A, Iracema Florestamento e Reflorestamento Ltda, Maximar Fomento Mercantil, Ltda EPP, Xingu Empreendimentos Imobiliários Ltda, Xingu Administração e Participação S/A, RCA International Commodities S/A, BEX Internacional S/A, Locamar Locadora de Veículos Ltda e Agropecuária e Reflorestadora Parente S/A).

A análise sobre a artificialidade (ou não) dessas operações será abaixo tratada quando for examinada a procedência (ou não) de cada uma das glosas de despesas/custos procedida pela Fiscalização.

Por relevante, impõe ressaltar desde já ser improcedente a alegação da Contribuinte de que a simulação ou o dolo alegados pela Fiscalização apenas poderiam ser

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 17/02/2015 por ANTONIO CARLOS GUIDONI FILHO, Assinado digitalmente em 20/02/2015 por JOAO OTAVIO OPPERMANN THOME, Assinado digitalmente em 17/02/2015 por ANTONIO CARLOS GUIDONI FILHO
Impresso em 23/02/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

comprovados por meio de prova direta da fraude respectiva, e não por meio de um conjunto de indícios convergentes à situação afirmada no processo. Em matéria relativa à fraude ou simulação, a prova indiciária é extremamente relevante, pois, como se sabe, é improvável que a Fiscalização, por seus meios, obtenha confissão do agente ou comprovação documental do pacto simulatório. Por bem sintetizar o entendimento supra, pede-se vênia para transcrever trecho da petição de contra-razões da Fazenda Nacional sobre o tema, *verbis*:

> "A questão da prova indiciária ganha importância quando se trata de casos de simulação, tendo em vista que, nessas situações, existe a tentativa de mascarar ou modificar a percepção sobre o que realmente aconteceu. Se o negócio é inexistente – simulação absoluta – ou existe um negócio aparente e um dissimulado – simulação relativa – essas características poderão ser atestadas por diversos meios de prova. Entretanto, tratando-se de simulação, importante notar que dificilmente aparecerá um documento, emitido pelo particular, no qual esteja previsto o verdadeiro objeto do negócio realizado. Significa dizer que a qualificação de um negócio como simulado ou dissimulado, geralmente, lastreia-se em provas indiciárias – que apontam a falta de substância econômica, de propósito negocial, entre outros fatores que sinalizam a presença de artificialidade ou vício no negócio jurídico.
>
> (...)
>
> Por um lado, reconhece-se que é legítima a exigência dos contribuintes de que seja demonstrada a ocorrência da infração. Aliás, cabe ressaltar que isso é plenamente compatível com as atribuições das autoridades administrativas, que tem a incumbência de averiguar elementos fáticos e relatar o que aconteceu. Todavia, isso não permite que se estabeleça – como requisito de validade do auto de infração – a produção de provas na mesma linha dos exemplos citados acima. Para chegar a uma conclusão sobre a idoneidade do negócio analisado, a autoridade administrativa não precisa extrair uma confissão ou encontrar um "pacto simulatório". Além disso, cumpre registrar que a "prova cabal", nesses moldes, demandaria da autoridade administrativa exercer ou praticar atos fora do seu alcance como agente administrativo. Diante disso, mostra-se completamente sem fundamento pretender que a autoridade obtenha uma confissão ou o "pacto simulatório", simplesmente para atender aos anseios de "prova cabal" da recorrente.
>
> Por sua vez, a contribuinte ainda sustenta que cada operação "foi devidamente contabilizada e registrada, demonstrando a boa-fé com que agiram as partes envolvidas.". Ademais, argumenta que "cada transação poderia configurar, no máximo, um mero indício, ou seja, não certifica as supostas pretensões fraudulentas narradas no Termo de Verificação Fiscal."(destaques conforme o original).
>
> Portanto, segundo a recorrente, o fato de as operações terem sido registradas e contabilizadas serviria como prova de boa-fé. Contudo, é preciso ficar claro que não basta registrar uma operação em documentos contábeis e fiscais para afastar a ilicitude. Significa dizer que a mera escrituração contábil não torna lícita uma operação simulada. Além disso, não pode ser aceita como válida a premissa de que a prova da licitude se esgota na escrituração contábil e fiscal. É preciso demonstrar que as operações efetivamente ocorreram, com respaldo em justificativas

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 17/02/2015 por ANTONIO CARLOS GUIDONI FILHO, Assinado digitalmente em 20/02/2015 por JOAO OTAVIO OPPERMANN THOME, Assinado digitalmente em 17/02/2015 por ANTONIO CARLOS GUIDONI FILHO
Impresso em 23/02/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

econômicas, propósito negocial. Isso para que fique demonstrada a materialidade dos negócios realizados."

c. Ausência de responsabilidade por ser terceira de boa-fé

Aduz a Contribuinte que não poderia ter sido responsabilizada por infrações cometidas pelas empresas do grupo CEC, por ter agido de boa-fé.

A discussão sobre responsabilidade tributária é impertinente ao caso. O caso não versa sobre imputação de responsabilidade tributária, sucessão societária ou aplicação dos artigos 132 a 135 do CTN. Os lançamentos versam sobre glosa de despesas e custos apropriados pela Contribuinte e que a beneficiaram diretamente para reduzir seu (da Contribuinte) resultado tributável. Assim, se inexistentes ou indedutíveis tais despesas/custos, as conseqüências dessa inexistência ou indedutibilidade afetam diretamente a Contribuinte, na condição de contribuinte, exclusivamente, e não na condição de responsável tributário.

Rejeitam-se, pois, os argumentos da Contribuinte nesse particular.

d. Das glosas de despesas e custos procedidas pela Fiscalização

d.1. Glosa de Aluguéis de Máquinas e Equipamentos – Vila Rica

Citada acusação encontra-se relatada no Tomo VI do TVF (fls. 2824/2839). Em síntese, alega a Fiscalização que:

> "Ao longo do ano de 2004 a Construtora Marquise registrou na escrituração diversos pagamentos para a empresa ***VILA RICA CONSTRUÇÕES LTDA,*** todos a título de Aluguéis de Equipamentos [...]";
>
> "O montante global levado contra Resultado do Exercício chegou em 2004 a R$ 696.000,00."**;**
>
> [...]";
>
> "Feita a avaliação das condições técnicas, materiais e operacionais com que a empresa ***VILA RICA CONSTRUÇÕES LTDA*** se apresentava no mercado, com pesquisas de praxe nos órgãos públicos competentes, viu-se da impossibilidade efetiva de que aquela pessoa jurídica tenha, de fato, alugado Máquinas e Equipamentos para empresas do ramo da indústria da construção civil, como é a Construtora Marquise"; e
>
> "Por essas razões, não há como conceber a dedutibilidade dos valores levados a débito da Conta 621402, atribuídos a empresa que não dispõe de Máquinas e Equipamentos para Locação. Por isso, o Fisco promove a Glosa dos valores, com *aplicação de multa qualificada*, dada a evidente intenção do contribuinte de promover reduções indevidas do seu lucro líquido, a partir de contratos fictícios com empresas sem capacidade de operação para prestar o serviço de que contrata.".

Em sua defesa, a Contribuinte apresenta comprovantes da contratação dos serviços e dos pagamentos pelos serviços (aluguéis) contratados, acompanhados dos respectivos registros contábeis.

