



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO**

**Processo nº** 10380.726199/2010-14  
**Recurso nº** Voluntário  
**Acórdão nº** 2202-003.388 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 11 de maio de 2016  
**Matéria** IRRF - pagamentos sem causa  
**Recorrente** ECOFOR AMBIENTAL S/A  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF**

Exercício: 2007

PAGAMENTO SEM CAUSA E/OU A BENEFICIÁRIO NÃO IDENTIFICADO. SUJEITO PASSIVO.

O sujeito passivo da obrigação tributária no caso de pagamento sem causa e/ou a beneficiário não identificado (art. 61 da Lei 8.981/95) é o contribuinte que efetua o pagamento.

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. NEGÓCIO JURÍDICO INDIRETO. SIMULAÇÃO.

A simulação existe quando a vontade declarada no negócio jurídico não se coaduna com a realidade do negócio firmado. O fato gerador decorre da identificação da realidade e dos efeitos dos fatos efetivamente ocorridos, e não de vontades formalmente declaradas pelas partes contratantes.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. SIMULAÇÃO. EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE.

A prática da simulação com o propósito de dissimular, no todo ou em parte, a ocorrência do fato gerador do imposto, caracteriza a hipótese de qualificação da multa de ofício, nos termos do art. 44, II, da Lei nº 9.430, de 1996.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, pelo voto de qualidade, rejeitar as preliminares e, no mérito, negar provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Junia Roberta Gouveia Sampaio, Martin da Silva Gesto e Dilson Jatamy Fonseca Neto, que deram provimento.

*Assinado digitalmente*

MARCO AURÉLIO DE OLIVEIRA BARBOSA - Presidente e Relator.

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Marco Aurélio de Oliveira Barbosa (Presidente), Junia Roberta Gouveia Sampaio, Dilson Jatahy Fonseca Neto, Martin da Silva Gesto, Marcio de Lacerda Martins (Suplente convocado) e Marcio Henrique Sales Parada.

## **Relatório**

Por bem resumir os fatos ocorridos até a decisão de primeira instância, reproduzo o relatório do Acórdão nº 08-23.974, da Terceira Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Fortaleza (CE) - DRJ/FOR.

*Trata-se de ação fiscal contendo no pólo passivo da relação jurídico-tributária a pessoa jurídica ECOFOR AMBIENTAL S/A (pertencente ao grupo empresarial da CONSTRUTORA MARQUISE), ao final do qual foi constituído crédito tributário correspondente ao imposto de renda retido na fonte (IRRF) no montante de R\$ 4.934.903,28 (quatro milhões, novecentos e trinta e quatro mil, novecentos e três reais e vinte oito centavos).*

*A auditoria-fiscal, relativa aos anos-calendário 2004, 2005 e 2006, foi determinada pelo Mandado de Procedimento Fiscal nº 0310100-2009-01455-8, iniciando-se em 14/12/2009 mediante a apresentação de termo próprio, fls. 26/28, contendo a determinação para a apresentação, no prazo de 20 (vinte) dias, dos seguintes documentos (dentre outros):*

1 - Contrato de Aluguel de Veículos e Equipamentos celebrados com a empresa LOCAMAR LOCADORA DE VEÍCULOS LTDA, cujas despesas /custos estão escriturados na Conta 621402 / Custo de Produção / Custo de Operação / Utilização de Bens e Serviços / Aluguéis de Equipamentos, bem como os comprovantes de pagamento das referidas despesas conforme lançamentos em 31 de julho, no valor de R\$ 497.500,00; e em 31 de Agosto; 30 de setembro; 31 de outubro; 30 de novembro e 31 de dezembro de 2004, estes no valor de R\$ 539.500,00 cada;

2 - Idem para os pagamentos realizados nos anos de 2005 e 2006, conforme a movimentação da referida Conta 621402;

[...]

4 - Contrato de Mútuo Escriturado na Conta 214128 / Passivo Circulante / Outras Contas a Pagar / LOCAMAR LOCADORA DE VEÍCULOS LTDA, bem como os comprovantes dos lançamentos efetivados nas datas indicadas pela autoridade fiscal;

[...]

5 - Comprovação documental do lançamento realizado na Conta 223201 / PASSIVO EXIGÍVEL LONGO PRAZO / OUTROS MÚTUOS / BEX INTERNACIONAL S/A, em 31/01/2006, no valor de R\$ 7.135.595,27;

6 - Comprovação documental do lançamento realizado na Conta 223201 / PASSIVO EXIGÍVEL LONGO PRAZO/OUTROS MÚTUOS / BEX INTERNACIONAL S/A, em 31/01/2006, no valor de R\$ 7.135.595,27. Apresentar o Contrato de Mútuo e os documentos de pagamento do preço acima referido, bem como os de liquidação dessa obrigação para com a BEX INTERNACIONAL;

[...]

*Em documento datado de 27/01/2010, fl. 32, a fiscalizada solicitou a prorrogação do prazo estabelecido no Termo de Início. Em resposta, o representante do fisco concedeu 10 (dez) dias adicionais. Novas demandas de alargamento de prazo foram postuladas em 12/02/2010, fl. 33, e em 22/02/2010, fl. 34. Neste último documento foi afirmado que a resposta seria apresentada no dia 26/02/2010.*

*Em 17/03/2010 deu-se a apresentação parcial da documentação, fls. 36/37, ocasião em que foi afirmado que no dia 31/03/2010 haveria a complementação do documentário faltante. Nova apresentação parcial ocorreu em 08/04/2010, fls. 38/39. Dessa feita, restaram sem atendimento os itens 3, parte do 4, 8 e 9.*

*No dia 17/06/2010 novo Termo de Intimação Fiscal foi apresentado ao representante legal da pessoa jurídica, fls. 41/42, contendo a determinação para a apresentação, dentre outros, dos documentos a seguir especificados:*

1 - Documentos originais (todas as respectivas Notas Fiscais de Serviços – 1ª via) que comprovem os lançamentos contábeis referentes a Despesas de Aluguel Equipamentos, conforme escriturado na Conta 621402 CUSTO DE PRODUÇÃO / CUSTO OPERAÇÃO / UTILIZAÇÃO DE BENS E SERVIÇOS / ALUGUEIS DE EQUIPAMENTOS, nos anos-calendário de 2004, 2005 e 2006;

2 - Via completa do Contrato Administrativo de Prestação de Serviços de Limpeza Urbana (documento original) celebrado entre a Prefeitura Municipal de Fortaleza e a Ecofor Ambiental S/A vigente nos anos calendário de 2004, 2005 e 2006, abrangendo, inclusive, os eventuais Aditivos formalizados no tempo;

3 - Instrumento Contratual que admitiu a Ecofor Ambiental S/A como sucessora da Construtora Marquise S/A na titularidade da prestação de serviços de limpeza urbana para a Prefeitura Municipal de Fortaleza;

4 - Vias originais das Notas Fiscais / Fatura de Serviço de Limpeza emitidas pela Ecofor Ambiental S/A contra a Prefeitura Municipal de Fortaleza anos de 2004 e 2005, acompanhadas dos comprovantes originais dos efetivos pagamentos (créditos bancários) realizados pelo órgão público devedor;

[...]

*Nada tendo sido apresentado, em 30/07/2010 veio a lume o Termo de Intimação nº 5, fls. 45/46, formalizado nos seguintes termos:*

1 - Fica reiterado o Termo de Intimação nº 04 onde deve o contribuinte apresentar de imediato os documentos e respostas nele solicitadas;

2 - Considerando que a ECOFOR AMBIENTAL S/A fora participante da Licitação promovida pela Prefeitura Municipal de Fortaleza para a escolha da empresa que seria a titular da prestação de serviços de limpeza urbana, conforme Concorrência Pública sob o nº 001/2002;

Considerando que o Item 14.5.8 e seus subitens do Edital de Concorrência nº 001/2002 exigira que, NECESSARIAMENTE, o participante tinha que proceder a APRESENTAÇÃO FORMAL da titularidade dos bens (VEÍCULOS E EQUIPAMENTOS) adequados à efetiva prestação do serviço licitado;

Considerando, por fim, que a ECOFOR AMBIENTAL S/A, fora a VENCEDORA DA LICITAÇÃO, conforme Termo de Contrato de Concessão, assinado com o Município de Fortaleza em 05/05/2003, FICA O CONTRIBUINTE em epígrafe INTIMADO A APRESENTAR no prazo de 10 (dez) dias:

2.1 - A Declaração FORMAL apresentada pela ECOFOR AMBIENTAL S/A ao Município licitante com a indicação da titularidade e disponibilidade dos Veículos e Equipamentos necessários para a livre prestação dos serviços, conforme subitem 14.5.8.7 e 14.5.8.3;

2.2 - A via ORIGINAL do COMPROMISSO HÁBIL celebrado entre a ECOFOR AMBIENTAL S/A e o terceiro eventual titular dos bens, DEVIDAMENTE REGISTRADO NA DATA APROPRIADA EM CARTÓRIO DE TÍTULOS E DOCUMENTOS, recepcionado pelo Município licitante na data prevista precisamente no Edital, conforme prevê o subitem 14.5.8.4.

*Em 14/12/2010 deu-se a ciência do lançamento, fls. 2/20, tendo sido imputada à ECOFOR AMBIENTAL S/A a prática da infração “falta de recolhimento do imposto de renda na fonte sobre pagamentos sem causa e/ou a beneficiário não identificado”, cuja “descrição dos fatos” e “enquadramento legal” encontram-se a seguir reproduzidos:*

Valores apurados conforme Termo de Verificação Fiscal parte integrante do presente Auto de Infração, onde foram constatadas as situações a seguir detalhadas:

A - Devidamente circunstanciado no Título II do citado Termo de Verificação, está caracterizado como Pagamento Sem Causa e / ou Pagamento a Beneficiário Não Identificado todas as saídas de numerário da ECOFOR AMBIENTAL que se destinaram a "pagamentos" à empresa do Grupo CEC, BEX Internacional S/A identificados com débitos na Conta 223201 PELP / CONTRATO DE MÚTUO / OUTROS MÚTUOS / BEX INTERNACIONAL S/A, pelas provas produzidas pelo Fisco, à vista da comprovação da inexistência fática da obrigação que lhe teriam dado causa. Esses pagamentos ensejam saídas de numerário no montante de R\$ 779.442,99 para o ano calendário 2006 e estão individualmente elencados em Planilha anexa, intitulada Pagamentos Efetuados a BEX INTERNACIONAL SA extraída da contabilidade do contribuinte.

Fato Gerador Valor Tributável ou Imposto Multa (%)

|            |               |        |
|------------|---------------|--------|
| 20/02/2006 | R\$ 85.500,00 | 150,00 |
| 13/03/2006 | R\$ 86.983,54 | 150,00 |
| 20/03/2006 | R\$ 86.120,26 | 150,00 |
| 27/03/2006 | R\$ 90.095,36 | 150,00 |
| 03/04/2006 | R\$ 96.855,05 | 150,00 |
| 10/04/2006 | R\$ 79.956,84 | 150,00 |
| 28/04/2006 | R\$ 93.341,70 | 150,00 |
| 15/05/2006 | R\$ 70.246,94 | 150,00 |

[...]

B - Devidamente circunstanciado no Título IV do Termo de Verificação referido, todos os "pagamentos" à LOCAMAR discriminados em Planilha anexa extraída da

contabilidade da ECOFOR, demonstrativa das saídas de numerário (débitos na Conta 214128), deverão receber o tratamento fiscal de Pagamento sem Causa e / ou a Beneficiário Não Identificado, dado que a saída de numerário não foi direcionada de fato, para os pagamentos das operações a que aludem, mas também não seguiram o destino do patrimônio próprio da LOCAMAR, tendo em vista o esquema montado pelo Grupo Marquise e seus "parceiros" para promoverem o retorno do numerário ao patrimônio informal do Grupo Marquise.

Essa situação enseja saídas de numerário no montante de R\$ 3.983.684,12, no ano calendário 2006.

Fato Gerador Valor Tributável ou Imposto Multa (%)

|            |                |        |
|------------|----------------|--------|
| 20/02/2006 | R\$ 90.343,30  | 150,00 |
| 02/03/2006 | R\$ 75.000,00  | 150,00 |
| 06/03/2006 | R\$ 82.915,54  | 150,00 |
| 10/03/2006 | R\$ 89.983,58  | 150,00 |
| 17/03/2006 | R\$ 77.501,58  | 150,00 |
| 24/03/2006 | R\$ 86.852,16  | 150,00 |
| 31/03/2006 | R\$ 200.000,00 | 150,00 |
| 31/03/2006 | R\$ 81.938,84  | 150,00 |
| 07/04/2006 | R\$ 76.608,34  | 150,00 |
| 13/04/2006 | R\$ 93.972,74  | 150,00 |
| 05/05/2006 | R\$ 88.532,32  | 150,00 |
| 29/05/2006 | R\$ 103.248,07 | 150,00 |
| 08/06/2006 | R\$ 320.000,00 | 150,00 |
| 05/09/2006 | R\$ 16.511,00  | 150,00 |
| 11/09/2006 | R\$ 58.237,57  | 150,00 |
| 21/09/2006 | R\$ 80.000,00  | 150,00 |
| 05/10/2006 | R\$ 89.038,35  | 150,00 |
| 06/10/2006 | R\$ 92.350,93  | 150,00 |
| 09/10/2006 | R\$ 89.040,35  | 150,00 |
| 16/10/2006 | R\$ 88.826,54  | 150,00 |
| 18/10/2006 | R\$ 86.804,86  | 150,00 |
| 19/10/2006 | R\$ 50.000,00  | 150,00 |
| 23/10/2006 | R\$ 89.553,30  | 150,00 |
| 24/10/2006 | R\$ 3,00       | 150,00 |
| 24/10/2006 | R\$ 122.315,69 | 150,00 |
| 24/10/2006 | R\$ 122.315,69 | 150,00 |
| 24/10/2006 | R\$ 122.315,69 | 150,00 |
| 25/10/2006 | R\$ 92.350,93  | 150,00 |
| 30/10/2006 | R\$ 87.602,89  | 150,00 |

|            |                |        |
|------------|----------------|--------|
| 31/10/2006 | R\$ 66.400,00  | 150,00 |
| 31/10/2006 | R\$ 95.362,38  | 150,00 |
| 06/11/2006 | R\$ 89.516,16  | 150,00 |
| 08/11/2006 | R\$ 95.864,28  | 150,00 |
| 13/11/2006 | R\$ 90.899,42  | 150,00 |
| 14/11/2006 | R\$ 88.837,58  | 150,00 |
| 20/11/2006 | R\$ 95.221,84  | 150,00 |
| 22/11/2006 | R\$ 91.748,64  | 150,00 |
| 27/11/2006 | R\$ 88.861,67  | 150,00 |
| 29/11/2006 | R\$ 94.659,71  | 150,00 |
| 30/11/2006 | R\$ 100.000,00 | 150,00 |
| 30/11/2006 | R\$ 84.621,56  | 150,00 |
| 04/12/2006 | R\$ 87.873,92  | 150,00 |
| 20/12/2006 | R\$ 150.000,00 | 150,00 |

Enquadramento Legal: Art. 674 do RIR/99

*Quanto ao que foi lançado no item A, o crédito tributário foi constituído pela caracterização de pagamentos sem causa e/ou pagamento a beneficiário não identificado em face das saídas de numerário da ECOFOR AMBIENTAL S/A para a BEX INTERNACIONAL S/A, empresa vinculada a grupo empresarial capitaneado pela CEC INTERNACIONAL S/A, no valor total de R\$ 779.442,99 (setecentos e setenta e nove mil, quatrocentos e quarenta e dois reais e noventa e nove centavos), no ano-calendário 2006.*

*Segundo afirmado pelo agente fazendário, tais valores foram registrados “na conta 223201 PELP / CONTRATO DE MÚTUO / OUTROS MÚTUOS / BEX INTERNACIONAL SA, pelas provas produzidas pelo Fisco, à vista da comprovação da inexistência fática da obrigação que lhe teriam dado causa” posto que “Restou compreendido que os valores saídos da ECOFOR para pagamento dessas OBRIGAÇÕES INEXISTENTES junto à BEX, retornavam de fato ao patrimônio do Grupo Marquise.” A prova do alegado encontrar-se-ia explicitada no Título II do Termo de Verificação, fls. 235/571.*

*Em relação ao que foi lançado no item B, diz respeito a pagamentos efetivados à empresa LOCAMAR LOCADORA DE VEÍCULOS LTDA, no total de R\$ 3.983.684,12 (três milhões, novecentos e oitenta e três mil, seiscentos e oitenta e quatro reais e doze centavos), correspondendo a valores debitados à conta 214128 representativos de pagamentos sem causa e/ou a beneficiário não identificado, posto que “a saída de numerário não foi direcionada de fato, para os pagamentos das operações a que lhe aludem, mas também não seguiram o destino do patrimônio próprio da LOCAMAR, tendo em vista o esquema montado pelo Grupo Marquise e seus ‘parceiros’ para que promovessem o retorno do numerário ao patrimônio informal do Grupo Marquise.” Nessa segunda situação, a comprovação da infração estaria contida no Título IV do Termo de Verificação, fls. 1.245/1.818.*

*A melhor compreensão do contexto em que se encontra inserido o lançamento posto em discussão, relevante a reprodução da parte introdutória do Termo de Verificação Fiscal (TVF), fls. 60/63, a seguir disposta:*

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", inter-grupos 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 nos negócios celebrados, resultando em aberturas regulares (concomitantes e/ou sucessivas) de ações fiscais, conforme fosse necessário ao Fisco, para o acompanhamento do fluxo real (*iter negotium*) 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 eficaz 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; v) dissecação do fundamento primeiro dissimulado das Despesas de Aluguéis com Veículos e Equipamentos utilizados na limpeza urbana da cidade de Fortaleza, computadas na ECOFOR AMBIENTAL S/A, suficiente para reduzir-lhe drasticamente seus Resultados do Exercício.