Em que pese a regularidade formal das operações sob exame, os elementos dos autos colhidos pela Fiscalização são suficientes para comprovar que os serviços/aluguéis

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 17/02/2015 por ANTONIO CARLOS GUIDONI FILHO, Assinado digitalmente em 20/02/2015 por JOAO OTAVIO OPPERMANN THOME, Assinado digitalmente em 17/02/2015 por ANTONIO CARLOS GUIDONI FILHO
Impresso em 23/02/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

não foram tomados pela Contribuinte, por absoluta incapacidade da empresa contraparte (contratada) de prestá-los. A par do fato de não ter trazido as notas fiscais que teriam sido emitidas pela empresa contratada por força da prestação de serviços e dos valores pretensamente recebidos em contrapartida, a Fiscalização demonstrou que a empresa contratada **(a)** não possuía os equipamentos que em tese teriam sido locados à Contribuinte, já que não havia registro de nenhum veículo de sua propriedade no Cadastro Renavam; **(b)** jamais imprimiu blocos de notas fiscais; **(c)** jamais apresentou declaração de prestação de serviços à Municipalidade de Fortaleza; **(d)** jamais efetuou recolhimento de tributos federais e, nos anos fiscalizados, sequer entregou declaração de rendimentos à RFB; e **(e)** declarou-se formalmente inativa a partir de 2007.

O conjunto de indícios acima é suficiente para comprovar a artificialidade da despesa ora em exame e, por conseguinte, dos registros contábeis respectivos da Contribuinte.

d.2. Glosa de Custos dos Imóveis Vendidos

A infração em referência está relatada no Tomo II e Capítulos do TVF e refere-se à pretensa aquisição dos seguintes imóveis: **(a)** Terreno de Messajana – Sítio Molungu (R$ 1.499.464,15); **(b)** apartamento 601 do Edifício Plancton (R$200.000,00); e **(c)** apartamento 903 do Edifício Scala Residence (R$ 52.213,57).

O custo dos 2 (dois) últimos imóveis foi glosado pelo fato de estes (imóveis) não terem sido vendidos pela Contribuinte antes da apropriação (do custo) respectiva, ocorrida em 31.12.2004. Por sua vez, em relação ao Terreno em Messejana, cite-se abaixo trecho do relato do acórdão recorrido que trata sobre os fatos relevantes aduzidos pela Fiscalização:

> "em 13/01/2003 foi observada a celebração de um contrato entre a CONSTRUTORA MARQUISE S/A (chamada abreviadamente no TVF apenas de "Construtora") e a RCA International Commodities S/A (intitulada no TVF tão somente de "RCA"), denominado Instrumento Particular de Fomento Mercantil com Dação em Pagamento – Venda e Compra de Direitos Creditórios, efetivado nos termos que se seguem;
>
> a Construtora cedeu para a RCA direitos creditórios de sua titularidade, no montante de R$ 6.438.323,57, decorrentes de faturas emitidas em função dos serviços de limpeza urbana prestados para a Prefeitura Municipal de Fortaleza/CE, valor que deveria ser repassado pela cedente (Construtora) à cessionária (RCA) até o dia 31/05/2004;
>
> em contrapartida, no mesmo período de 13/01/2003 (data da celebração da avença) a 31/05/2004, a cessionária RCA deveria pagar à cedente a quantia de R$ 3.547.250,58 mediante a dação em pagamento dos seguintes bens:
>
> > o créditos de tributos federais (de IRRF, mais especificadamente), referentes aos anos-calendário 1999 e 2000, no valor de R$ 2.300.000,00; e
> >
> > um terreno situado no lugar denominado Sítio Mulungu, distrito de Messejana, em Fortaleza, no valor de R$ 1.247.250,58 e com área de 144.355,00 m2, imóvel que deveria se encontrar livre e desembaraçado de quaisquer ônus, conforme cláusula contratual;
>
> em resumo, entre os dias 13/01/2003 (data de sua celebração) e 31/05/2004, em razão da cessão de faturas de crédito no valor global de R$ 6.438.323,57, a MARQUISE receberia créditos de tributos federais de R$ 2.300.000,00 mais o Terreno em Messejana (Sítio Mulungu) pelo valor de R$ 1.247.250,58, totalizando a quantia de R$ 3.547.250,58;

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 17/02/2015 por ANTONIO CARLOS GUIDONI FILHO, Assinado digitalmente em 20/02/2015 por JOAO OTAVIO OPPERMANN THOME, Assinado digitalmente em 17/02/2015 por ANTONIO CARLOS GUIDONI FILHO
Impresso em 23/02/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

nos termos pactuados, a operação implicaria no deságio para a MARQUISE de R$ 2.891.072,99 (R$ 6.438.323,57 – R$ 3.547.250,58);

foi destacado pela autoridade lançadora constar da Cláusula Sétima do contrato que a MARQUISE obrigou-se a repassar à RCA os valores efetivamente recebidos da PMF, no prazo de 48 (quarenta e oito) horas após o efetivo crédito, mas que tal repasse estaria condicionado ao registro do Terreno em Messejana (Sítio Mulungu) no Cartório de Registro de Imóveis competente;

segundo discorrido pela autoridade lançadora:

> "Numa época de inflação ínfima haveria o Fisco de cogitar da artificialidade desse deságio, mormente quando havia a certeza do recebimento das Faturas, diante da natureza do devedor (o Município de Fortaleza). Como trata-se do ano de 2003, já decaído, ainda que não haja nada a fazer, resta o registro do fato para a perfeita compreensão do Contrato em seus efeitos futuros";
>
> "Evidentemente que a RCA somente poderia dar o Sítio Mulungu em dação em pagamento para a Construtora se titular pleno (posse e propriedade) fosse do imóvel. E assim ocorria juridicamente? Nos Capítulos subseqüentes demonstraremos que as respostas a estas indagações excluem a lisura do Contrato como um todo.";

as operações imobiliárias com o Sítio Mulungu foram minudentemente tratadas no Capítulo III do Tomo II, fls. 619/622, conforme a seguir reproduzido:

> "Vimos que, pelo Contrato de 13.01.2003, a RCA dá em dação de pagamento à Construtora o Terreno em Messejana (Sítio Mulungu), repassando-o pelo valor de R$ 1.247.250,58. Vimos que este pendia de registro no CRI para o nome da Construtora, sendo esta pendência apenas no Contrato condição para os repasses do numerário recebido da Prefeitura de Fortaleza. Vimos também que a Construtora utilizou essa compra simulada para resolver questões com o Edital de Concorrência nº 001/2002, da qual consagrou-se vencedora, transferindo a execução dos serviços para a ECOFOR (sua controlada).";
>
> "Mas este imóvel é objeto de várias manipulações fictícias de operações de Compra e Venda, tendo, cada uma delas, uma funcionalidade própria em todo este planejamento tributário ora desmantelado pelo Fisco. Com a ***certeza prévia*** de que o imóvel pertence de direito e de fato à empresa JSM PARTICIPAÇÕES E EMPREENDIMENTOS LTDA, CNPJ Nº 00.430.365/000156, adquirido efetivamente junto à SUL DIESEL S/A, conforme Certidão do CRI competente, vejamos, ***passo a passo,*** as manipulações com o imóvel Terreno em Messejana (Sítio Mulungu):"
>
> > § "Em 02.01.2003, na escrituração da ***SUL DIESEL,*** esta empresa registra a venda do imóvel para a empresa ***JSM PARTICIPAÇÕES E EMPREENDIMENTOS LTDA, CNPJ Nº 00.430.365/000156,*** pelo valor de R$ 180.000,00, ***a prazo.*** O crédito a receber da JSM permanece na escrituração da SUL DIESEL, até sua incorporação pela empresa MAXIMAR, em 30.11.2004. Na contabilidade da MAXIMAR, esse crédito junto à JSM, permanece ainda em aberto, conforme saldo da Conta 11301.0001";

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 17/02/2015 por ANTONIO CARLOS GUIDONI FILHO, Assinado digitalmente em 20/02/2015 por JOAO OTAVIO OPPERMANN THOME, Assinado digitalmente em 17/02/2015 por ANTONIO CARLOS GUIDONI FILHO
Impresso em 23/02/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

> § "Em 13.01.2003, a ***RCA*** transfere por dação em pagamento, pelo valor de R$ 1.247.250,58, o imóvel para a ***Construtora Marquise,*** em contrapartida à aquisição das Faturas de Serviço emitidas pela Construtora, sacada contra o Município de Fortaleza, tal como já expusemos no Capítulo I deste TOMO. Não obstante, não há qualquer negócio jurídico prévio, ou com a SUL DIESEL ou com a JSM, que comprove a titularidade do imóvel dado em dação pela RCA (Sítio Mulungu), como sendo componente de seu próprio (da RCA) patrimônio imobiliário. Não há dados na contabilidade informando a transferência do imóvel da JSM para a RCA. A conclusão é inexorável: a RCA não poderia dar o Sítio Mulungu em dação de pagamento para a Construtora Marquise, simplesmente porque não era titular do bem";
>
> § "Em 15.04.2004, a ***Construtora Marquise*** vende o Sítio Mulungu para a ***SUL DIESEL*** pelo valor de R$ 1.100.000,00, a prazo.";

como ressaltado, em 02/01/2003 a Sul Diesel registrou a venda do imóvel para a JSM Participações Empreendimentos Ltda por R$ 180.000,00; todavia, o mesmo imóvel teria sido readquirido pela própria Sul Diesel no dia 15/04/2004 pela quantia de R$ 1.100.000,00, o que não se mostra plausível, factível, ou consonante com os fatos efetivamente praticados no mundo real dos negócios;

não bastasse esse fato, a sequência de operações imobiliárias envolvendo o Sítio Mulungu não parou nesta última operação; ao contrário, percorreu uma longa cadeia de eventos sucessórios sem qualquer substância, conforme a seguir discorrido:

> - em 16/04/2004 a Bex Internacional S/A adquire o imóvel da Maximar (sucessora da Sul Diesel) pela quantia de R$ 1.870.000,00;
>
> - em 19/04/2004 a Bex Internacional S/A vende o imóvel para a Xingu Empreendimentos Imobiliários Ltda por R$ 3.110.942,49;
>
> - em 03/05/2004 a Xingu Empreendimentos Imobiliários Ltda aliena o imóvel para a Construtora Marquise por R$ 3.619.052,02;
>
> - em 31/10/2005 a Construtora Marquise vende o imóvel para Marquise Empreendimentos S/A por R$ 3.619.052,02;
>
> - em 02/01/2006 a Marquise Empreendimentos S/A aliena o imóvel para a Ecofor Ambiental S/A pelo valor de R$ 3.619.052,02; e
>
> - em 31/01/2006 a Ecofor Ambiental S/A vende o imóvel para a Ortecal Ltda. por R$ 2.882.756,37.

Nesses moldes, um imóvel que tem como sua legítima proprietária a pessoa jurídica JSM Participações e Empreendimentos Ltda, conforme consta do Cartório de Registro de Imóveis, no período de 02/01/2003 a 31/01/2006 (aproximadamente três anos) foi objeto de 9 (nove) operações "de gaveta", não levadas a registro público, celebradas entre empresas pertencentes aos GRUPOS CEC e MARQUISE, ressaltando-se constar, dentre tais operações, aquela datada de 02/01/2003 em que o terreno fora vendido pela Sul Diesel para a JSM por R$ 180.000,00 e no ano seguinte, no dia 15/04/2004, retornaria ao imobilizado da Sul Diesel pela quantia de R$ 1.100.000,00, adquirido que fora da CONSTRUTORA MARQUISE. Pouco tempo depois, entretanto, no dia 03/05/2004 o imóvel voltaria ao acervo imobiliário da CONSTRUTORA MARQUISE por R$ 3.619.052,02, ou seja, a CONSTRUTORA MARQUISE o teria vendido por R$ 1,1 milhão e, na sequência, o teria adquirido de volta por R$ 3,6 milhões.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 17/02/2015 por ANTONIO CARLOS GUIDONI FILHO, Assinado digitalmente em 20/02/2015 por JOAO OTAVIO OPPERMANN THOME, Assinado digitalmente em 17/02/2015 por ANTONIO CARLOS GUIDONI FILHO
Impresso em 23/02/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

> Por entender que ditas operações ocorreram somente "no papel", tratando-se de meras simulações concebidas no bojo do planejamento tributário evasivo perpetrado entre as empresas dos GRUPOS CEC e MARQUISE, em proveito tributário exclusivo das pessoas jurídicas deste último conglomerado empresarial, a autoridade fiscal desconsiderou as operações e efetuou as glosas neste item tratadas."

Embora não se negue que a tradição de um imóvel pode ser feita por meio de instrumentos particulares de compra e venda celebrados em caráter irrevogável e irretratável, os quais, no caso, também tiveram sua autenticidade contestada pela Fiscalização por não ter sido comprovada sua contemporaneidade aos respectivos fatos, diga-se que a sucessão de operações como o mesmo imóvel entre as mesmas empresas em espaço relativamente curto de tempo, sem o respectivo registro no cartório de imóveis e sem a comprovação do pagamento efetivo, evidencia que estas (empresas) não pretendiam comprar e vender citado imóvel para seu aproveitamento, mas, ao contrário, o utilizaram para geração de custos recíprocos dedutíveis dos tributos incidentes sobre a renda.

No que se refere às glosas relativas aos outros 2 (dois) imóveis (apartamento 601 do Edifício Plancton e apartamento 903 do Edifício Scala Residence), diga-se que, a par de ter sido considerada matéria não impugnada em primeira instância, tais imóveis não teriam sido vendidos pela Contribuinte em data anterior à apropriação do respectivo custo, o que, de per si, já vedaria a dedutibilidade pretendida.

d.3. Glosa de Despesas Financeiras com Variações Monetárias, Juros, Multa e Ágio

Conforme sintetizado pelo acórdão recorrido, a Fiscalização procedeu glosas relativas a despesas financeiras, juros e multas, cujos valores decorreram de negócios jurídicos celebrados com as pessoas jurídicas RCA, Agropecuária Parente e Conce (item 3A do lançamento), Xingu e Mare (item 3B da autuação) e Rodolfo G. Moraes e Cia. Ltda (item 3C do auto de infração). Referidas operações foram desconsideradas pela autoridade fiscal que as teve por simuladas e tributou os valores levados em consideração pelo sujeito passivo na apuração do resultado contábil dos anos-calendário 2004, 2005 e 2006.

No tocante ao *item 3A do lançamento*, relativo a despesas geradas em decorrência de operações realizadas entre a Contribuinte e as pessoas jurídicas RCA International Commodities S/A, Agropecuária e Reflorestamento Parente S/A (sucessora da RCA) e Conce – Construtora Nacional Cearense S/A, a infração encontra-se relatada no Tomo II do TVF (fls. 391/1371).

Segundo a Fiscalização, as operações realizadas pela Contribuinte com empresas RCA Internacional Commodities S.A. e Agropecuária e Reflorestamento Parente S.A., não tinham causa jurídica, razão pela qual foi procedida a glosa das despesas financeiras respectivas (variação monetária de R$13.288,31, juros de mora de R$ 22.751,83 e multa financeira de R$284.751,05) e lavrado lançamento do Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF), objeto do processo nº 10380.728153/201097. Por sua vez, quanto à Conce - Construtora Nacional Cearense S/A, foi glosada despesa relativa à amortização de ágio na aquisição da respectiva participação societária no valor de R$ 276.503,00.