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. Nestes negócios, o

Fisco procura deixar sob realce apenas a parte que diz respeito à participação da ECOFOR AMBIENTAL S/A e dos reflexos tributários nela observados.

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 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 "parceiro" denominado "Grupo CEC", surgem exatamente no contexto deste processo de reestruturação.

Por esses negócios, celebrados a partir de um necessário pré-acertamento com os parceiros (o que constitui fato comprobatório de conluio), o Grupo Marquise construiu uma gama diversificada de obrigações inexistentes, de modo a que lhe garantissem economia ilícita e fraudulenta de tributos sob diversos aspectos.

Podemos enumerar a captura ilícita de créditos fiscais fictícios, gerados nos "parceiros" e transferidos para o Grupo Marquise por meio de eventos sucessórios "de papel"; a simulação de pagamentos (saída de numerário) por obrigações inexistentes junto aos parceiros, de modo que o dinheiro retornava, em espécie, para o patrimônio informal das empresas do Grupo Marquise; apropriação indevida de despesas financeiras diversas (multas financeiras, juros passivos e variação monetária passiva) fundadas nas obrigações inexistentes de fato, fortemente redutoras do Lucro Líquido dos Exercícios de 2004, 2005 e 2006; contabilização de perdas financeiras sobre contratos de risco de aquisição de créditos fiscais inexistentes, a partir de contratos celebrados junto aos "parceiros"; perdas financeiras em operação simulada de venda de imóveis para "parceiro" que não operava há tempo (empresa desativada).

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 TÍTULOS com seus respectivos CAPÍTULOS para melhor compreensão de todo o Planejamento Tributário demolido detalhadamente pela Fiscalização da DRF Fortaleza.

O TÍTULO 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 TÍTULO I compreende 13 (treze) 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 pré-ordenados entre os dois Grupos de Empresas, tudo numa cumplicidade presente desde o nascimento dos negócios até a exaustão de seus efeitos. Aqui se terá uma pré-compreensão do porquê que a ECOFOR concebeu a celebração de inúmeros negócios com as empresas LOCAMAR, PANAGRA, XINGU, BEX, etc, todas estas ligadas ao Grupo CEC.

O TÍTULO II trata da dissecação de todas as nuances que envolveram as infrações resultantes da Cisão parcial da Xingu Empreendimentos Imobiliários Ltda e suas implicações na ECOFOR. Assim, o TÍTULO II explica todas essas questões em 05 (cinco) CAPÍTULOS.

O TÍTULO III se preocupa em seus 03 (três) CAPÍTULOS em descrever todas as questões que envolveram os Contratos simulados de Aluguéis de Veículos e Equipamentos celebrados pela ECOFOR AMBIENTAL e as empresas do Grupo CEC LOCAMAR e PANAGRA. Assim, ao dissecar as razões verdadeiras desses Contratos, expõe os motivos reais do como e do porquê esses Veículos foram aparentemente levados a locação para que a ECOFOR prestasse o serviço de limpeza pública que antes era prestado pela Construtora Marquise.

O TÍTULO IV é um tomo especial. Em seus 04 (quatro) CAPÍTULOS, o Fisco procura detalhar totalmente a conduta do Grupo Marquise que buscou promover a geração de obrigações inexistentes, a partir da entabulação de Cessões de Créditos de Fatura de Serviço de Limpeza Pública da ECOFOR para a empresa LOCAMAR. Neste Título se demonstra que os recursos advindos do Município de Fortaleza, em pagamento das Faturas de Limpeza Urbana, chegavam na ECOFOR que os repassava para a Construtora, mas colocava a empresa LOCAMAR como interposta pessoa, criando dívidas fictícias da ECOFOR junto a esta empresa do Grupo CEC.

O TÍTULO V, em seus 02 (dois) CAPÍTULOS, detalha as infrações que floresceram a partir dos negócios de compra e venda dos imóveis pertencentes às empresas do Grupo CEC, que foram utilizadas em diversas etapas do planejamento tributário ora desmantelado. O negócio da Marquise Empreendimentos S/A para a ECOFOR é analisado no contexto deste planejamento, tal como a venda de imóveis pela ECOFOR para a ORTECAL, com acerto financeiro com a LOCAMAR.

Por fim, o TÍTULO VI, com seus 02 (dois) CAPÍTULOS, se preocupa com os Custos Indevidos decorrentes de locação contratada junto à empresa Vila Rica Construções Ltda. Também abrange os Custos indevidos decorrentes de aluguéis apropriados para pessoa jurídica não-identificada.

(destaque de nossa autoria)

*Como observado, pugna a Administração Pública pela existência de um planejamento tributário evasivo, praticado entre empresas integrantes do GRUPO CEC (correspondem às pessoas jurídicas Sul Diesel S/A, Iracema Florestamento e Reflorestamento Ltda e 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 jurídicas 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, fl. 69, noticiando a prática evasiva entabulada entre as empresas do GRUPO MARQUISE e as do GRUPO CEC. A CONSTRUTORA MARQUISE utilizar-se-ia de contratos fictícios com empresas-laranja (algumas tiveram seus nomes citados), para que as mesmas sacassem, em seus nomes, valores elevados. Em momento posterior os recursos retornariam para a CONSTRUTORA MARQUISE, que remuneraria os proprietários dessas 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 pela prática evasiva, com a diminuição indevida de suas obrigações tributárias. Dentre os procedimentos fiscais levados a efeito, tem-se aquele impetrado na ECOFOR AMBIENTAL S/A, em relação a quem foi efetivada tributação a título de IRRF, relativa aos pagamentos tidos como sem causa que teriam sido efetivados às empresas BEX INTERNACIONAL SA e LOCAMAR LTDA.*

*Tecidas essas considerações preliminares, de cunho abrangente e peculiar a todas as empresas do GRUPO MARQUISE fiscalizadas, passa-se à transcrição parcial do Título II do Termo de Verificação Fiscal, que deu substrato à parcela A do lançamento fiscal (pagamentos à BEX INTERNACIONAL SA), e do Título IV deste mesmo termo, fundamento para a parcela B do crédito tributário constituído (pagamentos à LOCAMAR LTDA).*

**TÍTULO II – DA DETECTAÇÃO DE INFRAÇÕES RESULTANTES DA CISÃO PARCIAL DA XINGU EMPREENDIMENTOS IMOBILIÁRIOS E SUAS IMPLICAÇÕES NA ECOFOR**

[...]

**CAPÍTULO IV – DA DISSECAÇÃO DAS OBRIGAÇÕES DA ECOFOR AMBIENTAL JUNTO À EMPRESA BEX INTERNACIONAL S/A (fls. 432/434):**

Pela relevância com que essas obrigações inexistentes da ECOFOR junto à empresa BEX INTERNACIONAL S/A representam para a prova dos atos simulados nas transações entre o Grupo Marquise e seus “parceiros”, como é o caso do Grupo CEC, é necessário que se disseque a origem primeira da suposta dívida escriturada na ECOFOR.

Na contabilidade da ECOFOR consta da **Conta 223201 PELP / CONTRATO DE MÚTUO / OUTROS MÚTUOS / BEX INTERNACIONAL S/A**, o registro da obrigação da ECOFOR junto a esta empresa “parceira”, no valor de **R\$ 7.135.595,27**. Ao crédito na Conta 223201, em 31.01.2006, tem-se em contrapartida, um débito na Conta 1191 INCORPORAÇÃO. E essa incorporação diz respeito à empresa **NORCONSERVICE NORDESTE CONSTRUÇÕES E SERVIÇOS S/A**, surgida da Cisão Parcial da Xingu Empreendimentos Imobiliários Ltda.

Mas, de onde vem este valor de Passivo que grava o Resultado do Exercício da ECOFOR com encargos financeiros e dá azo para a saída de numerário para retorno ao patrimônio informal da ECOFOR, em ato contínuo? Seria legítima esta dívida, no sentido de uma efetiva existência fática?

Para resolver a questão – tendo em vista a natureza multifária deste planejamento tributário – temos de retroceder no tempo.

Ingressamos na escrituração das empresas coligadas (do Grupo CEC) Xingu Empreendimentos Imobiliários e BEX Internacional.

Temos que em 06.01.2004 a BEX registra (Conta 12107.0001) a venda a prazo do imóvel **LOJA 166 SHOPPING AVENIDA** para a XINGU pelo valor de R\$ 3.110.942,49. Como não se cogita de qualquer pagamento real, a dívida da XINGU chega em 31.12.2004 a R\$ 4.425.331,91. Em 31.08.2005 (data da Cisão Parcial da XINGU) o saldo da dívida da XINGU junto a BEX montava em R\$ 5.307.995,29.

Com a Cisão Parcial da XINGU em 31.08.2005, a dívida de R\$ 5.307.995,29 é tripartida para as 03 (três) pessoas jurídicas surgidas do evento. Assim, R\$ 4.280.645,21 vai se transformar em dívida da CEARÁ FACTORING junto a BEX, **R\$ 1.008.798,26 vai se transformar em dívida da NORCONSERVICE NORDESTE CONSTRUÇÕES E SERVIÇOS S/A** junto a BEX; e R\$ 18.551,82 vai se transformar em dívida da NOVAX junto a BEX.

Temos ainda em 2004 que em 19.04.2004 a BEX registra (Conta 12107.0003) a venda a prazo do imóvel **TERRENO EM MESSEJANA / SÍTIO MULUNGU** para a XINGU, pelo valor de R\$ 3.619.052,02. Como não se cogita de qualquer pagamento real, a dívida da XINGU chega em 31.12.2004 a R\$ 4.578.073,78. Em

31.08.2005 (data da Cisão Parcial da XINGU) o saldo da dívida da XINGU junto a BEX montava em R\$ 5.491.202,62.

Com a cisão parcial da XINGU em 31.08.2005, a dívida de **R\$ 5.491.202,62** é integralmente transferida para a pessoa jurídica surgida do evento, denominada **NORCONSERVICE NORDESTE CONSTRUÇÕES E SERVICOS S/A**. Ou seja, a **NORCONSERVICE** assume integralmente a dívida originária da XINGU junto a BEX pela aquisição a prazo do terreno em MESSEJANA / SÍTIO MULUNGU.

Numa realidade incontestada, a dívida da NORCONSERVICE junto a BEX (**R\$ 6.500.000,88**) constitui-se da soma das seguintes parcelas: a) **R\$ 5.491.202,62**, que era dívida da XINGU EMPREEND IMOB junto a BEX, pela aquisição do imóvel TERRENO EM MESSEJANA / SÍTIO MULUNGU, com valores corrigidos até 31.08.2005, data da cisão parcial da XINGU; b) **R\$ 1.008.798,26**, que era uma parte do total da dívida da XINGU EMPREEND IMOB junto à BEX, pela aquisição do imóvel LOJA 166 SHOPPING AVENIDA, corrigido o valor até 31.08.2005.

Essa dívida monta em 31.12.2005 em 6.966.993,83, conforme Conta 12108.0002 da escrituração da BEX Internacional S/A. De forma que, em 31.01.2006, a dívida alcança a cifra de **R\$ 7.135.595,27**.

Mas, 31.01.2006 é a data em que a ECOFOR AMBIENTAL teria incorporado a NORCONSERVICE. Com isso, a empresa do Grupo Marquise assume os Ativos e Passivos da incorporada.

Já dissemos que em relação à **parte Ativa**, a ECOFOR traz para si R\$ 1.872.000,00 de créditos (fictícios) de IRRF (valor este que já dissecamos alhures), mais R\$ 4.923.721,88 decorrentes de créditos junto à própria ECOFOR antes titulados pela LOCAMAR, mas transferidos em 31.08.2005 para a XINGU (conforme também já nos referimos no Capítulo anterior). Já quanto à parte Passiva, a dívida é única e específica (**R\$ 7.135.595,27** junto a BEX Internacional).

Como essa dívida (**R\$ 7.135.595,27**), originariamente da XINGU EMPREENDIMENTOS IMOBILIÁRIOS junto à BEX, tinha origem única na aquisição a prazo de dois imóveis (LOJA 166 SHOPPING AVENIDA e TERRENO EM MESSEJANA / SÍTIO MULUNGU) e a eles estavam vinculados, na verdade, a assunção dessa dívida pela ECOFOR, retirando-a da NORCONSERVICE, sem a vinculação dos bens, torna o **fato de assunção de dívida** com o qualificativo de "**gracioso**", ou ao contrário, teve **outro objetivo** que não a aquisição dos bens vinculados.

E é exatamente nesta perspicácia que o Fisco detecta a real motivação de todos esses atos que redundaram apenas formalmente em contratos simulados de aquisição de imóveis, cisões, incorporações e assunção de dívidas.

Na realidade, 03 (três) foram os **objetivos efetivos** dessa conduta:

- a) **apoderar-se de um crédito de IRRF (ficto) pretensamente utilizável pela ECOFOR em DCOMPs;**
- b) **constituir-se em dívida inexistente para proporcionar a saída de numerário, pagando-a simuladamente ao "parceiro", com posterior retorno do dispêndio para o patrimônio informal do Grupo Marquise;**

**c) apropriação de encargos financeiros múltiplos, pretensamente hábeis à redução do Lucro Líquido do Exercício, de modo a promover a redução ilícita do montante do tributo devido.**

Por fim, apenas para ilustrar o caminho pelo qual o numerário saído da ECOFOR, **seguia o curso do retorno ao Grupo Marquise**, anexamos a documentação contábil de rastreamento dos valores recebidos pela BEX, oriundos da ECOFOR nas datas de 03.04.2006 (R\$ 96.855,05); de 10.04.2006 (R\$ 79.956,84); de 28.04.2006 (R\$ 93.341,70) e de 15.05.2006 (R\$ 70.248,94).

Aqui podemos ver que os valores apenas "passeiam escrituralmente" pela contabilidade da BEX, indo em ato contínuo à empresa coligada Agropecuária Parente e, desta à empresa MARE (também coligada) e à empresa desativada ORTECAL (esta para pagamento de fornecimento de concreto para construção).

Na prática, está presente o mesmo percurso já detectado quando do lançamento de ofício feito pelo Fisco na Construtora Marquise. Ou seja, assim que a Agropecuária Parente recebe em sua Conta Banco o ingresso dos recursos advindos da ECOFOR AMBIENTAL, o **numerário sai por emissão de cheques nominativos e endossados em branco** para constituir "mútuos fictícios" com as outras empresas do Grupo CEC e/ou "pagando" obrigação ficta por "aquisição de concreto" junto a empresa desativada (ORTECAL), dissimulando a verdadeira destinação que o dinheiro já teria de ter: o retorno ao Grupo Marquise.

[...]

#### **TÍTULO IV – DAS INFRAÇÕES DETECTADAS A PARTIR DOS ATOS SIMULADOS CONCERNENTES ÀS CESSÕES DE FATURA DE SERVIÇO DE LIMPEZA PÚBLICA DA ECOFOR PARA A LOCAMER NOS ANOS DE 2004 E 2005**

##### **CAPÍTULO I – DO CONTRATO DE LOCAÇÃO DE VEÍCULOS/EQUIPAMENTOS CELEBRADOS ENTRE A ECOFOR AMBIENTAL E A EMPRESA "PARCEIRA" LOCAMAR LOCADORA DE VEÍCULOS LTDA E DE SEUS ADITIVOS E DA COMPREENSÃO GLOBAL DE SUAS ABRANGÊNCIAS (fls. 1.245/1.261)**

A ECOFOR AMBIENTAL apresenta ao Fisco o "Contrato Particular de Locação de Veículos e Equipamentos e Outras Avenças", datado de 01.07.2004, sem qualquer registro no Cartório de Registro de Títulos e Documentos, através do qual a LOCAMAR **mesmo a despeito de não ter nenhum veículo (de qualquer espécie) registrado em seu nome no Sistema RENAVAN** – lhe aluga os bens descritos em seu teor, pagando pela locação R\$ 497.500,00 por mês.

O Contrato diz no PARÁGRAFO SEGUNDO da CLÁUSULA QUINTA que "a ECOFOR fará os pagamentos a LOCAMAR em até 20 dias do recebimento do Recibo e da Nota Fiscal, **se for o caso**, a serem emitidos ao final de cada mês".

Em 09.08.2004 é formalizado um Primeiro Aditivo ao Contrato, por meio do qual se agregam mais quatro veículos à locação, ao custo adicional de mais R\$ 42.000,00.

Com tais números e com o objeto desse negócio cumpria ao Fisco enviar Ofício à Secretaria de Finanças da Prefeitura Municipal de Fortaleza, solicitando esclarecimentos acerca do cadastro e dos pedidos de autorização para emissão de Notas Fiscais de Serviço formalizados pela LOCAMAR Locadora de Veículos Ltda. Como esperado, a resposta veio negativa, constituindo mais um fato presuntivo de que a operação ECOFOR X LOCAMAR fora simulada, típica de "operação só de papel".

Mas ao Fisco interessava consolidar mais ainda a construção probatória do ilícito observado na conduta das partes. Por isso, adentramos no **estudo dos Aditivos ao Contrato de Locação**, onde se descobriu um **outro flanco de operações simuladas**, todas tendentes a promover a economia fiscal ilícita e fraudulenta do Grupo Marquise, a partir da criação de *obrigações inexistentes* com a empresa "parceira" LOCAMAR.

Do Segundo ao Sexto ADITIVO (que chamaremos simplesmente de ADITIVOS de números 2 a 6) ao Contrato de Locação, observa-se que eles são pródigos na geração de efeitos diminuidores do Resultado do Exercício da ECOFOR, além de constituírem simuladamente fatos que dão azo à saída de numerário da ECOFOR, supostamente direcionados a LOCAMAR, mas que tem o retorno garantido pelo esquema de movimentação de valores em espécie criado pelo Grupo Marquise e seus parceiros.

Assim, em adiantada síntese, podemos afirmar que os Aditivos 2 a 6 ao Contrato de Locação de Veículos/Equipamentos, celebrados entre a ECOFOR e a LOCAMAR, trouxeram os seguintes efeitos de repercussão fiscal ilícita:

- a) apropriação de Despesas com Deságios fictícias, calculadas sobre supostas Cessões de Crédito de Faturas de Serviço tituladas pela ECOFOR (qualificada como cedente) e sacadas contra a Prefeitura Municipal de Fortaleza, mas não repassadas ao cessionário (LOCAMAR);
- b) criação fictícia de encargos financeiros para a ECOFOR, calculados sobre mútuos pretensamente entregues pela LOCAMAR (mutuante), cujos valores se baseiam nas próprias Cessões de Crédito de Faturas de Serviço, num negócio tipicamente concebido como "pingue-pongue";
- c) pretensos pagamentos efetuados pela ECOFOR a LOCAMAR em função dos mútuos referidos, mas que, em ato contínuo, retornam ao patrimônio informal da ECOFOR.

Para melhor visualização desses últimos negócios, cabe a observação do FLUXOGRAMA que denominamos de RADIOGRAFIA DOS NEGÓCIOS DE CESSÃO DE FATURAS DE SERVIÇO FEITAS PELA ECOFOR PARA A LOCAMAR.

*O documento referido no último parágrafo acima reproduzido contém as seguintes informações:*

- impactos na ECOFOR – créditos junto à Prefeitura Municipal de Fortaleza por faturas de serviço; débitos junto à LOCAMAR por alugueis de caminhões/equipamentos; débitos junto à LOCAMAR por cessões dos créditos oriundas das faturas de serviços até o recebimento do numerário da Prefeitura Municipal de Fortaleza; conversão desses débitos por cessões de créditos de fatura de serviços em obrigações de longo prazo junto à LOCAMAR, com juros passivos e variação monetária passiva; criação de deságios em função da cessão ficta das faturas de serviço; e pagamentos da obrigação de longo prazo em parcelas cujo numerário retornaria para o grupo MARQUISE;
- impactos na LOCAMAR – créditos junto à ECOFOR por alugueis veículos / equipamentos; créditos junto à ECOFOR por cessões de créditos de fatura de serviços a receber quando a Prefeitura Municipal de Fortaleza pagasse a ECOFOR; conversão desses créditos por cessão, em direitos a receber da ECOFOR

a longo prazo; e recebimento dos valores da ECOFOR que teriam o repasse automático para terceiros proporcionando os meios materiais para o retorno do numerário.

A LOCAMAR, segundo afiançado pela fiscalização, não possuía veículo de qualquer espécie registrado em seu nome no Renavam, de modo que pudesse locá-los à ECOFOR. Tais veículos teriam sido adquiridos junto à própria MARQUISE (principal empresa do GRUPO MARQUISE, ao qual pertence também a ECOFOR), conforme Contrato Particular de Promessa de Compra e Venda de Bens Móveis, fls. 1.249/1.254, celebrado em 01/07/2004, quando teriam sido adquiridos 52 (cinquenta e dois) caminhões ao preço total de R\$ 3.705.000,00 (três milhões, setecentos e cinco mil reais), cujos pagamentos deveriam ocorrer entre julho de 2005 e dezembro de 2006.

Em 09/08/2004, um aditivo ao Contrato Particular de Promessa de Compra e Venda de Bens Móveis, fls. 1.255/1.258, teria sido celebrado, referindo-se à aquisição de mais 4 (quatro) caminhões ao preço total de R\$ 605.000,00 (seiscentos e cinco mil reais), a serem pagos nas mesmas condições estipuladas no contrato anterior.

Ressalte-se que nesses contratos ficou determinado tão-somente o período em que os pagamentos deveriam ocorrer, ou seja, não foram especificados os valores das parcelas mensais, nem dos encargos financeiros em caso de mora, como é de praxe.

A despeito de a matéria concernente à parcela B do lançamento ora tratado (os pagamentos efetuados à LOCAMAR, tidos pela fiscalização como sem causa), haver sido abordada no Capítulo I (já reproduzido), a melhor compreensão dos fatos exige a transcrição também do Capítulo II, a seguir disposta:

**CAPÍTULO II – DOS DETALHES GERAIS E DAS IMPLICAÇÕES ESPECÍFICAS OBSERVADAS E CONSTATADAS PELO FISCO A PARTIR DO FUNCIONAMENTO E DOS EFEITOS PRETENDIDOS COM OS ADITIVOS DE NÚMERO 2 A 6 AO CONTRATO DE LOCAÇÃO ECOFOR x LOCAMAR E SEUS REFLEXOS NA ESCRITURAÇÃO DA ECOFOR AMBIENTAL**

[...]

Aqui, as Faturas de Serviço têm os valores representativos das receitas auferidas junto à Prefeitura Municipal de Fortaleza, efetivamente reconhecidas pela ECOFOR. Ou seja, não se cogita de "omissão de receitas". Mas essas receitas foram reconhecidas na escrituração da ECOFOR com atrelamento simultâneo a negócios inexistentes de fato (simulados) celebrados com a empresa "parceira" LOCAMAR que, ao fim, promoveu a redução relevante da magnitude do valor da receita tributada, se comparado com o montante de cada Fatura.

Significa dizer que, afora os custos legítimos e as despesas regularmente dedutíveis, a ECOFOR criou situações fictícias impactantes do valor da receita tributada, auferida na sua atividade principal de Limpeza Urbana.

E o curioso é que esta conduta só alcançou o número de duas Faturas em 2004 e três Faturas em 2005. E mais, aproveitou-se numa mesma "receita de bolo", diversos ingredientes interligados objetiva e subjetivamente, de modo que o resultado prático alcançado fosse o efetivamente querido (pré-concebido).

De uma só tacada, os Grupos de Empresas "parceiras" remexeram negócios simulados diversos como: **a venda dos Caminhões/Equipamentos da Construtora Marquise para a LOCAMAR sem pagamento do preço via entrega de numerário (porque quem os comprara não o tinha); a imediata Locação desses bens, da LOCAMAR para a ECOFOR, também sem pagamento do preço via**

entrega de numerário, mas geradora de expressivas Despesas de Aluguéis para a locatária; a Cessão de Faturas de Serviço emitidas pela ECOFOR, sacadas contra a PMF, cujas cifras financeiras foram, de forma apenas aparente ("no papel"), transferidas para o patrimônio da LOCAMAR; a conversão automática do numerário alegadamente recebido pela LOCAMAR, a partir da Cessão das Faturas, em mútuos passivos para a ECOFOR; o registro apenas escritural de mútuos intercompanhia, necessários para fechamento dos valores que resultaram destes fatos simulados complexos e interligados.

Para dar operacionalidade a toda essa gama de contratos fictícios, constitutivos de obrigações inexistentes, as partes conceberam a etapa das Cessões de Crédito de Faturas de Serviço.

Mas como funcionou esta etapa que foi, desde logo, uma das mais pródigas em geração de fatos impactantes diretos das reduções do Resultado do Exercício da ECOFOR, nos anos de 2004 e 2005 e também do ano de 2006?

Aproveitando-se do Contrato de Locação de Caminhões/Equipamentos que a ECOFOR celebrara com a LOCAMAR, sendo esta locadora, e, aquela, locatária, e a partir de seu Primeiro Aditivo (que apenas agregou mais quatro veículos), o Grupo Marquise fez a engenharia contábil-financeira de agregação de todos aqueles negócios supra enumerados. Para tal utilizou-se da técnica de interpor ADITIVOS ao Contrato de Locação, de modo que seus termos contivessem o caminho para acomodar todas as variáveis em jogo.

Do ADITIVO SEGUNDO ao ADITIVO SEXTO a ECOFOR simula as Cessões dos Créditos, concernentes aos valores financeiros (após os descontos legais e convencionais do Contrato Administrativo celebrado com o Município de Fortaleza) decorrentes das Faturas de Serviço de Limpeza Pública. Nesta fase, em tese, a ECOFOR funcionaria como **cedente**, enquanto que a LOCAMAR, funcionaria como **cessionária**.

O negócio objetivo da Cessão de Crédito é aquele que transfere o crédito do cedente para o cessionário. É forma de alienação. Por isso, exige que o cessionário "pague" o preço referido na avença, de modo que passe a tomar posse do crédito adquirido. Evidente que o cedente pode aliená-lo com "desconto" do valor de face (deságio). Mas a formatação objetiva deste contrato, exige a presença de todos estes elementos: crédito existente; recebimento do preço pago pelo cessionário; transferência efetiva do numerário alusivo ao crédito cedido do cedente para o cessionário. Faltante qualquer deles, não há de se cogitar de cessão de crédito **válida** e **eficaz**, principalmente junto a terceiros, quando não dada a publicidade do contrato.

No caso da Cessão de Crédito da ECOFOR para a LOCAMAR havia um elemento complicador adicional. A situação financeira do cessionário (LOCAMAR) não permitia que a cedente (ECOFOR) se visse saciada de seu direito. Ou seja, não havia condições financeiras para que a LOCAMAR pagasse o preço de aquisição do crédito. E aí, como resolver a situação?

Simples. A LOCAMAR alugara veículos para a ECOFOR, fazendo gerar "receitas de aluguéis" que seria o móvel do pagamento do preço pelos "créditos adquiridos" pelos Contratos de Cessão, veiculados pelos ADITIVOS 2 a 6.

E veja a **vantagem fiscal para a ECOFOR** neste negócio: além de se apropriar de "**deságios**" expressivos (**35% sobre o valor dos créditos cedidos**), ainda se debitaria de **Despesas de Aluguéis** de Veículos/Equipamentos (escriturados como Custos de

Utilização de bens de terceiros), em valores astronômicos, conforme já tivemos a oportunidade de demonstrar alhures.

A propósito cabe aqui um parêntese para comentarmos o fundamento e a entabulação dos "DESÁGIOS" apropriados pela ECOFOR, quando da "cessão" dos créditos para a LOCAMAR, dado que se configuram como **"indevidos redutores da receita bruta"**, fundados em operação inexistente de fato.

Do total da Fatura a ser "cedida", tiradas as obrigações de praxe, a ECOFOR chega ao "valor bruto da cessão". Vejamos o caso da Fat 01/2004 relativa ao ADITIVO 2. O "valor bruto da cessão" seria R\$ 3.939.641,88. Deste valor a ECOFOR abate sua dívida acumulada por Aluguéis junto a LOCAMAR (R\$ 1.576.500,00) e chega ao resultado de R\$ 2.363.141,88. Esta cifra seria o valor "real" a ser transferido para a LOCAMAR pelo fato da cessão. Mas a ECOFOR também o tem como **"um crédito potencial seu para quitação de aluguéis futuros e subsequentes a setembro/2004 a serem pagos a LOCAMAR"**.

Como a ECOFOR certifica que em 30.09.2004 seu crédito só seria no valor de R\$ 984.267,22, simplesmente toma a diferença entre R\$ 2.363.141,88 - R\$ 984.267,22 = R\$ 1.378.874,66 e atribui-lhe o qualificativo de "deságio" a ser suportado pela cedente ECOFOR.

Note que este cálculo é o mesmo que a **aplicação do percentual de 35% sobre o "valor bruto da cessão"** (R\$ 3.939.641,88), no caso do ADITIVO 2.