Cite-se, por sintetizar bem a questão, trecho do relatório do acórdão recorrido a respeito dos fatos, *verbis*:

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 17/02/2015 por ANTONIO CARLOS GUIDONI FILHO, Assinado digitalmente em 20/02/2015 por JOAO OTAVIO OPPERMANN THOME, Assinado digitalmente em 17/02/2015 por ANTONIO CARLOS GUIDONI FILHO
Impresso em 23/02/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

• no que diz respeito às glosas efetivadas nas operações com a RCA, originaram-se do contrato celebrado entre esta pessoa jurídica e a CONSTRUTORA MARQUISE, datado de 13/01/2003, pelo qual a ora impugnante promoveu a cessão da fatura de créditos por ela tituladas perante a Prefeitura Municipal de Fortaleza e, em troca, recebeu crédito de IRRF e, por dação em pagamento, o Terreno em Messejana (Sítio Mulungu), como já registrado em item anterior;

• a melhor compreensão das operações com as pessoas jurídicas Agropecuária Parente e Conce, contudo, exige a leitura atenta do Capítulo V do Tomo II do TVF, fls. 691/692;

- por meio de evento datado de 31/07/2004, documento às fls. 693/695, tem-se a cisão parcial da RCA, surgindo as seguintes pessoas jurídicas:

§ a Conce – Construtora Nacional Cearense S/A, que recebe da RCA "direitos creditórios" no montante de R$ 2.023.699,00 (R$ 347.822,00 do PIS NãoCumulativo e R$ 1.675.877,00 de Cofins NãoCumulativo);

§ a Fibra Construções e Edificações Ltda, que herda da RCA "direito creditório" referente ao IRRF no valor de R$ 2.300.000,00; e

§ a Forte Factoring Fomento Mercantil Ltda, que é destinatária de crédito ficto de IRRF no montante de R$ 2.128.642,00;

- segundo manifestado pela fiscalização, o objetivo desse evento foi segregar os créditos fiscais que a RCA alegava possuir de modo que, ao final de uma série de eventos sucessórios, favorecessem as empresas do GRUPO MARQUISE através da utilização dos créditos em compensações de obrigações correntes das pessoas jurídicas pertencentes a este grupo econômico;

- trinta dias após a cisão parcial, mais precisamente no dia 30/08/2004 (documento à fl. 700), a RCA foi incorporada pela Agropecuária Parente, data a partir da qual deixou de existir;

• em razão da incorporação, os créditos que a RCA detinha perante a CONSTRUTORA MARQUISE, decorrentes da cessão das faturas de serviço de limpeza pública, consoante contrato datado de 13/01/2003, revestiram-se em direitos da Agropecuária Parente;

• registre-se que além do contrato de 13/01/2003, celebrado entre a RCA e a CONSTRUTORA MARQUISE, dois aditivos contratuais foram entabulados;

- conforme relatado no Capítulo IV, fls. 684/685, o 1º (primeiro) aditivo contratual, de 15/03/2004, transmuda a transferência pura e simples do crédito de IRRF de R$ 2,3 milhões para obrigação de a RCA de pagar esta mesma quantia para a MARQUISE;

- a alteração contratual ocorreu, no entender das autoridades lançadoras, em razão da existência de disposição legal vedando transferência pura e simples do direito creditório para terceiro (art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996,

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 17/02/2015 por ANTONIO CARLOS GUIDONI FILHO, Assinado digitalmente em 20/02/2015 por JOAO OTAVIO OPPERMANN THOME, Assinado digitalmente em 17/02/2015 por ANTONIO CARLOS GUIDONI FILHO
Impresso em 23/02/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

CÓPIA

> e alterações posteriores), o que teria implicado na mudança da estratégia para aproveitamento dos "créditos";
>
> - assim é que em 15/09/2004 deu-se a incorporação da Fibra e em 16/09/2004 da Conce, sendo que em ambos os eventos a incorporadora foi a CONSTRUTORA MARQUISE, que passou a titular ditos "créditos" fictos; quanto à Forte Factoring, foi incorporada pela pessoa jurídica Capitalize Fomento Comercial Ltda, empresa pertencente ao GRUPO MARQUISE;
>
> - consta ainda do Capítulo VI, fls. 705/706, a celebração do 2º (segundo) aditivo contratual, de 01/11/2004, pelo qual "a Construtora desconta do valor total (R$ 6.438.323,57) de Fatura de Serviços 'cedidos', os pagamentos parciais *fragmentados* que ela houvera 'feito' até 31.10.2004 diretamente para a RCA, deixando consignado um saldo devedor, em 01.11.2004, de R$ 771.190,57, a serem 'pagos' à Agropecuária Parente, como sucessora da RCA";
>
> - "A liquidação deste restante deveria ser feita: a) ***parte em imóveis*** (discriminados conforme Cláusula SEGUNDA do Termo do 2º Aditivo), por dação em pagamento, num montante de R$ 459.135,00; ***parte em espécie*** (R$ 312.055,57), até 31.12.2004";
>
> Ante esses fatos, por entender se tratar de operações viciadas pela simulação, a fiscalização glosou as despesas financeiras contabilizadas pela autuada, decorrentes dos negócios jurídicos desconsiderados pela autoridade fiscal."

Novamente nessa parte a Contribuinte socorre-se de argumentos de forma, sobre a regularidade documental das operações, e imputa à RCA a responsabilidade por eventuais fraudes cometidas na geração dos créditos tributários adquiridos por meio da incorporação das empresas originadas da pessoa jurídica RCA.

Com razão o acórdão recorrido. Cite-se, por relevante, resumo da prática simulatória da Contribuinte no caso, *verbis*:

> • em 13/01/2003 a CONSTRUTORA MARQUISE e a RCA celebram contrato em que a primeira transfere direitos oriundos das faturas da Prefeitura de Fortaleza, pela prestação dos serviços de coleta domiciliar de resíduos sólidos, no valor de R$ 6,4 milhões, em troca de crédito de IRRF no valor de R$ 2,3 milhões e da dação em pagamento do Terreno em Messejana (Sítio Mulungu) pelo valor de R$ 1.247.250,58;
>
> • não bastasse o despropositado deságio (não levado em consideração no lançamento em razão da decadência), no que se refere ao Sítio Mulungu, referida operação já foi dissecada no presente julgado quando da apreciação das glosas processadas a título de custo dos imóveis vendidos onde foi comprovado, de forma insofismável, de operação simulada se tratar, o que já seria suficiente para demonstrar que os negócios jurídicos entabulados com a RCA estão indelevelmente viciados desde a sua origem, contaminando toda a longa cadeia de eventos deles decorrentes;
>
> • a fiscalização, contudo, não se limitou a este aspecto; ao contrário, demonstrou que em 31/07/2004 a RCA passou por uma cisão parcial da qual nasceram as pessoas jurídicas Conce, Fibra e Forte Factoring, todas recheadas de

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 17/02/2015 por ANTONIO CARLOS GUIDONI FILHO, Assinado digitalmente em 20/02/2015 por JOAO OTAVIO OPPERMANN THOME, Assinado digitalmente em 17/02/2015 por ANTONIO CARLOS GUIDONI FILHO
Impresso em 23/02/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

créditos fictos; registre-se, por relevante, que mencionados "créditos" se constituíam nos únicos ativos dos Balanços Patrimoniais das nascentes empresas;

- um mês depois da cisão parcial, mais precisamente no dia 30/08/2004, a RCA é incorporada pela Agropecuária Parente S/A, que a substitui nos direitos e nas obrigações perante a CONSTRUTORA MARQUISE;

- não muito depois, nos dias 15/09/2004 e 16/09/2004 respectivamente, a CONSTRUTORA MARQUISE incorpora a Fibra e a Conce; quanto à Forte Factoring é incorporada pela Capitalize Fomento Comercial Ltda, empresa do GRUPO MARQUISE;

- assim procedendo, a CONSTRUTORA MARQUISE e a Capitalize Fomento Comercial Ltda adquirem a titularidade dos malfadados créditos fictos, utilizados em compensações de obrigações tributárias correntes de suas responsabilidades;

- a propósito, as compensações efetivadas pela CONSTRUTORA MARQUISE com a utilização dos créditos originários da Conce e da Fibra (dentre outras origens), foram apreciadas por esta DRJ Fortaleza que, por meio dos Acórdãos de números 21.990, 21.991, 22.076 e 22.271 considerou tais compensações indevidas;

- conforme ementado naqueles processos, "Age com dolo no mínimo, eventual a pessoa jurídica que transmite DCOMP para extinguir débitos próprios, a despeito dos indícios graves, precisos e concordantes que apontam para a inexistência do direito creditório reclamado, havido por sucessão empresarial".