Ao longo dos **05 (cinco) ADITIVOS** a ECOFOR faz estes cálculos semelhantes, deduzindo, daí, os valores de cada "deságio" a ser suportado por ela pelo fato de "ceder seus créditos" para a LOCAMAR. De modo que em 30.09.2004, 31.10.2004, 28.02.2005, 31.03.2005 e 30.04.2005, define o valor de cada "deságio" a ser levado a **débito** da **Conta 711401 DESPESAS FINANCEIRAS / DESCONTOS CONCEDIDOS SOBRE OPERAÇÕES** e a **crédito** da **Conta 2111 FORNECEDORES / MATERIAIS** (no ano de 2004) e **113101 ADIANTAMENTO A TERCEIROS/ADIANTAMENTO A FORNECEDORES LOCAMAR** (no ano de 2005).

Para efeito de melhor visualizar a gênese, fundamentação e cálculo destes valores fortemente redutores ficticiamente do Resultado do Exercício dos anos de 2004 e 2005, mostramos na Tabela a seguir o valor dos **"Deságios nas Cessões de Faturas" para a LOCAMAR.**

| ADITIVO<br>Nº | DATA       | VALOR LIVRE PARA<br>CESSÃO (R\$) | VALOR DESÁGIO<br>(35%) |
|---------------|------------|----------------------------------|------------------------|
| 02            | 30.09.2004 | 3.939.641,88                     | 1.378.874,66           |
| 03            | 31.10.2004 | 4.361.739,87                     | 1.526.608,26           |
| 04            | 28.02.2005 | 4.371.798,13                     | 1.530.129,35           |
| 05            | 31.03.2005 | 4.383.423,27                     | 1.534.198,14           |
| 06            | 30.04.2005 | 4.384.841,73                     | 1.534.694,61           |

Para dar azo de legitimidade a essas despesas, houve o "acerto" com a "parceira" LOCAMAR, para que reconhecesse como "receitas" esses "deságios" apropriados na ECOFOR. Mas, lembremo-nos que, por operações igualmente fictícias com outras empresas do Grupo CEC, a LOCAMAR "neutraliza" qualquer espécie de "receita" que lhe "viesse no planejamento".

O Fisco observou ainda, na análise dos atos praticados pelo Grupo Marquise e seus "parceiros", que só as **Despesas Financeiras fictícias com os "Deságios"** reconhecidos nos "Créditos Cedidos" para a LOCAMAR e **os Custos Fictícios com os "Aluguéis de Veículos / Equipamentos"** apropriados como devidos também a LOCAMAR, não saciava a ganância redutora indevida, por fundar-se em obrigações inexistentes de fato do Lucro Líquido do Exercício, base de cálculo primeira dos tributos IRPJ e CSLL.

O Grupo Marquise queria mais.

Dai partiu para a última fase dessa etapa do planejamento tributário.

Converteu-se, então os montantes dos créditos que a ECOFOR se obrigara a entregar para a LOCAMAR, em mútuos ativos da LOCAMAR e passivos da ECOFOR junto a LOCAMAR. O fato, a despeito de ser engenhoso, é inusitado e inédito.

Ora, se a ECOFOR vende crédito seu para o cessionário (LOCAMAR), espera-se que este tome posse e propriedade física dos mesmos quando eles estiverem disponíveis (data dos efetivos pagamentos que a SEMAM/PMF fez para a ECOFOR).

Mas, se em ato contínuo ao da Cessão de Crédito, o cessionário empresta (por Contrato de Mútuo) o mesmo valor ao cedente, evidente que há uma espécie de "contrato em círculo", evidência típica dos atos simulados.

Numa linguagem mais popular, cabe dizer que o cessionário (agora mutuante junto ao anterior cedente), sequer viu o "azul do dinheiro" decorrente do crédito adquirido.

Há uma inconsistência de ordem prática e de ordem jurídica na entabulação deste Contrato de Mútuo da LOCAMAR para a ECOFOR. Não há efetiva **tradição** (entrega) da coisa mutuada. O contrato de mútuo objetivo só se aperfeiçoa quando o mutuante **entrega** o objeto do mútuo ao mutuário. E, sendo o mútuo feneratício, o aperfeiçoamento se dá apenas quando o numerário transmuda-se do patrimônio pessoal do mutuante para o do mutuário.

Ora, enquanto não recebido o crédito cedido pela parte cedente (ECOFOR), e efetivamente repassados os recursos financeiros ao cessionário (LOCAMAR), para só então o cessionário promover a entrega dos recursos financeiros ao mesmo cedente, agora a título novel de "mútuo", não se pode conceber validamente um Contrato de Mútuo legítimo e devidamente implementado.

Se a forma concebida neste planejamento tributário fosse possível, teríamos na verdade **um Contrato de Mútuo da ECOFOR com ela mesma**. E mais: com o agravante da **vantagem de um "deságio" fictício em negócio consigo próprio**.

Como - de fato - a ECOFOR (antes, cedente e atual, pretensa mutuária) **não promove o repasse efetivo do numerário** recebido da SEMAM / PMF para a LOCAMAR (antes, cessionária e atual, pretensa mutuante), não há como o Fisco conceba a existência fática de CONTRATO DE MÚTUO entre as partes (LOCAMAR -----> ECOFOR). Sequer se pode conceber os Contratos de cessão de Créditos (veiculados pelos ADITIVOS 2 a 6) porque, na origem, nenhuma cessão real de numerário houve da ECOFOR para a LOCAMAR.

Aliás, é a própria ECOFOR (cedente) **quem reconhece** a ausência de cessão dos valores dos créditos, com repasse do numerário para a LOCAMAR, fundados nos ADITIVOS 2 a 6.

Quando se apropria dos encargos financeiros fundados no Contrato de Locação e seus ADITIVOS 2 a 6 (Conta 214128 OUTRAS CONTAS A PAGAR LOCAMAR), a ECOFOR faz registrar nos históricos dos lançamentos a "expressão": **"juros sobre atraso no repasse de faturas"**.

Pior situação é quando o Fisco contata (sic) que os repasses do numerário recebidos a partir das Faturas "cedidas para a LOCAMAR" foram efetivamente feitos, não para a dita cessionária (LOCAMAR), mas para a própria Construtora Marquise, controladora da ECOFOR, conforme se pode ver no **LANÇTO (5)** constante dos **RAZONETES** alusivos a ECOFOR AMBIENTAL (**crédito** na Conta **111201 BCO C/MOV BANCO DO BRASIL C/C Nº 58459**).

Diante de todas estas constatações irrefutáveis a conclusão necessária é a de que, não só não há Cessões de Créditos válidas e eficazes de Faturas de Serviço da ECOFOR para a LOCAMAR, como também, não há como se conceberem como válidos e eficazes os supostos "mútuos" de valores que a LOCAMAR teria emprestado a ECOFOR, dado a observância de uma necessária relação de causa e efeito entre as "cessões de créditos" **inexistentes** e os "mútuos" apenas supostamente registrados como "operações de papel".

Evidentemente que devido a grande quantidade de lançamentos analisados pelo Fisco nesta etapa do planejamento tributário, as provas das infrações detectadas nestes fatos requeria uma acurada precisão para se demonstrar, passo a passo, os efeitos fiscais dos ADITIVOS 2 a 6 na escrituração dos envolvidos, com foco na da ECOFOR, de modo a se destacar as infrações tributárias que reduziram o montante do tributo devido nos anos de 2004, 2005 e 2006.

Para esse exaustivo trabalho de auditoria foi necessário construir um conjunto de ANEXOS deste TÍTULO IV, abrangendo dados da escrituração tanto da ECOFOR AMBIENTAL S/A, como dos demais envolvidos diretamente, como a LOCAMAR LOCADORA DE VEÍCULOS LTDA e a própria CONSTRUTORA MARQUISE S/A. Isso tornou-se imperativo para a **demonstração de que não houve de fato nenhuma transferência de numerário da ECOFOR para a LOCAMAR como efeito necessário e obrigatório das "Cessões de Crédito"**.

Muito ao contrário. As análises dos estudos da escrituração das 03 (três) empresas envolvidas **mostraram** que, se transferência de numerário houve, esta só se deu **entre a ECOFOR e sua controlada (Construtora Marquise)**.

Esses ANEXOS compõem-se da apresentação de **RAZONETES** conjugados com a explicação de cada um dos lançamentos neles assentados. Com esta técnica o Fisco demonstra todo o caminho trilhado pelas partes parceiras quando resolveram celebrar os ADITIVOS 2 a 6 ao Contrato de Locação de Veículos/Equipamentos entre a LOCAMAR e a ECOFOR.

Por essa razão os conjuntos de RAZONETES estão **identificados** conforme se refira ao **ADITIVO em estudo** (do de número 2 ao Aditivo de número 6), e conforme se refira **à escrituração** de qualquer daquelas 03 (três) empresas que citamos (ECOFOR LOCAMAR CONSTRUTORA).

Como visto, a observância desses RAZONETES constitui dado necessário para a exata compreensão das infrações ora lançadas pelo Fisco.

*Este é o relatório.*

*Tendo sido notificada do crédito tributário constituído em 14/12/2010, em 13/01/2011 a pessoa jurídica impugnou o lançamento sob os argumentos a seguir reproduzidos:*

[...]

## **II – DAS PRELIMINARES**

### **2.1 – Da Contextualização do Grupo Marquise**

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:

[...]

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 nº 2.284, que dispõe sobre os procedimentos a serem adotados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, quando verificadas obrigações tributárias 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 nº 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.

### **III – DO MÉRITO**

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 benefício 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:

[...]

A Ordem Econômica, portanto, expressamente alberga os consectários 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 precípua 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.

E 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 nº 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**.

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 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 juntos 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 furem 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 pretense 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.

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. Dos pagamentos a beneficiários não-identificados ou sem causa.

### 3.2.1. Pagamentos de mútuo à empresa do Grupo CEC, Bex Internacional S/A.

Analisando o Título II, do Termo de Verificação, do auto de infração, mencionado pela fiscalização na alínea "A" do item 001, do referido auto, percebe-se claramente que o Fisco descreve operações realizadas pelo Grupo CEC, pré-cisão, afirmando que houve simulação na "compra" dos imóveis do Avenida Shopping e do terreno em Messejana - Sítio Mulungu junto a BEX internacional S.A. Diz ainda os d. Fiscais que o Grupo CEC objetivou, precipuamente, captura de créditos fiscais fictícios. É importante repetir e grifar essa afirmação feita pelos AFRFB de que o Grupo CEC "objetivou, precipuamente, captura de créditos fiscais fictícios".

É muito estranho que apesar dos auditores fiscais terem apurado tantas irregularidades no Grupo CEC, nenhum auto de infração tenha sido lavrado. Não consta do relatório dos AFRFB nenhuma menção a autos de infração lavrados contra empresas do Grupo CEC. O desfazimento, se feito pelos AFRFB, de todas essas operações contabilizadas nas empresas do Grupo CEC tidas como simuladas ou fictícias, modificariam o estado patrimonial dessas empresas com possíveis efeitos tributários.

Registre-se mais uma vez, que as empresas que nascem de um processo de cisão parcial, não são sucessoras tributárias de atos praticados pela empresa cindida que continua existindo.

Apesar deste auto de infração não se referir a utilização de crédito, é importante registrar que a Impugnante nada tem a ver com tais créditos registrados contabilmente nas empresas do Grupo CEC.

O objetivo do Fisco é criar um "link" entre os negócios do Grupo CEC, negócios esses feitos sem qualquer participação do Grupo Marquise, do qual a Impugnante é parte, com as operações do Grupo Marquise. Esclareça-se que esse dois grupos são controlados por pessoas físicas distintas.

Todas as aquisições (bens e direitos) efetuadas pela a Impugnante, a prazo, devidamente registradas e contabilizadas, estão sendo desconsideradas pelo Fisco com o propósito de não admitir, como adequados, os pagamentos efetuados e os encargos financeiros correspondentes a esses passivos.

### 3.2.2. Pagamentos de mútuos à Locamar

Também, em relação aos valores mencionados na alínea "B", do item 001 do auto de infração, referente aos pagamentos efetuados pela Impugnante à Locamar, os argumentos trazidos pelo Fisco são os mesmos visto no item 3.2.1. desta impugnação.

Como visto acima, em todos os itens do auto de infração ora guerreado, os d. Fiscais ora afirmam que os valores dos pagamentos realizados pela Impugnante retornaram ao patrimônio da própria Impugnante, portanto, pagamento sem causa; ora, que dada a impossibilidade de mensurar os valores por conta da subjetividade dos agentes da fraude e da simulação, dá-se o pagamento a beneficiário não-identificado.

Senhores Julgadores, observem que inúmeros pagamentos foram realizados através de cheques nominiais aos favorecidos ou através de TED, para contas bancárias das empresas do Grupo CEC, os quais foram devidamente reconhecidos e registrados na contabilidade dessas empresas, conforme mencionam os próprios Fiscais. Assim, como podem tais pagamentos ser identificados como pagamentos sem causa ou pagamento a beneficiário não-identificado?

O artigo 61, da Lei nº 8.981/95, estabelece:

De acordo com a norma acima reproduzida, a lei estabelece 3 (três) hipóteses distintas de incidência do imposto de renda exclusivamente na fonte, a saber:

- a) Pagamentos efetuados a beneficiários não identificados quando a pessoa jurídica, devidamente intimada, não logra êxito em identificar para quem efetuou o pagamento, ou se o Fisco fizer prova de que o beneficiário que a pessoa jurídica registrou e aponta como recebedor do pagamento, de fato, nada tenha recebido;
- b) Pagamentos sem causa a pessoa jurídica não logra êxito em comprovar a efetividade da operação relacionada ao pagamento, ou se o Fisco fizer prova de sua inidoneidade, ou seja, de que a operação não se realizou; e
- c) Concessão de benefícios indiretos de que tratam o artigo 74 da Lei nº 8.383, de 1991 se o valor correspondente ao benefício for tratado como remuneração dos beneficiários para fins de incidência do imposto de renda.

No presente caso, como se comprovou quando do atendimento à fiscalização, e, até mesmo devidamente confirmado pela fiscalização, todos os pagamentos tiveram seus beneficiários identificados - as empresas do Grupo CEC mencionadas pelos d. Fiscais -, com o reconhecimento dos recebimentos dos valores em suas contabilidades.

Nas hipóteses de geração de receitas por parte das empresas beneficiadas pelos pagamentos (atualizações monetárias, juros etc. sobre a dívida da Impugnante), muito provavelmente os seus valores foram tributados de acordo com a legislação vigente. Portanto, nega-las como beneficiárias dos pagamentos, como pretendeu a fiscalização, é um procedimento totalmente fora de propósito. A inteligência do artigo 61, da Lei nº 8.981/95 é cristalina: para incidência do IRF, necessário se faz a comprovação de que os pagamentos tiveram outro destino que não aquele apresentado pela pessoa jurídica pagadora. Não bastam apenas indícios. Há que haver a devida comprovação, com provas irrefutáveis, algo que não se vê no presente PAF.

A jurisprudência administrativa é farta nesse sentido. Vejamos alguns acórdãos do antigo Conselho de Contribuintes:

[...]

### **3.3. 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, TÍTULO I, Cap. VIII); "operações intra CEC" (pág. 1, TÍTULO 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 (Título 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. E 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 seriam capazes de comprovar a existência da simulação. 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.

[...]

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.

### **3.4. Do não cabimento da multa qualificada.**

Por fim, em relação à pretensa qualificação da multa de ofício no presente caso é totalmente descabida. Como dito anteriormente, os pagamentos realizados pela Impugnante tiveram a devida identificação dos beneficiários e foram necessários às suas atividades, sendo inadmissíveis as ilações do Fisco que em tais pagamentos ficaram caracterizados o dolo, a fraude ou a simulação.

Aliás, não há que se falar em tais tipos de procedimentos no caso de pagamentos a beneficiários não identificados ou sem causa. Este, inclusive, é o posicionamento do antigo Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda, como se vê no Acórdão 10709.465, de 14/08/2008, cuja ementa abaixo se transcreve:

[...]

É de se destacar os argumentos trazidos pelo E. Conselheiro Luiz Martins Valero, no voto do mencionado Acórdão, a seguir transcrito:

[...]

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 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; **(iii)** 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, pelo fato de as reais responsáveis serem as pessoas jurídicas remanescentes das cisões parciais (conforme relatado nos autos).

*É o que se tem a relatar.*

A Terceira Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Fortaleza (CE) - DRJ/FOR - julgou improcedente a impugnação, cuja decisão foi assim ementada:

#### **ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

*Ano-calendário: 2006*

#### **RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DE TERCEIROS. PAGAMENTOS SEM CAUSA. SUJEITO PASSIVO É QUEM EFETUA O PAGAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.**

*Tratando-se da infração pagamentos sem causa (art. 61, Lei nº 8.981, de 1995), não há que se cogitar da responsabilidade tributária de terceiros, pois, nesta modalidade de tributação, cuja tributação dá-se de forma exclusiva na fonte, o sujeito passivo da obrigação tributária é a pessoa jurídica que efetua o pagamento tido como sem causa pela fiscalização.*

#### **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.*

#### **PROVA INDIRETA. INDÍCIOS. PRESUNÇÃO SIMPLES. VALIDADE. VERDADE MATERIAL.**

*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 desconsiderados 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).*

*Impugnação Improcedente*

*Crédito Tributário Mantido*

O contribuinte foi cientificado da decisão de primeira instância em 1º de outubro de 2012, por via postal (A.R. à fl. 2.277) e, por meio de procurador legalmente habilitado, interpôs recurso voluntário em 31 de outubro de 2012 (fls. 2.279 a 2.311), no qual combate a decisão da DRJ e repisa os argumentos da impugnação.

É o relatório.

**Voto**

Conselheiro MARCO AURÉLIO DE OLIVEIRA BARBOSA - Relator

O recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade. Portanto, dele conheço.

Trata-se de um lançamento fiscal contra a empresa ECOFOR AMBIENTAL S/A, referente ao Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF) do exercício 2007, ano calendário 2006, com a exigência de um crédito tributário total de R\$ 4.934.903,28, sendo R\$ 1.667.094,29 de imposto, R\$ 2.500.641,31 de multa de ofício de 150% e R\$ 767.167,68 de juros de mora calculados até 30/11/2010.

O lançamento ocorreu em virtude da infração "falta de recolhimento do imposto de renda na fonte sobre pagamentos em causa e/ou a beneficiário não identificado", em relação aos seguintes pagamentos, conforme a autoridade fiscal:

1) Todas as saídas de numerário da ECOFOR AMBIENTAL que se destinaram a pagamentos à empresa BEX Internacional S/A (Grupo CEC), identificados como débitos na Conta 223201 - PELP / CONTRATO DE MÚTUO / OUTROS MÚTUOS / BEX INTERNACIONAL S/A, à vista da comprovação da inexistência fática das obrigações que lhe teriam dado causa.

2) Todos os pagamentos efetuados à LOCAMAR correspondentes às saídas de numerário lançadas a débito na Conta 214128, dado que não foram direcionadas de fato para os pagamentos das operações a que aludem, nem seguiram o destino do patrimônio próprio da LOCAMAR, tendo em vista o esquema montado pelo Grupo Marquise e seus "parceiros" para promoverem o retorno do numerário ao patrimônio informal daquele grupo.

**Preliminar - Responsabilidade tributária**

Embora a Recorrente tenha abordado essa questão como mérito, na verdade trata-se de uma preliminar de ilegitimidade passiva, na qual ela alega que não pode ser responsabilizada pelas irregularidades praticadas pelas pessoas jurídicas destinatárias dos rendimentos, a BEX INTERNACIONAL S/A e a LOCAMAR LOCADORA DE VEÍCULOS LTDA, integrantes do GRUPO CEC.

Defende a Recorrente que a responsabilidade 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, não podendo jamais ser transferidas para as empresas do Grupo Marquise, uma vez que as empresas que nascem de um processo de Cisão Parcial não são sucessoras tributárias de atos praticados pela empresa cindida que continua existindo.

Cita a Portaria RFB nº 2.284, de 2010, que trata dos procedimentos a serem adotados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil quando da constatação de pluralidade de sujeitos passivos de uma mesma obrigação tributária, afirmando que é o caso do presente

processo, no qual a Fiscalização deveria reunir provas necessárias à caracterização da responsabilidade de cada um dos devedores, assim como indicar se houve pagamento de tributos por parte do grupo CEC, tendo em vista o disposto no art. 4º sobre o aproveitamento do pagamento feito por um dos autuados.

Não procedem as alegações da Recorrente, visto que se trata de lançamento referente a pagamentos sem causa e/ou a beneficiário não identificado efetuados pela fiscalizada, tendo sido lançados em sua contabilidade como sendo a título de pagamento de mútuo e de remuneração pela locação de veículos e equipamentos utilizados na limpeza urbana da cidade de Fortaleza/CE.

Foi constatado que as operações com as empresas do Grupo CEC não se realizaram de fato, não passando de uma simulação com o intuito de beneficiar o grupo Marquise, do qual faz parte a empresa autuada (ECOFOR), conforme se demonstrará adiante.

Na infração aqui imputada, "falta de recolhimento do imposto de renda na fonte sobre pagamentos sem causa e/ou a beneficiário não identificado", cuja tributação é exclusiva na fonte, o sujeito passivo da obrigação tributária é aquele que efetua o pagamento.

O artigo 61 da lei nº 8.981/95 dispõe o seguinte:

*Art. 61. Fica sujeito à incidência do Imposto de Renda exclusivamente na fonte, à alíquota de trinta e cinco por cento, todo pagamento efetuado pelas pessoas jurídicas a beneficiário não identificado, ressalvado o disposto em normas especiais.*

*§ 1º A incidência prevista no caput aplica-se, também, aos pagamentos efetuados ou aos recursos entregues a terceiros ou sócios, acionistas ou titular, contabilizados ou não, quando não for comprovada a operação ou a sua causa, bem como à hipótese de que trata o § 2º, do art. 74 da Lei nº 8.383, de 1991.*

*§ 2º Considera-se vencido o Imposto de Renda na fonte no dia do pagamento da referida importância.*

*§ 3º O rendimento de que trata este artigo será considerado líquido, cabendo o reajustamento do respectivo rendimento bruto sobre o qual recairá o imposto.*

O sujeito passivo da obrigação tributária é a pessoa obrigada ao pagamento do tributo ou penalidade pecuniária (art. 121 do CTN). Nesse caso, quem tinha a obrigação de efetuar o recolhimento do IRRF exclusivamente na fonte era a pessoa jurídica que fizera os pagamentos a beneficiário não identificado ou sem causa, ou seja, a empresa autuada - ECOFOR AMBIENTAL S.A. - sendo ela o sujeito passivo da obrigação.

Desse modo, não tem razão a Recorrente em se eximir da responsabilidade pelas infrações cometidas atribuindo-as às empresas do grupo CEC.

### **Da comprovação da fraude ou simulação**

O Recorrente argumenta que 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, não podendo, de forma alguma, interferir no modo de desempenho das atividades empresariais, as quais visam não apenas ao lucro.

Aduz que não se pode olvidar 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.

Defende que 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.

Ressalta que não se pode perder de foco o cerne da questão, pois 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).

Afirma que, 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.

Acrescenta 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, por ter se baseado 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.

Assevera que 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.

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

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

Sustenta que as supostas simulações relatadas no Auto de Infração não foram devidamente comprovadas, seja porque as circunstâncias fáticas (minuciosa contabilização das operações) indicam conclusão diametralmente oposta a que se chegou a fiscalização, 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.

De fato, as operações realizadas observaram os aspectos formais, com a realização de contratos e a correspondente contabilização, porém o que se deve analisar é se

ocorreram do modo como foram exteriorizadas. Cabe, então, se verificar o seu aspecto material, isto é, se as transações foram efetuadas com intuito econômico, em função da atividade empresarial, como defende a Recorrente, ou se serviram apenas a propiciar a diminuição da tributação, mediante simulação, como concluiu a autoridade fiscal.

Na simulação, a declaração recíproca das partes não corresponde à vontade efetiva, pois ela se caracteriza pela divergência entre o ato aparente (realização formal) e o ato que se quer materializar (oculto). A causa da ocultação está sempre voltada para se alcançar algum benefício que não poderia ser obtido caso se utilizasse das vias normais.

Para que não se configure simulação se torna necessário que as partes queiram praticar esses atos não apenas formalmente, mas também materialmente, porquanto na mesma os atos exteriorizados são sempre desejados pelas partes, mas apenas de modo formal, pois na realidade o ato praticado é outro.

Conforme Venosa:

*Simular é fingir, mascarar, camuflar, esconder a realidade. Juridicamente, é a prática de ato ou negócio que esconde a real intenção. A intenção dos simuladores é encoberta mediante disfarce, parecendo externamente negócio que não é espelhado pela vontade dos contraentes.*

*As partes não pretendem originalmente o negócio que se mostra à vista de todos; objetivam tão-só produzir aparência. Trata-se de declaração enganosa de vontade.*

*A característica fundamental do negócio simulado é a divergência intencional entre a vontade e a declaração. Há na verdade oposição entre o pretendido e o declarado. As partes desejam mera aparência do negócio e criam ilusão de existência. Os contraentes pretendem criar aparência de um ato, para assim surgir aos olhos de terceiros.*

*A disparidade entre o querido e o manifestado é produto de deliberação dos contraentes (VENOSA, Silvio de Salvo. Direito civil. Parte geral. 3ª ed. São Paulo: Atlas, 2003, p. 467).*

Nos ensinamentos de Farias e Rosenvald:

*A simulação revela-se como o intencional e propositado desacordo entre vontade declarada (tornada exterior) e a vontade interna (pretendida concretamente pelo declarante), fazendo com que seja almejado um fim diverso daquele afirmado.*

[...]

*Na simulação aparenta-se um negócio jurídico que, na realidade, não existe ou oculta-se, sob uma determinada aparência, o negócio verdadeiramente desejado. Por isso, e de acordo com a nossa sistemática legal, é possível detectar duas espécies de simulação: a) absoluta ou b) relativa.*

*A simulação absoluta tem lugar quando o ato negocial é praticado para não ter eficácia. Ou seja, na realidade, não há nenhum negócio, mas mera aparência. [...] Já a simulação relativa, por sua vez, oculta um outro negócio (que fica dissimulado), sendo aquela em que existe intenção do agente, porém a declaração exteriorizada diverge da vontade interna. Em ambas as hipóteses, a simulação gera nulidade do negócio jurídico, não produzindo efeitos. (grifos do original). (FARIAS, Cristiano Chaves de; ROSENVALD, Nelson. Curso de direito civil. vol. 1. 12ª ed. Salvador: Juspodium, 2014, p. 576)*

O Código Civil disciplina sobre o negócio jurídico simulado:

*Art. 167. É nulo o negócio jurídico simulado, mas subsistirá o que se dissimulou, se válido for na substância e na forma.*

*§ 1º Haverá simulação nos negócios jurídicos quando:*

*I - aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem, ou transmitem;*

*II - contiverem declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira;*

*III - os instrumentos particulares forem antedatados, ou pós-datados.*

Existe uma tendência de uma parcela dos contribuintes procurar se eximir das suas obrigações tributárias ou atrair a aplicação de uma norma tributária mais benéfica, recorrendo a esquemas de negócios artificiosos, que manipulam e distorcem normas jurídicas, dentro de uma aparente legalidade, mas que se caracterizam como planejamento tributário abusivo. Normalmente trata-se de contribuintes com maior capacidade econômica e, conseqüentemente, com maior acesso a apoio técnico de assessores especializados. Esse comportamento, cada vez mais comum, infringe o ordenamento jurídico e é considerado sonegação fiscal, devendo, portanto, ser combatido.

Na simulação, ocorrem operações forçadas, artificiosas, que usam a estrutura formal de contratos e outros institutos jurídicos desprovidos de qualquer substância jurídica real, com o intuito de as partes se beneficiarem de uma tributação mais favorável.

A autoridade fiscal deve, assim, desconsiderar os atos jurídicos praticados com simulação (sob aparente licitude) e aplicar as normas tributárias aos negócios efetivamente praticados pelas partes, não podendo ficar presa aos princípios do direito privado quanto aos efeitos tributários dos atos e fatos jurídicos.

Esse é o entendimento que vem sendo adotado por este Conselho.

*IRPF. GANHO DE CAPITAL. ALIENAÇÃO DE IMÓVEIS. ELISÃO FISCAL. PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. SIMULAÇÃO. A interpretação da norma tributária, até para a segurança do contribuinte, deve ser primordialmente jurídica, mas a consideração econômica não pode ser abandonada. Assim, uma relação jurídica sem qualquer finalidade econômica, digo, cuja única finalidade seja a economia tributária, não pode ser considerada um comportamento lícito. A simulação é a modalidade de ilícito tributário que, com maior frequência, costuma ser confundida com elisão. Na simulação, a declaração recíproca das partes não corresponde à vontade efetiva e a causa da ocultação está sempre voltada para a obtenção de algum benefício que não poderia ser atingido pelas vias normais, o que demonstra tratar-se de um ato antecipadamente deliberado pelas partes envolvidas, que se volta para um fim específico, no caso contornar a tributação. Na simulação tem-se pactuado algo distinto daquilo que realmente se almeja, com o fito de obter alguma vantagem. Reconhece-se a liberdade do contribuinte de agir antes do fato gerador e mediante atos lícitos, salvo simulação e outras patologias do negócio jurídico, como o abuso de direito e a fraude à lei, conforme ensina Marco Aurélio Greco. (Planejamento Tributário. 3ª ed. Dialética:2011, p.319.). (Acórdão nº 2801-003.958, data de publicação: 10/03/2015, rel. Marcio Henrique Sales Parada).*

*IRPF. SIMULAÇÃO. OCORRÊNCIA. A ausência de propósito negocial válido e justificável advindo do conjunto de operações realizadas pelo contribuinte com redução de tributo e em prejuízo de terceiro, a Fazenda Nacional, evidencia simulação tributária. (Acórdão nº 9202-01.194, data da publicação: 20/10/2010, rel. Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira).*

*OPERAÇÕES ESTRUTURADAS. SIMULAÇÃO. Constatada a desconformidade, consciente e pactuada entre as partes que realizaram determinado negócio jurídico, entre o negócio efetivamente praticado e os atos formais de declaração de vontade, resta caracterizada a simulação relativa, devendo-se considerar, para fins de verificação da ocorrência do fato gerador do Imposto de Renda, o negócio jurídico dissimulado. (Acórdão nº 1401-000.868, data de publicação: 18/12/2012, rel. Fernando Luiz Gomes de Mattos).*

Como é comum nas situações de simulação, é de suma importância a questão fática, considerando-se a análise global da situação, e não apenas dos atos isolados, pois a prova se constitui um elemento crucial nesse debate. A comprovação da existência de uma desconformidade entre a realidade dos fatos e a atitude almejada pelas partes envolvidas depende da análise de todo o conjunto fático probatório, levando em conta o substrato econômico das operações.

Nesse caso, a Fiscalização concluiu que os valores contabilizados sob a conotação do mútuo passivo celebrado com empresa BEX INTERNACIONAL S/A (parte A do lançamento), assim como também aqueles registrados contabilmente como pagamentos efetuados à pessoa jurídica LOCAMAR LOCADORA DE VEÍCULO LTDA (parte B da autuação), decorrentes da locação de veículos e equipamentos utilizados na limpeza pública da cidade de Fortaleza/CE, representaram, na realidade, operações revestidas de caráter meramente formal, destituídas de efetividade, em razão do que tributou tais valores a título de pagamentos sem causa, por se tratar de atos simulados, com o evidente intuito de lesão ao Fisco.