A par dos fatos acima narrados, é relevante também a circunstância de que a Fiscalização fez prova de que o contrato firmado pela Contribuinte com a RCA e seus aditamentos sequer foi cumprido pelas partes, sem qualquer reivindicação de lado a lado. A RCA jamais se beneficiou dos valores a que faria jus no respectivo contrato, ante a comprovação de saída fictícia de recursos da Contribuinte e do retorno ao seu caixa. Tal contrato foi utilizado apenas no contexto da geração e utilização de créditos fiscais fictícios, conforme narrado exaustivamente no Tomo I, Capítulos V, VI, IX e X[1] e Tomo II, Capítulos 1,

[1] No TOMO I do Termo de Verificação Fiscal, a Fiscalização narra diversas operações de compra e venda de imóveis fictas entre empresas do grupo CEC, formalizadas mediante instrumentos particulares de "Promessa de Compra e Venda de Imóveis", em que, em todos os casos apontados, o alienante foi obrigado a pagar multas elevadas por descumprimento contratual, as quais, por vezes, superavam o valor do próprio imóvel vendido. Desta forma, a compra e venda do imóvel se aperfeiçoava pela compensação entre o valor devido pelo comprador com o montante da multa que deveria ser paga pelo alienante.

Para ilustrar o caso, pede-se vênia para reproduzir a cláusula que constava no Instrumento de Promessa de Compra e Venda de fls. 246 e 247:
"PRIMEIRA: Tal como o possui, ou seja, a Outorgante Promitente Vendedora promete vender à Outorgante Promitente Compradora o imóvel antes descrito, fazendo-o pelo preço justo e acertado de R$ 8.800.000,00 (oito milhões e oitocentos mil reais), da seguinte forma:
(...)
SEGUNDA: Fica expressamente obrigada a Outorgante Promitente Vendedora a transferir a posse e propriedade do imóvel desembaraçado de quaisquer ônus para o Outorgante Promitente Compradora, fazendo-o no prazo de 180 (cento e oitenta) dias, contados da data deste Compromisso Particular de Compra e Venda.
Parágrafo primeiro: Em caso de descumprimento desta, a Outorgante Promitente Vendedora pagará sobre o valor do preço de venda, semestralmente, a Outorgante Promitente Compradora, 20% de multa em 1999, 15% em 2000, 25% em 2001 e 20% em 2002, valores estes acrescidos ainda, de 1% por mês de juros moratórios."

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 17/02/2015 por ANTONIO CARLOS GUIDONI FILHO, Assinado digitalmente em 20/02/2015 por JOAO OTAVIO OPPERMANN THOME, Assinado digitalmente em 17/02/2015 por ANTONIO CARLOS GUIDONI FILHO
Impresso em 23/02/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

2 e 3 do TVF. Note-se, ainda nesse particular, que as empresas resultantes da cisão da RCA, nada obstante a precária situação financeira da empresa cindida, não receberam qualquer passivo, mas tão-somente os pretensos créditos fiscais absorvidos pelas operações societárias (incorporações) posteriores.

Nesses termos, sejam as despesas financeiras decorrentes do relacionamento comercial entre a Contribuinte e RCA, sejam aquelas decorrentes das operações societárias subseqüentes, inclusive o ágio gerado na pretensa aquisição da Conce, devem ser desconsideradas para fins de dedutibilidade, porquanto decorrem de atos simulados e que não tiveram por fundamento a efetiva aquisição de participação societária, mas tão somente de créditos tributários irregularmente gerados nas citadas pessoas jurídicas.

O mesmo ocorre com as despesas financeiras decorrentes das operações societárias praticadas pela Contribuinte com as empresas do Grupo CEC, relativas ao *item 3B do lançamento,* porquanto realizadas com a mesma finalidade e os mesmos vícios daquelas realizadas com as empresas do Grupo RCA.

Sobre tais despesas, a Contribuinte restringe-se a afirmar que é terceira de boa-fé e que, se alguma responsabilidade tributária há, tal responsabilidade seria das empresas do Grupo CEC, pois teriam sido essas empresas as responsáveis pela prática de atos irregulares. Tal alegação é improcedente pois, a uma, como se disse, o caso não versa sobre responsabilidade tributária, mas glosa de despesas da Contribuinte na apuração de seus tributos; e, a duas, pois a Fiscalização comprovou o interesse, conivência e participação da Contribuinte na sistemática de geração e utilização dos créditos tributários artificialmente criados.

A infração referida no *item 3C do lançamento* está narrada no Tomo V do TVF, às fls. 2762/2823. Analisando uma das operações de compra e venda de créditos de IPI, a Fiscalização conclui que (fls. 2.763):

> "Em 22.11.2006, na escrituração da Construtora Marquise, a Conta 613401 PERDAS POR CRÉDITOS é debitada pelo valor de R$ 1.181.158,85, sendo depois encerrada contra Resultado do Exercício de 2006.

Analisando-se tais contratos, a Fiscalização conclui que: "as declarações de vontade apostas nos instrumentos contratuais são todas relativas a negócios inexistentes de fato e simulados quanto ao objeto e a causa. A inconsistência dos termos do Contrato chega ao ponto, de se exigir a transferência (no Cartório de Registro de Imóveis) de titularidade do imóvel para o adquirente, quando este, sequer, houvera pago a entrada a que seria obrigado desde logo. Mas o maior absurdo dos Contratos é a cláusula previsora de MULTAS impostas, desde logo, ao alienante em benefício do adquirente, se aquele não cumprisse a obrigação de transferência do imóvel, não obstante a pendência do pagamento do preço. E note que estas 'MULTAS' variam entre o patamar de mais de 100% (cem por cento) e pouco menos de 100% (cem por cento) do valor da venda.Como dissemos, dois pontos são sintomáticos nos Contratos de Promessa de Compra e Venda de Imóveis: a incidência de MULTAS e sua entabulação a Prazo, sem qualquer pagamento em tempo algum".

Em adição a tais contratos, o alienante sujeito ao pagamento da referida multa, apresentou DIRF, muitas vezes a destempo, a fim de demonstrar valor a título de IRRF sobre os valores das multas.Tal IRRF sequer era recolhido ao Erário federal.

As empreses beneficiárias das multas, por sua vez, se apropriavam dos créditos de IRRF e eram sujeitas a cisões seguidas de incorporações, tendo como parcela cindida, justamente, os créditos tributários. Tal parcela cindida era incorporada pela CONSTRUTORA MARQUISE e outras empresas do Grupo MARQUISE.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 17/02/2015 por ANTONIO CARLOS GUIDONI FILHO, Assinado digitalmente em 20/02/2015 por JOAO OTAVIO OPPERMANN THOME, Assinado digitalmente em 17/02/2015 por ANTONIO CARLOS GUIDONI FILHO
Impresso em 23/02/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