Em relação à parte A do lançamento, peço licença para transcrever o relato da Fiscalização, no Título II, do Termo de Verificação Fiscal (fls. 236; 245 e 246; 432 a 434):

**TÍTULO II – DA DETECTAÇÃO DE INFRAÇÕES RESULTANTES DA CISÃO PARCIAL DA XINGU EMPREENDIMENTOS IMOBILIÁRIOS E SUAS IMPLICAÇÕES NA ECOFOR**

**CAPÍTULO I - DA DISSECAÇÃO DOS FATOS REAIS RELATIVOS À CISÃO PARCIAL DA XINGU EMPREENDIMENTOS IMOBILIÁRIOS LTDA. E SUAS RESPECTIVAS CONEXÕES COM OS NEGÓCIOS CELEBRADOS JUNTO AO GRUPO MARQUISE**

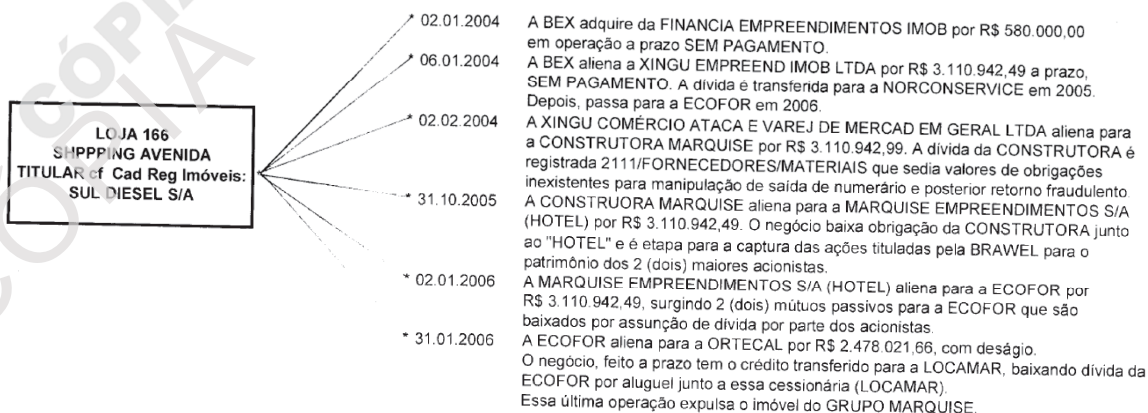
[...]

Processo nº 10380.726199/2010-14  
Acórdão nº 2202-003.388

S2-C2T2  
Fl. 2.336

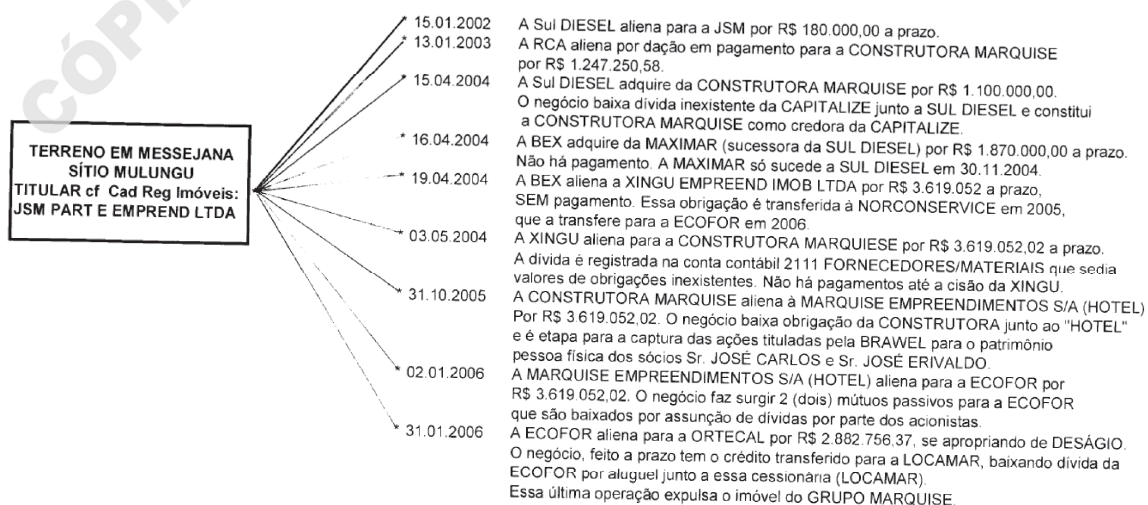
CONTRIBUINTE: ECOFOR AMBIENTAL S/A  
CNPJ: 05.537.536/000164

**DETALHAMENTO DA ORIGEM PRIMEIRA DA OBRIGAÇÃO DA ECOFOR JUNTO A BEX  
DÍVIDA POR AQUISIÇÃO DE IMÓVEIS PELA XINGU E TRANSFERIDAS VIA CONSTRUTORA MARQUISE/MARQUISE EMPREENDIMENTOS**



CONTRIBUINTE: ECOFOR AMBIENTAL S/A  
CNPJ: 05.537.536/000164

**DETALHAMENTO DA ORIGEM PRIMEIRA DA OBRIGAÇÃO DA ECOFOR JUNTO A BEX  
DÍVIDA POR AQUISIÇÃO DE IMÓVEIS PELA XINGU E TRANSFERIDAS VIA NORCONSERVICE**



[...]

**CAPÍTULO IV – DA DISSECAÇÃO DAS OBRIGAÇÕES DA ECOFOR AMBIENTAL JUNTO À EMPRESA BEX INTERNACIONAL S/A (fls. 432/434):**

*Pela relevância com que essas obrigações inexistentes da ECOFOR junto à empresa BEX INTERNACIONAL S/A representam para a prova dos atos simulados nas transações entre o Grupo Marquise e seus “parceiros”, como é o caso do Grupo CEC, é necessário que se dissequer a origem primeira da suposta dívida escriturada na ECOFOR.*

*Na contabilidade da ECOFOR consta da **Conta 223201 PELP / CONTRATO DE MÚTUO / OUTROS MÚTUOS / BEX INTERNACIONAL S/A**, o registro da obrigação da ECOFOR junto a esta empresa “parceira”, no valor de R\$*

**7.135.595,27.** Ao crédito na Conta 223201, em 31.01.2006, tem-se em contrapartida, um débito na Conta 1191 INCORPORAÇÃO. E essa incorporação diz respeito à empresa **NORCONSERVICE NORDESTE CONSTRUÇÕES E SERVIÇOS S/A**, surgida da Cisão Parcial da Xingu Empreendimentos Imobiliários Ltda.

Mas, de onde vem este valor de Passivo que grava o Resultado do Exercício da ECOFOR com encargos financeiros e dá azo para a saída de numerário para retorno ao patrimônio informal da ECOFOR, em ato contínuo? Seria legítima esta dívida, no sentido de uma efetiva existência fática?

Para resolver a questão – tendo em vista a natureza multifária deste planejamento tributário – temos de retroceder no tempo.

Ingressamos na escrituração das empresas coligadas (do Grupo CEC) Xingu Empreendimentos Imobiliários e BEX Internacional.

Temos que em 06.01.2004 a BEX registra (Conta 12107.0001) a venda a prazo do imóvel **LOJA 166 SHOPPING AVENIDA** para a XINGU pelo valor de R\$ 3.110.942,49. Como não se cogita de qualquer pagamento real, a dívida da XINGU chega em 31.12.2004 a R\$ 4.425.331,91. Em 31.08.2005 (data da Cisão Parcial da XINGU) o saldo da dívida da XINGU junto a BEX montava em R\$ 5.307.995,29.

Com a Cisão Parcial da XINGU em 31.08.2005, a dívida de R\$ 5.307.995,29 é tripartida para as 03 (três) pessoas jurídicas surgidas do evento. Assim, R\$ 4.280.645,21 vai se transformar em dívida da CEARÁ FACTORING junto a BEX, **R\$ 1.008.798,26 vai se transformar em dívida da NORCONSERVICE NORDESTE CONSTRUÇÕES E SERVIÇOS S/A** junto a BEX; e R\$ 18.551,82 vai se transformar em dívida da NOVAX junto a BEX.

Temos ainda em 2004 que em 19.04.2004 a BEX registra (Conta 12107.0003) a venda a prazo do imóvel **TERRENO EM MESSEJANA / SÍTIO MULUNGU** para a XINGU, pelo valor de R\$ 3.619.052,02. Como não se cogita de qualquer pagamento real, a dívida da XINGU chega em 31.12.2004 a R\$ 4.578.073,78. Em 31.08.2005 (data da Cisão Parcial da XINGU) o saldo da dívida da XINGU junto a BEX montava em R\$ 5.491.202,62.

Com a cisão parcial da XINGU em 31.08.2005, a dívida de **R\$ 5.491.202,62** é integralmente transferida para a pessoa jurídica surgida do evento, denominada **NORCONSERVICE NORDESTE CONSTRUÇÕES E SERVIÇOS S/A**. Ou seja, a **NORCONSERVICE** assume integralmente a dívida originária da XINGU junto a BEX pela aquisição a prazo do terreno em MESSEJANA / SÍTIO MULUNGU.

Numa realidade incontestada, a dívida da NORCONSERVICE junto a BEX (**R\$ 6.500.000,88**) constitui-se da soma das seguintes parcelas: a) **R\$ 5.491.202,62**, que era dívida da XINGU EMPREEND IMOB junto a BEX, pela aquisição do imóvel TERRENO EM MESSEJANA / SÍTIO MULUNGU, com valores corrigidos até 31.08.2005, data da cisão parcial da XINGU; b) **R\$ 1.008.798,26**, que era uma parte do total da dívida da XINGU EMPREEND IMOB junto à BEX, pela aquisição do imóvel LOJA 166 SHOPPING AVENIDA, corrigido o valor até 31.08.2005.

Essa dívida monta em 31.12.2005 em 6.966.993,83, conforme Conta 12108.0002 da escrituração da BEX Internacional S/A. De forma que, em 31.01.2006, a dívida alcança a cifra de **R\$ 7.135.595,27**.

Mas, 31.01.2006 é a data em que a ECOFOR AMBIENTAL teria incorporado a NORCONSERVICE. Com isso, a empresa do Grupo Marquise assume os Ativos e Passivos da incorporada.

Já dissemos que em relação à **parte Ativa**, a ECOFOR traz para si R\$ 1.872.000,00 de créditos (fictícios) de IRRF (valor este que já dissecamos alhures), mais R\$ 4.923.721,88 decorrentes de créditos junto à própria ECOFOR antes titulados pela LOCAMAR, mas transferidos em 31.08.2005 para a XINGU (conforme também já nos referimos no Capítulo anterior). Já quanto à parte Passiva, a dívida é única e específica (**R\$ 7.135.595,27** junto a BEX Internacional).

Como essa dívida (**R\$ 7.135.595,27**), originariamente da XINGU EMPREENDIMENTOS IMOBILIÁRIOS junto à BEX, tinha origem única na aquisição a prazo de dois imóveis (LOJA 166 SHOPPING AVENIDA e TERRENO EM MESSEJANA / SÍTIO MULUNGU) e a eles estavam vinculados, na verdade, a assunção dessa dívida pela ECOFOR, retirando-a da NORCONSERVICE, sem a vinculação dos bens, torna o **fato de assunção de dívida** com o qualificativo de "**gracioso**", ou ao contrário, teve **outro objetivo** que não a aquisição dos bens vinculados.

E é exatamente nesta perspicácia que o Fisco detecta a real motivação de todos esses atos que redundaram apenas formalmente em contratos simulados de aquisição de imóveis, cisões, incorporações e assunção de dívidas.

Na realidade, 03 (três) foram os **objetivos efetivos** dessa conduta:

- a) apoderar-se de um crédito de IRRF (ficto) pretensamente utilizável pela ECOFOR em DCOMPs;**
- b) constituir-se em dívida inexistente para proporcionar a saída de numerário, pagando-a simuladamente ao "parceiro", com posterior retorno do dispêndio para o patrimônio informal do Grupo Marquise;**
- c) apropriação de encargos financeiros múltiplos, pretensamente hábeis à redução do Lucro Líquido do Exercício, de modo a promover a redução ilícita do montante do tributo devido.**

Por fim, apenas para ilustrar o caminho pelo qual o numerário saído da ECOFOR, **seguia o curso do retorno ao Grupo Marquise**, anexamos a documentação contábil de rastreamento dos valores recebidos pela BEX, oriundos da ECOFOR nas datas de 03.04.2006 (R\$ 96.855,05); de 10.04.2006 (R\$ 79.956,84); de 28.04.2006 (R\$ 93.341,70) e de 15.05.2006 (R\$ 70.248,94).

Aqui podemos ver que os valores apenas "passeiam escrituralmente" pela contabilidade da BEX, indo em ato contínuo à empresa coligada Agropecuária Parente e, desta à empresa MARE (também coligada) e à empresa desativada ORTECAL (esta para pagamento de fornecimento de concreto para construção).

Na prática, está presente o mesmo percurso já detectado quando do lançamento de ofício feito pelo Fisco na Construtora Marquise. Ou seja, assim que a Agropecuária Parente recepciona em sua Conta Banco o ingresso dos recursos advindos da ECOFOR AMBIENTAL, o **numerário sai por emissão de cheques nominativos e endossados em branco** para constituir "mútuos fictícios" com as outras empresas do Grupo CEC e/ou "pagando" obrigação ficta por "aquisição de concreto" junto a empresa desativada (ORTECAL), dissimulando a verdadeira destinação que o dinheiro já teria de ter: o retorno ao Grupo Marquise. (grifos do original).

Observa-se que as operações foram realizadas de forma sucessiva entre as empresas do Grupo CEC e do Grupo Marquise, de forma que a empresa fiscalizada - ECOFOR

AMBIENTAL S.A. - registrasse ser devedora de vultosas quantias referentes a mútuos, cujos pagamentos visavam à redução dos tributos a serem pagos.

De forma resumida, pode-se concluir que:

1) Ocorreram sucessivas operações de compra e venda dos imóveis Loja 166 do Shopping Avenida e Terreno em Messejana – Sítio Mulungu, entre empresas dos grupos CEC e Marquise.

2) A empresa Xingu Empreendimentos Ltda. sofreu cisão em outras três empresas, sendo uma delas a Noconservice Nordeste Construções e Serviços Ltda, que foi incorporada pela fiscalizada (ECOFOR AMBIENTAL S.A) em 31/01/2006.

3) Em virtude dessa incorporação, a ECOFOR assumiu dívidas junto à BEX Internacional S/A, no valor de R\$ 7.135.595,27, relativas à Loja 166 do Shopping Avenida e ao Terreno em Messejana – Sítio Mulungu.

4) A ECOFOR contabilizou as obrigações oriundas dessa operação, a crédito na conta do Ativo Permanente "Incorporação" e a débito da conta "Mútuo / BEX Internacional S/a" do Passivo Exigível a Longo Prazo.

4) As dívidas tinham origem única na aquisição a prazo dos dois imóveis e a eles estavam vinculados. Quando da assunção dessa dívida pela ECOFOR, retirando-a da NORCONSERVICE, não houve a vinculação dos bens, tornando graciosa essa assunção de dívida.

5) Os pagamentos efetuados à BEX foram simulados, uma vez que na realidade foram direcionados efetivamente ao Grupo Marquise, por meio das empresas coligadas Agropecuária Parente e MARE, e da empresa desativada ORTECAL. Exemplos: pagamentos feitos nas seguintes datas e valores, conforme lançamentos dos Livros Razão (fls. 488, 522, 528, 530, 534 e 537 a 539):

03/04/2006 - R\$ 96.855,05

10/04/2006 - R\$ 79.956,84

28/04/2006 - R\$ 93.341,70

15/05/2006 - R\$ 70.246,94

Pela análise dos registros contábeis contidos às fls. 488, 522, 528, 530, 534 e 537 a 539, verifica-se que os valores saem da empresa fiscalizada para a BEX e daí, em ato contínuo, para a empresa coligada Agropecuária Parente. Desta empresa, vai para a empresa MARE (também coligada) ou para a empresa desativada ORTECAL (para pagamento de concreto para a construção).

Para refutar as conclusões da Fiscalização, a Recorrente se limita a alegar que todas as operações foram contabilizadas e que a Fiscalização firmou sua convicção em elementos indiciários, sem constituir provas cabais, o que evidentemente não é suficiente para rechaçar tudo o que foi apurado na ação fiscal. Verifica-se que a autoridade fiscal elaborou minucioso Termo de Verificação Fiscal, dividido em Títulos e Capítulos, no qual descreve, de forma articulada e pormenorizada, todos os elementos que levam à convicção de ocorreu uma série de atos simulados pela fiscalizada, assim como anexou inúmeras provas das suas

alegações, tais como contratos, recibos e registros contábeis das empresas envolvidas, além de demonstrativos que vinculam as operações aos lançamentos contábeis.

Dessa forma, está correto o lançamento de ofício efetuado em relação aos pagamentos feitos à BEX Internacional S/A e registrados na conta contábil 223201 (fl. 546), pela prática da infração **“falta de recolhimento do imposto de renda na fonte sobre pagamentos sem causa e/ou a beneficiário não identificado”**, conforme descrito no Auto de Infração e Termo de Verificação Fiscal.

Quanto à parte B do lançamento, foram as seguintes as constatações da autoridade fiscal, descritas no Título II, do Termo de Verificação Fiscal (fls. 1.245 a 1.248 e 1.262 a 1.267), as quais peço vênha para transcrever, por ser de fundamental importância para a compreensão dos fatos:

**TÍTULO IV – DAS INFRAÇÕES DETECTADAS A PARTIR DOS ATOS SIMULADOS CONCERNENTES ÀS CESSÕES DE FATURA DE SERVIÇO DE LIMPEZA PÚBLICA DA ECOFOR PARA A LOCAMER NOS ANOS DE 2004 E 2005**

**CAPÍTULO I – DO CONTRATO DE LOCAÇÃO DE VEÍCULOS/EQUIPAMENTOS CELEBRADOS ENTRE A ECOFOR AMBIENTAL E A EMPRESA "PARCEIRA" LOCAMAR LOCADORA DE VEÍCULOS LTDA E DE SEUS ADITIVOS E DA COMPREENSÃO GLOBAL DE SUAS ABRANGÊNCIAS (fls. 1.245/1.261)**

*A ECOFOR AMBIENTAL apresenta ao Fisco o "Contrato Particular de Locação de Veículos e Equipamentos e Outras Avenças", datado de 01.07.2004, sem qualquer registro no Cartório de Registro de Títulos e Documentos, através do qual a LOCAMAR mesmo a despeito de não ter nenhum veículo (de qualquer espécie) registrado em seu nome no Sistema RENAVAN – lhe aluga os bens descritos em seu teor, pagando pela locação R\$ 497.500,00 por mês.*

*O Contrato diz no PARÁGRAFO SEGUNDO da CLÁUSULA QUINTA que "a ECOFOR fará os pagamentos a LOCAMAR em até 20 dias do recebimento do Recibo e da Nota Fiscal, se for o caso, a serem emitidos ao final de cada mês".*

*Em 09.08.2004 é formalizado um Primeiro Aditivo ao Contrato, por meio do qual se agregam mais quatro veículos à locação, ao custo adicional de mais R\$ 42.000,00.*

*Com tais números e com o objeto desse negócio cumpria ao Fisco enviar Ofício à Secretaria de Finanças da Prefeitura Municipal de Fortaleza, solicitando esclarecimentos acerca do cadastro e dos pedidos de autorização para emissão de Notas Fiscais de Serviço formalizados pela LOCAMAR Locadora de Veículos Ltda. Como esperado, a resposta veio negativa, constituindo mais um fato presuntivo de que a operação ECOFOR X LOCAMAR fora simulada, típica de "operação só de papel".*

*Mas ao Fisco interessava consolidar mais ainda a construção probatória do ilícito observado na conduta das partes. Por isso, adentramos no estudo dos Aditivos ao Contrato de Locação, onde se descobriu um outro flanco de operações simuladas, todas tendentes a promover a economia fiscal ilícita e fraudulenta do Grupo Marquise, a partir da criação de obrigações inexistentes com a empresa "parceira" LOCAMAR.*

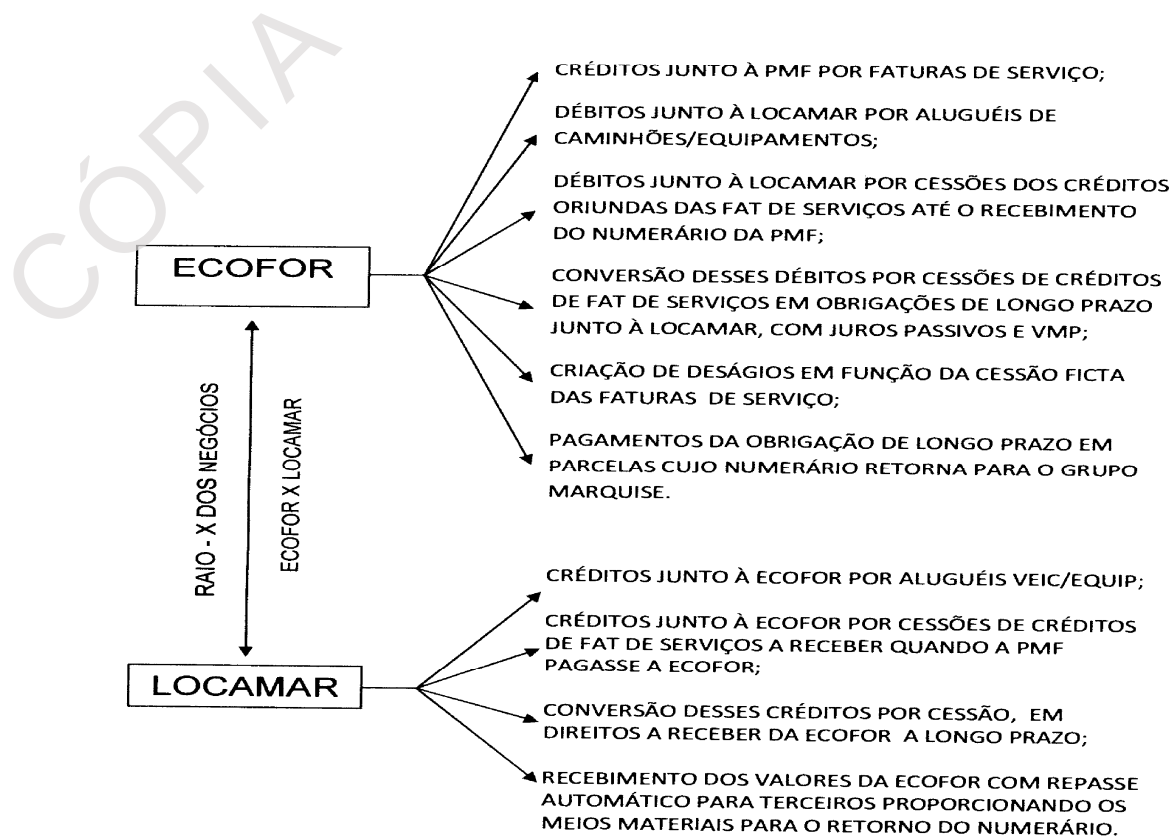
*Do Segundo ao Sexto ADITIVO (que chamaremos simplesmente de ADITIVOS de números 2 a 6) ao Contrato de Locação, observa-se que eles são pródigos na geração de efeitos diminuidores do Resultado do Exercício da ECOFOR, além de constituírem simuladamente fatos que dão azo à saída de numerário da ECOFOR, supostamente direcionados a LOCAMAR, mas que tem o retorno garantido pelo esquema de movimentação de valores em espécie criado pelo Grupo Marquise e seus parceiros.*

*Assim, em adiantada síntese, podemos afirmar que os Aditivos 2 a 6 ao Contrato de Locação de Veículos/Equipamentos, celebrados entre a ECOFOR e a LOCAMAR, trouxeram os seguintes efeitos de repercussão fiscal ilícita:*

- a) apropriação de Despesas com Deságios fictícias, calculadas sobre supostas Cessões de Crédito de Faturas de Serviço tituladas pela ECOFOR (qualificada como cedente) e sacadas contra a Prefeitura Municipal de Fortaleza, mas não repassadas ao cessionário (LOCAMAR);*
- b) criação fictícia de encargos financeiros para a ECOFOR, calculados sobre mútuos pretensamente entregues pela LOCAMAR (mutuante), cujos valores se baseiam nas próprias Cessões de Crédito de Faturas de Serviço, num negócio tipicamente concebido como "pingue-pongue";*
- c) pretensos pagamentos efetuados pela ECOFOR a LOCAMAR em função dos mútuos referidos, mas que, em ato contínuo, retornam ao patrimônio informal da ECOFOR.*

*Para melhor visualização desses últimos negócios, cabe a observação do FLUXOGRAMA que denominamos de RADIOGRAFIA DOS NEGÓCIOS DE CESSÃO DE FATURAS DE SERVIÇO FEITAS PELA ECOFOR PARA A LOCAMAR.*

## RADIOGRAFIA DOS NEGÓCIOS DE CESSÃO DE FATURAS DE SERVIÇO FEITAS PELA ECOFOR PARA A LOCAMAR



[...]

### **CAPÍTULO II – DOS DETALHES GERAIS E DAS IMPLICAÇÕES ESPECÍFICAS OBSERVADAS E CONSTATADAS PELO FISCO A PARTIR DO FUNCIONAMENTO E DOS EFEITOS PRETENDIDOS COM OS ADITIVOS DE NÚMERO 2 A 6 AO CONTRATO DE LOCAÇÃO ECOFOR x LOCAMAR E SEUS REFLEXOS NA ESCRITURAÇÃO DA ECOFOR AMBIENTAL**

[...]

*Aqui, as Faturas de Serviço têm os valores representativos das receitas auferidas junto à Prefeitura Municipal de Fortaleza, efetivamente reconhecidas pela ECOFOR. Ou seja, não se cogita de "omissão de receitas". Mas essas receitas foram reconhecidas na escrituração da ECOFOR com atrelamento simultâneo a negócios inexistentes de fato (simulados) celebrados com a empresa "parceira" LOCAMAR que, ao fim, promoveu a redução relevante da magnitude do valor da receita tributada, se comparado com o montante de cada Fatura.*

*Significa dizer que, afóra os custos legítimos e as despesas regularmente dedutíveis, a ECOFOR criou situações fictícias impactantes do valor da receita tributada, auferida na sua atividade principal de Limpeza Urbana.*

*E o curioso é que esta conduta só alcançou o número de duas Faturas em 2004 e três Faturas em 2005. E mais, aproveitou-se numa mesma "receita de bolo",*

*diversos ingredientes interligados objetiva e subjetivamente, de modo que o resultado prático alcançado fosse o efetivamente querido (pré-concebido).*

*De uma só tacada, os Grupos de Empresas "parceiras" remexeram negócios simulados diversos como: a venda dos Caminhões/Equipamentos da Construtora Marquise para a LOCAMAR sem pagamento do preço via entrega de numerário (porque quem os comprara não o tinha); a imediata Locação desses bens, da LOCAMAR para a ECOFOR, também sem pagamento do preço via entrega de numerário, mas geradora de expressivas Despesas de Aluguéis para a locatária; a Cessão de Faturas de Serviço emitidas pela ECOFOR, sacadas contra a PMF, cujas cifras financeiras foram, de forma apenas aparente ("no papel"), transferidas para o patrimônio da LOCAMAR; a conversão automática do numerário alegadamente recebido pela LOCAMAR, a partir da Cessão das Faturas, em mútuos passivos para a ECOFOR; o registro apenas escritural de mútuos intercompanhia, necessários para fechamento dos valores que resultaram destes fatos simulados complexos e interligados.*

*Para dar operacionalidade a toda essa gama de contratos fictícios, constitutivos de obrigações inexistentes, as partes conceberam a etapa das Cessões de Crédito de Faturas de Serviço.*

*Mas como funcionou esta etapa que foi, desde logo, uma das mais pródigas em geração de fatos impactantes diretos das reduções do Resultado do Exercício da ECOFOR, nos anos de 2004 e 2005 e também do ano de 2006?*

*Aproveitando-se do Contrato de Locação de Caminhões/Equipamentos que a ECOFOR celebrara com a LOCAMAR, sendo esta locadora, e, aquela, locatária, e a partir de seu Primeiro Aditivo (que apenas agregou mais quatro veículos), o Grupo Marquise fez a engenharia contábil-financeira de agregação de todos aqueles negócios supra enumerados. Para tal utilizou-se da técnica de interpor ADITIVOS ao Contrato de Locação, de modo que seus termos contivessem o caminho para acomodar todas as variáveis em jogo.*

*Do ADITIVO SEGUNDO ao ADITIVO SEXTO a ECOFOR simula as Cessões dos Créditos, concernentes aos valores financeiros (após os descontos legais e convencionais do Contrato Administrativo celebrado com o Município de Fortaleza) decorrentes das Faturas de Serviço de Limpeza Pública. Nesta fase, em tese, a ECOFOR funcionaria como cedente, enquanto que a LOCAMAR, funcionaria como cessionária.*

*O negócio objetivo da Cessão de Crédito é aquele que transfere o crédito do cedente para o cessionário. É forma de alienação. Por isso, exige que o cessionário "pague" o preço referido na avença, de modo que passe a tomar posse do crédito adquirido. Evidente que o cedente pode aliená-lo com "desconto" do valor de face (deságio). Mas a formatação objetiva deste contrato, exige a presença de todos estes elementos: crédito existente; recebimento do preço pago pelo cessionário; transferência efetiva do numerário alusivo ao crédito cedido do cedente para o cessionário. Faltante qualquer deles, não há de se cogitar de cessão de crédito válida e eficaz, principalmente junto a terceiros, quando não dada a publicidade do contrato.*

*No caso da Cessão de Crédito da ECOFOR para a LOCAMAR havia um elemento complicador adicional. A situação financeira do cessionário (LOCAMAR) não permitia que a cedente (ECOFOR) se visse saciada de seu direito. Ou seja, não havia condições financeiras para que a LOCAMAR pagasse o preço de aquisição do crédito. E aí, como resolver a situação?*

*Simples. A LOCAMAR alugava veículos para a ECOFOR, fazendo gerar "receitas de aluguéis" que seria o móvel do pagamento do preço pelos "créditos adquiridos" pelos Contratos de Cessão, veiculados pelos ADITIVOS 2 a 6.*

*E veja a **vantagem fiscal para a ECOFOR** neste negócio: além de se apropriar de "**deságios**" expressivos (35% sobre o valor dos créditos cedidos), ainda se debitaria de **Despesas de Aluguéis** de Veículos/Equipamentos (escriturados como Custos de Utilização de bens de terceiros), em valores astronômicos, conforme já tivemos a oportunidade de demonstrar alhures.*

*A propósito cabe aqui um parêntese para comentarmos o fundamento e a entabulação dos "DESÁGIOS" apropriados pela ECOFOR, quando da "cessão" dos créditos para a LOCAMAR, dado que se configuram como "**indevidos redutores da receita bruta**", fundados em operação inexistente de fato.*

*Do total da Fatura a ser "cedida", tiradas as obrigações de praxe, a ECOFOR chega ao "valor bruto da cessão". Vejamos o caso da Fat 01/2004 relativa ao ADITIVO 2. O "valor bruto da cessão" seria R\$ 3.939.641,88. Deste valor a ECOFOR abate sua dívida acumulada por Aluguéis junto a LOCAMAR (R\$ 1.576.500,00) e chega ao resultado de R\$ 2.363.141,88. Esta cifra seria o valor "real" a ser transferido para a LOCAMAR pelo fato da cessão. Mas a ECOFOR também o tem como "**um crédito potencial seu para quitação de aluguéis futuros e subsequentes a setembro/2004 a serem pagos a LOCAMAR**".*

*Como a ECOFOR certifica que em 30.09.2004 seu crédito só seria no valor de R\$ 984.267,22, simplesmente toma a diferença entre R\$ 2.363.141,88 - R\$ 984.267,22 = R\$ 1.378.874,66 e atribui-lhe o qualificativo de "deságio" a ser suportado pela cedente ECOFOR.*

*Note que este cálculo é o mesmo que a **aplicação do percentual de 35% sobre o "valor bruto da cessão"** (R\$ 3.939.641,88), no caso do ADITIVO 2.*

*Ao longo dos **05 (cinco) ADITIVOS** a ECOFOR faz estes cálculos semelhantes, deduzindo, daí, os valores de cada "deságio" a ser suportado por ela pelo fato de "ceder seus créditos" para a LOCAMAR. De modo que em 30.09.2004, 31.10.2004, 28.02.2005, 31.03.2005 e 30.04.2005, define o valor de cada "deságio" a ser levado a **débito** da **Conta 711401 DESPESAS FINANCEIRAS / DESCONTOS CONCEDIDOS SOBRE OPERAÇÕES** e a **crédito** da **Conta 2111 FORNECEDORES / MATERIAIS** (no ano de 2004) e **113101 ADIANTAMENTO A TERCEIROS/ADIANTAMENTO A FORNECEDORES LOCAMAR** (no ano de 2005).*

*Para efeito de melhor visualizar a gênese, fundamentação e cálculo destes valores fortemente redutores ficticiamente do Resultado do Exercício dos anos de 2004 e 2005, mostramos na Tabela a seguir o valor dos "**Deságios nas Cessões de Faturas**" para a LOCAMAR.*

| <b>ADITIVO<br/>Nº</b> | <b>DATA</b> | <b>VALOR LIVRE PARA<br/>CESSÃO (R\$)</b> | <b>VALOR DESÁGIO<br/>(35%)</b> |
|-----------------------|-------------|------------------------------------------|--------------------------------|
| 02                    | 30.09.2004  | 3.939.641,88                             | 1.378.874,66                   |
| 03                    | 31.10.2004  | 4.361.739,87                             | 1.526.608,26                   |
| 04                    | 28.02.2005  | 4.371.798,13                             | 1.530.129,35                   |

|    |            |              |              |
|----|------------|--------------|--------------|
| 05 | 31.03.2005 | 4.383.423,27 | 1.534.198,14 |
| 06 | 30.04.2005 | 4.384.841,73 | 1.534.694,61 |

*Para dar azo de legitimidade a essas despesas, houve o "acerto" com a "parceira" LOCAMAR, para que reconhecesse como "receitas" esses "deságios" apropriados na ECOFOR. Mas, lembremo-nos que, por operações igualmente fictícias com outras empresas do Grupo CEC, a LOCAMAR "neutraliza" qualquer espécie de "receita" que lhe "viesse no planejamento".*

*O Fisco observou ainda, na análise dos atos praticados pelo Grupo Marquise e seus "parceiros", que só as **Despesas Financeiras fictícias com os "Deságios"** reconhecidos nos "Créditos Cedidos" para a LOCAMAR e **os Custos Fictícios com os "Aluguéis de Veículos / Equipamentos"** apropriados como devidos também a LOCAMAR, não saciava a ganância redutora indevida, por fundar-se em obrigações inexistentes de fato do Lucro Líquido do Exercício, base de cálculo primeira dos tributos IRPJ e CSLL.*

*O Grupo Marquise queria mais.*

*Daí partiu para a última fase dessa etapa do planejamento tributário.*

*Converteu-se, então os montantes dos créditos que a ECOFOR se obrigara a entregar para a LOCAMAR, em mútuos ativos da LOCAMAR e passivos da ECOFOR junto a LOCAMAR. O fato, a despeito de ser engenhoso, é inusitado e inédito.*

*Ora, se a ECOFOR vende crédito seu para o cessionário (LOCAMAR), espera-se que este tome posse e propriedade física dos mesmos quando eles estiverem disponíveis (data dos efetivos pagamentos que a SEMAM/PMF fez para a ECOFOR).*

*Mas, se em ato contínuo ao da Cessão de Crédito, o cessionário empresta (por Contrato de Mútuo) o mesmo valor ao cedente, evidente que há uma espécie de "contrato em círculo", evidência típica dos atos atos simulados.*

*Numa linguagem mais popular, cabe dizer que o cessionário (agora mutuante junto ao anterior cedente), sequer viu o "azul do dinheiro" decorrente do crédito adquirido.*

*Há uma inconsistência de ordem prática e de ordem jurídica na entabulação deste Contrato de Mútuo da LOCAMAR para a ECOFOR. Não há efetiva tradição (entrega) da coisa mutuada. O contrato de mútuo objetivo só se aperfeiçoa quando o mutuante entrega o objeto do mútuo ao mutuário. E, sendo o mútuo feneratício, o aperfeiçoamento se dá apenas quando o numerário transmuda-se do patrimônio pessoal do mutuante para o do mutuário.*

*Ora, enquanto não recebido o crédito cedido pela parte cedente (ECOFOR), e efetivamente repassados os recursos financeiros ao cessionário (LOCAMAR), para só então o cessionário promover a entrega dos recursos financeiros ao mesmo cedente, agora a título novel de "mútuo", não se pode conceber validamente um Contrato de Mútuo legítimo e devidamente implementado.*

*Se a forma concebida neste planejamento tributário fosse possível, teríamos na verdade **um Contrato de Mútuo da ECOFOR com ela mesma**. E mais: com o agravante da **vantagem de um "deságio" fictício em negócio consigo próprio**.*

*Como - de fato - a ECOFOR (antes, cedente e atual, pretensa mutuária) **não promove o repasse efetivo do numerário** recebido da SEMAM / PMF para a*

*LOCAMAR (antes, cessionária e atual, pretensa mutuante), não há como o Fisco conceber a existência fática de CONTRATO DE MÚTUO entre as partes (LOCAMAR -----> ECOFOR). Sequer se pode conceber os Contratos de cessão de Créditos (veiculados pelos ADITIVOS 2 a 6) porque, na origem, nenhuma cessão real de numerário houve da ECOFOR para a LOCAMAR.*

*Aliás, é a própria ECOFOR (cedente) **quem reconhece** a ausência de cessão dos valores dos créditos, com repasse do numerário para a LOCAMAR, fundados nos ADITIVOS 2 a 6.*

*Quando se apropria dos encargos financeiros fundados no Contrato de Locação e seus ADITIVOS 2 a 6 (Conta 214128 OUTRAS CONTAS A PAGAR LOCAMAR), a ECOFOR faz registrar nos históricos dos lançamentos a "expressão": **"juros sobre atraso no repasse de faturas"**.*

*Pior situação é quando o Fisco contata (sic) que os repasses do numerário recebidos a partir das Faturas "cedidas para a LOCAMAR" foram efetivamente feitos, não para a dita cessionária (LOCAMAR), mas para a própria Construtora Marquise, controladora da ECOFOR, conforme se pode ver no **LANÇTO (5)** constante dos **RAZONETES** alusivos a ECOFOR AMBIENTAL (crédito na Conta 111201 BCO C/MOV BANCO DO BRASIL C/C Nº 58459).*

*Diante de todas estas constatações irrefutáveis a conclusão necessária é a de que, não só não há Cessões de Créditos válidas e eficazes de Faturas de Serviço da ECOFOR para a LOCAMAR, como também, não há como se conceberem como válidos e eficazes os supostos "mútuos" de valores que a LOCAMAR teria emprestado a ECOFOR, dado a observância de uma necessária relação de causa e efeito entre as "cessões de créditos" **inexistentes** e os "mútuos" apenas supostamente registrados como "operações de papel". (grifos do original)*

Visando fornecer as provas necessárias para respaldar as suas conclusões, a autoridade fiscal construiu um conjunto de anexos a esse Título IV, que abrangem recibos, contratos e dados da escrituração da empresa fiscalizada, bem como das demais empresas envolvidas: Locamar Locadora de Veículos Ltda. e a Construtora Marquise Ltda.

Nesse ponto a Recorrente se restringe a argumentar que os pagamentos tiveram seus beneficiários identificados - as empresas do grupo CEC - com o reconhecimento dos recebimentos dos valores em suas contabilidades.

Pela análise de todo o relato da Fiscalização e com base no conjunto das provas acostadas aos autos, pode-se concluir, sinteticamente, o seguinte:

1) A Construtora Marquise efetuou a venda dos caminhões/equipamentos para a LOCAMAR sem pagamento do preço via entrega de numerário, mesmo porque quem os comprara não o tinha.

2) Ocorreu a cessão para a LOCAMAR das faturas de serviço emitidas pela ECOFOR, sacadas contra a Prefeitura Municipal de Fortaleza, pela prestação dos serviços de limpeza pública, cujos valores foram transferidos para o patrimônio da LOCAMAR de forma apenas aparente.

3) Como a LOCAMAR não possuía recursos financeiros para pagar o preço da aquisição dos créditos, foi feita a locação dos caminhões/equipamentos para a ECOFOR, pela LOCAMAR, cujos valores serviriam para pagar pela cessão dos créditos.

4) Sobreveio a conversão dos créditos que a ECOFOR se obrigara a entregar para a LOCAMAR, em mútuos ativos da LOCAMAR e passivos da ECOFOR junto a LOCAMAR. Ou seja, em ato contínuo ao da Cessão de Crédito, o cessionário emprestou, por Contrato de Mútuo, o mesmo valor ao cedente, caracterizando uma espécie de "contrato em círculo".

5) Houve o registro apenas escritural desses mútuos entre as empresas, necessários para fechamento dos valores que resultaram destes fatos simulados interligados.

6) O repasse dos valores recebidos a partir das faturas (cedidas para a LOCAMAR) foram feitos de fato para a Construtora Marquise, conforme LANÇTO (5) constante dos razonetes alusivos a ECOFOR AMBIENTAL (crédito na Conta 111201 BCO C/MOV BANCO DO BRASIL C/C Nº 58459), à fl. 1.293, com as devidas explicações às fl. 1.294 e 1.295.

Por todos os fatos apresentados e pelas circunstâncias em que os negócios foram feitos, percebe-se claramente que se trata de uma simulação, na qual o contribuinte tentou fazer crer que os negócios existiam de fato, dando-lhe uma aparência legal, quando, em concreto, tinha por objetivo final a sonegação fiscal.

Portanto, o lançamento deve ser mantido também nessa parte, relativa aos pagamentos efetuados à empresa LOCAMAR LOCADORA DE VEÍCULOS LTDA. e registrados na conta 214128 (fls. 1.738 a 1.740).

### **Da multa qualificada**

A autoridade fiscal qualificou a multa de ofício com fundamento no art. 44, § 1º, da Lei nº 9.430/96, combinado com os arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64, sob o argumento de que restou comprovada a presença de uma série de atos simulados, com o intuito de se eximir do recolhimento dos tributo cabíveis.

O artigo 44, § 1º, da Lei nº 9.430/96, assim dispunha:

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

*I - de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;*

*[...]*

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

A Lei nº 4.502/64 disciplina:

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

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

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

*Art. 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.*

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

É evidente que a prática da simulação com o propósito de esconder a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária é conduta ilícita, aliás, referida expressamente no Código Tributário Nacional, no seu art. 149, VII, como hipótese de realização de lançamento de ofício.

A simulação, pela sua própria definição, sempre decorre de conduta fraudulenta, já que sempre é fruto de vontade deliberada do contribuinte que, conhecendo a formalidade correta, opta pela via transversa com o intuito de se favorecer de uma tributação menos onerosa.

Nessa linha de entendimento estão as seguintes decisões deste Conselho:

*[...] SIMULAÇÃO - A simulação se caracteriza pela divergência entre a exteriorização e a vontade, isto é, são praticados determinados atos formalmente, enquanto subjetivamente, os que se praticam são outros. Assim, na simulação, os atos exteriorizados são sempre desejados pelas partes, mas apenas no aspecto formal, pois, na realidade, o ato praticado é outro. SIMULAÇÃO E DECADÊNCIA - Configurada a presença de simulação, o prazo para constituir o crédito tributário é de 5 (cinco) anos, contados do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado nos termos do art. 173, inciso I, do Código Tributário Nacional. SIMULAÇÃO E ERRO NA IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO - Comprovado que o contribuinte realizou a operação pretendida por meio de outrem, ato simulado, não há que se falar em erro na identificação do sujeito passivo quando o crédito tributário é constituído e exigido daquele que realmente praticou o negócio. SIMULAÇÃO E GANHO DE CAPITAL - Na apuração do ganho de capital, é considerada a operação que importe "alienação" a qualquer título de bens ou direitos, ou cessão, ou promessa de cessão de direitos à sua aquisição. Comprovada a simulação e verificada a ocorrência de ganho de capital na operação efetivamente realizada, correta a exigência do tributo efetivamente devido. MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA - Cabível a aplicação da multa qualificada de 150%, quando restar caracterizada a realização, pelo contribuinte, da conduta prevista no art. 71, 72 ou 73 da Lei no 4.502, de 1964. Recurso especial do Contribuinte e da Fazenda Nacional negados. (acórdão nº 9202-003.166, data de publicação: 06/05/2014, relator Luiz Eduardo de Oliveira Santos).*

*[...] MULTA QUALIFICADA. Demonstrada de forma suficiente pela Fiscalização a prática de atos simulados pela Contribuinte e empresas com as quais firmou os negócios jurídicos relacionados nesse processo, mantém-se a penalidade de ofício em seu percentual majorado. [...] (Acórdão nº 1102-001.219, data de publicação: 24/02/2015, relator Antonio Carlos Guidoni Filho).*

*MULTA QUALIFICADA. EVIDENTE INTUITO DE. FRAUDE. A imposição de multa qualificada (150%) deve ser fundamentada em comprovação inequívoca. Provada a existência de simulação, está caracterizado o evidente intuito de fraude.*

*Preliminares rejeitadas. Recurso negado. (Acórdão nº 2202-002.804), data de publicação: 17/10/2014, relator Antonio Lopo Martinez).*

*[...] MULTA DE OFÍCIO. QUALIFICAÇÃO. Comprovando-se o dolo, a fraude ou a simulação, impõe-se ao infrator a aplicação da multa qualificada no montante de 150% prevista na legislação de regência. [...] (Acórdão nº 2101-002.530, data de publicação: 24/09/2014, relator Alexandre Naoki Nishioka).*

Entendo, portanto, que deve ser mantida a qualificação da multa de ofício, visto que todos os elementos analisados convergem para a conclusão de que a fiscalizada praticou, em conluio com as empresas do grupo Marquise e do grupo CEC, atos simulados e fraudulentos, com vistas à redução do pagamento de tributos.

Assim, o presente caso enquadra-se na previsão legal de qualificação da multa.

Ante o exposto, voto no sentido de conhecer do recurso, REJEITAR as preliminares e, no mérito, NEGAR-LHE provimento.

*Assinado digitalmente*

MARCO AURÉLIO DE OLIVEIRA BARBOSA - Relator