> Sendo diligente, ao Fisco cumpriu requisitar ao contribuinte a documentação de respaldo das referidas perdas financeiras.
>
> O contribuinte responde com a anexação de diversos Instrumentos Contratuais, denominados 'Contrato Particular de Cessão de Créditos Tributários Federais', celebrados junto à empresa RODOLFO G MORAES & CIA LTDA, todos entre os meses de junho a novembro de 2002.
>
> A análise do objeto dos Contratos revelou a negociação privada envolvendo supostos 'Créditos Presumidos de IPI', pelos quais a empresa RODOLFO G MORAES & CIA LTDA, arvorando-se detentora de créditos fiscais daquela natureza, simplesmente os 'vende' à Construtora Marquise, que os 'teria comprado' pelo valor de face do crédito, com a aplicação de um deságio de 10% (dez por cento). Ou seja, do valor do crédito presumido de IPI, pelo qual a empresa RODOLFO G MORAES & CIA LTDA, alegava ser detentor, a Construtora negociara a aquisição e 'teria pago' àquela empresa, 90% do total do crédito presumido de IPI que ela alegava possuir.
>
> Mas, uma vez indeferida pela DRF/FOR a alegação da existência de créditos presumidos de IPI, então mantidos pela empresa RODOLFO G MORAES & CIA LTDA. voltava-se a Construtora Marquise contra o Fisco, imputando-lhe o gravame da dedutibilidade do negócio mal gerenciado com a empresa 'vendedora' de créditos fiscais de IPI.
>
> Também a impossibilidade legal de que débitos próprios pudessem ser compensados, de forma direta e imediata, com créditos de terceiros constituiu motivo para que os contratos particulares com a empresa RODOLFO G MORAES & CIA LTDA não tivesse êxito.
>
> É nesse contexto circunstancial e legal que o Fisco deve enfrentar a conduta do contribuinte que levou a débito de Resultado do Exercício os valores 'supostamente' entregues ao cedente (a empresa RODOLFO G MORAES & CIA LTDA) pela aquisição lograda dos créditos fiscais presumidos de IPI.
>
> De pronto se observa a natureza indedutível destas supostas 'Perdas Financeiras', sendo indiferente se houve ou não, ingresso em juízo para recuperá-las."

Contra a acusação fiscal a Contribuinte alega que as despesas em referência seriam dedutíveis, a teor do art. 9º da Lei n. 9.430/96, pois decorreriam de "operação normal da Companhia" e teriam sido observados os requisitos estabelecidos na IN n. 93/97 para tal finalidade.

Aqui também não procede a defesa da Contribuinte. A uma, pois conforme o disposto no art. 74 da Lei n. 9430/96, a compensação de tributos federais apenas pode ser realizada mediante encontro entre créditos e débitos tributários do mesmo contribuinte, não sendo admitida a compensação de débitos próprios com créditos admitidos de terceiros. Tal circunstância retira, de per si, a natureza "operacional" da respectiva despesa, pois, a par de não poder ser utilizado para compensação tributária, a Contribuinte não tem por objeto social a administração de recebíveis próprios e adquiridos de terceiros. O art. 9º da Lei n. 9430/96, por sua vez, admite apenas a dedutibilidade da perda no recebimento de créditos decorrentes das atividades da pessoa jurídica.

A duas, pois se constata do teor da acusação fiscal que não haveria prova sequer que tais créditos tenham sido pagos pela Contribuinte aos respectivos beneficiários. Note-se, no particular, que a Fiscalização insere sempre "entre aspas" expressões que se

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 17/02/2015 por ANTONIO CARLOS GUIDONI FILHO, Assinado digitalmente em 20/02/2015 por JOAO OTAVIO OPPERMANN THOME, Assinado digitalmente em 17/02/2015 por ANTONIO CARLOS GUIDONI FILHO
Impresso em 23/02/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

referem ao pretenso pagamento do crédito adquirido pela Contribuinte para as pessoas jurídicas pessoas jurídicas Rodolfo G. Moraes & Cia Ltda. e CEC Internacional S/A.

d.4. Glosas de Despesas com Variações Monetárias Passivas (Item 04 do AI)

A infração relativa à glosa de despesas com variações monetárias passivas decorrentes de operações de aquisição dos imóveis Terreno no Distrito Industrial, Terreno em Massejana (Sítio Mulungo) e Loja 106 Avenida Shopping encontra-se narrada no Tomo III do TVF, fls. 1372/1935. Tais operações, a par de viabilizarem a criação de créditos de IRRF passíveis de compensação, também ocasionaram o registro no resultado da Contribuinte de despesas com variações monetárias e juros. Neste ponto, cite-se trecho do TVF, *verbis*:

> "Também no grupo desta primeira infração (Pagamento Sem Causa ou a Beneficiário Não-Identificado), devem ser incluídos os 03 (três) valores dos lançamentos a débito na conta 2141149 PC/OUTRA CONTAS A PAGAR – XINGU ADM E PART S/A, listados na Planilha Anexa respectiva, por terem a mesma natureza. Esses valores são: em 02.02.2006. – R$ 75.000,00; em 16.02.2006 – R$ 93.122,36; e em 21.02.2006 – R$ 48.350,98.
>
> Já quanto à segunda infração, concernentes à Glosa dos Encargos Financeiros que incidiram sobre as dívidas de natureza simulada – porque todas elas centradas no ponto cardeal da captura de créditos fiscais fictícios que resultaram em cisões das empresas do Grupo CEC, a partir de Contratos simulados com imóveis – apresentamos as Planilhas anexas resumidas das Contas 711203 DESPESAS FINANCEIRAS/ VARIAÇÃO MONETÁRIA PASSIVA e 711307 DESPESAS FINANCEIRAS/JUROS PAGOS OU INCORRIDOS/JUROS SOBRE FORNECEDORES, nas quais tomamos os somatórios de encargos levados contra Resultado do Exercício dos anos-calendário 2004, 2005 e 2006."

Referidas operações foram tidas por simuladas pela Fiscalização pelo fato de apresentarem as mesmas características das operações imobiliárias acima tratadas, quais sejam: "*operações a prazo, sem qualquer fluxo de numerário, alcançando bens recém-vendidos em operações anteriores, mas sempre com o detalhe que não poderia faltar, que era a fertilidade para gerar créditos fictícios de tributos federais*" (fls. 1373). Em consequência da artificialidade das operações que as originaram, as variações monetárias passivas foram objeto de glosa pela Fiscalização.

Em sua defesa, a Contribuinte reitera linha de argumentação no sentido de que, se fraude houve, teria sido praticada pelas empresas do Grupo CEC, razão da impossibilidade de serem glosadas as despesas correspondentes.

Em que pesem seus argumentos, o recurso também não merece provimento nessa parte.

Conforme se depreende do exame dos autos, as diversas operações relativas a aquisições de imóveis entre empresas do grupo CEC, como se verifica às fls. 239 a 241, "Contrato Particular de Promessa de Compra e Venda de Imóvel" entre a Empresa IRACEMA FLORESTAMENTO E REFLORESTAMENTO LTDA. e a RCA INTERNATIONAL, resultaram em créditos de IRRF e PIS/COFINS para esta última empresa. Após tais operações, a RCA INTERNATIONAL foi cindida, tendo os referidos créditos tributos sido incorporados por empresa do Grupo MARQUISE.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 17/02/2015 por ANTONIO CARLOS GUIDONI FILHO, Assinado digitalmente em 20/02/2015 por JOAO OTAVIO OPPERMANN THOME, Assinado digitalmente em 17/02/2015 por ANTONIO CARLOS GUIDONI FILHO
Impresso em 23/02/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

O mesmo aconteceu com contratos particulares firmados entre as empresas BRASIL EXPORTAÇÃO DE CASTANHAS e a CANAVIEIRA FLORESTAMENTO E REFLORESTAMENTO S.A. (fls. 246 a 248); e CEC INTERNATIONAL e XINGU COM. ATAC. E VAREJISTA (fls. 253 a 256).

Conforme fluxogramas constantes nas fls. 269 a 271, a CONSTRUTORA MARQUISE, a CAPITALIZE e a ECOFOR (todas empresas do Grupo MARQUISE) incorporaram empresas originadas de cisões das empresas RCA INTERNACIONAL, CANAVIEIRA/ PANAGRA E XINGU EMPREENDIMENTOS IMOBILIÁRIOS, passando a deter os créditos tributários de PIS/COFINS e IRRF que eram de titularidade das empresas incorporadas.

Verifica-se, ainda, a apresentação de DIRFs para a formalização de créditos de IRRF após anos da ocorrência do fato gerador, como por exemplo, a DIRF apresentada em 30/09/2003 (fls. 249), pela empresa BRASIL EXPORTAÇÃO DE CASTANHAS, referente a retenções de IRRF, em virtude do pagamento de supostas multas à PANAGRA (sucessora da CANAVIEIRA), ocorridas no ano-calendário de 1999. No mesmo ano da apresentação da DIRF, a PANAGRA foi cindida e os créditos fiscais de IRRF (parcela cindida) foram incorporados à CONSTRUTORA MARQUISE (fls. 270).

Em suma, conforme comprovado pela Fiscalização nos diversos Tomos que compõem o Termo de Verificação Fiscal, as operações imobiliárias em referência não tinham efetiva substância econômica e foram realizadas exclusivamente para geração de créditos compensáveis. Tais operações envolviam bens recém adquiridos em operações circulares entre as empresas dos Grupos Econômicos citados, realizadas sem fluxo de numerário, a prazo determinado, ordinariamente descumprido para a geração das multas contratuais sujeitas ao IRRF, que sistematicamente também não era pago pela respectiva fonte pagadora, apesar de informado em DIRF.

Não se trata de negócio jurídico isolado entre empresas do Grupo MARQUISE e Grupo CEC, mas de diversas operações imobiliárias, com as mesmas características, que culminaram na incorporação das empresas dos Grupos RCA e CEC para a apropriação de créditos fiscais pelas empresas do Grupo Marquise.

Diante de todos os fatos acima narrados, é improcedente a alegação de que a Contribuinte não tenha participação efetiva nas operações imobiliárias citadas, já que essas, indubitavelmente, lhe beneficiaram diretamente pela criação de créditos fiscais pretensamente compensáveis e despesas que reduziram indevidamente o seu lucro real.

Por tais fundamentos, mantém-se as glosas apontadas pela Fiscalização para fins de dedutibilidade do IRPJ.

e. Lançamento Reflexo CSLL

Sustenta a Contribuinte que, mesmo se superados seus argumentos sobre a dedutibilidade das despesas acima para fins de apuração da base de cálculo do IRPJ, ainda assim o lançamento de CSLL seria improcedente, pois não poderia ser aplicada à CSLL a mesma fundamentação legal aplicada ao IRPJ em relação à verificação da necessidade e usualidade das despesas para fins de dedução, conforme dispõe o art. 299 do RIR/99, cuja matriz legal é o art. 47 da Lei nº 4.506/64.

Nesse ponto, o acórdão recorrido manteve o lançamento da CSLL sob o fundamento de que o art. 13 da Lei nº 9.249/95, ao fazer referência ao art. 47 da Lei nº 4.506,

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 17/02/2015 por ANTONIO CARLOS GUIDONI FILHO, Assinado digitalmente em 20/02/2015 por JOAO OTAVIO OPPERMANN THOME, Assinado digitalmente em 17/02/2015 por ANTONIO CARLOS GUIDONI FILHO
Impresso em 23/02/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

teria estendido à CSLL a regra de verificação da necessidade e usualidade da despesa. Confira-se:

> "Ressalte-se que no âmbito do então 1º Conselho de Contribuintes a decisão deu-se por maioria, vencido o Relator originário do processo que entendera pela indedutibilidade da despesa, considerada desnecessária, tanto para o IRPJ, quanto para a CSLL.
>
> Para a melhor compreensão do decisum, transcreve-se parte do voto vencido:
>
> A alegação de que a empresa estaria impedida de prosseguir em suas atividades — de prestadora de serviços a órgãos públicos caso não assumisse as dívidas dos sócios majoritários, o que lhe traria restrições cadastrais no Cadin e no Cadastro do Bacen, entre outros, pode até justificar a ação da recorrente, mas de forma alguma confere à despesa as características exigidas pela lei fiscal para a sua dedutibilidade na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL. Não se trata, definitivamente, de despesa usual e normal na espécie de negócio desenvolvido pela empresa, nem está relacionada com as receitas submetidas à tributação. (destaques de nossa autoria)
>
> A situação àquela ocasião enfrentada em tudo se assemelhava à ora discutida. Em ambas, resta patente não se tratar de despesa usual e normal para a atividade operacional da impugnante, dessa motivação advindo a glosa da fiscalização, tanto para o IRPJ quanto para a CSLL, procedimento entendido como correto para autoridade julgadora de primeira instância e pelo Relator originário que, como visto, foi vencido por maioria, restando consignado no voto vencedor a ementa trazida aos autos pela impugnante. Prevaleceu entendimento segundo o qual 'a base de cálculo da contribuição, segundo o § 1º do art. 2º da Lei nº 7.689/88, é o lucro líquido do exercício, com os ajustes previstos na letra 'c' do citado parágrafo, ajustes estes que não têm aplicação no caso concreto'.
>
> Ocorre que a decisão foi objeto de recurso da Fazenda Nacional e, ao ser apreciado na Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), mais uma vez foi decidido por maioria, tendo o voto vencedor, proferido pelo eminente Conselheiro Alberto Pinto Souza Júnior, sido ementado nos seguintes termos:
>
> Acórdão nº 9101001.312, de 25/04/2012 – CSRF
>
> CSSL. DESPESAS DESNECESSÁRIAS. NÃO DEDUTIBILIDADE. Se fosse paramanter o art. 47 da Lei nº 4.506/64 aplicável apenas para o IRPJ, não necessitava o legislador fazer referência a ele no caput do art. 13 da Lei nº 9.249/95, mesmo porque, ao vedar a dedutibilidade de algumas despesas, não estaria a regra do art. 13 derrogando a norma de caráter principiológico do art. 47. Fica, clara, a intenção do legislador de submeter a CSLL às disposições do art. 47 da Lei nº 4.506/64.
>
> Como observado, prevaleceu entendimento segundo o qual as despesas consideradas desnecessárias não devem reduzir o resultado da CSLL. Na fundamentação do voto vencedor foi trazido à baila o art. 13 da Lei nº 9.249, de 1995, litteris:
>
> [...]
>
> No entendimento do Relator do voto vencedor, além das vedações expressamente consignadas pelo art. 13 da Lei nº 9.249, de 1995, aplica-se à CSLL o disposto no art. 47 da Lei nº 4.506, de 1964, que corresponde exatamente à matriz

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 17/02/2015 por ANTONIO CARLOS GUIDONI FILHO, Assinado digitalmente em 20/02/2015 por JOAO OTAVIO OPPERMANN THOME, Assinado digitalmente em 17/02/2015 por ANTONIO CARLOS GUIDONI FILHO
Impresso em 23/02/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

> legal do art. 299 do Regulamento do Imposto de Renda, a estabelecer que somente poderão se consideradas como necessárias 'as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa'"

Com a devida vênia do entendimento em sentido contrário, o fundamento adotado pelo acórdão recorrido não merece prevalecer, pois o art. 13 da Lei nº 9.249/95 é específico às despesas nele arroladas e não impõe equiparação das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL. *Verbis*:

> *"Art. 13. Para efeito de apuração do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido, são vedadas as seguintes deduções, independentemente do disposto no art. 47 da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964:*
>
> *I - de qualquer provisão, exceto as constituídas para o pagamento de férias de empregados e de décimo-terceiro salário, a de que trata o art. 43 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com as alterações da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995, e as provisões técnicas das companhias de seguro e de capitalização, bem como das entidades de previdência privada, cuja constituição é exigida pela legislação especial a elas aplicável; (Vide Lei 9.430, de 1996)*
>
> *II - das contraprestações de arrendamento mercantil e do aluguel de bens móveis ou imóveis, exceto quando relacionados intrinsecamente com a produção ou comercialização dos bens e serviços;*
>
> *III - de despesas de depreciação, amortização, manutenção, reparo, conservação, impostos, taxas, seguros e quaisquer outros gastos com bens móveis ou imóveis, exceto se intrinsecamente relacionados com a produção ou comercialização dos bens e serviços;*
>
> *IV - das despesas com alimentação de sócios, acionistas e administradores;*
>
> *V - das contribuições não compulsórias, exceto as destinadas a custear seguros e planos de saúde, e benefícios complementares assemelhados aos da previdência social, instituídos em favor dos empregados e dirigentes da pessoa jurídica;*
>
> *VI - das doações, exceto as referidas no § 2º;*
>
> *VII - das despesas com brindes."*

Segundo os expressos termos do art. 13 da Lei n. 9.249 acima citado, o legislador pretendeu evidenciar que, independentemente de serem despesas necessárias e usuais às atividades da empresa, os gastos com brindes, despesas de alimentações dos sócios etc. não seriam dedutíveis da apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, o que não quer dizer que a regra de necessidade e usualidade prevista no art. 47 da Lei nº 4.506/64 deve ser estendida para todas as despesas dedutíveis da CSLL.

Como se sabe, o IRPJ encontra respaldo constitucional no art. 153, III da Constituição Federal, enquanto que a CSLL tem previsão constitucional no art. 195, alínea "c" da Carta Magna. A base de cálculo do IRPJ é a renda, o que, no caso das pessoas jurídicas sujeitas ao lucro real, é calculada a partir do lucro líquido contábil, acrescida ou diminuída das adições e exclusões prescritas em lei própria e específica do IRPJ. Por sua vez, a CSLL tem

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 17/02/2015 por ANTONIO CARLOS GUI DONI FILHO, Assinado digitalmente em 20/02/2015 por JOAO OTAVIO OPPERMANN THOME, Assinado digitalmente em 17/02/2015 por ANTONIO CARLOS GUI DONI FILHO
Impresso em 23/02/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

como base de cálculo o lucro líquido, também ajustado mediante adições e exclusões prescritas na lei específica, de regência da CSLL.

Apesar da similaridade das bases de cálculo, em observância ao princípio da estrita legalidade, é vedada a determinação da base de cálculo de um determinado tributo com base na legislação de outro. Não é possível aplicar as regras de determinação da base de cálculo (aspecto quantitativo do fato gerador) do IRPJ à CSLL, salvo se houvesse lei em sentido estrito que determinasse o ajuste na base de cálculo respectiva. Note-se, no ponto, que a própria COSIT ressaltou a diferença entre as bases de cálculo dos tributos lançados, conforme recente Solução de Divergência n. 39, de 30.12.2013, *verbis*:

> "O art. 57 da Lei nº 8.981, de 1995, que determina a aplicação à CSLL das 'mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas' é indicado para o contribuinte das duas espécies tributárias. No intuito de racionalizar procedimentos, o art. 57 estabelece critérios comuns de apuração do IRPJ e da CSLL. **Isso é válido para critérios operacionais de apuração, mas não para definir regras de incidência**. Embora espécies distintas, com fatos geradores distintos (o da CSLL é o lucro e o do IRPJ é a renda), o contribuinte do IRPJ é, em regra, contribuinte da CSLL. Porém, o inverso não acontece: as entidades a que se referem as alíneas b e c do inciso VI do art. 150 da Constituição são imunes do pagamento do IRPJ, mas não da CSLL." (grifou-se)

Tal entendimento encontra respaldo em jurisprudência desse Tribunal Administrativo, conforme precedente abaixo de relatoria deste Relator, *verbis*:

> "CSLL. DEDUÇÃO. DESPESAS DESNECESSÁRIAS. Inexiste previsão legal para que se exija a adição à base de cálculo da CSLL consideradas indedutíveis pela legislação do IRPJ. O art. 47 da Lei n. 4.506/64 dispõe, apenas para a determinação do lucro real, que as despesas cuja dedução é admitida sejam aquelas necessárias à atividade ou à manutenção da fonte produtora do sujeito passivo. O art. 57 da Lei n 8.981/95 ressalva a manutenção da base de cálculo da CSLL nos modos em que prevista na legislação específica, inexistindo, portanto, identidade entre a base de cálculo da CSLL e a do IRPJ. (Acórdão nº 1201000.285)"

A fundamentação supra, contudo, não socorre a Contribuinte. Tal assertiva decorre do fato de que as despesas ora glosadas tiveram sua dedutibilidade negada para fins de IRPJ não apenas por força de alegada desnecessidade ou não usualidade, na forma do art. 299 do RIR/99. Tais despesas, em verdade, foram glosadas também pelo fato de serem consideradas inexistentes pela Fiscalização e por este Relator, considerando-se que as operações que as originaram não ocorreram de fato e/ou na tiveram mínima fundamentação ou propósito econômico e, especialmente, não foram acompanhadas da comprovação do efetivo fluxo financeiro de recursos entre as partes contratantes.

Considerando que o ponto de partida para o cálculo da CSLL é o lucro líquido contábil, a glosa deve ser mantida, não em virtude de serem despesas não necessárias, mas sim, como fartamente demonstrado pela Fiscalização, em função de serem despesas inexistentes.

Rejeita-se, pois, o recurso voluntário também nesse particular.

f. Da preliminar de decadência e da penalidade qualificada

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 17/02/2015 por ANTONIO CARLOS GUIDONI FILHO, Assinado digitalmente em 20/02/2015 por JOAO OTAVIO OPPERMANN THOME, Assinado digitalmente em 17/02/2015 por ANTONIO CARLOS GUIDONI FILHO
Impresso em 23/02/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Argui a Contribuinte que parte dos créditos tributários lançados estariam decaídos, em vista do quanto disposto no art. 150, § 4º do CTN, segundo o qual, nos casos de tributos sujeitos ao lançamento por homologação, o direito do Fisco de constituir créditos extingue-se em 5 (cinco) anos contados da data do respectivo fato gerador.

O acórdão recorrido rejeitou a preliminar suscitada pela Contribuinte, sob o fundamento de que o art. 150, § 4º do CTN não se aplica às hipóteses em que **(a)** não tenha havido recolhimento antecipado do tributo ou **(b)** tenha sido comprovada pela Fiscalização a ocorrência de simulação, dolo ou fraude pelo contribuinte, situação essa verificada no caso.

No caso, conforme reconhecido linhas acima, a Fiscalização demonstrou de forma suficiente a prática de atos simulados pela Contribuinte e empresas com as quais firmou os negócios jurídicos relacionados nesse processo. Tais atos tiveram por finalidade precípua, senão única, de permitir à Contribuinte utilizar-se (indevidamente) de créditos fiscais e reduzir (ilegitimamente) a base de cálculo de seus tributos pela apropriação de custos e/ou despesas inexistentes. Como bem ressaltado pelo acórdão recorrido, "*tem-se que os fatos antes coligidos revestem-se da categoria de indícios graves, precisos e convergentes no sentido de provar que as operações desconsideradas pela fiscalização não se mostraram revestidas de substância, de materialidade, tratando-se de atos simulados, pelo que andou bem o agente do fisco ao promover as glosas dos valores indevidamente deduzidos do resultado da pessoa jurídica"*.

Em situações de simulação, (a) aplica-se o art. 173, I do CTN para verificação do decurso do prazo decadencial dos lançamentos. Subsumido o caso concreto à norma, não há em decadência dos tributos lançados; e (b) impõe-se a aplicação da multa de ofício em seu percentual majorado, nos termos do art. 44, § 1º da Lei nº 9.430/96.

Por tais fundamentos, rejeita-se a preliminar de decadência e os argumentos aduzidos pela Contribuinte contra a imposição de penalidade de ofício qualificada, na forma do art. 44 da Lei n. 9.430/96.

(iii) Conclusões

Por todo o exposto, orienta-se voto no sentido de (a) conhecer do recurso de ofício para negar-lhe provimento e (b) conhecer do recurso voluntário para rejeitar a preliminar de decadência e, no mérito, negar-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

ANTONIO CARLOS GUIDONI FILHO - Relator

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 17/02/2015 por ANTONIO CARLOS GUIDONI FILHO, Assinado digitalmente em 20/02/2015 por JOAO OTAVIO OPPERMANN THOME, Assinado digitalmente em 17/02/2015 por ANTONIO CARLOS GUIDONI FILHO
Impresso em 23/02/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA