



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

Processo n° 11020.003681/2009-92
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1402-00.754 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 30 de setembro de 2011
Matéria IRPJ, CSLL E IR-FONTE. AÇÃO FISCAL
Recorrente MARCOPOLO S/A
Recorrida 1A TURMA - DRJ EM PORTO ALEGRE - RS

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2004, 2005, 2006, 2007, 2008

NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO. Não ocorre a nulidade do auto de infração quando forem observadas as disposições do art. 142 do Código Tributário Nacional e do art. 10 do Decreto n° 70.235, de 1972, e não ocorrerem as hipóteses previstas no art. 59 do mesmo Decreto.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. INAPLICABILIDADE. INOCORRÊNCIA DE FRAUDE. Nos lançamentos de ofício para constituição de diferenças de tributos devidos, não pagos ou não declarados, via de regra, é aplicada a multa proporcional de 75%, nos termos do art. 44, inciso I, da Lei 9.430/1996. A qualificação da multa para aplicação do percentual de 150%, depende não só da intenção do agente, como também da prova fiscal da ocorrência da fraude ou do evidente intuito desta, caracterizada pela prática de ação ou omissão dolosa com esse fim. Na situação versada nos autos não restou cabalmente comprovado o dolo por parte do contribuinte para fins tributário, logo incabível a aplicação da multa qualificada.

MULTA DE OFÍCIO ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS MENSAS CONCOMITANTE COM A MULTA DE OFÍCIO. INAPLICABILIDADE. É inaplicável a penalidade quando existir concomitância com a multa de ofício sobre o ajuste anual.

IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE. PAGAMENTO SEM CAUSA. Quando os recursos tidos como provenientes de omissão de receitas resultam de pagamentos feitos pelos destinatários finais dos produtos às controladas da contribuinte, não há que se falar em incidência de imposto de renda retido na fonte em razão de pagamento sem causa, posto que inexistente pagamento de valores por parte da autuada que ensejariam a retenção em fonte.

OMISSÃO DE RECEITAS. ACUSAÇÃO DE OPERAÇÕES SIMULADAS. INSUFICIÊNCIA DE PROVAS. É do fisco o ônus da prova de que a contribuinte incorreu em omissão de receitas mediante simulação de operações envolvendo empresas situadas em paraísos fiscais. Diante da inexistência de provas, sequer indiretas de que os recursos saíram dessas empresas e ingressaram na autuada de alguma forma, a acusação fiscal não se sustenta.

IRPJ E CSLL. OPERAÇÕES COM CONTROLADAS NO EXTERIOR. FORMA DE TRIBUTAÇÃO. Inexistindo valores omitidos, haja vista que, em princípio a operações foram efetivamente realizadas e os valores envolvidos foram regularmente contabilizados, incabível tratar o subfaturamento em vendas a subsidiárias no exterior como receita omitidas. Verificada a observância da legislação de preços de transferência, resta ao fisco, nessas hipóteses auditar os resultados tributáveis da controlada no exterior, à luz do art. 394 do RIR/99.

Preliminares Rejeitadas. Recurso Voluntário Provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos: i) afastar a aplicação da multa de ofício qualificada, reduzindo-a ao percentual básico de 75%; ii) excluir a multa isolada, em face da concomitância com a multa de ofício; iii) rejeitar as demais preliminares, iv) cancelar a tributação do IR-Fonte, pagamento sem causa, pela incorrência do fato gerador; o Conselheiro Moises Giacomelli Nunes da Silva votou pelas conclusões; v) cancelar a tributação do IRPJ e da CSLL por erro na forma de constituição do crédito tributário. Tudo nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

(assinado digitalmente)

Albertina Silva Santos de Lima - Presidente

(assinado digitalmente)

Antônio José Praga de Souza – Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Antônio José Praga de Souza, Ana Clarissa Masuko dos Santos Araújo, Frederico Augusto Gomes de Alencar, Moisés Giacomelli Nunes da Silva, Leonardo Henrique Magalhães de Oliveira e Albertina Silva Santos de Lima.

Relatório

MARCOPOLO S/A recorre a este Conselho contra a decisão proferida pela 1ª Turma de Julgamento da DRJ/Porto Alegre-RS em primeira instância, que julgou procedente a exigência, pleiteando sua reforma, com fulcro no artigo 33 do Decreto nº 70.235 de 1972 (PAF).

Em razão de sua pertinência, transcrevo, em parte o relatório da decisão recorrida:

Contra o contribuinte foram lavrados autos de infração (i) de Imposto de Renda Pessoa Jurídica – IRPJ – e multa isolada por insuficiência de recolhimento das estimativas de IRPJ (fls. 02/08), (ii) de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL – e multa isolada por insuficiência de recolhimento das estimativas da CSLL (fls. 18/21) e (iii) de Imposto de Renda Retido na Fonte – IRRF (fls. 27/65), exigindo um total de crédito tributário de R\$ 183.903.699,01.

A pessoa jurídica optou pelo regime do lucro real anual com pagamentos mensais de IRPJ e CSLL calculados com base em estimativas.

De acordo como *Relatório de Fiscalização* de folhas 173/265, os lançamentos foram efetuados porque o sujeito passivo, ao longo dos anos de 1999 a 2007, efetuou exportações para *tradings* sediadas no Uruguai e nas Ilhas Virgens Britânicas, operações entendidas pela fiscalização como sendo simuladas, cujo objetivo foi de omitir receitas e manter o numerário em contas bancárias no exterior.

A ação fiscal tem raízes em representação fiscal, oriunda do processo administrativo 11051.000143/2002-11, no qual foram detectados indícios de irregularidades em exportações praticadas pelo contribuinte. A partir de então, foram lavrados autos de infração relacionados aos anos-calendário de 1999 (11020.003966/2005-08, 11020.003967/2005-44), 2000 (11020.004103/2006-21), 2001 e 2002 (11020.004863/2007-19) e 2003 (11020.007753/2008-90).

Neste processo são tratadas as mesmas questões fáticas dos processos anteriores, só que em relação aos fatos geradores ocorridos nos anos-calendário de 2004 a 2007, com o acréscimo de novos elementos que foram solicitados ao contribuinte e com novas informações por este trazidas aos autos.

Dentre esses novos elementos merece referência a interferência de duas novas *Tradings* no processo de exportação adotado pelo impugnante. Trata-se das *Sociedad Anônima Financiera de Inversiones* – SAFIs – Kilvert e Kemplive, sediadas no Uruguai e cujo objeto, descrito em seus instrumentos constitutivos (fls. 1881 e 1898), é totalmente amplo, não permitindo que se aponte uma atividade principal. Nessas sociedades a Marcopolo não detém qualquer participação societária.

Quando intimado a apresentar os contratos firmados com as referidas sociedades, o contribuinte inicialmente nada apresentou. Depois de reintimado (fls. 706), a exemplo das procurações anteriormente apresentadas, emitidas por MIC/Ilmot, apresentou também procurações outorgadas por Kilvert e Kemplive à funcionários da Marcopolo (fls. 1446/1453).

Nos esclarecimentos a respeito da participação das referidas sociedades nas exportações da Marcopolo, esta informou (fls. 713/714) que a Kilvert e a Kemplive, estando domiciliadas no exterior, realizavam operações de *trading*, adquirindo seus produtos e revendendo-os para terceiros. Afirmou que essas empresas foram indicadas pelo Bank Boston e London Forfaiting, com quem mantinha relações comerciais e lhes forneciam apoio creditício. Nada detalhou acerca da operacionalização das operações. Afirmou, outrossim, não existirem contratos de representação comercial firmados com as referidas *Tradings*.

Noutra oportunidade, quando intimada a esclarecer o motivo ou fundamento para a intermediação de tais empresas e para explicar também o motivo por que deixou de utilizar, nas exportações intermediadas por Kilvert e Kemplive, suas próprias controladas (MIC/Ilmot), esclarece que a estruturação das operações realizadas para essas empresas em 2004 a 2006 foi apresentada pelas instituições financeiras à época parceiras da Marcopolo, que indicaram as empresas para viabilizar financeiramente a exportação dos seus produtos (fls. 1835).

Esclareceu que as subsidiárias MIC e Ilmot estabeleceriam contato com os compradores finais, promoveriam, adquiririam e revenderiam os produtos da Marcopolo no exterior, além de prestarem, diretamente ou por terceiros, serviços de assistência técnica. Dessa forma, a eventual diferença entre os valores constante das faturas comerciais emitidas pela Marcopolo para a MIC e Ilmot e as faturas emitidas por estas, seria atribuída à natureza distinta de cada operação uma, de venda pelo estabelecimento industrial ao revendedor e outra, de revenda ao consumidor final.

No que tange às sociedades Kilvert e Kemplive, esclareceu que as intermediações de vendas se processaram de forma idêntica, com a justificativa de que tais empresas foram indicadas por instituições financeiras que possuíam relações comerciais com as mesmas e lhes forneciam apoio creditício (fls. 714). Tais empresas teriam viabilizado financeira e comercialmente a exportação dos produtos da Marcopolo (fls. 399), sendo que a estruturação das operações, nos anos de 2004 a 2006, foi apresentada pelas instituições financeiras à época parceiras da Marcopolo, que indicaram as empresas para viabilizar financeiramente a exportação de seus produtos (fls. 1835).

As exportações sob análise, efetuadas nos anos-calendário de 2004 a 2007, perfazem os seguintes totais:

Ano	TRADINGS				Total Global
	ILMOT	KEMPLIVE	KILVERT	MIC	
2004	11.579.447,00	56.933.626,00		19.855.370,00	88.368.443,00
2005	11.022.019,00	7.078.234,00	77.437.674,00	15.011.257,00	110.549.184,00
2006	18.794.350,00		22.992.960,00	80.594.016,00	122.381.326,00
2007	22.521.654,00			113.581.098,00	136.102.752,00

Como se tratam das mesmas questões fáticas dos processos anteriores, por questões de celeridade e economia processual, valho-me do Relatório integrante do Acórdão nº 10-19.635, sessão de 21 de maio de 2009, desta Primeira Turma de Julgamento, Processo nº 11020.007753/2008-90, que assim sintetizou os fundamentos dos lançamentos relativos ao ano-calendário de 2003:

O relatório fiscal (fls. 95/172) pretende demonstrar que a interessada utilizava as sociedades vinculadas Marcopolo International Corporation (MIC), com sede nas Ilhas Virgens Britânicas (paraíso fiscal), e Ilmot International Corporation, no Uruguai, como centrais de refaturamento para intermediar formalmente negócios que, na essência, corresponderiam a operações diretas entre a Marcopolo S/A e

seus importadores finais. Nesse intento, aponta indícios que evidenciaríamos a ausência de participação daquelas empresas na exportações da Marcopolo e desvendariam os artifícios utilizados para conferir aparência de legalidade a operações destinadas a subfaturar receitas e manter irregularmente em contas bancárias estrangeiras numerário que deveria ter sido internalizado no País.

A expressão centrais de refaturamento teria origem no termo inglês reinvoicing centers e foi assim explicada no relato da fiscalização:

... são entidades ligadas direta ou indiretamente a uma “empresa-mãe” que busca reduzir sua carga tributária, estando quase invariavelmente localizadas em paraísos fiscais. O termo “refaturamento” decorre da sistemática inerente a esse forma de planejamento tributário. As Centrais de Refaturamento são introduzidas formalmente (embora raramente exerçam, de fato, qualquer operação) em transações de comércio internacional (importação ou exportação) e seu papel primordial é promover a emissão de uma segunda fatura por valor superior à original.

[...]

Há algumas características comuns às Centrais de Refaturamento. Normalmente, essas empresas são constituídas de direito, mas inexistentes de fato, e não apresentam qualquer corpo operacional efetivo (ou têm um corpo bastante reduzido para o volume de operações). Pela ausência de estrutura e em virtude de seu papel, as mercadorias por ela intermediadas são sempre remetidas diretamente para o país de destino final. Ainda, essas empresas não intermedeiam operações cujo país de destino (ou origem) seja o mesmo no qual estão localizadas, já que habitualmente esses casos seriam tributados, mesmo em alguns paraísos fiscais.

Também consta a tradução de texto explicativo, com grifos dos autuantes (fl. 150):

O que é Refaturamento?

Refaturamento é o uso de uma corporação offshore para agir como uma intermediária entre uma empresa nacional e seus clientes no exterior. Os lucros dessa corporação intermediária e a operacionalização dos negócios no país permitem a transferência de parte ou de todo o lucro nas transações para a corporação offshore. Estruturas similares podem ser usadas pelo importador.

Uso de refaturamento – exemplo

Uma corporação em uma jurisdição com alta carga tributária vende \$500.000 em produtos ou serviços para a Alemanha a cada ano. Digamos que o custo de produtos e despesas operacionais seja de \$300.000. Assim, a empresa lucra \$200.000 antes da tributação. Digamos que essa empresa estabeleça uma offshore para agir como intermediária. A empresa nacional vende seus produtos e serviços para a empresa offshore por, suponhamos, \$320.000. A offshore imediatamente revende os produtos e serviços para o cliente na Alemanha por \$500.000, tendo um lucro de \$180.000. Como offshore não paga tributos, os \$180.000 são lucro líquido. A empresa exportadora, em jurisdição com alta carga tributária, apresenta lucro mínimo (\$20.000). Os \$180.000 de lucro, livres de tributação, podem ser depositados em uma conta bancária ou em outro investimento, de acordo com os interesses da empresa nacional.

Como é o transporte da mercadoria?

A mercadoria pode ser enviada diretamente para o cliente do exportador.

O relatório assim apresentou, de forma didática, o fluxograma das operações simuladas:

- 1. Negociação com o importador final, e posterior venda (valor hipotético de R\$ 115 mil);*
- 2. Simulação da participação de uma das empresas controladas (MIC/ILMOT), escolhida de acordo com o interesse da Marcopolo. Entre os vários procedimentos que objetivam conferir uma aparência de legalidade à operação, pode-se citar a emissão de faturas pelo sujeito passivo para MIC/ILMOT (valor hipotético de R\$ 100 mil) e concomitante emissão de faturas da MIC/ILMOT para o importador final (R\$ 115 mil), embora, de fato, todas essas faturas tenham sido emitidas pela própria Marcopolo; e*
- 3. Envio das mercadorias diretamente para o importador final, com a simulação de pedido de remessa por conta e ordem da empresa intermediária escolhida.*

Vários indícios levantados pelos autuantes objetam a existência fática das empresas intermediárias, mesmo que elas estivessem formalmente constituídas:

➤ *Relativamente à MIC:*

a) situada nas Ilhas Virgens Britânicas – paraíso fiscal onde é prometido sigilo e não há cobrança de impostos sobre a renda de empresas estrangeiras; onde estariam registradas mais de 700.000 empresas, em país com área de 153 Km² e população de 23 mil habitantes em 2007 (a título de comparação, a Receita Federal registraria, no mesmo ano, em Caxias do Sul a existência de 35.600 empresas ativas regulares, sejam matrizes ou filiais, em município de 400 mil habitantes e área de 1.644 Km²); e onde há grande quantidade de firmas que oferecem serviços de criação de offshores, tais como a sucursal de empresa panamenha, Sucre & Sucre Trust Ltd.;

b) documentos de desembaraço aduaneiro uruguaios relativos a exportações da Marcopolo em 1999 registram o domicílio da MIC com o mesmo endereço da Marcopolo S/A, em Caxias do Sul;

c) para o propósito de comprovar a existência fática da MIC, a fiscalizada apresentou fatura de energia elétrica e recibo de pagamento de serviços telefônicos de 2006, nas quais constava a empresa Sucre & Sucre como usuária do serviço – no recibo telefônico, além do valor pago, não constava dados relevantes, como o tipo de serviço prestado, o número do telefone, o endereço da linha telefônica, a discriminação das ligações etc.;

d) as explicações da contribuinte para a divergência entre o endereço da fatura de energia elétrica e o das faturas comerciais foram inconsistentes e apresentaram erros primários, demonstrando o desconhecimento pela contribuinte da estrutura postal da localidade;

e) há vaguidade na informação do endereço normalmente utilizado para localizar a MIC (faturas comerciais), não havendo citação de nome de logradouro, código postal ou número de edificação;

f) não foi apresentada documentação que comprovasse e explicasse efetivamente a ligação entre as empresas MIC e Sucre & Sucre, relativamente ao fornecimento de bens de infra-estrutura para atendimento de suas necessidades;

g) segundo o sítio da internet, a Sucre & Sucre presta serviços de domicílio, linhas de telefone e fax, endereço eletrônico e emissão de faturas – outras empresas são até mais explícitas na internet, oferecendo a criação de companhias offshores para

fazer refaturamento, providenciando serviços de caixa postal, telex, telefone e fax para uso da companhia offshore;

h) inexistência de site da MIC na internet – investimento justificado para o porte dos negócios formalizados; e

i) embora o faturamento anual da MIC em 2000 tenha sido de aproximadamente US\$ 13,7 milhões, por vendas para Trinidad e Tobago, África do Sul, Barbados, Uruguai, Moçambique e Costa Rica, entre outros países, os únicos salários pagos foram os de quatro sócios-gerentes da Marcopolo S.A.

➤ *Relativamente à Ilmot:*

a) foi criada no Uruguai, onde as sociedades anônimas financeiras de investimentos (Safi) gozam de tratamento fiscal privilegiado;

b) as faturas de energia elétrica e de serviços telefônicos de 2006 apresentadas para justificar a existência da empresa registravam a empresa KPMG Uruguay como usuária dos serviços, esta que, segundo a autuada, seria locadora do espaço para Consadi Asociados Asesoramiento Empresarial;

c) nenhum documento apresentado pela fiscalizada – inclusive o recibo de pagamento de uma fatura paga em 2000, referente a serviços administrativo-contábeis prestados em 1999 – foi hábil para comprovar e explicar a efetiva ligação entre as empresas Ilmot e Consadi Asociados, relativamente ao fornecimento de bens de infra-estrutura para atendimento de suas necessidades;

d) a análise de fatura telefônica apresentada, mesmo que de um período em que a contribuinte já estava sob fiscalização, estabelece forte indício de que o serviço de telefonia não era utilizado para o atendimento das necessidades da Ilmot, já que não há registro de contato com a Marcopolo no Brasil ou com importadores finais;
e

e) haveria incongruência entre o faturamento da Ilmot e a estrutura da empresa, segundo a documentação apresentada, como exemplificado por ausência de site na internet da Ilmot e Consadi Asociados, reduzida quantidade de ligações internacionais na fatura de telefonia apresentada e ausência de comprovação de contatos com os compradores finais.

➤ *Relativamente a ambas empresas externas:*

a) as controladas não tinham estrutura adequada para promover vendas no exterior, estabelecer contato com compradores finais, supervisionar ou fornecer assistência técnica, entre outros, para os quais se comprometeram contratualmente a fornecer;

b) a justificativa da vantagem geográfica das empresas é desmentida pelo fato de somente a MIC haver vendido para o Uruguai, onde está instalada a Ilmot – o contrassenso poderia ser justificado apenas pela manutenção do ganho fiscal;

c) o único contrato apresentado para comprovar a formalização de vendas a compradores finais (exportação de carrocerias para Bidayah Intertrade FZE, dos Emirados Árabes Unidos, outro paraíso fiscal) não guarda relação direta com as operações investigadas e é pouco para firmar a tese da contribuinte relativamente à atuação das empresas estrangeiras, considerando-se as elevadas cifras de vendas formais das duas empresas;

d) a pequena amostra e a simplicidade dos pedidos eletrônicos apresentados para comprovar as compras das intermediárias junto à Marcopolo (fls. 474/477) pouco

da fatura da MIC/Ilmot, informado pela Marcopolo, já expurgava o valor do chassis.

A diferença de preço omitido ao fisco federal, além de ser considerada receita operacional omitida – evadida do País e empregada a terceira pessoa, sem registro contábil ou fiscal na Marcopolo –, foi considerada como pagamento sem causa, razão pela foi lançado IRRF exclusivamente na fonte sobre base de cálculo reajustada.

A fiscalização entendeu não adequar-se o mecanismo dos preços de transferência alegando porque ele teria por pressuposto a ocorrência efetiva das operações de exportação ou importação, o que não teria ocorrido no caso.

Os resultados auferidos pela MIC e Ilmot não vêm sendo tributados. Uma das razões para a esquivia tributação, segundo a fiscalização, é a inexistência de órgão que assegure as informações originárias das duas empresas externas. Até a quando era prevista a tributação dos lucros distribuídos, os estatutos da MIC agregavam, por exemplo, a possibilidade de criação de fundo de reserva, antes mesmo da apuração dos dividendos – o que poderia afastar parcela de lucro tributável – com a faculdade de reincorporação de dividendos não solicitados por 3 anos. Com a vigência da Medida Provisória nº 2158-35, de 24/08/2001, quando a tributação dos lucros independeria da distribuição efetiva, coincidentemente, em 2001 houve um vultoso prejuízo, fato que se repetiu em 2002, com total de prejuízos acumulados que até 2004 não haviam sido revertidos.

Foi aplicada a multa qualificada de 150%, então prevista no art. 44, II, da Lei nº 9.460, de 1996, por entendimento de que houve simulação da participação das Centrais de Faturamento em exportações visando, dolosamente, a omissão de receitas e a evasão de divisas, o que se caracteriza como fraude, como definido no art. 72 da Lei nº 4.502, de 1964.

Como o sujeito passivo optou pela tributação dos seus resultados pelo Lucro Real Anual com recolhimentos mensais calculados com base em estimativas ou balanços suspensão/redução, o uso das Centrais de Refaturamento proporcionou-lhe a diminuição dos valores devidos mensalmente a título de IRPJ e CSLL. Por isso, com base na previsão do art. 44, inc. II, alínea “b”, da Lei nº 9.430, de 1996, com a redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007, foi lançada a multa isolada de 50% sobre o valor da estimativa não recolhida em razão da infração apontada nos autos.

(...)

A ciência dos autos de infração se deu em 01/12/2009 (fls. 03) e a impugnação foi apresentada em 28/12/2009, de fls. 4092/4159, 4695/4759 e 4801/4869.

Ao final da peça impugnatória a contribuinte requereu o cancelamento integral das exigências fiscais.

A decisão recorrida está assim ementada:

NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO. Não ocorre a nulidade do auto de infração quando forem observadas as disposições do art. 142 do Código Tributário Nacional e do art. 10 do Decreto nº 70.235, de 1972, e não ocorrerem as hipóteses previstas no art. 59 do mesmo Decreto.

DECADÊNCIA - IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE. Nos casos de dolo, fraude ou simulação o prazo para a Fazenda Pública constituir o crédito tributário tem seu termo de início no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, não alcançando os fatos geradores tratados nos autos.

EXPORTAÇÕES. SIMULAÇÃO. As declarações de vontade de mera aparência, reveladoras da prática de ato simulado, uma vez afastadas, fazem emergir os atos que se buscou dissimular. No caso dos autos, em que o sujeito passivo construiu de forma artificiosa operações de exportação para empresas sediadas em países que adotam tratamento fiscal favorecido, o abandono da intermediação inexistente impõe a tributação das receitas omitidas, resultante da diferença entre o montante efetivamente pago pelo destinatário final e o apropriado contabilmente pelo contribuinte.

CUSTOS E DESPESAS DE TERCEIROS. DEDUTIBILIDADE. Os custos e despesas dedutíveis na apuração da base de cálculo do imposto são somente aqueles intrinsecamente vinculados à fonte produtora das receitas, não havendo que se falar em dedutibilidade quando os referidos dispêndios foram efetuados por terceiros.

INCENTIVOS FISCAIS. A omissão de receitas pode demandar o recálculo dos incentivos fiscais desde que atendidos requisitos específicos da legislação, admissibilidade do recálculo, obediência aos limites e comprovação das despesas.

IMPOSTO DE RENDA NA FONTE. OPERAÇÃO OU SUA CAUSA NÃO COMPROVADA. Todo pagamento efetuado pelas pessoas jurídicas cuja operação ou sua causa não for comprovada está sujeito à incidência de imposto de renda exclusivamente na fonte à alíquota de 35%, com reajustamento do respectivo rendimento bruto.

ESTIMATIVA. FALTA DE RECOLHIMENTO. MULTA ISOLADA. A falta ou insuficiência de recolhimento das estimativas mensais, decorrente do cometimento de infração tributária, implica na multa de 50%, aplicada isoladamente, sobre o valor que deixou de ser recolhido.

MULTA DE OFÍCIO. AGRAVAMENTO. É cabível o agravamento da multa de ofício quando os fatos apurados pela Autoridade Fiscal permitem identificar o intuito doloso do contribuinte de subtrair valores à tributação para reduzir os tributos devidos.

LANÇAMENTOS DECORRENTES. CSLL E IRRF. Aplica-se aos lançamentos decorrentes a mesma solução dada ao Imposto de Renda da Pessoa Jurídica.

Impugnação Improcedente. Crédito Tributário Mantido.

Cientificada da aludida decisão, a contribuinte apresentou recurso voluntário, no qual contesta as conclusões do acórdão recorrido, repisa as alegações da peça impugnatória e, ao final, requer o provimento.

A síntese das alegações recursais encontra-se no memorial apresentado pela contribuinte a seguir transcrito:

(...) conforme passará a demonstrar, os Autos de Infração mantidos não podem prosperar uma vez que:

- não houve omissão de receitas, uma vez que, se todas as receitas estão devidamente registradas e declaradas, é impossível o enquadramento de suposta infração nesta espécie;
- a tese fiscal de omissão de receitas não se sustenta para as vendas feitas às empresas KILVERT e KEMPLIVE, eis que, por não terem relação societária com a Recorrente, não há qualquer vantagem econômica ou fiscal no suposto subfaturamento das transações, nem mesmo quando a posterior revenda tenha como destinatário uma empresa do grupo econômico da Recorrente;
- não houve simulação, uma vez que todas as operações efetivamente ocorreram da forma como declaradas, produzindo os efeitos jurídicos a elas inerentes, estando devidamente comprovadas, conforme documentos acostado aos autos;
- está comprovada nos autos a execução material das operações de revenda praticadas pelas empresas MIC e ILMOT;
- ainda que se admitisse a desconsideração das operações, tal desconsideração não poderia ser parcial, sem considerar os custos e despesas relacionados às operações, sob pena de nulidade do lançamento;
- a Recorrente observou as regras de preço de transferência e tributação de lucros de controladas situadas no exterior, o que, pela natureza antielisiva dessa legislação, afasta qualquer acusação de manipulação dos preços nessas operações;
- nesse mesmo sentido, ainda que fosse possível admitir a desconsideração no presente caso, imprescindível o afastamento da multa qualificada de 150%, visto que ausente o comportamento doloso por parte da Recorrente. Da mesma forma, nos termos do art. 100 do CTN, a convivência por anos das autoridades com as operações em tela, também corrobora a necessidade de afastamento de penalidades contra a Recorrente;
- nos termos do art. 146 do CTN, a mudança nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento tributário somente pode alcançar fatos geradores futuros, jamais podendo retroagir à situações pretéritas, ainda mais para a aplicação de multa qualificada de 150%;
- ainda em relação às penalidades impostas à Recorrente, incabível a cumulação da multa isolada sobre as estimativas supostamente não recolhidas e a multa de ofício qualificada, pois recaem sobre a mesma base de cálculo, nos termos do que já decidido pela CSRF;
- por fim, igualmente absurdo o lançamento de IRRF, uma vez que não verificada a ocorrência do seu critério material de incidência, já que a Recorrente não realizou qualquer pagamento para suas controladas.

Vejamos.

I - DA AUTUAÇÃO FISCAL E DA DECISÃO RECORRIDA

De acordo com o relatório fiscal e a r. decisão recorrida, o cerne da autuação é a suposta simulação nas vendas da Recorrente ao exterior, que teria se utilizado de suas controladas e empresas terceiras como "centrais de refaturamento". Particularmente, nestes autos, a Fiscalização aborda, sob a mesma infração, as operações envolvendo empresas uruguaias que não guardam relação societária com a Recorrente.

O debate jurídico e fático dos autos, portanto, centraliza-se na comprovação de que as exportações realizadas por intermédio das empresas localizadas no exterior, notadamente as controladas MIC e ILMOT, compreenderam, efetiva e materialmente, dois negócios jurídicos distintos, quais sejam, a venda efetiva de produtos da Recorrente para essas empresas e outro negócio consubstanciado na venda dos produtos dessas empresas off-shore aos clientes finais.

Em que pese os argumentos apresentados e a farta documentação acostada aos autos, a r. decisão recorrida manteve os lançamentos fiscais, considerando como verdadeira a alegação fiscal da suposta venda direta ao exterior, com fundamento, principalmente, nas seguintes alegações:

- a) O fato de parte das vendas efetuadas pela MIC, ILMOT, Kilvert e Kemplive serem realizadas para empresas coligadas ou controladas da Marcopolo (Polomex e Marcopolo South Africa) e;
- b) A gestão comercial no exterior e a utilização de rede de representantes comerciais seria realizada pela própria Recorrente, inclusive ressaltando os vínculos que os coordenadores da MIC e da ILMOT tinham com a Marcopolo;

Diante da intransigente posição da DRJ/POA, que se mostra totalmente desconexa aos fatos comprovados pela ora Recorrente desde o início da fiscalização cabe-nos, reprisar, de forma clara e objetiva, os motivos extra-fiscais que informaram a adoção do modelo negocial contestado, demonstrados nas incontestáveis provas dos autos, que a participação efetiva das empresas MIC, ILMOT, Kilvert e Kemplive ocorreu, de modo que não é possível desconsiderar os efeitos fiscais das operações com elas contempladas.

II - IMPOSSIBILIDADE DA TESE FISCAL PARA AS EMPRESAS KILVERT E KEMPLIVE

O ponto que deve ser considerado, antes do aprofundamento nas provas materiais do caso, é o fato de que, nesta autuação em particular, a Fiscalização buscou abarcar as operações envolvendo as empresa KILVERT e KEMPLIVE, indicadas pelos Bancos (doc. 01 - fls. 4221 a 4223 dos autos) que financiaram as operações de exportação e **que não guardam qualquer relação societária com a Recorrente.**

De fato, as certidões de notário uruguaio traduzidas por escrivão juramentado (doc. 02 - fls. 4205 a 4219) demonstraram, de forma inequívoca, que as empresas KILVERT e KEMPLIVE são totalmente independentes e não têm nenhum vínculo societário com a Recorrente, empresas do seu grupo econômico, sócios ou administradores, **o que torna ilógica e inaplicável a tese fiscal de que a Recorrente teria auferido vantagem fiscal ilícita nessas operações.**

Com efeito, o cerne da tese arguida pelas autoridades fiscais para justificar as autuações lavradas contra a Recorrente reside no suposto subfaturamento nas vendas para "paraísos fiscais" e o subsequente refaturamento a preços de mercado, de forma a deslocar o lucro para locais com menor tributação, porém, mantendo-se os ganhos financeiros dentro do grupo econômico.

Contudo, essa tese não se sustenta logicamente quando as supostas "centrais de refaturamento" não são empresas do mesmo grupo econômico, visto que o lucro auferido por essas empresas no exterior jamais acrescerão o patrimônio da Recorrente ou de suas empresas controladas e coligadas.

Mesmo admitindo que as empresas KILVERT e KEMPLIVE constituem-se em "centrais de refaturamento", sem qualquer substância, ainda sim, não poderia

Como mencionado, além da suposta falta de comprovação da execução material das operações de revenda pelas empresas MIC e ILMOT, cujas provas já foram tratadas no tópico anterior, a decisão recorrida ainda arrola alguns indícios de simulação que motivaram a manutenção dos Autos de Infração, quais sejam: (i) as empresas controladas no exterior estariam localizadas em paraísos fiscais - BVI e Uruguai; (ii) as empresas controladas não possuiriam estabelecimentos e funcionários condizentes com o volume de operações praticadas; (iii) os documentos correspondentes às vendas realizadas pelas controladas seriam expedidos e assinados por funcionários da Recorrente em Caxias do Sul - Br e eram semelhantes aqueles da própria Recorrente; (iv) o vínculo existente entre a Recorrente e alguns importadores finais (Polomex e Marcopolo South Africa); (v) o contrato de representação firmado entre a Recorrente e as empresas MIC e ILMOT impedem a autonomia destas nas negociações com terceiros; (vi) os contratos de financiamento firmados por MIC e ILMOT tinham como beneficiária a Recorrente.

Acerca do fato das empresas MIC e Ilmot estarem situadas em países com tributação favorecida - BVI e Uruguai - a Recorrente, apoiando-se em seu direito de escolha, elegeu as localidades que lhe melhor convinha para a consecução de seus objetivos¹.

Veja que a localização dessas empresas, em países com tributação favorecida, no máximo, poderia indicar uma motivação de economia fiscal pela Recorrente, o que não é, contudo, indicativo de irregularidade ou simulação de operações de revenda, especialmente quando tais operações e a participação dessas empresas restaram cabalmente evidenciadas.

Da mesma forma, o fato estrutura física dos estabelecimentos das empresas MIC e Ilmot resumirem-se a uma sala locada com equipamento básicos de escritório e funcionários administrativos terceirizados, tampouco representa um indicativo de que tais empresas não executaram as atividades pelas quais são responsáveis.

Com efeito, tal como mencionado, as atividades exercidas por tais empresas fundamentalmente referem-se à atividades de gestão comercial de seus representantes comerciais, gestão financeira e gestão da assistência técnica e garantia.

Essas atividades fim, como já ressaltado, prescindem da utilização intensiva de mão-de-obra ou de complexa estrutura física, bastando para sua execução uma estrutura operacional mínima que possibilite o contato com clientes, representantes comerciais, oficinas mecânicas e agentes financeiros, especialmente quando, como no presente caso, parte das atividades meio - administrativas e de suporte - eram realizadas por outras empresas do grupo.

Aliás, se considerado o total dos representantes comerciais e oficinas credenciadas que são contratados pelas empresas MIC e Ilmot o número de pessoas e recursos envolvidos nas operações praticadas por essas empresas multiplica-se exponencialmente, chegando a aproximadamente trezentos funcionários.

Assim, não é espantoso, como quer fazer crer a decisão recorrida, a disparidade entre essa estrutura e o volume de operações realizadas, visto que foi exatamente ela que levou à expansão internacional do grupo Marcopolo.

Em relação ao fato dos documentos de venda das empresas MIC e Ilmot para clientes serem expedidos e assinados por funcionários da Recorrente localizados em Caxias do Sul - RS, importa dizer que, dentro de um contexto de grupo empresarial, não havia outra forma de operacionalizar a entrega das mercadorias revendidas sem que tais documentos acompanhassem as mercadorias desde sua fabricação do Brasil.

Vejam que, o que é trazido pela decisão como um grande indício da simulação é a existência de funcionários da Recorrente que, mediante procuração e sem receber remuneração das empresas MIC e ILMOT, tinham poderes para atuar perante portos, aeroportos nas atividades de desembarço aduaneiro, obtenção de documentação de exportação e transporte e embarque de mercadorias.

Ora, a Recorrente sempre afirmou que determinado documentos aduaneiros, por exigência da própria legislação aduaneira e comercial, eram impressos e assinados por procuradores das empresas MIC e ILMOT no Brasil, o que, aliás, encontrava-se devidamente previsto nos contratos de agenciamento e distribuição firmados, muito antes de qualquer procedimento de fiscalização, entre a Impugnante e a MIC e a ILMOT.

Não há qualquer vedação legal ou indício de simulação nisso, pelo contrário, visto que sem tais documentos não seria possível se realizar as remessas por conta e ordem de terceiros, tal como ocorrido no presente caso.

Vale ressaltar, inclusive, que terceiros, escritórios contratados, despachantes aduaneiros, poderiam imprimir e assinar (mediante procuração) os mesmos documentos em nome das empresas no exterior, o que, por obviedade e economia de custos, não foi realizado.

Da mesma forma segue o indício levantando pela Fiscalização de semelhança de faturas comerciais. Ora, o fato das empresas pertencerem ao mesmo grupo econômico e compartilharem padrões e serviços de

informática idênticos não configura nenhum indício de irregularidade, tampouco serve de argumento para provar a inexistência de intermediação das controladas nas operações de exportação.

Outro argumento falacioso que foi rebatido conclusivamente pela Recorrente foi de que evidenciaria a simulação o fato de que, nas operações envolvendo a KILVERT e KIMPLIVE, alguns importadores finais (Polomex e Marcopolo South Africa) seriam controlados pela MIC e com relação societária com a Recorrente.

Não há o que se falar em simulação no caso, haja vista os mesmos argumentos de inexistência de vantagem econômica quando a operação envolve empresa estrangeira não relacionada, como dito no tópico II e que também se encaixa ao presente fato, já que nestas operações a Recorrente era obrigada a aplicar as regras de transfer pricing² que visam justamente eliminar qualquer efeito de possível subfaturamento nas exportações.

E mesmo que os lucros fossem direcionados às empresa relacionadas com a Recorrente (Polomex e Marcopolo South Africa), ainda assim não haveria proveito econômico, eis que as referidas empresas, durante o período fiscalizado, pagaram imposto de renda em seus países, e a uma alíquota elevada (35% no México e 28% na África do Sul), não havendo justificativa para a Recorrente deixar de tributar estes valores no Brasil.

Outro indício levantado é de que as empresas MIC e ILMOT não existiriam de fato, em razão de estarem supostamente impedidas de praticar os preços que julguem mais apropriados nas suas relações com clientes finais. Tal alegação demonstra, apenas, o desconhecimento por parte da Fiscalização acerca das características as características inerentes aos contratos de representação e agenciamento.

É perfeitamente normal e intrínseco a esse tipo de negócio jurídico que o agente se subordine às ordens do representado, já que vai realizar atos em benefício daquele, **mas essa não é uma representação hierárquica (o representante não é empregado do representado)**

Assim, é totalmente justificável que a Recorrente, na qualidade de empresa controladora do grupo, estabeleça os parâmetros mínimos e máximos em relação aos preços e especificações técnicas dos produtos revendidos pelas empresas MIC e ILMOT, sendo certo que o cumprimento de tais condições contratuais não desnaturam a atividade de intermediação nas operações de exportação exercida pelas empresas controladas situadas no exterior.

Acerca dos contratos de financiamento firmado pelas empresas MIC e ILMOT terem como beneficiária a Recorrente, deve-se lembrar que a Fiscalização não foi capaz de entender o fluxo de uma operação realizada por intermédio das empresas off-shore, haja vista que a Recorrente figurava como beneficiária nos referidos contratos pelo simples fato de receber à vista os valores sobre a venda de seus produtos, sendo que as coligadas eram responsáveis pelo pagamento das parcelas que seriam quitadas, em um prazo dilatado, com o recebimento dos valores dos clientes finais. Ou seja, a Marcopolo recebe à vista, mas os clientes finais, ou seja, os clientes que compraram seus produtos de MIC e ILMOT pagam em 90/180 dias, sendo que o custo financeiro é absorvido pelas intermediárias que contrataram os financiamentos junto aos bancos.

Dessa forma, a Recorrente demonstra que não há qualquer irregularidade nas exportações e vendas objeto dos Autos de Infração ora discutidos, estando comprovado nos autos a execução material e participação das empresas MIC e ILMOT, de forma que deve ser afastado qualquer acusação de simulação nas operações em tela.

VI - DO CRITÉRIO ERRÔNEO DO CÁLCULO

É preciso mencionar, ainda, que, mesmo que superado todos os argumentos acima expostos, e admitida a acusação de planejamento fiscal irregular, ainda sim, os Autos de Infração lavrados não merecem prosperar visto que o suposto crédito tributário foi calculado sem qualquer critério estabelecido em lei e **sem considerar os custos incorridos e as despesas efetuadas pela MIC e ILMOT nas operações "desconsideradas"**.

Com efeito, **se entende a fiscalização que as receitas supostamente omitidas são em realidade auferidas pela Recorrente, da mesma forma deveria considerar que todos os custos e despesas relacionadas também são da Recorrente, ou seja, se é para se desconsiderar as operações, imprescindível que se faça por inteiro**, realizando o cálculo do crédito tributário com base na real materialidade do tributo em tela, isto é, apurando o eventual lucro dessa "operação".

Aliás, de crucial importância é a menção de julgado proferido pelo E. Conselho de Contribuintes, o qual, muito embora tratando de tradings interposta no país, determinou, além da descaracterização da simulação, a imputação dos custos no cálculo fiscal relativamente às receitas omitidas.

Nesse mesmo sentido, na sessão de abril de 2008, a 1ª Turma da CSRF confirmou decisão da 1ª Câmara (sessão de 15.06.2005) relativamente à empresa MLSP - Comércio e Participações Ltda. (processo 11080.007081/2002-12), justamente para reafirmar que no caso de desconsideração de operação, em razão de planejamento fiscal irregular, há que se desconsiderar completamente os efeitos da operação irregular, tributando-se a operação subjacente, **sob pena de nulidade do auto de infração**.

VII - DA MULTA AGRAVADA

Por fim, não se pode deixar de repisar que o **intuito doloso é pré-requisito para a aplicação da multa de 150%**. Entretanto, no caso em análise não há dolo e não houve sequer tentativa de impedir o conhecimento dos atos praticados, dada a evidência como eles se externaram publicamente e na contabilidade, bem como foram dados ao direto conhecimento da fiscalização, razão pela qual não há como se aplicar a multa agravada.

Ora, no presente caso, se sequer a hipótese de simulação pode ser alegada, como demonstrado à exaustão nas linhas acima, com muito maior razão, a hipótese de evidente intuito de fraude deve ser afastada, com o conseqüente afastamento da multa agravada de 150%.

Ademais, não se pode deixar de mencionar que o evidente intuito de fraude resta inexoravelmente descaracterizado quando a conduta do contribuinte, à época dos fatos, **afigurava-se para ele sob o manto da licitude e amparo do direito. Isto é, num esforço de imaginação, caso desconsiderado tudo o quanto demonstrado pela Recorrente, é certo que se tratando de erro de proibição não tem cabimento a multa agravada. Esse entendimento vem sendo seguido pelos mais recentes julgados deste E. CARF**.

Até como forma de corroborar a completa ausência de intuito doloso em burlar qualquer norma tributária por parte da Recorrente, cumpre trazer à colocação a disposição da novel Instrução Normativa nº 1.154/2011 (artigo 11, §4º, II), editada para regulamentar as disposições da também recente Lei n. 12.249/10, que trouxe pela primeira vez em nosso ordenamento os conceitos de "capacidade operacional" e "efetivo beneficiário" como requisitos para a validação de operações realizadas com pessoas jurídicas situadas em países com tributação favorecida.

Note-se que, além de apenas **a partir do ano de 2010 ter sido introduzido dispositivo legal que demande a comprovação de requisitos reclamados pela fiscalização no ano de 2004 a 2007** para a validação das operações de empresas situadas em países com tributação favorecida, a própria IN 1.154/11 dispensa da comprovação desses novos requisitos operações realizadas com empresas coligadas e controladas sujeitas à disponibilização automática dos lucros nos termos do artigo 74 da MP nº 2.158/2001.

Veja que, se somente agora, a partir do ano de 2010, há previsão legal acerca da exigibilidade de requisitos empresariais tais como "capacidade operacional" para a validade de operações realizadas por empresas situadas em países com tributação favorecida, é certo que no ano de 2004 a 2007 a discussão sobre a necessidade de uma estrutura operacional robusta era deveras incipiente.

Assim, ainda que se considere que a Recorrente teria planejado irregularmente suas operações, não se pode atribuir a ela qualquer intuito doloso de evadir receitas tributárias, especialmente porque, como já mencionado, todas as operações questionadas sempre foram levadas à conhecimento fiscal, por meio de declarações fiscais, demonstrações financeiras, registros aduaneiros, dentre outros documentos, e que por anos e anos jamais foram questionadas pelas autoridades fiscais.

VIII - IMPOSSIBILIDADE DE CUMULAÇÃO DE MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO

Ainda em relação a aplicação da penalidade pecuniária, relembre que deve ser afastada a intenção do Fisco consistente na imposição da multa isolada de 50% incidente sobre suposto não recolhimento por estimativa, cumulada com a imposição da multa de ofício agravada de 150%, **exposta no tópico anterior**.

Entretanto, a aplicação da multa de ofício, cumulativamente com a multa isolada, implica na dupla penalização pelo mesmo fato, além do fato de que a multa isolada decorrente de falta de pagamento ou recolhimento a menos por estimativa não pode ser aplicada após o encerramento do ano-calendário correspondente, conforme orientação maciça deste Tribunal Administrativo⁵.

Nesse breve contexto, verifica-se que a multa isolada incide sobre o valor da estimativa mensal não recolhida, enquanto que a multa de ofício incide sobre o total dos rendimentos não recolhidos pelo contribuinte, albergando dessa forma os valores das estimativas mensais não recolhidas.

Vale dizer: na hipótese em que seja aplicada a multa de ofício à falta de recolhimento do tributo apurado em lançamento de ofício, a ausência de anterior recolhimento mensal, por estimativa, do IRPJ ou CSLL não deve ocasionar a aplicação cumulativa da multa isolada, já que esta somente é aplicável de forma isolada, de modo a se evitar a dupla penalização sobre a mesma base de incidência.

Ademais, outro ponto que impossibilita a aplicação de multa isolada ao caso da Recorrente se deve referir ao fato de que tal multa decorrente de falta de pagamento ou recolhimento a menos por estimativa não pode ser aplicada após o encerramento do ano-calendário correspondente, visto que a obrigação de recolhimento das estimativas mensais surge no decorrer do ano-calendário. Esse foi o entendimento fixado pela Câmara Superior de Recursos Fiscais do antigo Conselho de Contribuintes (**Recurso 107-143920 - CSRF - 1ª Turma - Data da Sessão: 23/06/2008 - Relator Marcos Vinícius Neder de Lima - Acórdão CSRF/01-05.875**).

IX - DA OMISSÃO DE RECEITAS

Ademais, importante mencionar que a capitulação legal da autuação foi omissão de receitas, no entanto, no caso da Recorrente, não há que se falar em omissão de receitas, visto que os valores constantes das notas fiscais emitidas nas operações de exportação para as empresas intermediárias correspondem aos preços efetivamente praticados pelas partes. Em outras palavras, não foi recebido qualquer valor "por fora", não houve diferença de preço recebida e não-contabilizada.

As autoridades fiscais não levaram em conta, na autuação, o fato de que **as variações patrimoniais verificadas nos investimentos na MIC e na ILMOT foram registradas na contabilidade da Recorrente pelo método da equivalência patrimonial.**

Não há dúvidas de que a Recorrente contabilizou todas as operações praticadas em seus Livros Diário e Razão, mantendo planilhas com fluxo de operações, bem como reconheceu os lucros auferidos por suas controladas no exterior, assim, além da presente situação não se conformar à nenhuma das hipóteses de omissão de receita previstas no art. 283 do RIR/99, tais registros têm o condão de afastar a ocorrência de omissão de receitas na autuação em questão.

X - DO IRRF

Por derradeiro, cabe frisar que no caso em comento, **não cabe a exigência do imposto na fonte, porquanto não se verifica a ocorrência da regra-matriz de incidência tributária**, visto que: (i) não houve pagamento e propriamente também não houve entrega de recursos; (ii) "in casu" há prova da operação e da causa da entrega que teria havido, que é exatamente a realização das exportações; (iii) no passado já houve a previsão legal de incidência de imposto na fonte sobre omissão

de receitas, mas tal norma está revogada, sendo certo que a aplicação do IRRF em questão assume norma de caráter muito mais sancionatório, do que de norma que tipificaria verdadeira incidência tributária.

Com efeito, verifica-se que a pretensão fiscal acaba por tributar duplamente a mesma renda (ao considerar hipóteses excludentes: rendimento no Brasil - e cobrar IRPJ, CSLL - e, ao mesmo tempo, aplicar regramento afirmando que referido rendimento foi remetido ao exterior), cujo resultado não é outro que não utilizar a exigência tributária, mediante a cobrança de IR-Fonte, como espécie de "sanção", ao arrepio da característica essencial de tributo: prestação pecuniária de característica não sancionatória.

Por fim, vale colacionar jurisprudência deste CARF materializada no acórdão nº 105.17.084 da 5ª Turma que afastou o IRRF no mérito e não pela decadência. Vejamos: (...)

Desta feita, não pairam dúvidas acerca da impossibilidade de exigência do IRRF no presente caso.

XI- DA APLICAÇÃO DO ARTIGO 100 DO CTN AO PRESENTE CASO

Outro ponto que merece destaque é o fato de que as operações que hoje são contestadas pela Administração não são novidade na prática do comércio exterior na Recorrente e há longa data são de conhecimento das autoridades fiscais.

Como se verifica dos documentos acostados, pelo menos desde 1994 o mesmo modelo negocial já era adotado. Como se percebe das demonstrações financeiras (balanço) publicadas no Diário Oficial, em 1994, houve venda de produtos da Recorrente para sua controlada MIC na ordem de R\$ 445.000,00, sendo que nos anos subsequentes o fluxo dessas operações aumentou consideravelmente, sendo, já em 1995 da ordem de R\$ 3.339.000,00 (balanço do ano-calendário 1995, também devidamente publicado no Diário Oficial, o mesmo ocorrendo nos anos posteriores (doc. 11)

É o que se percebe quando se analisa as linhas correspondentes à "partes relacionadas" no balanço, mais especificamente o "contas a receber por produtos e serviços" vendidos à partes relacionadas, no caso a MIC.

Tal fato é corroborado com a existência de Notas Fiscais de venda de produtos, faturas comerciais e telas do Siscomex que claramente indicam as operações realizadas entre Marcopolo e suas controladas MIC e ILMOT em períodos anteriores aos autuados (doc. 12).

Assim, o que se verifica é que já naquela época produtos exportados pela Marcopolo eram feitos com intermediação das empresas no exterior.

Não custa lembrar, ainda, que operações dessa estirpe são de amplo conhecimento das autoridades fazendárias, já que contemplam uma série de obrigações acessórias, como registro no SISCOMEX, questões de câmbio junto ao BACEN, etc.

Poder-se-ia, então dizer que a aceitação dessas operações por quase uma década sem qualquer questionamento por parte do Fisco, seria uma prática reiterada observada pelas autoridades administrativas, invocando, dessa forma, a incidência do artigo 100 do CTN ao caso: (...)

Ora, a Fiscalização sabia da ocorrência dessa espécie de operação e, por longos anos, as aceitou sem qualquer ressalva, não sendo razoável que, de uma hora para

outra, passe a questioná-las de forma tão veemente, como se fosse a prática de um enorme ilícito tributário.

Veja-se, que se aplicando o preceito acima ao caso concreto, a autuação deve ser reduzida sensivelmente, já que, caso houvesse algo a se exigir, apenas se poderia exigir o principal histórico eis que o parágrafo único do artigo 100 do CTN é claro no sentido de que a incidência da norma ali exposta exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo.

XII - DA NECESSIDADE DE APLICAÇÃO DO ARTIGO 146 DO CTN AO PRESENTE CASO

Como se viu, a administração tributária conviveu por muitos anos - desde a criação das empresas MIC e ILMOT no início dos anos 1990 até 2005, ano da lavratura do primeiro auto de infração - com as operações praticadas entre a Recorrente e suas empresas controladas, sempre tendo o conhecimento integral da sua realização.

Por óbvio que tal convivência tinha como pressuposto a jurisprudência então dominante no Conselho de Contribuintes e a própria doutrina majoritária que entendiam pela desnecessidade de cumprimento dos requisitos hoje reclamados para a validade de planejamentos tributários.

Nesse sentido, é certo que a repentina mudança de tratamento por parte das autoridades fiscais representa e reflete a total mudança nos critérios jurídicos que regem a atual doutrina e jurisprudência acerca do tema planejamento fiscal.

De fato, a consideração de operações reiteradamente praticadas pelo contribuinte sob outros critérios jurídicos é gerador de notória insegurança jurídica, tanto que coibida pelo artigo 146 do Código Tributário Nacional, que assim dispõe: (...)

Nos termos do artigo acima transcrito, parece claro que a mudança de entendimento fiscal acerca dos elementos caracterizadores da figura da simulação, tal como na acusação ora discutida, a exemplo da necessidade de comprovação da capacidade operacional das empresas MIC e ILMOT, execução material das operações, dentre outros, somente poderia atingir fatos geradores ocorridos após essa mudança de entendimento, isto é, posteriormente ao ano de 2005.

Isso porque o mesmo fato - as vendas realizadas pelas empresas MIC e ILMOT - passou a ser considerado simulado em razão da alteração nos critérios jurídicos para a validação de operações que de alguma forma envolvam economia tributária.

Ora, por amor à segurança jurídica, princípio esse resguardado pelo artigo 146 do Código Tributário Nacional, evidentemente que essa alteração de entendimento não pode ser aplicada retroativamente para fatos ocorridos antes da manifestação desse novo entendimento pelas autoridades fiscais.

Dessa forma, também por essa razão improcedente o Auto de Infração lavrado contra a Recorrente.

XIII - EXIGÊNCIA DA RECEITA DA MIC EM DUPLICIDADE - NECESSIDADE DE RESTABELECIMENTO DE PREJUÍZOS

Ainda, no que se refere à constituição do crédito tributário, na remota hipótese de ser mantida a exigência fiscal, é certo que o auto de infração deverá ser revisto, a fim de que a autoridade fiscal recomponha o saldo dos prejuízos das empresas MIC e

ILMOT, uma vez que a suposta "receita omitida" atribuída pela fiscalização, foi devidamente considerada na apuração do resultado da Recorrente.

Assim, caso venham as autoridades julgadoras entender que tais resultados, em verdade, foram auferidos pela Marcopolo, então que essas receitas sejam estornadas dos resultados das empresas MIC e ILMOT, recompondo-se os prejuízos acumulados por essas empresas.

De todo o exposto, fica claro que as decisões proferidas pela Delegacia de Julgamento de Porto Alegre, que mantiveram integralmente quanto ao mérito os Autos de Infração lavrados contra a Recorrente, merecem integral reforma por esse E. Conselho, uma vez que não só as operações praticadas pela Recorrente e suas empresas controladas no exterior são legítimas e não configuram qualquer espécie de planejamento fiscal irregular, como também as próprias autuações possuem vícios insanáveis que justificam seu cancelamento por este E. Conselho de Contribuintes.

(os grifos são do original).

Instada a manifestar-se nos termos do Regimento Interno do CARF, fl. 5482, a douta PGFN apresentou contrarrazões de fls. 5483-5529, aduzindo que (*verbis*):

(...)

Os lançamentos estão fundados em omissões de receitas, caracterizadas por subfaturamento decorrente da participação simulada de terceiras empresas em operações de exportação de bens produzidos pela atuada e, ainda, pela falta de recolhimento de Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF), em razão de pagamentos a beneficiários não identificados ou sem causa.

O relatório fiscal demonstra que a interessada utilizava as sociedades controladas Marcopolo International Corporation (MIC), com sede nas Ilhas Virgens Britânicas, e Ilmot International Corporation, do Uruguai, bem como as empresas Kilvert S.A e Kemplive S.A, também sediadas no Uruguai, como **centrais de refaturamento, para intermediar formalmente negócios que, na essência, correspondiam a operações diretas entre a Marcopolo S/A e seus importadores finais.**

Nesse sentido, a fiscalização aponta indícios suficientes de que aquelas empresas não exerciam qualquer participação nas exportações de produtos da Marcopolo e desnuda os artifícios utilizados para conferir aparência de legalidade a operações destinadas unicamente a **subfaturar receitas e manter, irregularmente, em paraísos fiscais, numerário que deveria ter sido submetido à tributação no País.**

Em suma, o esquema apresentado pela fiscalização era o seguinte:

Formalmente, as operações de exportação apresentavam como exportadora a Marcopolo, e compradoras suas controladas MIC e Ilmot e ainda as empresas Kilvert e Kemplive - todas titulares de tratamento fiscal privilegiado nos países onde estão estabelecidas. Estas empresas, por sua vez, revendiam os produtos adquiridos a clientes seus, localizados em países diversos. Elas se responsabilizavam, também, pelos serviços de pós-venda (garantia, assistência técnica, etc.).

A Marcopolo, por conta e ordem de tais empresas, remetia os produtos negociados diretamente aos seus próprios clientes. É dizer, a mercadoria não chegava a ser **fisicamente transferida às empresas intermediárias.**

empresas à fiscalizada. As operações com essas intermediárias foram realizadas em virtude da indicação feita por instituições financeiras, como forma de viabilizar financeiramente as operações de exportação;

- a inexistência de simulação em relação às operações com as empresas MIC e Ilmot, que aliás, foram devidamente comprovadas e tiveram como fundamento a estratégia negocial de expansão internacional. As referidas controladas exercem a gestão comercial no exterior, por meio da contratação de extensa rede de representantes comerciais responsáveis pela venda de produtos da Marcopolo, como também pela assistência técnica a tais mercadorias;

- a desconsideração de negócio jurídico sem base legal para tanto, já que o parágrafo único do artigo 116 do CTN ainda não foi regulamentado;

- que teria trazido para o Brasil os resultados auferidos no exterior por controladas. E que se não houve tributação, foi porque aquelas empresas tiveram prejuízo fiscal em razão, dentre outras causas, da crise na Argentina;

- que os contratos firmados entre a Marcopolo e a MIC e Ilmot e com os agentes comerciais demonstram o papel de intermediação exercido por aquelas empresas. Que neste tipo de contrato, de representação e agenciamento, é comum que o agente se subordine às ordens do representado, ainda mais quando se trate da "empresa-mãe" do grupo econômico;

- que os pedidos de importadores finais à MIC e à Ilmot e destas à fiscalizada teriam sido apresentados e que mesmo que não o tivessem sido, na praxe do comércio internacional, é comum a inexistência destas formalidades;

- os contratos de financiamento e fluxo de caixa, tendo a própria Marcopolo como garantidora, também é praxe comercial e foram reconhecidos como válidos tanto pelo Banco do Brasil como pelo BNDES;

- a apresentação de cartas de crédito e comprovantes de pagamentos bancários;

- que as empresas do mesmo grupo econômico usam o mesmo sistema eletrônico de processamento de dados, o que justificaria a semelhança entre as faturas comerciais, sem que isso representasse qualquer simulação;

- o vínculo entre a Marcopolo e os importadores finais decorre de uma legítima opção de modelo negocial, não de um planejamento tributário ilícito;

- que a MIC era responsável pelas operações de exportação comercial para o Uruguai, já que ela tinha relacionamentos comerciais de longa data e contratos de representação comercial celebrados com representantes naquele país;

- a nulidade do auto de infração, por vício da apuração do crédito tributário, já que decorrente de erro na determinação dos valores lançados, em razão da desconsideração da participação da MIC e Ilmot nas operações, bem como de todos os custos incorridos para a realização das supostas vendas refaturadas;

- a exigência em duplicidade das receitas auferidas por MIC e Ilmot, sendo necessário recompor o saldo de prejuízos fiscais, já que a suposta receita omitida teria sido devidamente considerada na apuração do resultado da impugnante;

- a necessidade de recalcular todos os incentivos fiscais apurados com base no lucro real;

- o descabimento da multa agravada, em razão da não ocorrência da simulação, mas sim de mero erro de proibição;

- a indevida cumulação da multa isolada com a multa de ofício em razão do não recolhimento do IRPJ e da CSLL devidos por estimativas;
- especificamente em relação ao IRRF, suscitou a decadência do direito de lançar, com base no artigo 150, § 4º do CTN. Afirmou, ainda, não ter ocorrido o fato gerador do tributo, já que os artigos 674 e 725 do RIR/99 tratam de pagamentos efetuados a beneficiários não identificados ou cuja causa não seja conhecida, o que não se verifica no caso dos autos, em que não houve pagamento irregular. A Marcopolo é acusada de ter recebido valores de terceiros e não oferecido à tributação, e não de ter realizado pagamentos quaisquer. Se a fiscalização desconsidera a intermediação, não cabe falar em pagamento a beneficiários no exterior. Alegou que se houvesse pagamento algum, teria sido a beneficiário identificado (as empresas intermediárias) e em razão de operações claramente caracterizadas e comprovadas. Argumentou que não teria havido evasão de divisas, já que todas as operações foram contabilizadas e, por fim, que o reajustamento da base de cálculo do IRRF fere o conceito de renda, sendo ilegal a IN SRF nº 15/01.

A DRJ, por unanimidade de votos, manteve o lançamento, em decisão cuja ementa ora se transcreve: (...)

Inconformada, a Marcopolo apresentou recurso voluntário a este douto Conselho, reiterando as considerações já aduzidas quando da impugnação, e acrescentando, na ocasião, a alegação de decadência do direito de lançar o IRRF, desta feita com fundamento no entendimento de que, mesmo que se entendesse por aplicar o artigo 173 do CTN, o termo "exercício seguinte", para esse fim, deveria ser entendido como o período de apuração seguinte ao que não houve pagamento, ou seja, a semana seguinte, e não o ano calendário posterior. Com isso, estariam decaídos os períodos até a terceira semana de novembro de 2004.

Afirmou, ainda, que todos os tributos estariam decaídos em atenção à tese supostamente adotada pela STJ, de que no caso dolo, a aplicação do artigo 173 do CTN deve ter como termo inicial a própria constatação e notificação do ilícito, o que no caso dos autos teria ocorrido em 2002, quando foi iniciada a primeira fase da fiscalização;

Entretanto, não merecem prosperar as suas alegações, razão pela qual deve ser negado provimento ao recurso voluntário, conforme restará demonstrado a seguir.

II. DA VALIDADE DO LANÇAMENTO

Nos termos do que relatado, a recorrente reclama, preliminarmente, pela nulidade do auto de infração, fundamentando seu pleito ora no erro de enquadramento da conduta, ora em supostos equívocos nos métodos aplicados para a constituição do crédito tributário. Sua irresignação não deve, no entanto, prevalecer.

De início, deve-se ter em mente que a omissão de receitas restou devidamente demonstrada nos autos, não havendo que se falar em equívoco quanto à determinação da conduta autuada. Também não houve erro na apuração da base de cálculo dos tributos, já que fixada nos termos da legislação em vigor. De toda a sorte, **tais temas serão discutidos quando da análise do MÉRITO da controvérsia, não cabendo sequer a sua arguição em sede de preliminar.**

Mas ainda que assim não fosse, segundo resulta da disciplina dos arts. 59 c/c 60 do Decreto n.º 70.235/72, os termos do processo administrativo fiscal somente serão declarados nulos na ocorrência de uma das seguintes hipóteses: a) quando se tratar de ato/decisão lavrado ou proferido por pessoa incompetente; b) resultar em

inequívoco cerceamento de defesa à parte. A propósito, confira-se a redação dos dispositivos supra citados: (...)

Nenhum desses vícios, entretanto, é verificado no presente procedimento. O lançamento que deu início a este processo foi lavrado por Auditor Fiscal competente e em total respeito aos princípios da ampla defesa e do contraditório, tendo sido dada à recorrente as devidas oportunidades de manifestação.

Além disso, a jurisprudência desta Câmara Superior de Recursos Fiscais, de longa data, firmou orientação no sentido de que "Não há nulidade sem prejuízo" (Acórdão: CSRF/02-02.301). Considerando, então, que a recorrente rebateu os fundamentos da autuação, mediante extensa e substanciosa defesa, abrangendo não somente preliminares, mas também razões de mérito, deve-se afastar a pretensão de declaração de nulidade de lançamento.

Diante do exposto, a presente preliminar deve ser rejeitada.

III. DA INOCORRÊNCIA DA DECADÊNCIA

A recorrente pleiteia, com fundamento no artigo 150, § 4º do CTN, a declaração da decadência. Todavia, razão não lhe assiste, devendo a decisão de primeira instância ser mantida neste particular.

Isto porque, segundo o entendimento majoritário tanto na doutrina quanto na jurisprudência, diante da ressalva veiculada pelo artigo 150, § 4º do CTN, as regras sobre o prazo decadencial constantes daquele dispositivo legal não se aplicam às hipóteses de comprovada ocorrência de dolo, fraude ou simulação, como a que ora enfrentamos e, nesses casos, o prazo de que dispõe o Poder Público para lançar os créditos tributários é o do artigo 173, I do CTN, o que, por si só, já confirma a regularidade do lançamento.

Assim, uma vez constatada a fraude, a simulação ou o dolo, **o Fisco dispõe de cinco anos a contar do primeiro dia exercício seguinte àquele em que se poderia ter praticado o lançamento.** Nesse sentido, vejamos a posição do STJ sobre o assunto:

(...)

Diante disso, em relação ao IRPJ e à CSLL, tem-se que o período mais remoto abrangido pelo auto de infração é 31/12/2004. Aplicando-se a regra do artigo 173, I do CTN e considerando que o lançamento poderia ter sido realizado em 01/01/2005, o prazo decadencial somente começou a correr em 01/01/2006. Tendo em vista que a recorrente tomou ciência do lançamento em 01/12/2009, não há que se falar na perda do direito do Fisco lançar.

Já no tocante ao IRRF, o período mais remoto é 02/01/2004. Destaque-se que o imposto de renda na fonte de que trata o art. 61, §2º, da Lei 8.981/95, sujeita-se a lançamento direto ou de ofício e, em caso como o dos autos, em que se comprova a fraude do contribuinte, também tem como termo inicial, para efeito de contagem do prazo decadencial, o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, conforme dispõe o artigo 173, I do CTN. Assim sendo, e já que o lançamento poderia ter sido realizado ainda em janeiro de 2004, o prazo decadencial começou a correr no exercício seguinte, ou seja, em 01/01/2005. Novamente, não houve a perda do direito do Fisco lançar, vez que a ciência ao auto de infração se deu dentro do prazo quinquenal.

Com efeito, ao contrário do que afirma a recorrente, o primeiro dia do exercício seguinte não pode ser considerado como o "período de apuração seguinte ao que não

houve pagamento", ou seja, a semana seguinte àquela em que o IRRF deveria ter sido recolhido, mas não foi.

Ora, não há qualquer controvérsia acerca do entendimento do que vem a ser "**exercício seguinte**": o primeiro dia do ano seguinte ao de ocorrência do fato gerador. Sabe-se que quando o artigo 173, I do CNT menciona o termo "exercício", refere-se ao exercício financeiro que, no Brasil, nos termos do que determina o artigo 34 da Lei 4320/64, coincide com o ano civil, ou seja, cada exercício financeiro inicia no dia 1º de janeiro e termina em 31 de dezembro do mesmo ano.

Nesse sentido, aliás, é a jurisprudência pátria, conforme comprova o trecho da decisão a seguir colacionada:

(...)

Apesar de insistir na tese de que não teria agido com dolo e que, por isso, a decadência deveria ser contada com base no artigo 150 do CTN, a recorrente, subsidiariamente, considera a aplicação da regra do artigo 173, I do CTN e afirma que, segundo decisão adotada pelo STJ, o termo inicial da contagem do prazo decadencial em caso de dolo seria a constatação e notificação do ilícito, o que, segundo ela, teria ocorrido em 2002.

Novamente sem razão a recorrente. Isto porque, o que se vê é **que o Fisco, em 2002, não constatou/notificou ilícito algum, mas apenas teve simples notícias de possíveis irregularidades nas exportações da Marcopolo.** Aliás, esse fato é reconhecido pela própria recorrente, que diz que naquela data as investigações estavam apenas se iniciando. Simples suspeitas de fraude não podem, jamais, ser tidas como constatação de um ilícito para os fins que pretende a contribuinte, assim como meros indícios também não bastariam para fundamentar um lançamento.

De todo o modo, destaque-se que naquele ano, nos autos do processo nº 11051.000143/2002-11, houve uma mera representação que demonstrava, apenas, indícios de ilegalidade das exportações praticadas pela contribuinte. Não houve, naquela ocasião, nenhuma investigação mais apurada sobre tais ilícitos e, em consequência, nenhuma conclusão sobre a fraude.

A mencionada representação serviu, na verdade, para que em 2005 fossem, então, iniciados os procedimentos de auditoria tributária, com intimações da fiscalizada para apresentação de documentos e informações necessárias à elucidação dos fatos **referentes ao ano calendário de 1999.**

Assim, considerando-se que as investigações das operações realizadas pela recorrente foram separadas por ano(s) e cada uma delas foi autorizada por um Mandado de Procedimento Fiscal diverso, restrito para cada período, em razão do MPF nº 1010600-2009-00136-3, que teria autorizado a fiscalização dos períodos abrangidos pelo presente processo, **a contribuinte foi notificada do início desta ação fiscal em 01/04/2009, antes, portanto, de decaído o direito do Fisco lançar, segundo a regra aplicável à hipótese, qual seja, a do artigo 173, I do CTN.**

Interessante registrar a posição outrora adotada por este CARF, que no Acórdão nº 205-01.115, de lavra do Conselheiro Relator Marco André Ramos Vieira, concluiu que nos casos de suspeita de dolo, fraude ou simulação, quando então a fiscalização não detém, de plano, as informações necessárias para se efetuar o lançamento, devendo-se apurar o crédito tributário devido em ação fiscal, **o Poder Público tem o prazo de cinco anos a contar do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o crédito poderia ter sido constituído para notificar o contribuinte de medida preparatória indispensável ao lançamento e, a partir daí, mais cinco anos para efetivamente lançar.** Registre-se que, no caso, considerou-se a ciência,

pelo sujeito passivo, do início da ação fiscal como notificação de medida preparatória. O mesmo entendimento já foi consagrado, também, pelo TRF da 5ª Região, quando do julgamento do AI nº 99029-CE (2009.05.00.065309-8).

Mas ainda que se pudesse cogitar que as conclusões das investigações iniciais, de 2002, pudessem embasar os lançamentos relativos aos demais anos- calendários, o que se admite apenas para argumentar, mais uma vez não haveria como se concluir pela decadência.

Isto porque, os resultados das análises iniciadas em 2002 indicaram a existência de elementos característicos de planejamento tributário levado a efeito naquele período de apuração (1999). No entanto, somente após extenso estudo, tal planejamento ficou de fato configurado, ou seja, **apenas em 14/12/2005 é que se pode CONSTATAR, FORMALIZAR E NOTIFICAR a recorrente de que tal planejamento estava eivado de ilicitude.** Assim, encampando-se a tese da contribuinte, deve-se concluir que em 2005 é que teria iniciado o prazo decadencial para a constituição do crédito tributário decorrente das operações fraudulentas levadas a efeito pela Marcopolo, e não em 2002.

Corroborando esta tese, trazemos à baila os ensinamentos de Eurico Marcos Diniz de Santi, para quem o Fisco deve, dentro do prazo de 5 anos para a homologação, **CONSTATAR E FORMALIZAR A OCORRÊNCIA DO ILÍCITO.** A partir desta constatação, inicia-se o prazo de 05 anos previsto no artigo 173, I do CTN.

O STJ também já se manifestou no mesmo sentido, inclusive fazendo menção ao referido autor:

"A notificação do ilícito tributário, medida indispensável para justificar a realização do ulterior lançamento, afigura-se como dies a quo do prazo decadencial quinquenal, em havendo pagamento antecipado efetuado com fraude, dolo ou simulação, regra que configura ampliação do lapso decadencial, in casu, reiniciado. Entrementes, "transcorridos cinco anos sem que a autoridade administrativa se pronuncie, produzindo a indigitada notificação formalizadora do ilícito, operar-se-á ao mesmo tempo a decadência do direito de lançar de ofício, a decadência do direito de constituir juridicamente o dolo, fraude ou simulação para os efeitos do art. 173, parágrafo único, do CTN e a extinção do crédito tributário em razão da homologação tácita do pagamento antecipado" (Eurico Marcos Diniz de Santi, in obra citada, pág. 171)" ... (STJ, RESP 200702227153, julgado em 02/12/2008, Relator: Ministro Luiz Fux)

Na ocasião, mister registrar que a própria ementa colacionada pela recorrente é nesse sentido, ou seja, a própria recorrente usa, em sua defesa, decisão que determina que o início do prazo decadencial, nos casos de dolo, é a **CONSTATAÇÃO E NOTIFICAÇÃO DO ILÍCITO**, e não a **simples notificação do início dos trabalhos de fiscalização.**

Com isso, tomando-se como termo inicial do prazo decadencial a verdadeira constatação do ilícito, em 14/12/2005, e considerando que a recorrente teve ciência do presente lançamento em 01/12/2009, os créditos tributários não foram atingidos pela decadência.

Por todas essas razões, deve ser mantido o lançamento, já que não o direito de lançar, sob qualquer uma destas óticas, não restou fulminado pela decadência.

IV. DA SIMULAÇÃO

No mérito, melhor sorte não assiste à recorrente, que insiste em afirmar ter havido a efetiva intervenção das controladas MIC e Ilmot, bem como das empresas Kilvert e Kamplive nas exportações das peças que fabrica.

A autuada tenta demonstrar a execução material das exportações por parte das supostas intermediárias, mediante a juntada de diversos documentos - em sua grande maioria de emissão das próprias empresas envolvidas - que comprovariam a existência de duas vendas distintas e independentes em cada operação, atestando a execução material das exportações por parte das intermediárias.

Ocorre, no entanto, que na simulação os aspectos formais (documentais) da operação simulada apresentam-se, tanto quanto possível, de acordo com a realidade que se deseja fazer transparecer. Logo, é de se esperar que a fiscalizada apresente documentos que, formalmente, atestem a venda às empresas intermediárias, e as operações destas para atingir os compradores finais das mercadorias.

Não obstante, quando se busca em circunstâncias ou fatos marginais - mais dificilmente manipuláveis pelas partes - razões ou evidências que justifiquem ou que se coadunem com aquelas declarações de vontade manifestas, não se encontra neles a ressonância que tais vontades normalmente encontrariam, se correspondessem à verdadeira intenção subjacente que se procurava instrumentalizar.

Nesta toada, se as empresas offshore MIC, Ilmot, Kilvert e Kemplive efetivamente adquiriam as mercadorias da Marcopolo e atuavam como grandes e notórias revendedoras globais destes produtos - atuação esta supostamente motivada pela necessidade de impulsionar as vendas externas, diminuir burocracias e turbulências cambiais, facilitar captação de financiamentos -, como quer fazer crer a recorrente, tais fatos e circunstâncias deveriam ser facilmente confirmados por meios outros que não apenas documentos firmados pelas próprias partes envolvidas.

Todavia, não é o que acontece. Na busca para confirmar, por meio de fatos, circunstâncias ou mais documentos, a execução material das exportações pelas controladas, a fiscalização se deparou com toda ordem de inconsistências e incongruências.

IV.1. DA INEXISTÊNCIA DE PARTICIPAÇÃO EFETIVA DAS CONTROLADAS NAS OPERAÇÕES DE EXPORTAÇÃO

Para começar, imagina-se que empresas que se ocupam da revenda de bens complexos e personalizados, como carrocerias para ônibus e caminhões, com altíssimos faturamentos, apresentem estrutura física e corpo funcional compatível ou

que, de alguma forma, busquem se apresentar a seus potenciais clientes como as empresas bem sucedidas que são. Não é, entretanto, o que ocorre com MIC e Ilmot, que parecem preferir a discrição, não só no que diz respeito à visibilidade como também quanto à estrutura física.

Instada a comprovar que suas controladas mantinham estrutura operacional capaz de realizar o mister para o qual foram criadas, mediante apresentação, dentre outros documentos, de faturas de energia elétrica ou telefonia destas, a recorrente limou-se a apresentar poucos documentos. A título de exemplo, veja-se que em relação à Ilmot, juntou aos autos contas telefônicas e de energia elétrica tão somente relativas ao ano de 2007. Destaque-se que a fatura atribuída à Ilmot não apresenta, entre as escassas ligações internacionais que dela constam, nenhuma ligação para o Brasil (sede da controladora). Já as ligações feitas para países nos quais a empresa efetivou vendas não somam 10 minutos, sendo que para o Chile, um dos destinos das exportações naquele ano, não há uma ligação sequer.

Juntou, ainda, recibos de despesas de energia em nome de Sucre&Sucre Trust Ltda.(empresa panamenha que presta serviços de planejamento tributário, criação de offshore, e outros serviços de gerenciamento), que se refeririam a gastos, supostamente, realizados pela MIC. No entanto, deixou de comprovar a contratação da Sucre&Sucre pela MIC. De todo o modo, o recibo atribuído à MIC não apresentava qualquer dado relevante, como discriminação das ligações ou endereço da linha telefônica.

Logo, é de se duvidar que tais escritórios efetivamente se prestassem a suprir as necessidades de infra-estrutura de MIC e Ilmot.

Segundo a recorrente, tamanha singeleza de estrutura é plenamente

justificável, diante da simplicidade das operações empreendidas pelas suas controladas. Segundo o contrato assinado entre elas e a Marcopolo, essas "modestas" operações consistiriam em: comprar os produtos da controladora, revender e distribuí- los no mercado externo, prestar serviços pós-venda (garantias, assistência técnica), manter escritórios equipados com funcionários qualificados, remeter informações detalhadas sobre os negócios, clientes visitados e situação de mercado, dentre outros.

No entanto, não se pode concordar com a recorrente. Ora, não se admite que empresas que movimentaram, entre 2004 e 2007, montante superior a R\$ 500.000.000,00 (quinhentos milhões de reais), como se deu com a MIC, não tivessem escritórios administrativos organizados, com número de funcionários compatível com suas atividades e seu faturamento e capazes de gerir e administrar a empresa.

A fiscalização apurou que todos os documentos das empresas MIC e Ilmot eram emitidos em Caxias do Sul, e assinados por funcionários da Marcopolo, que recebiam procuração de seus diretores (que são os mesmos das controladas) para tanto. Toda a documentação necessária às exportações (faturas comerciais, certificados de origem, documento único aduaneiro), fossem em nome da Marcopolo, fossem das offshore, era emitida pela estrutura da recorrente.

Na verdade, a autoridade autuante identificou que a "estrutura física" da MIC não passava de uma caixa posta e contas bancárias. A corroborar essa conclusão, registre-se que a sua gestão era feita pelo Sr. Rafael Aduato, diretamente de Miami, e não na sede da empresa, nas Ilhas Virgens Britânicas. E mesmo no ano de 2007, em relação ao qual a recorrente apresentou contrato supostamente celebrado com uma empresa que forneceria escritório administrativo à MIC, o que se viu foi a contratação para a utilização meramente formal de um endereço físico que sequer era exclusivo, podendo ser utilizado, também, pela própria Sucre&Sucre ou oferecido a outros clientes.

É relevante observar, também, que os funcionários que emitiam e assinavam os documentos em nome das intermediárias não recebiam delas qualquer remuneração, tão somente da Marcopolo. Ora, um dos poucos indícios de que essas empresas realizaram as exportações que alegam são justamente os documentos de exportação formalizados em seu nome, já que os bens sequer transitam pelos territórios em que elas se situam - vão direto do fabricante ao comprador final. O fato de tais documentos terem sido emitidos e assinados por pessoas que não possuem vínculo financeiro com a suposta exportadora, mas apenas com a Marcopolo, fortalece a tese de que tais serviços foram prestados no interesse da Marcopolo, indicando ser esta a real exportadora dos bens aos compradores finais.

Com efeito, vale mencionar, ainda, que conforme se vê nos documentos acostados ao processo, toda comunicação relativa à MIC deveria ser remetida com cópia para a

Marcopolo no Brasil, em mais um indício que seria ela, na realidade, a responsável pela execução das operações de exportação que, supostamente, envolviam também a sua controlada no exterior.

Foram trazidos à colação, ainda no intuito de demonstrar a execução material das exportações pelas controladas, contratos de distribuição e agenciamento comercial de produtos e outras avenças, celebrados entre a Marcopolo e as suas controladas, com cláusula que determina que os preços a serem praticados pela MIC e pela Ilmot perante seus clientes devem obedecer a parâmetros determinados pela Marcopolo. Eis aí mais um indício da diminuta autonomia das controladas no exercício de seu mister de revender os produtos da controladora, evidenciando suas atuações como mera extensão da controladora nos paraísos fiscais.

A despeito de ter apresentado diversos documentos, a recorrente não conseguiu se desincumbir do ônus de demonstrar o envio de pedidos de mercadorias da MIC e da Ilmot para a Marcopolo. Também não comprovou a negociação entre clientes finais e as suas controladas, supostamente intermediárias nas exportações.

Somente em relação ao ano de 2007 é que aprestou uma comunicação eletrônica que objetiva comprovar as tratativas entre MIC e seus representantes comerciais. Entretanto, cumpre lembrar que a pessoa que naquela ocasião personifica a controlada é o Sr. Alexandre Luis Scherner Rodrigues, empregado da Marcopolo S/A até junho de 2007, quando teria sido supostamente contratado pela MIC, passando a receber dela os seus rendimentos. Ressalte-se, no entanto, que mesmo após tal "contratação", o Sr. Alexandre continuou residindo em Caxias do Sul, cidade sede da empresa fiscalizada, conforme suas declarações de IRPF.

Assim, torna-se impossível precisar no interesse de quem, na verdade, ele atuava. Tais tratativas, na verdade, ilustram como a Marcopolo, por intermédio de seus funcionários, participava ativamente das vendas destinadas aos seus compradores finais.

Nesse sentido, é de se ver, ainda, que em um dos pedidos apresentados pela recorrente para corroborar a existência de tais negociações, levadas a efeito pelas controladas, o comprovador final informa se dirigir diretamente à fábrica, ou seja, à Marcopolo, o que reforça a tese fiscal, de que não houve participação das intermediárias nas operações de exportação.

De tudo, percebe-se que os fatos efetivamente verificados não condizem com a participação positiva das empresas controladas no processo de exportação das mercadorias da Marcopolo até os clientes finais. A interposição da MIC e da Ilmot

mais parece um percalço a ser superado com vistas a atingir os compradores finais do que um instrumento catalisador das vendas da recorrente.

Este Conselho já julgou a mesma operação, realizada pelo mesmo contribuinte, em outros períodos de apuração. Na ocasião, após uma exaustiva e detalhada análise das provas juntadas àqueles autos, na tentativa de demonstrar a efetiva realização das intermediações, bem como a licitude das operações de exportação levadas a efeito pela Marcopolo, corroborou-se o presente entendimento, concluindo-se que (Acórdão nº 105-17.084):

(...) EXPORTAÇÕES PARA PESSOAS VINCULADAS - INEXISTÊNCIA. SIMULAÇÃO - As declarações de vontade de mera aparência, reveladoras da prática de ato simulado, uma vez afastadas, fazem emergir os atos que se buscou dissimular. No caso vertente, em que a contribuinte construiu de forma artificiosa operações de exportação para empresas sediadas em países que adotam tratamento fiscal favorecido, o abandono da intermediação

inexistente impõe a tributação das receitas omitidas, resultante da diferença entre o montante efetivamente pago pelo destinatário final e o apropriado contabilmente pela fornecedora do produto. (...)

IV.2. DA FALTA DE INTERMEDIÇÃO DAS EMPRESAS KILVERT E KEMPLIVE

A Kilvert e a Kemplive, sediadas no Uruguai, são constituídas sob a forma de SAFI (Sociedades Anônimas Financeiras de Investimentos), empresas com tributação favorecida, geralmente constituídas por meio de ações ao portador e utilizadas para fraudes como remessas ilegais ao exterior.

A Marcopolo não detém participação nestas intermediárias o que, no entanto, não é suficiente para infirmar o lançamento. Isto porque a simulação, via de

regra, envolve mesmo as chamadas interpostas pessoas, ou seja, terceiras pessoas contratadas para a realização de um negócio que, se realizado por outra pessoa jurídica, teria efeito tributário.

Mas ainda que assim não fosse, deve-se destacar que as operações de exportação que envolviam as empresas Kilvert e Kemplive ocorriam da seguinte maneira: a fiscalizada negociava com os compradores finais, e para eles efetivava a venda e enviava diretamente o produto. Emitia faturas para as offshores e estas emitiam novas notas fiscais para os importadores finais, embora, de fato, todas as faturas tenham sido emitidas diretamente pela própria Marcopolo.

Nesse sentido, a fim de comprovar que a intermediação das empresas Kilvert e Kemplive não se efetivou, a fiscalização identificou uma série de elementos. Senão vejamos.

Apesar de não possuírem vínculo societário com a recorrente, as faturas da Kilvert e da Kemplive eram emitidas em Caxias do Sul e assinadas por funcionários da própria Marcopolo. Aliás, toda a documentação necessária à exportação era feita pela estrutura operacional da fiscalizada.

Além disso, intimada a explicar a participação das intermediárias nas operações de exportação de bens, a Marcopolo informou que a Kilvert e a Kemplive teriam sido indicadas por instituições financeiras (Bank Boston e London Forfaiting), à época parceiras da recorrente, como forma de viabilizar financeiramente as exportações dos produtos da autuada. No entanto, a autuada não se desincumbiu do ônus de demonstrar a forma como isso acontecia e nem ao menos a efetiva imposição da instituição financeira para que tais empresas, de fato, participassem das operações da Marcopolo.

Ao contrário. A Marcopolo apresenta carta emitida pelo Bank Boston, que nada mais foi do que uma resposta à uma consulta formulada pela própria recorrente, ou seja, correspondência cujo conteúdo em nada se assemelha à imposição mencionada. Ademais, a referida carta é datada de outubro de 2005, mas as exportações supostamente intermediadas pela Kilvert e Kemplive iniciaram-se já em 2004, bem antes, então, do que a pretensa indicação da instituição financeira.

Intimada, novamente, a esclarecer a forma como a Kilvert e a Kemplive viabilizavam as suas exportações, a fiscalizada limitou-se a informar que as referidas empresas eram domiciliadas no exterior e realizavam operações de trading, comprando produtos das Marcopolo e revendendo-os a terceiros. Apesar dessas informações, não apresentou nenhum contrato de representação comercial que tivesse sido celebrado entre a Marcopolo e as empresas em questão. Também não apresentou qualquer documento que comprovasse a efetiva existência de algum pedido de compras efetuado pela Kilvert ou pela Kemplive.

Nesse sentido, interessante ressaltar que entre 2004 e 2006 a Marcopolo teria exportado mais de R\$ 164 milhões para a Kilvert. E apesar dessa vultosa quantia, a fiscalizada não possui um documento sequer que tivesse formalizado estas operações? Parece-nos, no mínimo, estranho que a recorrente tivesse, de fato, realizado tais operações sem as formalidades necessárias.

Ademais, não informou, nem mesmo, quem eram os dirigentes das empresas com as quais negociava. A fiscalização identificou que a Kilvert foi constituída pelos Srs. Marcelo Pereira Darriulat e Fernando Juan Castagno Schickendantz. A Kemplive foi constituída por Fernando Juan Castagno Schickendantz e Janine Gómez Suarez. Identificou, ainda, que os Srs. Fernando Juan Castagno Schickendantz e Janine Gómez Suarez não tem por atividade costumeira a

compra de ônibus, mas sim a constituição de empresas SAFI's no Uruguai, provavelmente para a venda a terceiros.

Não bastasse tudo isso, destaca-se, ainda, o fato de que a Marcopolo também não conseguiu provar as razões que a teriam levado a se utilizar da Kilvert e da Kemplive nas suas exportações, ainda mais considerando-se que ela possuía uma controlada no Uruguai, não se fazendo necessárias, a priori, a intermediação de terceiras empresas.

Outrossim, o principal comprador das mercadorias exportadas com intermediação da Kilvert e da Kemplive era a Polomex, empresa controlada pela Marcopolo, o que somente vem a reforçar a tese de que a participação daquelas empresas nas operações era totalmente desnecessária, já que a opção pela intermediação de tais empresas, na verdade, prejudica suas controladas.

A par destas constatações, verifica-se que as empresas Kilvert e Kemplive teriam realizado diversas intermediações sem auferir qualquer ganho financeiro.

Com isso, o que se vê é que a fiscalizada, mais uma vez, não conseguiu demonstrar a participação da Kilvert e da Kemplive em suas operações, assim como também não demonstrou o propósito negocial de tais intermediações ou a relação comercial que possuía com tais empresas, o que, por óbvio, levaria o Fisco à conclusão de que não houve a efetiva participação destas offshores nas referidas operações.

IV.3. DA AUSÊNCIA DE PROPÓSITO NEGOCIAL

Da mesma forma como os fatos adjacentes às exportações indicam que as operações, na realidade, não ocorreram da forma como constam nos papéis, tampouco os motivos declinados pela recorrente sustentam a existência de um legítimo propósito negocial nas transações entre a autuada e suas subsidiárias.

A recorrente afirma que estruturou suas exportações com a figura intermediária de offshore como forma de contornar a instabilidade econômica e cambial brasileira, fatores como o risco país e a burocracia, bem como garantir condições favoráveis de logística e mecanismos financeiros ágeis, tanto para obter financiamentos quanto para realizar pagamentos.

Contudo, não esclarece como, efetivamente, a interposição das empresas MIC, Ilmot, Kilvert e Kemplive, no que tange às operações de exportação questionadas, proporciona ao grupo econômico os benefícios mencionados em maior grau do que se as exportações ocorressem de forma direta pela Marcopolo.

De logo, se vê que manter uma maior proximidade com os mercados consumidores não pode ser a justificativa para a intermediação das referidas empresas. Elas são estabelecidas em paraísos fiscais, sendo que um deles (Ilhas Virgens Britânicas) não

ser proporcionar a esquiva ao recolhimento de tributos que, sem sua prática, seriam devidos.

A ausência de propósito negocial é própria dos atos simulados, que são praticados apenas para esconder uma realidade subjacente que acarretaria maior ônus tributário às partes. No caso, conforme demonstrado nos parágrafos acima, os motivos declinados para justificar a interveniência das controladas MIC e Ilmot e das empresas Kilvert e Kemplive nas exportações de Marcopolo S/A não se sustentam, e os fatos apurados mostram que esta intermediação é meramente artificial e foi simulada para dissimular a operação que, na realidade, acontecia: a exportação se dava entre a Marcopolo S/A e os chamados importadores finais.

Neste cenário, **as offshore funcionavam como meras centrais de refaturamento, possibilitando que a Marcopolo contabilizasse receita inferior ao valor efetivamente pago pelas suas exportações, mantendo parte desse valor nos paraísos fiscais referidos, imune à tributação. Tal conclusão é corroborada pelos artifícios usados a fim de se esquivar dessa tributação.**

Originalmente, os estatutos da MIC possibilitavam que seus diretores constituíssem fundo de reserva com qualquer parcela do lucro, e que os dividendos não reclamados após 3 anos fossem reincorporados em benefício da empresa, evitando sua distribuição e tributação pelas leis brasileiras, até o advento da MP 2158-35/2001. A partir de 2001, quando os lucros apurados passaram a ser tributados independentemente de distribuição, a MIC, coincidentemente, passou a apresentar prejuízos acumulados², não revertidos até 2004. Até 2003, em razão do prejuízo acumulado pela MIC, não houve qualquer reflexo tributário para a Marcopolo.

No entanto, dada a evolução dos lucros daquela controlada, esperava-se que em 2004 a mesma tivesse de submeter à tributação no Brasil provável saldo de lucros acumulados. No entanto isso não aconteceu, já que em 2004 a MIC foi transferida para a Marcopolo Latino América S.A que, em 2004, apresentou prejuízo acumulado que continuou em anos seguintes. Desta forma, o lucro das referidas empresas permaneceu incólume à tributação no Brasil.

De tudo isto, vê-se que o modelo de exportações da recorrente, mediante a interveniência de offshore sediadas em paraísos fiscais, não tinha qualquer propósito negocial que efetivamente o justificasse, a não ser a economia de tributos proporcionada pelo refaturamento que essas empresas promoviam. Tanto assim é, que as evidências mostram que a participação dessas empresas no processo de exportação era meramente formal.

A inexistência de propósito negocial, além da inexistência de execução material das exportações por parte das controladas, tornam evidente que a participação formal dessas empresas nas exportações não passou de simulação.

IV.4. DAS REGRAS DO PREÇO DE TRANSFERÊNCIA

Diante da ocorrência da simulação, isto é, diante do fato de que as vendas da Marcopolo às controladas MIC e Ilmot não ocorreram no mundo dos fatos, mas apenas no papel, não é necessariamente aplicável a legislação referente a preços de transferência (arts. 18 a 24 da Lei 9.430/96).

Nada impede a realização de investigações que possam levar à constatação fática daquilo que, por meio de presunções, a lei busca reprimir. As regras de preços de transferência estabelecem parâmetros que, por presunção legal, são os mínimos a serem observados nas exportações entre coligadas. Todavia não proibem a constatação de que, mesmo observados estes parâmetros, ainda assim persistiu o subfaturamento.

pessoa jurídica quando não for comprovada a operação ou a sua causa (Lei nº 8.981, de 20/01/1995, art. 61, § 1º). REAJUSTAMENTO DA BASE DE CÁLCULO - Os pagamentos efetuados pela pessoa jurídica, cuja operação ou causa não forem comprovadas, serão considerados liquidados, devendo ser reajustado o respectivo valor para fins de incidência do imposto de renda na fonte (Lei nº 8.981, de 20/01/1995, art. 61, § 3º). Recurso negado. [2ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes, Recurso 131.618, Processo 10283.010318/2001-12, Relator José Oleskovicz, data da sessão 15/05/2003]

Assim, correto o lançamento do IRRF, que deve, por isso, ser mantido.

VI. DA MULTA QUALIFICADA

Demonstrado que houve simulação com vistas ao não pagamento de tributos devidos, a qualificação da multa é consequência lógica, nos termos do artigo 44, II, da Lei nº 9.430/94 (correspondente ao § 1º do mesmo artigo, na redação conferida a partir da Lei nº 11.488/07).

O ilícito não decorreu, como quer a impugnante, de mero erro de proibição. A elaboração de documentos visando dar concretude formal a operações que nunca ocorreram na prática, que não correspondem à realidade, não pode ser considerada um erro, mas apenas uma confirmação do intuito doloso de ludibriar àqueles que a eles tenham acesso.

A manutenção da multa imposta em face da Marcopolo, em operações idênticas, já foi consagrada por este Conselho, em acórdão outrora mencionado (nº 105-17.084). Vejamos o trecho que ora nos interessa:

(...) MULTA QUALIFICADA - Se os fatos apurados pela Autoridade Fiscal permitem caracterizar o intuito deliberado do contribuinte de subtrair valores à tributação, é cabível a aplicação, sobre os valores apurados a título de omissão de receitas, da multa de ofício qualificada de 150%, prevista no inciso II do artigo 44 da Lei nº 9.430, de 1996. No caso vertente, não há que se falar em erro de proibição, vez que os elementos carreados aos autos pela autoridade fiscal deixam fora de dúvida que a Recorrente tinha real consciência da ilicitude de sua conduta.(...)

Por estes motivos, também neste particular o lançamento deve ser mantido.

VII. DA MULTA PELA FALTA DE RECOLHIMENTO DE IRPJ E CSLL DEVIDOS POR ESTIMATIVA

A contribuinte contesta, ainda, a imposição da multa isolada por falta de recolhimento de estimativas mensais, aplicada com base no art. 44, II, alínea 'b', da Lei nº 9.430/96 e cumulativamente com a multa pelo lançamento de ofício. Sem razão, no entanto, a recorrente.

A multa isolada deve ser exigida quando se verifique o descumprimento da obrigação, mesmo após o encerramento do ano-calendário, inobstante se apure prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa, conforme art. 44, inc. II, "b" da Lei 9.430/96.

Verificada, então, falta de pagamento ou pagamento a menor do valor do imposto apurado sobre uma base estimada em função da receita bruta, bem como quedado inerte o sujeito passivo em comprovar, através de balanços ou balancetes mensais, que o valor acumulado já pago excede o valor do imposto, calculado com base no

lucro real do período em curso, verificam-se os pressupostos fáticos e jurídicos, devendo ser mantida a exigência fiscal, por se apresentar legal e legítima.

Outrossim, é possível a aplicação concomitante das multas por falta de recolhimento das estimativas mensais e por lançamento de ofício. Explica-se.

O ordenamento jurídico pátrio rechaça a existência de bis in idem na aplicação de penalidades tributárias. Isso significa dizer, em suma, que não é legítima a aplicação de mais de uma penalidade em razão do cometimento da mesma infração tributária, sendo certo que o contribuinte não pode ser apenado duas vezes pelo cometimento de um mesmo ilícito.

Por outro lado, vale destacar que não há óbice a que sejam aplicadas ao contribuinte faltante, diante de duas infrações tributárias, duas penalidades, com a mesma base de cálculo ou não. Ora, como se sabe, a base de cálculo é elemento que apenas quantifica o imposto ou a penalidade tributária, possuindo, necessariamente, estreita relação com os fatos/atos que dão origem aos mesmos, mas não se confundindo com esses fatos/atos. Assim, a penalidade tributária decorre sempre de um ato ilícito e a base de cálculo mensura o montante dessa penalidade.

O que a proibição do bis in idem pretende evitar é a dupla penalização por um mesmo ato ilícito, e não, propriamente, a utilização de uma mesma medida de quantificação para penalidades diferentes, decorrentes do cometimento de atos ilícitos também diferentes.

Pois bem, com a redação dada pela Lei 11.488 de 2007, até as bases de cálculo foram diferenciadas, afastando de uma vez por todas qualquer alegação de bis in idem. Segundo texto dado pela 11.488/2007, a base de cálculo da multa pela falta de pagamento da estimativa consiste no valor do pagamento mensal, no percentual de 50%, enquanto a multa pelo lançamento de ofício incide sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata, no percentual de 75% .

Dessa forma, ter-se-ia ocorrido o bis in idem se as referidas multas decorrerem de uma mesma infração; por outro lado, será lícita a concomitância se as multas resultarem de infrações diversas, notadamente diante de bases de cálculo diferentes.

Em suma, a multa isolada tem como hipótese de incidência o descumprimento, pelo sujeito passivo, da obrigação legal de efetuar os recolhimentos dos valores por estimativa, enquanto a multa de ofício vinculada, traz como hipótese de incidência a falta de recolhimento do imposto devido no encerramento do período de apuração, de cujo cálculo são deduzidas o valor das estimativas pagas durante o ano-calendário.

São hipóteses de incidência distintas, com bases de cálculo distintos, não ocorrendo a alegada duplicidade na aplicação das multas. Assim, se não há nenhuma dúvida de que a contribuinte cometeu o ilícito acusado pela fiscalização, não há que se falar em dispensa da punição, apenas porque ao recorrido já havia sido exigida multa em decorrência de outro ilícito. Essa não pode ser a ratio da Lei 9.430/96.

Por outro lado, o Código Tributário Nacional prevê, em seu art. 97, que somente a lei pode determinar hipóteses de dispensa ou redução de penalidade. Sob essa ótica, não se pode criar nova hipótese de dispensa da multa isolada, não prevista na legislação, qual seja, a cobrança, concomitante, com a multa de ofício decorrente do não pagamento do tributo.

Assim, por estarem, ambas, devidamente fundamentada na legislação pátria, as multas impostas devem ser mantidas.

VIII. DEDUÇÃO DE CUSTOS E DESPESAS INCORRIDOS PELAS EMPRESAS MIC E ILMOT

Em que pese a juntada, ao recurso voluntário, de uma série de comprovantes de despesas incorridas por MIC e Ilmot, tais elementos, assim como eventuais custos, não constam da contabilidade da autuada.

Como bem observado pela decisão recorrida, "a consideração dos custos e despesas efetuadas por MIC e Ilmot agride um dos princípios basilares da contabilidade: o princípio da entidade. O alvo da fiscalização não foi a desconsideração da personalidade jurídica das empresas externas (a existência delas sequer foi questionada) com o intuito de repassar à autuada todos os direitos e obrigações".

De fato, o auto de infração tem fundamento na constatação de que as controladas estrangeiras não tiveram participação nas operações de exportação auditadas. A acusação é no sentido de que as exportações eram feitas diretamente pela autuada, sendo a participação daquelas empresas nessas operações constituída de mera aparência.

Neste diapasão, os custos e despesas efetivamente vinculados às exportações promovidas pela Marcopolo são aqueles que constam da sua própria contabilidade, já considerados no lançamento, devendo, por isso, ser negado provimento ao recurso, na esteira, aliás, do que já restou decidido anteriormente por este Conselho, em processo contra o mesmo contribuinte. Senão vejamos:

(...)

IX. DAS DEMAIS QUESTÕES

A recorrente ainda postula pela recomposição dos saldos dos prejuízos das controladas estrangeiras e pelo recálculo de incentivos fiscais.

O pedido de consideração dos prejuízos fiscais das coligadas estrangeiras encontra óbice na regra do artigo 7º, §2º, da IN SRF 213/2002, além da concomitância decorrente da postulação, perante o Poder Judiciário, de idêntica pretensão, no sentido de se permitir a compensação dos prejuízos apurados por suas controladas no exterior.

Quanto aos impactos do presente lançamento em incentivos fiscais, cumpre remeter às precisas considerações da autoridade julgadora de primeira instância, não merecendo prevalecer a pretensão da recorrente.

Por fim, mister registrar a correção da base de cálculo utilizada pela fiscalização na apuração dos tributos devidos. Com efeito, verificou-se que a autoridade autuante levou em conta os dados constantes no Sistema da Receita Federal, assim como aqueles apresentados pela própria contribuinte e, também, pela Câmara de Indústria e Comércio de Caxias do Sul.

Com base em tais informações, elaborou mais de cem páginas de planilhas, compostas de uma parte referente aos dados básicos das exportações; outra relativa aos dados fornecidos pela Marcopolo e pela CIC (cuja validade foi verificada por amostragem - setenta DDEs de MIC e Ilmot e mais de sessenta DDEs da Kilvert e Kemplive) e uma última parte que indica o valor do refaturamento (obtido pela diferença entre o valor das faturas das intermediárias e o das faturas da Marcopolo),

a taxa de conversão (taxa de compra fixada pelo boletim de abertura do Banco Central do Brasil, vigente na data da averbação dos produtos), a base de cálculo do IRPJ e da CSLL, obtida pela conversão do refaturamento para reais.

A base de cálculo do IRRF, reajustada com base no artigo 20 da IN SRF nº 15/2001, foi obtida aplicando-se a fórmula do reajustamento aos valores referentes à omissão de receitas constante da coluna relativa à base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Assim sendo, mais uma vez mostra-se correto o lançamento.

X. DA JURISPRUDÊNCIA DO CARF SOBRE AS OPERAÇÕES DE EXPORTAÇÃO DA RECORRENTE

As operações de exportação da recorrente, tais quais as que fundamentaram o presente lançamento, já foram objeto de análise deste CARF, em outras ocasiões.

Contra a ora recorrente há outros processos administrativos referentes a operações idênticas, ocorridas em anos-calendários anteriores.

Com efeito, através do acórdão nº 105-17.084, por mais de uma vez já citado nestas contrarrazões, viu-se que a Primeira Sessão conclui que a participação das empresas intermediárias nas operações de exportação levadas a efeito pela contribuinte foi, de fato, simulada e que, por isso, houve omissão de receitas, decidindo-se, ao final, por manter a autuação.

Este, no entanto, não foi o único momento em que este CARF teve a possibilidade de julgar acerca da licitude das operações realizadas pela recorrente e concluir que as mesmas era ilegítimas.

Nesse sentido, nos autos do processo nº 11020.003966/2005-08 foi proferido o acórdão nº 105-17.083, cuja ementa segue a seguir transcrita: (....)

Com isso, espera-se que tal entendimento, já consolidado neste Conselho, seja mantido quando do julgamento do presente processo, à exceção da tributação na fonte que, data vênia, deve ser tida por devida, nos termos do que demonstrado outrora.

XI. DA CONCLUSÃO

Diante dessas considerações, a Fazenda Nacional requer o não provimento do recurso voluntário e a manutenção do acórdão proferido pela e. Delegacia de Julgamento.

(os grifos são do original).

Ato contínuo, os autos foram encaminhados ao CARF e distribuído a este Conselheiro por conexão em face dos outros processos que já se encontram sobre minha relatoria.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Antonio Jose Praga de Souza, Relator.

O recurso é tempestivo e preenche os demais requisitos legais e regimentais para sua admissibilidade, dele conheço.

No presente caso foi aplicado apenas a multa qualificada de 150%.

Tendo o contribuinte optado pelo lucro real anual nos anos-calendário 2004 a 2007, consideram-se ocorrido os fatos geradores do IRPJ e CSLL, complexivos, no dia 31/12 de cada ano.

Assim, ainda que seja aplicada a contagem de prazo na forma do art. 150 parágrafo 4º. do CTN para o IRPJ e CSLL, considerando que a ciência dos autos de infração ocorreu em 1/12/2009, não há que se falar em decadência, pois o início da contagem se deu em 01/01/2005. Registre-se que nesta mesma data iniciou a contagem do prazo de decadência do IR-Fonte, fatos geradores do ano de 2004, contando-se na forma do art. 173, inciso I, pois, não há que se falar em antecipação de pagamento.

I – ADOÇÃO DOS FUNDAMENTOS DO VOTO CONDUTOR DO ACÓRDÃO 1402-00.752

Quanto a multa qualificada, preliminares, exigência do IR-Fonte e tributação do IRPJ e CSLL, aplica-se neste processo, no que couber a mesma decisão do acórdão 1402-00.752, processo 11020.004863/2007-19, proferido nesta data. Isso porque a situação fática é praticamente idêntica, excetuando-se a inexistência de agravamento da multa e inocorrência de decadência.

Transcrevo os fundamentos do aludido acórdão.

I.1 - Multa de Ofício Qualificada (percentual de 150%)

Início pela aplicação da multa qualificada, haja vista sua implicação na forma de contagem do prazo decadencial do ano-calendário de 2001, além de seus pressupostos implicarem em outros aspectos da lide, que adiante tratarei.

Vejamos a transcrição do inteiro teor da acusação fiscal nessa parte:

RELATÓRIO DE AUDITORIA FISCAL – TVF (Fls. 81 e seguintes do processo)

(...)

191. O art. 72 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, define fraude como sendo 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 ou a evitar ou diferir o seu pagamento.

192. Diante do até então exposto, resta claro que a multa a ser aplicada de ofício é de 150% (cento e cinquenta por cento) prevista no artigo 44, inciso II, da Lei nº 9.430/96, *in verbis*:

“Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

...

II - cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.”

193. Transcrevemos, também, os artigos pertinentes da Lei nº 4.502/1964:

“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, ou 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 art. 71 e 72.”

(...)

Em síntese a Fiscalização concluiu que os procedimentos da contribuinte amoldam-se á prática de “fraude tributária” e conluio, de que tratam o art. 72 e 73 da Lei 4.502/1964, respectivamente.

De plano, afasto a possibilidade de conluio, isso porque a Fiscalização nada trouxe aos autos para provar que os adquirentes finais dos produtos vendidos pela contribuinte obtiveram vantagens ilícitas ou, no mínimo foram coniventes. Todas as ações descritas foram unilaterais, ou seja, realizadas pela própria autuada, seus diretores ou funcionários. Logo, não restou caracterizado o conluio entre as pessoas jurídicas que participaram diretamente dos fatos que ensejaram a tributação.

Quanto a fraude, nos termos do art. 72 da Lei 4.502/64, já transcrito neste voto, a prática de fraude pressupõe o dolo.

Entende-se por dolo a consciência e a vontade de realização dos elementos objetivos (materiais) da conduta que se adjectiva como dolosa. Nas palavras do ilustre conselheiro Claudemir Malaquias, o dolo é “*saber e querer a realização da conduta e não exige a consciência da ilicitude*”¹.

Observa-se que nos recentes julgamentos deste Conselho tem prevalecido considerar-se a ocorrência de fraude em procedimentos que envolvam adulteração de documentos comprobatórios (notas fiscais, contratos, escrituras públicas, dentre outros), notas fiscais calçadas, notas fiscais frias, notas fiscais paralelas, notas fiscais fornecidas a título gracioso, contabilidade paralela (Caixa 2), conta bancária fictícia, falsidade ideológica, declarações falsas ou errôneas (quanto apresentadas reiteradamente).

No caso presente, não há registros de documentos inidôneos ou fraudes em registros contábeis ou de qualquer natureza. Noutro diapasão todos os atos societários foram registrados nos órgãos competentes, assim como na escrituração contábil e fiscal da Contribuinte.

Inexiste vedação expressa aos procedimentos adotados pelo contribuinte, logo, não há que se falar em fraude à lei, que aliás não pode ser confundido com erro de interpretação da lei. Na fraude a lei, o ato em si é ilícito tendo em vista que o ordenamento jurídico proíbe sua prática.

Ora, não há dúvidas quanto a intenção da contribuinte em obter ganhos e economia de diversas ordens, tendo praticado todos os atos que entendeu válidos e amparados na lei. Há que ser analisado se incorreu em indevida redução dos tributos devidos, mas daí a se afirmar que estaria presente o dolo e configurada a fraude, data vênia, não comungo desse entendimento.

A Marcopolo contabilizou regularmente todas as operações. Foi na contabilidade da contribuinte que a Fiscalização apurou todas as irregularidades que imputa à empresa. Desde o primeiro atendimento à Fiscalização, durante a auditoria, o contribuinte foi transparente e coerente em seus esclarecimentos, sobretudo no que diz respeito a seu entendimento quanto ao amparo legal para seus procedimentos.

Logo, ainda que a contribuinte possa ter realizado algum procedimento que se considere doloso, certamente não pode ser considerado “***ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária***”. Repito: foi a partir dos registros e operações da empresa que a fiscalização tomou conhecimento dos fatos e realizou as glosas.

Nos últimos cinco anos participei de centenas de julgamentos neste Conselho em que foi apreciada a aplicação da multa qualificada. Formei critérios para estabelecer minha convicção nesses casos, os quais sempre observo, visando manter coerência em meus votos. Cabe aqui reportar alguns desses julgamentos:

i) Acórdão 1402-00.337 de 14/12/2010

Ementa: *MULTA DE OFÍCIO. QUALIFICAÇÃO. A redução sistemática de vultosas receitas na transposição de valores escriturados para as declarações entregues, sem qualquer justificativa plausível, evidencia o intuito de fraude. A apresentação de livros e documentos fiscais, durante a fiscalização, não elide a prática dolosa anterior.*

Naquele processo, verificou-se que as receitas auferidas e escrituradas pelo contribuinte, que inclusive eram declaradas ao Fisco Estadual pela totalidade, eram reduzidas em 99% para fins de apuração dos tributos federais. Para acobertar o conhecimento da Receita Federal, o contribuinte apresentava regularmente suas DIPJ e DCTF, bem como efetuava os recolhimentos dos tributos, porém, sobre esse 1%, e durante pelo menos 3(três) anos consecutivos. A prova do dolo, no caso Sonegação (art. 71 da Lei 4.502/64) foi justamente as Declarações de Pessoa Jurídica (DIPJ e DCTF), sistemática e reiteradamente, grafando valores a menor.

No citado julgamento, a multa de 150% foi mantida por 5 votos a 1.

ii) Acórdão 1402-00.494 de 31/03/2011

Ementa: *GLOSA DE DESPESAS INIDÔNEAS. AMORTIZAÇÕES DE ÁGIO SUPOSTAMENTE PAGO NA AQUISIÇÃO DE DEBÊNTURES. Correta a glosa de despesas contabilizadas a título de pagamento de prêmio na aquisição de debêntures entre pessoas ligadas, amparados em contratos eivados de fraude, cujo objetivo, a toda evidência, foi reduzir o IRPJ e CSLL pelo contribuinte, devendo ser restabelecida a multa qualificada, no percentual de 150%. (Grifei).*

A autuada teria adquirido por R\$300milhoes de Reais, debêntures cujo valor de face era de R\$1mil (ágio de 299 milhões), sendo que o pagamento teria sido feito mediante T-Bills (Títulos do Governo dos Estados Unidos da America do Norte), cuja existência não foi comprovada.

Na situação versada, a decisão de 1ª. instância afastou a aplicação de multa qualificada “*por não ter sido suficientemente comprovado, nos autos, o dolo nesta operação mesmo que se reconheça nela todo o artificialismo argüido pela Fiscalização*”.

Porem, este conselheiro entendeu que eram robustas as provas trazidas aos autos da artificialidade das operações. A começar pelo fato de a empresa, que teria emitido as debêntures possuir apenas existência formal. Nas palavras da Fiscalização: “*a sociedade formalizada "produz" apenas documentos (atas, estatuto, livros contábeis, entre outros) utilizados para movimentar contabilmente recursos de outras empresas do grupo (...)*”.

No aludido acórdão, pelo voto de qualidade, a multa qualificada foi restabelecida.

iii) Acórdão 102-48.633 de 14/07/2007

Ementa: *MULTA DE OFICIO QUALIFICADA - RENDIMENTOS APURADOS COM BASE EM DEPÓSITOS BANCÁRIOS, OMITIDOS NA DECLARAÇÃO DE IRPF - EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE - O fato de a fiscalização apurar omissão de rendimentos em face de depósitos bancários sem origem ou acréscimo*

patrimonial a descoberto, não configura, por si só, a prática de dolo, fraude ou simulação, nos termos dos art. 71 a 73 da Lei 4.502 de 1964).

Aqui, o contribuinte omitiu na declaração de IRPF a conta bancária de sua titularidade. Além disso os valores movimentados eram elevadíssimos em relação aos rendimentos tributados. Todavia, a Fiscalização deixou de demonstrar a conduta dolosa, considerando-se ainda que o lançamento de ofício se deu calcado na presunção legal (fraude não se presume). Mais a mais, “*ao informar rendimentos ínfimos em sua declaração, ao invés de elidir a ação fiscal, o efeito foi justamente o contrário, o procedimento chamou a atenção do fisco.*”

A multa foi desqualificada à unanimidade. Situação semelhante foi observada em diversos outros acórdãos da relatoria deste conselheiro, cujo lançamento se deu exclusivamente com base em depósitos bancários, cuja conta-corrente era de titularidade do próprio contribuinte.

Voltando a situação versada no presente processo, constata-se pela DIPJ/2002, regularmente apresentada dentro prazo e posteriormente retificada, a Marcopolo auferiu receitas tributáveis da ordem de 728 Milhões de Reais em 2001 (vide DIPJ). Por seu turno, a base de cálculo do IRPJ e CSLL foi de aproximadamente 82 Milhões de Reais, ou seja, em pouco mais de 12% da receita total..

Ora, uma empresa com esses números certamente estava sujeita ao acompanhamento especial de que trata a de que trata a Portaria SRF nº 448 de 2002. Definitivamente não é crível que a dedução pudesse ser ocultada do Fisco na contabilidade ou na DIPJ da recorrente, o que em verdade não ocorreu.

Registre-se, ainda, que no ano-calendário de 2002 a fiscalização arbitrou a receita considerada omitida, ou seja, aplicou presunção para apurar a base de calculo, logo, este seria um motivo para desqualificar a multa de ofício, pois: a fraude não se presume.

Tanto é assim que o parágrafo 3º. do artigo 24 da lei 9.249/1995, que em sua redação original estabelecia a aplicação de multa qualificada sempre que apurada omissão de receitas², foi revogado no ano seguinte pelo art. 88 da Lei 9.430/1996.

Em face do exposto, até mesmo diante do detalhamento e clareza do Termo de Verificação Fiscal, formei convencimento de que a qualificação da multa de ofício foi exacerbada, devendo ser reduzida a 75%, sem prejuízo do agravamento em 50%, que tratarei a seguir.

(...)

I.3 – Preliminares de nulidade

Enfrento essa linha argumentativa também como preliminares haja vista que, se acatada, implicaria no cancelamento, de plano, dos autos de infração.

² "§ 3º Na hipótese deste artigo, a multa de lançamento de ofício será de trezentos por cento sobre a totalidade ou diferença dos tributos e contribuições devidos, observado o disposto no § 1º do art. 4º, da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991"

Aduz a Recorrente que:

- o processo de fiscalização, que culminou na lavratura dos autos de infração, não buscou a verificação da efetiva ocorrência nos anos de 2001 e 2002 da infração atribuídas à empresa.
- os Auditores-Fiscais entenderam, equivocadamente, que as controladas no exterior - MIC e Ilmot - e a revenda destas para seus clientes teriam ocorrido nos exatos termos daquelas realizadas nos anos de 1999 e 2000.
- a partir das supostas irregularidades nas exportações e revendas nos anos de 1999 e 2000, concluiu que nos anos de 2001 e 2002, também teriam ocorrido as mesmas irregularidades.
- logo, não há provas ou indícios de que haveria irregularidades nas exportações e revendas que motivaram a lavratura dos autos de infração dos anos de 2001 e 2002.

Correto o entendimento sedimentado na decisão recorrida no sentido de que não há qualquer irregularidade no procedimento fiscal, muito menos cerceamento do direito de defesa do contribuinte.

Nunca é demais reiterar que o artigo 59 do Decreto nº 70.235/72 (PAF) estabelece as hipóteses de nulidade, *ab initio*, no processo administrativo fiscal:

Art. 59. São nulos;

I – os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II – os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

Portanto não merece reparos a decisão recorrida ao afirmar que “..não há nulidade dos autos de infração se os atos e termos forem lavrados por pessoa competente, dentro da estrita legalidade, e se for garantido o mais absoluto direito de defesa... a impugnação da exigência instaura a fase litigiosa do processo administrativo (art. 14 do PAF). O procedimento de fiscalização é precedente, tendo caráter inquisitorial.”

No presente caso, verifica-se que, tal qual asseverado na decisão recorrida, “a atuação da fiscalização foi conduzida dentro dos limites da legalidade. Não há evidências de impessoalidade, tendenciosidade ou cometimento vícios no curso da ação fiscal (tal como a “coação moral”), como alegado pela impugnante. A partir da legítima interpretação dos fatos e documentos, a fiscalização viu-se obrigada a lavrar os autos de infração (art. 142, parágrafo único, do CTN)...”, sendo que certo que “... a apresentação de defesa evidencia a plena compreensão e entendimento pela impugnante acerca das infrações apontadas e possibilitou o rebate de cada uma das acusações. Isso pressupõe inexistência de prejuízo ao direito de defesa.”

O arbitramento das receitas consideradas omitidas nos anos de 2001 e 2002, procedida pela Fiscalização, tem amparo no artigo 148 do CTN, que estabelece:

Art. 148. Quando o cálculo do tributo tenha por base, ou tome em consideração, o valor ou o preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, a autoridade lançadora, mediante processo regular, arbitrará aquele valor ou preço, sempre que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados,

ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado, ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial.

Segundo Misabel Abreu Machado Derzi, “ o art. 148 do CTN somente pode ser invocado para estabelecimento de bases de cálculo, que levam ao cálculo do tributo devido, quando a ocorrência dos fatos geradores é comprovada, mas o valor ou preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos registrados pelo contribuinte não mereçam fé, ficando a Fazenda Pública autorizada a arbitrar o preço, dentro de processo regular. A invocação desse dispositivo somente é cabível, como magistralmente comenta Aliomar Baleeiro, quando o sujeito passivo for omissivo, reticente ou mendaz em relação a valor ou preço de bens, direitos, serviços: ‘... Do mesmo modo, ao prestar informações, o terceiro, por displicência, comodismo, conluio, desejo de não desgostar o contribuinte etc., às vezes deserta da verdade ou da exatidão. Nesses casos, a autoridade está autorizada legitimamente a abandonar os dados da declaração, sejam do primeiro, sejam do segundo e arbitrar o valor ou preço, louvando-se em elementos idôneos de que dispuser, dentro do razoável” (Misabel Abreu Machado Derzi, in Comentários ao Código Tributário Nacional, Ed. Forense, 3ª ed., 1988).”

Frise que o procedimento fiscal também é amparado pelo Regulamento do Imposto de Renda (RIR/99) nos seguintes dispositivos:

Art. 841. O lançamento será efetuado de ofício quando o sujeito passivo (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 77, Lei nº 2.862, de 1956, art. 28, Lei nº 5.172, de 1966, art. 149, Lei nº 8.541, de 1992, art. 40, Lei nº 9.249, de 1995, art. 24, Lei nº 9.317, de 1996, art. 18, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 42):

(...)

II - deixar de atender ao pedido de esclarecimentos que lhe for dirigido, recusar-se a prestá-los ou não os prestar satisfatoriamente;

(...)

VI - omitir receitas ou rendimentos.

(...)

Art. 845. Far-se-á o lançamento de ofício, inclusive (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 79):

I - arbitrando-se os rendimentos mediante os elementos de que se dispuser, nos casos de falta de declaração;

II - abandonando-se as parcelas que não tiverem sido esclarecidas e fixando os rendimentos tributáveis de acordo com as informações de que se dispuser, quando os esclarecimentos deixarem de ser prestados, forem recusados ou não forem satisfatórios;

III - computando-se as importâncias não declaradas, ou arbitrando o rendimento tributável de acordo com os elementos de que se dispuser, nos casos de declaração inexata.

§ 1º Os esclarecimentos prestados só poderão ser impugnados pelos lançadores com elemento seguro de prova ou indício veemente de falsidade ou inexatidão (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 79, § 1º).

Art. 846. O lançamento de ofício, além dos casos especificados neste Capítulo, far-se-á arbitrando-se os rendimentos com base na renda presumida, mediante utilização dos sinais exteriores de riqueza (Lei nº 8.021, de 1990, art. 6º).

§ 1º Considera-se sinal exterior de riqueza a realização de gastos incompatíveis com a renda disponível do contribuinte (Lei nº 8.021, de 1990, art. 6º, § 1º).

§ 2º Constitui renda disponível, para os efeitos de que trata o parágrafo anterior, a receita auferida pelo contribuinte, diminuída das deduções admitidas neste Decreto, e do imposto de renda pago pelo contribuinte (Lei nº 8.021, de 1990, art. 6º, § 2º).

§ 3º Ocorrendo a hipótese prevista neste artigo, o contribuinte será notificado para o devido procedimento fiscal de arbitramento (Lei nº 8.021, de 1990, art. 6º, § 3º).

§ 4º No arbitramento tomar-se-ão como base os preços de mercado vigentes à época da ocorrência dos fatos ou eventos, podendo, para tanto, ser adotados índices ou indicadores econômicos oficiais ou publicações técnicas especializadas (Lei nº 8.021, de 1990, art. 6º, § 4º).

(Grifei)

Veja-se que todas as disposições do RIR/99 supra transcritas tem matriz legal. Portanto, o arbitramento de receitas e rendimentos, diante de indícios veementes de sua ocorrência e concomitante recusa do contribuinte em apresentar os valores, tem amparo legal e pode ser levado a efeito em procedimento regular, sem que isso implique necessariamente no arbitramento de lucros de que trata o art. 43 do CTN e 541 do RIR/99.

Nesse sentido há, inclusive decisões judiciais, a exemplo do seguinte julgado:

I. À falta de apresentação pelo sujeito passivo de demonstrações contábeis idôneas à base de cálculo do Imposto de Renda, remanesce à Fiscalização o recurso de proceder ao arbitramento para chegar aos valores que deveriam ter sido declarados.” (TRF-3ª Região. AC 96.03.066315-8/MS. Rel.: Des. Federal Baptista Pereira. 3ª Turma. Decisão: 03/10/01. DJ de 13/11/02, p. 763.)

Ora, no presente caso é inegável que as vendas ocorreram e que a fiscalizada recusou-se a apresentar os documentos comprobatórios dos valores efetivos das operações. É certo que a Receita Federal poderia utilizar-se de seus adidos tributários, bem como dos convênios e acordos com outros países para obter a documentação, porém o procedimento seria dispendioso e demorado, tempo que o Fisco não dispunha em razão da eminência do transcurso do prazo decadencial.

Uma vez que há amparo na legislação para o arbitramento do valor das operações, rejeito também essa preliminar.

Mais a mais, caso algum valor tomado pelo Fisco esteja incorreto, bastaria a contribuinte apresentar documentos idôneos do valor correto da operação, pois, tratar-se ia de mero ajuste na base de cálculo.

Frise-se, outrossim, que a legalidade do arbitramento do preço de venda, ou receita, não implica na procedência da exigência fiscal, pois, ainda resta verificar se realmente a contribuinte deixou de reconhecer o resultado obtido nessas operações e, principalmente, se o procedimento adotado Fisco na determinação dos tributos devidos está correto. Tais questões serão abordadas adiante neste voto.

*que, aqui, a meu ver, não se vislumbra a própria ocorrência do fato gerador. Com efeito, a tributação do imposto de renda pessoa jurídica foi formalizada pela autoridade fiscal sob a alegação de ter havido omissão de receitas derivada do subfaturamento de exportações. Tal omissão encontra-se materializada pela diferença entre os valores pagos pelos importadores finais às intermediárias no exterior (MIC e ILMOT) e os remetidos por estas à Recorrente, sendo certo que tal diferença permaneceu no exterior. **Ante a inexistência de movimentação física de valores por parte da Recorrente, não há que se falar em incidência de imposto de renda retido na fonte em razão de pagamento sem causa.**”*

(grifei)

Em verdade, a exigência do IR-Fonte chega a ser contraditória com as conclusões da própria fiscalização, pois, mesmo que se considere que os pagamentos foram realizados pelos terceiros por conta Marcopolo, os pagamentos à MIC/ILMOT não só tiveram causa nos produtos vendidos, como também os beneficiários são identificados. Não há acusação nos autos de que os pagamentos são de outra natureza ou que tiveram outros destinatários; pelo contrário, afirma-se que os recursos são da Marcopolo e que teriam sido entregues à MIC/ILMOT no exterior para evadir da tributação do IRPJ e CSLL no Brasil. Portanto, não cabe mesmo a incidência do IR-Fonte, pois, a Marcopolo não fez qualquer pagamento a esses beneficiários, ainda que se considere que se tratam de receitas diretas da autuada.

Noutro giro: se os valores tributados são mesmo receitas direta da Marcopolo, então MIC/ILMOT apenas receberam essas diferenças por conta desta, logo, não se sustenta a acusação de que a Marcopolo realizou “pagamentos sem causa” às suas controladas no exteriores consubstanciado nos recursos entregues pelas empresas adquirentes.

Nesse sentido já decidiu este colegiado no acórdão 1402-00.155, de 6/4/2010, cujas ementas elucidam:

PAGAMENTO SEM CAUSA - CARACTERIZAÇÃO DO ATO - ÔNUS DA PROVA. A caracterização pela fiscalização, mediante provas, de que ocorreu pagamento é pressuposto material para o lançamento do Imposto de Renda Retido na Fonte incidente sobre pagamento sem causa ou a beneficiário não identificado, de que trata o caput do art. 61 da Lei 8.981/95.

Cumpre, então, o cancelamento da exigência do IR-Fonte.

I.6 – Exigência do IRPJ e da CSLL

A Fiscalização concluiu que a contribuinte simulou as vendas às empresas MIC e ILMOT, suas controladas no exterior (situadas em países considerados paraísos fiscais), praticando valores consideravelmente inferiores ao que eram revendidos por essas a seus clientes no exterior. Isso sem qualquer justificativa material, caracterizando a prática de subfaturamento de preços. Vejamos o cerne da acusação fiscal (*verbis*):

177. Após a extensiva análise de todos os documentos e explicações disponíveis, restou-nos certo que as empresas Marcopolo International Corp. (MIC) e Ilmot International Corporation S.A. (ILMOT) são, de fato, Centrais de Refaturamento. As alegadas intermediações foram simulações visando a acobertar, por um elaborado mas ilícito planejamento fiscal, a prática de subfaturamento dos preços de produtos exportados pela Marcopolo. Concluímos que as participações dessas Centrais de Refaturamento nas operações analisadas não passaram de atos ou negócios jurídicos

aparentes, que dissimularam a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, ocultando a ocorrência do fato gerador de tributos federais (IRPJ, CSLL e IRRF) e a evasão de divisas para o exterior. Assim, resta ao Fisco apenas o devido lançamento dos autos referentes a essas irregularidades.

178. Ressaltamos que não cabem, para a determinação desse ilícito, tanto a análise de preços de transferência quanto a descaracterização da existência das empresas MIC e ILMOT. Esta, pela insuficiência de indícios que assegurem tal interpretação; aquela, pela inegável inexistência das intermediações dessas Centrais de Refaturamento. É do conjunto de simulações e refaturamentos, e não dos valores praticados (pela aplicação do mecanismo de Preços de Transferência), em suma, que resultou o indevido subfaturamento alvo dessa Fiscalização.

A primeira assertiva relevante que se extrai do entendimento fiscal é que em momento algum foi desconsiderada a personalidade jurídica das empresas MIC e ILMOT, tampouco a existência formal e material de ambas, e principalmente, a efetividade dos negócios. **Afirmam os Auditores que essa intermediação não ocorreu, que as vendas foram diretas, logo, as operações entre Marcopolo/MIC/Clientes e Marcopolo/Ilmot/Clientes teriam sido simuladas.**

Vejamos o exemplo ilustrativo das operações extraído do Relatório Fiscal:



Pois bem, os Auditores-Fiscais encarregados da fiscalização da empresa Marcopolo S/A executaram, por mais de 5(cinco) anos um minucioso trabalho, envolvendo os anos calendário de 1999 a 2007, cujas verificações, provas e conclusões encontram-se compiladas em detalhados TVF, integrantes dos respectivos autos de infração; no presente caso são mais de 100 (cem) páginas contendo exposição dos fatos, remissões legais, gráficos, memórias de cálculo, etc.

É de se enaltecer a qualidade do trabalho fiscal no que concerne a clareza e transparência, possibilitando o pleno conhecimento das infrações imputadas à contribuinte.

A Fiscalização apurou, ao fim e ao cabo, que nas operações intermediadas pela ILMOT, a média ponderada da diferença entre o preço pago pelos compradores finais e o valor de venda da MARCOPOLO foi de 14,08%, em relação à MIC esse percentual foi de 18,94% (fl. 87 do TVF).

Nos exatos termos do art. 29 do Decreto 70.235/1972, “*Na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção*”. A meu ver, a Marcopolo, logrou provar a existência formal e material de MIC e ILMOT, bem como que intermediaram as operações, ainda que de forma incipiente, conforme asseverado pela Recorrente nos seguintes termos (*verbis*)

“(…)ao longo dos cinco anos em que a Recorrente vem sendo fiscalizada acerca da presente operação, em nenhum momento qualquer indício - documentos, evidência de ligações telefônicas, correspondências, mensagens eletrônicas, etc... - foi trazido pela fiscalização para demonstrar a primeira etapa da simulação por ela apontada, qual seja, o contato com clientes situados no exterior com a Recorrente.

E não há indícios ou provas desse contato, por mais óbvio que pareça, porque, simplesmente, os clientes situados no exterior NÃO ENTRAM EM CONTATO OU NEGOCIAM DIRETAMENTE COM A RECORRENTE, mas sim com representantes comerciais situados em países diversos, contratados (doe. 01 fls. 1289/1424) e geridos e comissionados (doe. 02 fls. 1188/1197 e fls. 2636/2660 dos autos) pelas empresas MIC e Ilmot.

Notem que as atividades exercidas pelas empresas MIC e Ilmot consistiam basicamente na gestão dessa rede de representantes comerciais situados em diversos países, responsáveis pela prospecção e o contato direto com os clientes, gestão financeira para a captação de financiamentos no exterior e gestão da assistência técnica e garantia dos produtos fabricados pela Recorrente.

Essas atividades de gestão, parece evidente, não demandam o uso intensivo de mão-de-obra ou o uso de uma estrutura operacional complexa, mas apenas e tão somente a capacidade laboral de um gestor e um escritório com funcionalidades básicas (linha telefônica, fax, email, computador e secretária).

Nesse sentido, restou comprovado pela Recorrente que, **nos anos de 2001 e 2002, tal atividade de gestão era exercida pelo Sr. Rafael Adatao**, que possuía a sua disposição a estrutura operacional necessária para o exercício de suas atividades.

Acerca da comprovação da atividade de gestão comercial da rede de representantes comerciais das empresas MIC e Ilmot, gestão financeira e da assistência técnica e garantia dos produtos fabricados pela Recorrente, foram trazidos aos autos os seguintes documentos:

- Contas telefônicas com o detalhamento das ligações realizadas e recebidas para diversos clientes, representantes comerciais e para a Recorrente, bem como e-mails (docs. 03);
- Comprovantes de despesas de viagens para visitas comerciais à clientes e representantes comerciais (doe. 04);
- Comprovantes de despesas de assistência técnica e garantia dos produtos Marcopolo (docs. 05 - fls. 669 e seguintes);

Vale mencionar que a decisão de primeiro grau, apesar de reconhecer a participação do Sr. Rafael Adatao como gestor das empresas MIC e Ilmot³, afasta a pertinência da documentação trazida sob o argumento de que não teria restado demonstrada a

Lei 12.249, de 2010, que passou a exigir a comprovação da capacidade operacional da pessoa física ou entidade no exterior de realizar a operação. Todavia, à luz do art. 104 do CTN, tal norma não é aplicável ao caso presente em face do princípio da irretroatividade (*A lei vigente após o fato gerador, para a imposição do tributo, não pode incidir sobre o mesmo, sob pena de malferir os princípios da anterioridade e irretroatividade.*” - STJ. REsp 179966/RS. Rel.: Min. Milton Luiz Pereira. 1ª Turma.).

Chega-se assim aos pontos terminais da lide, quais sejam: a redução das bases de cálculo do IRPJ e CSLL da Marcopolo, à medida que a contribuinte teria praticado o subfaturamento, bem como a forma de tributação desses diferenças.

Admitindo-se, em tese, a prática do subfaturamento, verifica-se que a fiscalização tratou tais valores como omissão de receitas, **procedimento que entendo inadequado ao caso.**

Isso porque não há que se falar em omissão de receitas à medida que não se questiona o preço de venda praticado por MIC e ILMOT, sendo que a Marcopolo é i) obrigada a reconhecer e tributar os resultados positivos apurados pelas suas controladas, pelo método da equivalência patrimonial, tendo em vista a tributação bases mundiais, ii) bem como observar a legislação de preços de transferência.

Em relação ao primeiro ponto, tributação dos resultados de controladas no exterior, o artigo 1º. da Lei 9.532/1997, dispõe:

Art. 1º Os lucros auferidos no exterior, por intermédio de filiais, sucursais, controladas ou coligadas serão adicionados ao lucro líquido, para determinação do lucro real correspondente ao balanço levantado no dia 31 de dezembro do ano-calendário em que tiverem sido disponibilizados para a pessoa jurídica domiciliada no Brasil.

Por sua vez, a Medida Provisória nº 2.158-35/2001, Art. 74, estabeleceu que os lucros auferidos por controlada ou coligada no exterior serão considerados disponibilizados para a controladora ou coligada no Brasil na data do balanço no qual tiverem sido apurados.

O artigo 394 do Regulamento do Imposto de Renda (RIR/99) cuja matriz legal está no art. 25 da lei 9.249/1995, estabelece:

Atividades Exercidas no Exterior

Lucros, Rendimentos e Ganhos de Capital

Art. 394. Os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior serão computados na determinação do lucro real das pessoas jurídicas correspondente ao balanço levantado em 31 de dezembro de cada ano (Lei nº 9.249, de 1995, art. 25);

(...)

§ 5º Os lucros auferidos por filiais, sucursais ou controladas, no exterior, de pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil serão computados na apuração do lucro real com observância do seguinte (Lei nº 9.249, de 1995, art. 25, § 2º):

I - as filiais, sucursais e controladas deverão demonstrar a apuração dos lucros que auferirem em cada um de seus exercícios fiscais, segundo as normas da legislação brasileira;

II - os lucros a que se refere o inciso I serão adicionados ao lucro líquido da matriz ou controladora, na proporção de sua participação acionária para apuração do lucro real;

III - se a pessoa jurídica se extinguir no curso do exercício, deverá adicionar ao lucro líquido os lucros auferidos por filiais, sucursais ou controladas, até a data do balanço de encerramento;

IV - as demonstrações financeiras das filiais, sucursais e controladas que embasarem as demonstrações em Reais deverão ser mantidas no Brasil pelo prazo previsto no art. 173 da Lei nº 5.172, de 1966.

§ 6º Os lucros auferidos no exterior por coligadas de pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil serão computados na apuração do lucro real com observância do seguinte (Lei nº 9.249, de 1995, art. 25, § 3º):

I - os lucros realizados pela coligada serão adicionados ao lucro líquido, na proporção da participação da pessoa jurídica no capital da coligada;

II - os lucros a serem computados na apuração do lucro real são os apurados no balanço ou balanços levantados pela coligada no curso do período base de apuração da pessoa jurídica;

III - se a pessoa jurídica se extinguir no curso do exercício, deverá adicionar ao seu lucro líquido, para apuração do lucro real, sua participação nos lucros da coligada apurados por esta em balanços levantados até a data do balanço de encerramento da pessoa jurídica;

IV - a pessoa jurídica deverá conservar em seu poder cópia das demonstrações financeiras da coligada.

§ 7º Os lucros a que se referem os §§ 5º e 6º serão convertidos em Reais pela taxa de câmbio, para venda, do dia das demonstrações financeiras em que tenham sido apurados os lucros da filial, sucursal, controlada e coligada (Lei nº 9.249, de 1995, art. 25, § 4º).

§ 8º Os prejuízos e perdas decorrentes das operações referidas neste artigo não serão compensados com lucros auferidos no Brasil (Lei nº 9.249, de 1995, art. 25, § 5º).

§ 9º Os resultados da avaliação dos investimentos no exterior, pelo método da equivalência patrimonial, continuarão a ter o tratamento previsto na legislação vigente, sem prejuízo do disposto nos §§ 1º, 5º e 6º (Lei nº 9.249, de 1995, art. 25, § 6º).

(Grifei)

Portanto, os lucros de controladas serão apurados segundo a legislação brasileira, isto é, com base em demonstrativos contemporâneos ao encerramento do período-base da empresa nacional e com as adições, inclusões e compensações reguladas na lei nacional.

Dispõe o art. 7º da Instrução Normativa SRF nº 213/2002 que o resultado positivo da equivalência patrimonial deverá compor o lucro real e a base de cálculo da CSLL apurados em 31 de dezembro e que o resultado negativo deverá ser adicionado ao lucro real e à base de cálculo da CSLL, inclusive por ocasião do levantamento de balanços ou balancetes de suspensão ou redução de pagamentos mensais. Essa disposição é corroborada pelo

diante da constatação de que “em 2001 houve um vultoso prejuízo, fato que se repetiu em 2002. Criou-se, assim, um total de prejuízos acumulados que, em 2004, ainda não havia sido revertido.”

Entendo que nesse ponto residuiu o maior equívoco da Fiscalização: o correto seria, sob amparo da legislação vigente, fiscalizar esse prejuízo e glosar eventuais valores deduzidos indevidamente nos resultados.

Repito: se a participação de MIC e ILMOT nas operações era mesmo incipiente, sendo que a intermediação foi uma forma da Marcopolo “viabilizar os negócios” ou manter recursos no exterior, então os lucros dessas empresas deveriam ser altos. A partir da MP 2158-35/2001 não há que se falar em fugir da tributação dos resultados no Brasil via controladas no exterior, a menos que existam outras irregularidades.

No tocante ao segundo ponto, verificação dos **Preços de Transferência**, constatadas operações comerciais com empresas subsidiárias localizadas no exterior, ou empresas situadas em países com tributação favorecida, inexistindo circunstância que caracterize prática de omissão receitas na venda ao adquirente final, deve a Fiscalização apurar eventuais valores tributáveis na forma dos artigos 18, 19 e 24 da Lei nº 9.430/1996, que dispõe:

Art. 18. Os custos, despesas e encargos relativos a bens, serviços e direitos, constantes dos documentos de importação ou de aquisição, nas operações efetuadas com pessoa vinculada, somente serão dedutíveis na determinação do lucro real até o valor que não exceda ao preço determinado por um dos seguintes métodos:

I - Método dos Preços Independentes Comparados - PIC: definido como a média aritmética dos preços de bens, serviços ou direitos, idênticos ou similares, apurados no mercado brasileiro ou de outros países, em operações de compra e venda, em condições de pagamento semelhantes;

II - Método do Preço de Revenda menos Lucro - PRL: definido como a média aritmética dos preços de revenda dos bens ou direitos, diminuídos:

a) dos descontos incondicionais concedidos;

b) dos impostos e contribuições incidentes sobre as vendas;

c) das comissões e corretagens pagas;

d) da margem de lucro de:

1. sessenta por cento, calculada sobre o preço de revenda após deduzidos os valores referidos nas alíneas anteriores e do valor agregado no País, na hipótese de bens importados aplicados à produção;

2. vinte por cento, calculada sobre o preço de revenda, nas demais hipóteses. (NR) (Redação dada à alínea pela Lei nº 9.959, de 27.01.2000, DOU 28.01.2000)

III - Método do Custo de Produção mais Lucro - CPL: definido como o custo médio de produção de bens, serviços ou direitos, idênticos ou similares, no país onde tiverem sido originariamente produzidos, acrescidos dos impostos e taxas cobrados pelo referido país na exportação, e de margem de lucro de vinte por cento, calculada sobre o custo apurado.

§ 4º. Na hipótese de utilização de mais de um método, será considerado dedutível o maior valor apurado, observado o disposto no parágrafo subsequente.

§ 5º. Se os valores apurados segundo os métodos mencionados neste artigo forem superiores ao de aquisição, constante dos respectivos documentos, a dedutibilidade fica limitada ao montante deste último.

§ 7º. A parcela dos custos que exceder ao valor determinado de conformidade com este artigo deverá ser adicionada ao lucro líquido, para determinação do lucro real.

Art. 19. As receitas auferidas nas operações efetuadas com pessoa vinculada ficam sujeitas a arbitramento quando o preço médio de venda dos bens, serviços ou direitos, nas exportações efetuadas durante o respectivo período de apuração da base de cálculo do imposto de renda, for inferior a noventa por cento do preço médio praticado na venda dos mesmos bens, serviços ou direitos, no mercado brasileiro, durante o mesmo período, em condições de pagamento semelhantes.

§ 7º. A parcela das receitas, apurada segundo o disposto neste artigo, que exceder ao valor já apropriado na escrituração da empresa deverá ser adicionada ao lucro líquido, para determinação do lucro real, bem como ser computada na determinação do lucro presumido e do lucro arbitrado.

Art. 20. Em circunstâncias especiais, o Ministro de Estado da Fazenda poderá alterar os percentuais de que tratam os artigos 18 e 19, caput, e incisos II, III e IV de seu § 3º.

Art. 24. As disposições relativas a preços, custo e taxas de juros, constantes dos artigos 18 a 22, aplicam-se, também às operações efetuadas por pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no Brasil, com qualquer pessoa física ou jurídica, ainda que não vinculada, residente ou domiciliada em país que não tribute a renda ou que a tribute a alíquota máxima inferior a vinte por cento.

(grifei)

Assim, além da possibilidade de ajustar o valor tributado dos resultados no exterior, a fiscalização também poderia/deveria verificar o valor dos Preços de Transferência. Procedimento que foi feito, conforme descrito no TVF (*verbis*):

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO: PREÇOS PRATICADOS x PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA

111. Em análise preliminar (parágrafo **Error! Reference source not found.**), constatou-se que os preços praticados nas exportações para a MIC/ILMOT pareciam estar em conformidade com o Método de Preços de Transferência. Entretanto, ao confrontarmos essa adequação com o extenso conjunto de indícios levantados sobre a simulação da intermediação da MIC/ILMOT, nova interpretação emerge.

112. Como já observado (parágrafo **Error! Reference source not found.**), em casos de simulação, o ilícito é praticado de forma a dificultar a produção de provas diretas. Mais que isso, medidas são tomadas para mascarar-lo com a aparência de legalidade. A emissão de faturas, a contratação de empresas para emprestar domicílio em outros países, contratos e pedidos eletrônicos são apenas alguns dos meios para proteger o planejamento tributário irregular.

113. Nesse sentido, nada seria mais seguro para coibir análises do Fisco do que se adequar a um mecanismo de fiscalização. Com o devido planejamento tributário, é possível estar em conformidade com os Preços de Transferência, muito embora o importador “intermediário” sequer exista.

114. Ao longo das fiscalizações de 2005 e 2006 e, perceptivelmente, na Impugnação ao auto de 2005, a contribuinte alegou reiteradamente a sua adequação a esse mecanismo, desconsiderando o fato óbvio de que não era essa a constatação do Fisco. Guardadas as devidas proporções, é como se, após a verificação de uma exportação fictícia, o exportador invocasse o Método de Preços de Transferência para alegar a conformidade da operação.

115. Essa demasiada insistência, por si só, caracterizou-se como mais um indício de que houve um planejamento tributário ilícito: ao invés de, desde o princípio, a contribuinte buscar comprovar a intermediação da MIC/ILMOT, buscou desviar, nos anos anteriores, a atenção para a sua adequação aos Preços de Transferência e para a impossibilidade de provar a inexistência fática dessas empresas.

Constata-se, pois, que o planejamento tributário elaborado e executado pelo contribuinte foram respeitados os limites dos preços de transferência na forma da legislação em vigor.

O conselheiro Alexandre Antonio Alkmim Teixeira abordou ambas as questões em sua declaração de voto (vencido) no processo 11020.004103/2006-21, acórdão 10-17.084, de 25/06/2008. Transcrevo seus fundamentos (*verbis*).

Trata o presente feito de auto de infração lavrado pela Delegacia da Receita Federal no Chuí, em desconsideração dos negócios praticados pela Recorrente com suas empresas controladas MIC e ILMOT, localizadas, respectivamente, nas Ilhas Virgens Britânicas – BVI e no Uruguai (na forma de sociedade anônima financeira de investimento - SAFI), ambas sujeitas ao regime de tributação favorecida.

Antes de se adentrar no cerne dos negócios praticados pela Recorrente - e que foram detalhadamente expostos no voto relator - vejo como indispensáveis algumas considerações conceituais de forma a poder enquadrar referidos negócios ao direito pertinente.

Isso se faz necessário na medida em que a norma é a descrição hipotética de um fato; sendo que, somente após a correta delimitação do instrumento normativo é que se poderá investigar a correta subsunção do fato. E, no presente caso, por se tratar de negócios realizados com empresas localizadas em Países com Regime de Tributação Favorecida, é necessário, inicialmente, conhecer o regime jurídico adotado pelo Brasil em referidas operações, para, somente depois, buscar o devido enquadramento dos fatos praticados no caso concreto.

A comunidade internacional, desde a fundação da Organização para Cooperação do Desenvolvimento Econômico – OCDE, vem se ocupando das questões relacionadas à tributação no plano mundial, seja para evitar a dupla pretensão tributária sobre o mesmo fato, seja para restringir os negócios comerciais realizados com países que concedam regimes preferenciais de tributação.

Em 1998, referido órgão publicou o relatório “*Harmful Tax Competition – An Emerging Global Issue*”, em que procura “*reconhecer a distinção entre os regimes preferenciais de tributação aceitáveis e os danosos*”⁴, bem como os impactos e as medidas de contenção para os países exportadores e importadores de capital.

Essa posição da OCDE foi bastante importante: apesar de a organização ser composta pelas maiores economias de mercado do mundo – e, por consequência,

majoritariamente, países exportadores de capital – a OCDE também recomenda aos países não-membros – em sua maioria, importadores de capital – a adotarem as recomendações traçadas pela organização. No entanto, muitas vezes, as recomendações traçadas para os países majoritariamente exportadores de capital não interessa aos países majoritariamente importadores de capital. Dessa forma, trata-se de uma questão de política fiscal, a ser implementada por cada país, segundo sua soberania e seus interesses comerciais.

Embora o Brasil não seja membro da OCDE, não se sujeitando, assim, diretamente às suas diretivas, adotou e tem adotado várias das medidas recomendadas pela organização para controle de seu comércio exterior, sobretudo no que tange ao tratamento tributário deferido a sociedades empresárias que atuam no cenário internacional. A título de ilustração, podemos citar a implementação, em 1996, de normas de controle de preços de transferência e de negócios realizados com Países com Regime de Tributação Favorecida.

Conceitualmente, Países com Regime de Tributação Favorecida podem ser entendidos como aqueles que concedem regime de tributação global das pessoas e investimentos nele realizados em patamares inferiores àqueles observados no cenário internacional. No entanto, Hermes Marcelo Huck adverte que:

“O conceito de um paraíso fiscal pode variar radicalmente, conforme seja a fonte do qual emana. O Secretário da Receita Federal, um fiscal de impostos, um contribuinte envolvido em negócios internacionais, um jurista, um advogado descreverão o paraíso fiscal ora como a face negra do capitalismo, ora como o algoz das economias dos demais países, ora como uma alternativa para fugir à opressão dos impostos que impedem o livre fluxo de capitais, ou ainda como um poderoso catalisador da economia capitalista mundial. Tão diversas as formas como se apresentam os paraísos fiscais que uma conceituação consensual do fenômeno dependerá muito mais do grau de facilidades ou isenções fiscais que cada um ofereça do que de qualquer outro fator. Não seria exagero afirmar que até os Estados Unidos, cujo empenho de suas autoridades fiscais contra os paraísos de impostos é notório e intenso, podem ser considerados como um deles, se o enfoque da análise se concentrar no tipo de tratamento tributário favorável que a legislação americana concede aos investidores estrangeiros que mantêm recursos depositados em bancos daquele país”⁵.

Diante deste contexto, cabe a cada país, mediante normalização própria, a definição específica de quais critérios irá tomar para que um país seja classificado como de Regime Tributário Favorecido. No Brasil, a questão veio a ser tratada por meio do art. 24-A da Lei nº. 9.430, de 27 de dezembro de 1996, que considerou de tributação favorecida o país “que não tribute a renda ou que tribute à alíquota máxima inferior a 20% (vinte por cento)”.

Assim, a legislação brasileira adotou um critério objetivo, delimitando os países com Regime de Tributação Favorecida com base na alíquota máxima de tributação da renda. Cumpre esclarecer, ainda, que a Lei nº. 9.430/96 sofreu recente alteração, restringindo ainda mais o conceito, por meio da Lei nº. 11.727, de 23 de junho de 2008, que acrescentou o art. 24-A e seu parágrafo único, que dispõe o seguinte:

Parágrafo único. Para efeitos deste artigo, considera-se regime fiscal privilegiado aquele que:

I – não tribute a renda ou a tribute à alíquota máxima inferior a 20% (vinte por cento);

II – conceda vantagem de natureza fiscal a pessoa física ou jurídica não residente:

a) sem exigência de realização de atividade econômica substantiva no país ou dependência;

b) condicionada ao não exercício de atividade econômica substantiva no país ou dependência;

III – não tribute, ou o faça em alíquota máxima inferior a 20% (vinte por cento), os rendimentos auferidos fora de seu território;

IV – não permita o acesso a informações relativas à composição societária, titularidade de bens ou direitos ou às operações econômicas realizadas.”

Cabe ressaltar que são inúmeras as formas de utilização dos Países com Regime de Tributação Favorecida que permitem a redução de carga impositiva, valendo-se de mecanismos e procedimentos lícitos, dentro da chamada elisão fiscal⁶. Desta forma, cada país, identificado o planejamento empresarial ou comercial com o objetivo de redução de carga tributária, poderá adotar medidas anti-elisivas para atribuição de efeitos tributários próprios – e diversos – daquele que originalmente seriam aplicáveis. No caso em apreço, interessa a utilização das empresas estrangeiras no formato de *trading companies*, ou empresa de comercialização.

Helena Torres explica que “*estas espécies de empresas-base offshore são constituídas para realizar operações comerciais fora dos países com tributação favorecida, concentrando os lucros decorrentes das suas operações comerciais no exterior com empresas vinculadas, bem como com royalties, patentes e honorários por serviços. Este tipo de empresa encontra-se, portanto, representada por filiais intermediárias em operações de compra e venda, que têm como objetivo derivar os ganhos das companhias produtoras e distribuidoras de bens, situadas em território de alta tributação para países de baixa tributação*”⁷.

Para lidar com os negócios realizados com referida espécie de empresa, a Lei nº. 9.430/96 definiu o seguinte regime de tributação:

Art. 24. As disposições relativas a preços, custos e taxas de juros, constantes dos arts. 18 a 22, aplicam-se, também, às operações efetuadas por pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no Brasil, com qualquer pessoa física ou jurídica, ainda que não vinculada, residente ou domiciliada em país que não tribute a renda ou que a tribute a alíquota máxima inferior a vinte por cento.

E, com a redação dada pela Lei nº. 11.727/08, renovou-se o regime aplicável:

⁶ “Se o indivíduo busca evitar a incidência do tributo sobre determinadas situações jurídicas de forma preventiva, evitando a própria ocorrência do fato gerador, deve ser admitida sua faculdade de agir dentro das diversas condutas lícitas possíveis para que se livre da tributação, desde que as circunstâncias não exijam a observância de forma expressa em lei, garantia que decorre dos princípios gerais da atividade econômica estabelecidos na Constituição Federal (art. 170 e seguintes). É quando ocorre a elisão ou evasão lícita”. (AC 1997.01.00.061057-6/MG, 8ª Turma do TRF da 1ª região, Rel. Des. Maria do Carmo Cardoso, pub. DJ de 10/11/2006).

Art. 24-A. Aplicam-se às operações realizadas em regime fiscal privilegiado as disposições relativas a preços, custos e taxas de juros constantes dos arts. 18 a 22 desta Lei, nas transações entre pessoas físicas ou jurídicas residentes e domiciliadas no País com qualquer pessoa física ou jurídica, ainda que não vinculada, residente ou domiciliada no exterior.

Verifico que, na realização de negócios com empresas ou pessoas localizadas em Países com Regime de Tributação Favorecida, a legislação adotou parâmetros mínimos de valores a serem considerados na exportação; e máximos em valores a serem considerados em pagamentos realizados ao exterior, nos mesmos critérios adotados para os preços de transferência.

Aqui, importa ressaltar que a legislação não igualou os conceitos de negócios realizados com pessoas localizadas em Países com Regime de Tributação Favorecida e preços de transferência. O que a lei fez foi igualar os critérios para controle de ambos, mas para operações conceitualmente distintas.

Assim, partindo do pressuposto de que o direito brasileiro trata especificamente na legislação, por meio de *norma anti-elisiva específica*, de negócios realizados com empresas em Países com Regime de Tributação Favorecida, não vejo como pretender a desconsideração dos negócios praticados pela empresa nacional com as suas subsidiárias no exterior, a partir da descaracterização destas por serem empresas *offshore* nos respectivos países onde estão constituídas.

Na verdade, todo País com Regime de Tributação Favorecida tem, como pressuposto, a existência de empresas *offshore*, em que as atividades são limitadas aos negócios voltados para o exterior.

No caso dos autos, temos duas empresas subsidiárias integrais da Recorrente, quais sejam, MIC – Marcopolo International Corporation, localizada nas Ilhas Virgens Britânicas e ILMOT International Corporation S.A., constituída sob a forma de sociedade anônima financeira de investimentos – SAFI, no Uruguai.

Do que se extrai dos autos, os negócios realizados pela Recorrente com os adquirentes finais dos produtos eram intermediados por ambas as empresas, sendo que o auto de infração imputou, como rendimento da Recorrente, os valores finais dos negócios realizados por estas empresas intermediárias com os adquirentes no exterior.

No entanto, não foi este o tratamento legal dado pelo direito brasileiro para os negócios realizados com empresas *offshore* estabelecidas em Países com Regime de Tributação Favorecida. A Lei nº. 9.430/96 limitou-se à verificar se o preço praticado encontra respaldo nos critérios definidos pelos seus artigos 18 a 22; sendo que, alcançados estes parâmetros mínimos, há de ser respeitado o planejamento negocial⁸ realizado pelo contribuinte.

Portanto, no caso, entendo que não poderia a Fiscalização desconsiderar os negócios realizados pela Recorrente com as suas subsidiárias integrais para além daquilo que a Lei nº. 9.430/96 prevê para a hipótese de empresas localizadas em Países com Regime de Tributação Favorecida.

Aliás, também não vejo a possibilidade de a Fiscalização buscar, nas empresas MIC e ILMOT, indícios, por exemplo, da existência de funcionários e estrutura operacional compatível com o montante dos negócios realizados, ou até perquirir, de forma oficiosa, a efetiva existência do seu endereço no país estrangeiro. Ora, estas

⁸ A ação do contribuinte de procurar reduzir a carga tributária, por meio de procedimentos lícitos, legítimos e admitidos por lei revela o planejamento tributário. (Acórdão 102-47181, do 1º Conselho de Contribuintes)

são empresas *trading* comerciais constituídas no formato *offshore* em Países com Regime de Tributação Favorecida. Por óbvio que elas não possuem o formato estrutural e organizacional de uma empresa comercial ordinária. **Ressalte-se, ainda, que a forma que o direito brasileiro definiu para lidar com esta categoria de empresas não foi a desconsideração dos negócios por elas realizadas com as empresas residentes, mas sim o controle dos preços praticados nas operações realizadas com estas empresas.**

Não fosse este argumento suficiente ao reconhecimento de improcedência do lançamento, verifico, ainda, que as empresas MIC e ILMOT tiveram, ainda que parcialmente, seu lucro tributado no Brasil por força da residência da empresa controladora, ora Recorrente.

De fato, sendo estas empresas subsidiárias integrais da empresa brasileira, a tributação de seus rendimentos se faz quando da disponibilização do lucro ou por meio da equivalência patrimonial. Assim, não pode a fiscalização, ao promover a desconsideração dos negócios realizados pelo contribuinte, deixar de considerar o reflexo que referidos rendimentos provocaram na contabilidade da empresa no curso dos anos. Isso porque essa desconsideração acaba provocando a dupla incidência do imposto de renda sobre o mesmo rendimento, situação absolutamente contrária à lei e à sistemática de funcionamento do tributo em questão.

O mesmo se diga com relação à consideração das despesas das empresas MIC e ILMOT na formação do lucro tributável. Na verdade, o auto de infração desconsiderou *parcialmente* os negócios da Recorrente com as suas subsidiárias: se por um lado, imputou como rendimento da empresa residente o resultado das vendas das subsidiárias estrangeiras; por outro não levou em consideração as despesas dedutíveis que estas empresas registravam em sua contabilidade.

Conforme satisfatoriamente demonstrado pela Recorrente, as subsidiárias MIC e ILMOT, além da intermediação dos negócios na condição de *trading companies*, também prestavam serviços auxiliares e de pós-venda dos produtos da Recorrente, como, por exemplo, fornecimento de garantia, pagamento de comissão a vendedores finais, etc. Se a Fiscalização pretendia integrar as receitas das subsidiárias na formação do lucro tributável da Recorrente, os referidos custos também deveriam, necessariamente, ser considerados, sob pena de se tributar “receita” como se fosse “renda” da pessoa jurídica.

Por estas razões, peço vênia do nobre Conselheiro Relator e dou provimento ao recurso para julgar improcedente o lançamento.

(Grifei).

Verifica-se, pois, que o ilustre conselheiro embora vencido, já havia adotado a mesma linha de entendimento que ora manifesto, pelo que peço vênia para adotar seus fundamentos como razões adicionais de decidir.

Outrossim, caso o entendimento fosse pela manutenção do lançamento, todos os custos e despesas devidamente comprovados deveriam ser reduzidos da base de cálculo, haja vista que as vendas foram efetivamente realizadas, seja considerando a participação de MIC e ILMOT ou não.

Uma vez que a exigência está sendo cancelada em face do erro na forma de tributação, as demais alegações do contribuinte ficam prejudicadas, especialmente quanto a **consideração dos custos suportados nas vendas por MIC e ILMOT**.

II - PASSO A APRECIAR AS DEMAIS MATÉRIAS.

Operações com as empresas KILVERT e KEMPLIVE

No tocante à tributação das operações com essas empresas, que somente ocorreu neste processo, a recorrente traz as seguintes alegações:

II - IMPOSSIBILIDADE DA TESE FISCAL PARA AS EMPRESAS KILVERT E KEMPLIVE

O ponto que deve ser considerado, antes do aprofundamento nas provas materiais do caso, é o fato de que, nesta autuação em particular, a Fiscalização buscou abarcar as operações envolvendo as empresa KILVERT e KEMPLIVE, indicadas pelos Bancos (doc. 01 - fls. 4221 a 4223 dos autos) que financiaram as operações de exportação e **que não guardam qualquer relação societária com a Recorrente.**

De fato, as certidões de notário uruguaio traduzidas por escrivão juramentado (doc. 02 - fls. 4205 a 4219) demonstraram, de forma inequívoca, que as empresas KILVERT e KEMPLIVE são totalmente independentes e não têm nenhum vínculo societário com a Recorrente, empresas do seu grupo econômico, sócios ou administradores, **o que torna ilógica e inaplicável a tese fiscal de que a Recorrente teria auferido vantagem fiscal ilícita nessas operações.**

Com efeito, o cerne da tese arguida pelas autoridades fiscais para justificar as autuações lavradas contra a Recorrente reside no suposto subfaturamento nas vendas para "paraísos fiscais" e o subsequente refaturamento a preços de mercado, de forma a deslocar o lucro para locais com menor tributação, porém, mantendo-se os ganhos financeiros dentro do grupo econômico.

Contudo, essa tese não se sustenta logicamente quando as supostas "centrais de refaturamento" não são empresas do mesmo grupo econômico, visto que o lucro auferido por essas empresas no exterior jamais acrescerão o patrimônio da Recorrente ou de suas empresas controladas e coligadas.

Mesmo admitindo que as empresas KILVERT e KEMPLIVE constituem-se em "centrais de refaturamento", sem qualquer substância, ainda sim, não poderia subsistir a acusação de omissão de receitas contra a Recorrente, uma vez que essas receitas não se incorporaram, quer direta, quer indiretamente, ao patrimônio da Recorrente ou das empresas de seu grupo econômico.

Manter-se a autuação fiscal para essa situação representa uma afronta às provas trazidas aos autos acerca da correção formal e material das operações praticadas pela Recorrente, mas principalmente um atentado à todo e qualquer princípio e regra constante em nosso sistema tributário, pois implicaria em admitir, sem qualquer indício, prova, fundamento legal ou sequer alegação lógica, que a Recorrente seja tributada e penalizada em razão de um acréscimo patrimonial auferido por um terceiro.

Tal questão é particular dos Autos de Infração envolvidos neste processo administrativo e, desta forma, deve ter atenção especial dos N. Conselheiros, haja vista não se fazer presente nos demais processos administrativos julgados na mesma sessão, em que pese a relevância de todos os outros argumentos ora trazidos e constantes nos demais autos.

Quanto a esse matéria, a meu ver, cabe integral razão à recorrente. Isso porque não foi trazido aos autos quaisquer elementos de prova de que essas empresas teriam devolvido ao menos parte dos valores recebidos pela intermediação à Marcopolo ou a pessoas ligadas a esta.

Tal qual asseverou a recorrente, ainda que se possa admitir que as empresas KILVERT e KEMPLIVE constituem-se em "centrais de refaturamento", cumpre ao fisco o ônus da prova de que as receitas retornaram à Marcopolo.

Às fls. 10 e 11 do TVF, a Fiscalização destaca que foram acrescentadas as exportações intermediadas por KILVERT e KEMPLIVE, pois que obedecem ao mesmo padrão operacional daquelas supostamente intermediadas por MIC e ILMOT. E mais (verbis):

“(…) destaque-se que: tendo-se em vista que em procedimentos fiscais anteriores “foram regularmente colhidas provas, de pleno conhecimento da fiscalizada, que apontam para a existência de simulação nas operações de intermediação de exportações da mesma, efetuadas por empresas sediadas em países com tratamento fiscal favorecido (MIC, ILMOT, KILVERT e KEMPLIVE)” a fiscalização sempre possibilitou à fiscalizada que apresentasse “quaisquer esclarecimentos e informações que considere afastar os indícios de simulação nas operações de exportação já levantados, ocorridas nos anos de 2004 a 2007, acompanhados, quando for o caso, da documentação pertinente” (fls 390 e 706), ao que a fiscalizada alegou tão somente desconhecer “a existência de provas ou indícios que apontem para a existência de simulação nas operações de exportações realizadas, especialmente para os anos objeto da presente fiscalização.” (fl 403). Reitera a mais absoluta legitimidade e legalidade das operações cujo modelo operacional foi motivado e influenciado pelas condições econômicas, cambiais e burocráticas vigentes no país (fl 404 e 715). Afirma que “as operações de trading fiscalizada efetivamente foram praticadas, estando comprovadas em todos seus aspectos comerciais, financeiros e jurídicos, não havendo razão para se ventilar hipótese de simulação.” (fl 715). Neste tópico, além das alegações, nada apresentou que pudesse desfazer o entendimento desta fiscalização.

Por fim, apresentou uma Nota Cosit nº 480, de 21 de dezembro de 2007 (fls 1799 e 1802) que analisa uma sugestão de regulamentação das operações de exportação por conta e ordem de empresas controladas domiciliadas no exterior. Tal Nota conclui pela desnecessidade de tal regulamentação posto que a atual legislação já contempla adequadamente o tema. Não ficou muito claro qual o objetivo da fiscalizada ao apresentar tal Nota Cosit, nem como teve acesso a tal documento, porém destaca-se, da Nota Cosit, o seguinte excerto:

“Por outro lado, poderá a fiscalização, em função da documentação apresentada, concluir tratar-se de simulação ante a insuficiência de dados comprobatórios da materialidade das operações em questão, entendimento que poderá gerar autuação e posteriores discussões nas esferas administrativa e judicial.”

(…)

Mais adiante, às fls. 26 e seguintes do TVF, a Fiscalização volta ao tema e consigna:

5.2.3 DA DOCUMENTAÇÃO INERENTE À SUPOSTA INTERMEDIÇÃO DE KILVERT/KEMPLIVE

Também em relação à intermediação supostamente efetuada por KILVERT e KEMPLIVE a fiscalizada foi intimada a esclarecer o papel destas empresas nas exportações efetuadas. Inicialmente cumpre destacar que a fiscalizada por diversas vezes fez questão de tentar demonstrar que nunca teve qualquer relação com KILVERT e KEMPLIVE e que ambas empresas não são nem nunca foram empresas controladas ou coligadas à fiscalizada.

Outrossim inicialmente informou que as mesmas tão somente “viabilizaram financeira e comercialmente a exportação dos produtos Marcopolo” (fl 399), sem esclarecer a forma como isso ocorrera. Novamente intimada a detalhar a participação das mesmas, limitou-se a dizer que as empresas (KILVERT e KEMPLIVE) realizavam operações de trading, adquirindo-os (produtos) da fiscalizada e revendendo-os para terceiros (fl 714). Procurou sempre colocar em suas respostas, que KILVERT e KEMPLIVE nunca tiveram qualquer ligação com a fiscalizada.

Note-se que apesar de ter sido expressamente intimada a explicar detalhadamente a forma como tais operações ocorriam, particularmente sobre a forma como eram estabelecidos os contatos entre os clientes finais e a intermediária e entre esta e a fiscalizada, bem como a motivação para que as exportações tenham se realizado por meio de KILVERT e KEMPLIVE, a fiscalizada é extremamente econômica em suas explicações.

Intimada a apresentar documentos da área comercial relacionados com contratos, pedidos, contatos ou correspondências trocadas entre estes importadores (KILVERT e KEMPLIVE) afirmou que dispunha tão somente da “entrada do pedido das referidas mercadorias em seu sistema, bem como as faturas comerciais emitidas pela Marcopolo S A para as mencionadas empresas.” (fl 713) Note-se que a tal “entrada do pedido” é um simples extrato interno de pedido, gerado pelo próprio sistema da fiscalizada (fl 1431 a 1433). Ou seja, nada é apresentado que comprove a existência de um suposto pedido de compras efetuado pelas supostas intermediárias KILVERT e KEMPLIVE.

Doutro lado, quando intimada a apresentar quaisquer contratos que porventura tenham sido firmados entre KILVERT e KEMPLIVE e a fiscalizada, informa que “não existem contratos de representação comercial firmados entre Marcopolo S A e as empresas KILVERT e KEMPLIVE” (fl 1714).

Quer a fiscalizada fazer crer que nos anos de 2004 e 2005, quando exportou mais de 64 milhões à empresa KEMPLIVE, ou nos anos de 2005 e 2006, quando exportou mais de 100 milhões à empresa KILVERT, o fez sem qualquer contrato firmado com as mesmas, e sem que tenha guardado qualquer registro de pedidos, contatos, comunicações, correspondências, ou semelhantes.

Da mesma forma que em relação às exportações supostamente intermediadas por MIC/ILMOT, também em relação às exportações efetuadas por KILVERT/KEMPLIVE, a fiscalizada não consegue demonstrar a efetiva participação/intermediação das mesmas nas operações realizadas. Nem mesmo a fiscalizada consegue (por óbvio que não deseja) esclarecer qual o papel destas empresas em suas exportações, vez que ora afirma que elas viabilizaram financeira e comercialmente a exportação, e depois afirma que as empresas adquiriam os produtos e os revendiam para terceiros.

5.2.4. DA MOTIVAÇÃO À SUPOSTA INTERMEDIAÇÃO DE KILVERT/KEMPLIVE

Muito interessante ainda destacar que a fiscalizada também não consegue demonstrar qual a motivação para o uso das empresas KILVERT e KEMPLIVE

(sediadas no Uruguai) em suas operações de exportação, uma vez que a fiscalizada poderia utilizar sua própria controlada no mesmo país, a ILMOT. Claro que inicialmente se poderia imaginar que nestas operações, com a KILVERT e KEMPLIVE, seriam estas empresas que teriam prospectado os clientes e, portanto, intermediado a operação, por conta própria. Mas NÃO é isso que ocorre. Note-se que o principal importador final das exportações intermediadas por KILVERT e KEMPLIVE (mais de 60%) é a Polomex, que já era também um dos principais importadores finais das exportações intermediadas pela MIC, controlada da fiscalizada. Destaque-se ainda que a Polomex é empresa controlada pela Marcopolo (vide tópico 5.2.6).

Ora, como explicar que a uma empresa controlada pela Marcopolo (Polomex) utilize-se de uma terceira empresa trading (KILVERT ou KEMPLIVE) totalmente estranha e independente ao grupo Marcopolo, para efetuar suas importações, em detrimento de empresa do mesmo ramo (trading) pertencente ao grupo Marcopolo (MIC ou ILMOT)? Qual o interesse negocial para a fiscalizada nesta operação?

Certamente à fiscalizada não é interessante esclarecer tal incoerência. Quando intimada a tanto (fl 1819) simplesmente informa que “a estruturação das operações realizadas para as empresas KILVERT e KEMPLIVE, 2004 a 2006, foi apresentada pelas instituições financeiras à época parceiras da fiscalizada, que indicaram as empresas para viabilizar financeiramente a exportação dos produtos Marcopolo” (fl 1835). Aliás a fiscalizada insiste na alegação de que as empresas KILVERT e KEMPLIVE lhe teriam sido indicadas por instituições financeiras parceiras. Alegou isto em mais de uma oportunidade.

De plano não é crível que a Marcopolo, empresa brasileira líder nacional na fabricação de carrocerias de ônibus e uma das maiores fabricantes de ônibus do mundo, se submeteria à ingerência de um banco que determinando à qual empresa deve a Marcopolo vender/exportar sua produção. Para tentar demonstrar esta “indicação”, apresentou uma carta do Bank Boston (fl 1435), em que este traz algumas informações da KILVERT. Ocorre que tal correspondência foi uma resposta a um questionamento da própria Marcopolo, ou seja, não demonstra uma imposição/indicação da instituição financeira (Bank Boston) para realização das operações da fiscalizada. Com efeito, depois de intimada (fl 1818, item 5) a apresentar a correspondência que dá origem à resposta do Bank Boston, a fiscalizada a apresenta, onde nota-se que é a mesma quem solicita as informações ao Bank Boston, e não o contrário (fl 1925).

Além disso, a suposta “indicação” data de 26/10/2005, enquanto a fiscalizada tem exportações à KILVERT desde fevereiro de 2005. Antes disso a fiscalizada já houvera providenciado, em dezembro de 2004, uma procuração da KILVERT para que funcionários da Marcopolo pudessem, em nome da KILVERT, assinar documentos necessários às operações de exportações (vide tópicos 5.2.9 Faturas Emitidas Pela Marcopolo e pela MIC/ILMOT/KILVERT/KEMPLIVE e 5.2.11 Mandatários da MIC/ILMOT/KILVERT/KEMPLIVE e Pagamentos de Remuneração). Ora, se a fiscalizada estivesse mesmo operando com a KILVERT por força de imposição ou indicação da instituição financeira (BANK BOSTON) efetuada por meio da correspondência apresentada, datada de outubro de 2005, porque desde de dezembro de 2004 a fiscalizada já mantinha relações com esta suposta empresa?

Outro forte indício de ausência de motivação negocial nas supostas intermediações efetuadas por KILVERT/KEMPLIVE reside no fato de que diversas destas intermediações foram efetuadas sem qualquer ganho por parte de KILVERT e

KEMPLIVE. Note-se que no caso da KEMPLIVE, segundo planilha apresentada pela fiscalizada e validada pelo fisco, das 602 DDEs analisadas, 181 não tiveram ganho por KEMPLIVE, ou seja, a suposta intermediária revendeu o produto pelo mesmo preço pelo qual o tinha adquirido, ou mesmo por um valor um pouco menor. No caso da KILVERT, das 853 DDEs, em 561 delas não houve qualquer ganho para a KILVERT.

Ora, caso KILVERT e KEMPLIVE, nas operações com a fiscalizada, fossem empresas totalmente independentes, que simplesmente compram e revendem os produtos da fiscalizada, por que motivo então realizariam tão expressivo número de operações sem qualquer ganho? Caridade? Por certo que não.

Outrossim, muito embora a fiscalizada não queira apresentar a real motivação para a utilização de intermediárias estranhas ao grupo Marcopolo para a realização destas operações, é muito provável que o real motivo para tanto tenha sido novamente tributário. Certo é que, caso tais operações tivesse sido intermediadas pela ILMOT ou MIC, ao invés de KILVERT ou KEMPLIVE, aquelas empresas poderiam vir a ter lucros a serem tributados pela fiscalizada no país, ou no mínimo, no caso da MIC, diminuiria consideravelmente o prejuízo de sua controladora Marcopolo Latino América S.A, prejuízo este que permite que seus (MIC) resultados não sejam tributados no Brasil (vide tópico 5.2.14 Outros Indícios – Não Tributação dos Resultados).

De qualquer forma, o que resta evidente deste tópico e do anterior, é que a fiscalizada não comprova a existência de qualquer intermediação das empresas KILVERT ou KEMPLIVE em suas exportações. Tampouco consegue comprovar qualquer relação comercial sua com estas empresas, e **por fim, não demonstra qualquer motivação lógica ou intuito negocial para estas operações, o que consolida o entendimento desta fiscalização, de que também nas operações com KILVERT e KEMPLIVE, a exemplo das operações com MIC e ILMOT, há simulação objetivando manter valores a margem da tributação. Mas vejamos mais: (...)**

Ora, quando a fiscalizada afirma que sequer conhecia os dirigentes das SAFIs Uruguaias para as quais teria supostamente exportado mais de R\$ 164.000.000,00 no período de 2004 a 2006, somado ao fato de que os fundadores destas empresas aparentemente tinham por atividade corriqueira a fundação de SAFIs uruguaias, provavelmente para transmiti-las a estrangeiros, reforça-se a convicção de tais exportações não passavam de simulação. Vide ainda o anexo II deste relatório.

(...)

O que se está a demonstrar, e que não resta claro o porquê de haver a necessidade de intermediação nessas operações, uma vez que é óbvio que importadores finais com estreitos laços com a fiscalizada contratam suas importações diretamente com a mesma. Afinal de contas, para o comprador final (Marcopolo South Africa ou, analogamente, Polomex), o preço final poderia ser o mesmo se a exportação fosse realizada diretamente com a Marcopolo. Ao mesmo tempo, o lucro do sujeito passivo poderia ser maior, sem a necessidade de dividir parte de sua receita com uma empresa sediada nas Ilhas Virgens Britânicas ou no Uruguai.

Apesar desses aparentes contra-sensos, a Marcopolo continua afirmando que as exportações cujo importador final era a Brasa, a Marcopolo South África e a POLOMEX, contaram com a efetiva participação de representantes comerciais ou ainda de KILVERT e KEMPLIVE.

Diante da óbvia existência de vínculos entre a Polomex (importador final de mais da metade das intermediações de KILVERT e KEMPLIVE), Marcopolo South Africa, Brasa e a Marcopolo, não se delineiam motivos que justifiquem a intermediação da MIC/ILMOT ou de KILVERT e KEMPLIVE, restando prejudicados os argumentos do sujeito passivo.

(grifei).

O objetivo da transcrição de todo esse trecho do TVF e deixar claro neste voto a convicção deste Relator quanto ao caráter presuntivo da autuação. Ainda que se concorde com a linha acusatória desenvolvida pelo Fisco, Repito, a meu ver, seria necessário fazer prova de que o valor das intermediações KILVERT e KEMPLIVE, ou ao menos parte desses, foram vertidos ao grupo Marcopolo.

Os indícios são relevantes, mas as justificativas da contribuinte também são consistentes.

Não se pode admitir que as operações com KILVERT e KEMPLIVE foram simuladas sem uma única prova direta dessa fraude. É certo que a jurisprudência admite o lançamento calcado em presunção simples, conforme trazido na decisão de 1ª instância, mas reitero: inexistem nos autos quais indícios de que as empresas KILVERT e KEMPLIVE de alguma repassaram os recursos ao Grupo Marcopolo.

Sequer foram apuradas ingressos de recursos de origem não justificada na Marcopolo que pudessem ser relacionados a essas operações.

O Fisco não pode esperar que a Marcopolo faça prova a seu desfavor. Estivéssemos tratando de uma glosa de despesas ou de custos, o ônus seria da Marcopolo. Mas nesse caso devo admitir que a Fiscalização exigiu provas que ela deveria ter produzido.

Repito: se KILVERT e KEMPLIVE são empresas de fachada da própria Marcopolo e sendo certo que os pagamentos realmente foram efetuados para essas empresas, então estamos diante de uma fraude, a qual não pode ser presumida. Logo, para efetuar a tributação o fisco deveria mesmo fazer prova de que por alguma forma KILVERT E KEMPLIVE repassaram ao menos parte desses valores para o Grupo Marcopolo, pelo que comprovaria não só a omissão de receitas como a fraude.

Acerca do ônus da prova em matéria de omissão de receitas, este Conselho tem entendimento sedimentado de que cabe ao Fisco trazer aos autos elementos desse prática, ainda que indiretos. Nesse sentido é farta a jurisprudência administrativa. Veja-se:

CARACTERIZAÇÃO DE INFRAÇÃO. ÔNUS DA PROVA. Cabe à fiscalização, como regra geral, reunir os elementos caracterizadores da infração atribuída ao sujeito passivo. ACÓRDÃO 1103-00.136 de 09.03.2010.

ÔNUS DA PROVA - Nos casos de lançamento por omissão de receitas, excetuando-se as presunções legais, incumbe a Fazenda provar os pressupostos do fato gerador da obrigação e da constituição do crédito. Não se comprovando a existência efetiva da omissão cancela-se o lançamento. ACÓRDÃO 108-07839 em 16/05/2004.

ÔNUS DA PROVA - Na relação jurídico-tributária o onus probandi incumbit ei qui dicit. Salvo no caso das presunções legais, cabe ao Fisco investigar, diligenciar, demonstrar e provar a efetiva ocorrência do fato jurídico tributário ou o

procedimento do sujeito passivo que se configure como infração à legislação tributária, no sentido de realizar a legalidade, o devido processo legal, a verdade material, o contraditório e a ampla defesa. ACÓRDÃO 103-20.419 de 19/10/2000

Concluo, pois, que as exigências calcada em omissão de receitas envolvendo as operações com KILVERT E KEMPLIVE deve ser cancelada por insuficiência no conjunto probatório apresentado pelo Fisco.

No que concerne a **incidência do IR-Fonte**, a total incompatibilidade da acusação Fiscal com as operações envolvendo KILVERT e KEMPLIVE, pois, admitindo-se por hipótese que as operações forma simuladas, sendo essas empresas meramente “veículo”, então, inexistiu pagamento da Marcopolo para as mesmas, salvo por eventual “prestação de serviços” (que evidentemente não seria sem causa).

Concluo, pois, que tanto a tributação em face de omissão de receitas, quanto pelo acusação de pagamento se causa, envolvendo as operações com as empresas KILVERT e KEMPLIVE devem ser canceladas.

Multa de ofício isolada em concomitância com a multa de ofício proporcional

Sobre a matéria já possuo entendimento sedimentado, que já manifestei em diversas decisão no CARF, a exemplo do acórdão CSRF 9101-00.450, de 4/11/2009, cuja ementa transcrevo:

MULTA ISOLADA NA FALTA DE RECOLHIMENTO POR ESTIMATIVA. É inaplicável a penalidade quando há concomitância com a multa de ofício sobre o ajuste anual, ou apuração inexistência de tributo a recolher no ajuste anual.

Transcrevo agora excertos do voto condutor daquele julgado:

No que tange a exigência da multa de ofício isolada, por falta de recolhimento do IRPJ ou CSLL sobre estimativas, após o encerramento do ano-calendário, verifica-se que a penalidade foi aplicada com fulcro no art. 44, inciso I, e § 1º, inciso IV, da Lei 9.430/96, do seguinte teor:

.Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

*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 As multas de que trata este artigo serão exigidas:

I-- juntamente com o tributo ou a contribuição, quando não houverem sido anteriormente pagos (...)

*IV - isoladamente, no caso de **pessoa jurídica sujeita ao pagamento do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido, na forma do art. 2º, que deixar de fazê-lo, ainda que tenha apurado prejuízo fiscal ou base***

de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente;” (Grifei)

Por sua vez, o art. 2º, referido no inciso IV do § 1º do art. 44, dispõe:

Art. 2º A pessoa jurídica sujeita a tributação com base no lucro real poderá optar pelo pagamento do imposto, em cada mês, determinado sobre base de cálculo estimada, mediante a aplicação, sobre a receita bruta auferida mensalmente, dos percentuais de que trata o art. 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, observado o disposto nos §§ 1º e 2º do art. 29 e nos arts. 30 a 32, 34 e 35 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com as alterações da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995

Os artigos 29, 30, 31, 32 e 34 da Lei 8.981/95 tratam da apuração da base estimada. O art. 35 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com as alterações da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995, consubstancia hipótese em a falta de pagamento ou o pagamento em valor inferior é permitida (exclusão de ilicitude). Diz o dispositivo:

“Art. 35. A pessoa jurídica poderá suspender ou reduzir o pagamento do imposto devido em cada mês, desde que demonstre, através de balanços ou balancetes mensais, que o valor acumulado já pago excede o valor do imposto, inclusive adicional, calculado com base no lucro real do período em curso.

§ 1º Os balanços ou balancetes de que trata este artigo:

- a) deverão ser levantados com observância das leis comerciais e fiscais e transcritos no livro Diário;*
- b) somente produzirão efeitos para determinação da parcela do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro devidos no decorrer do ano-calendário. (...)”*

Do exame desses dispositivos pode-se concluir que o art. 44, inciso I, c.c o inciso IV do seu § 1º, da Lei 9.430/96 é norma sancionatória que se destina a punir infração substancial, ou seja, falta de pagamento ou pagamento a menor da estimativa mensal. Para que incida a sanção é condição que ocorram dois pressupostos: (a) falta de pagamento ou pagamento a menor do valor do imposto apurado sobre uma base estimada em função da receita bruta; e (b) o sujeito passivo não comprove, através de balanços ou balancetes mensais, que o valor acumulado já pago excede o valor do imposto, inclusive adicional, calculado com base no lucro real do período em curso.

Destaco trecho do voto proferido pelo Ilustre Conselheiro Marcos Vinícius Neder de Lima, no julgamento do Recurso nº 105-139.794, Processo nº 10680.005834/2003-12, Acórdão CSRF/01-05.552, *verbis*:

“Assim, o tributo correspondente e a estimativa a ser paga no curso do ano devem guardar estreita correlação, de modo que a provisão para o pagamento do tributo há de coincidir com valor pago de estimativa ao final do exercício. Eventuais diferenças, a maior ou menor, na confrontação de valores geram pagamento ou devolução do tributo, respectivamente. Assim, por força da própria base de cálculo eleita pelo legislador – totalidade ou diferença de tributo – só há falar em multa isolada quando evidenciada a existência de tributo devido”.

Registre-se que, no entendimento deste Relator, os fundamentos acima se aplicam mesmo após a alteração no artigo 44 da Lei 9.430/1996, estabelecida na Lei 11.941/2009.

Declaração de Voto

Conselheiro Leonardo Henrique Magalhães de Oliveira.

I. DOS FATOS

Trata-se de autos de infração lavrados contra a interessada para exigir-lhe o crédito tributário referente ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ), Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) e Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF), relativos ao ano-calendário de 2001/2002, 2003 e 2004/2007.

Os lançamentos estão fundados em omissões de receitas, caracterizadas por subfaturamento decorrente de simulação e pela falta de recolhimento de Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF), em razão de pagamentos a beneficiários não identificados ou sem causa.

As operações de exportação auditadas apresentavam como exportadora a Marcopolo, e compradoras suas controladas nas Ilhas Virgens Britânicas (MIC) e no Uruguai (Ilmot/Kilvert/Kemplive) – empresas que gozam de tratamento fiscal privilegiado nos países onde estão estabelecidas.

Estas empresas, por sua vez, revendiam os produtos adquiridos da Marcopolo a clientes seus, localizados em países diversos. Elas se responsabilizavam, também, pelos serviços de pós-venda (garantia, assistência técnica, etc.).

A Marcopolo, por conta e ordem das suas controladas (que, em tese, adquiriram os produtos), os remetia diretamente aos clientes destas, mediante exportação por conta e ordem. É dizer, a mercadoria não chegava a ser fisicamente transferida às controladas.

Aprofundando as investigações, a fiscalização formou entendimento de que as vendas de mercadorias da Marcopolo às suas controladas eram simuladas, visando encobrir o verdadeiro negócio jurídico, entabulado entre a Marcopolo e o destinatário final da mercadoria no estrangeiro, e omitir receitas ao Fisco brasileiro.

Segundo a fiscalização, o que se observou foi que as “intermediárias” (MIC, Ilmot, Kilvert e Kemplive) foram indevidamente utilizadas para simular a existência de um intermediário entre a Marcopolo e o importador final. Essas empresas funcionavam, na verdade, como centrais de refaturamento.

Diante conjunto de indícios levantados, o Fisco concluiu-se que a Marcopolo exportava diretamente para os compradores finais (supostos clientes de MIC, Ilmot, Kilvert e

Kemplive), operação dissimulada através da simulação de duas operações de compra e venda: uma entre a autuada e suas controladas e outra entre as controladas e os compradores finais.

Afirma o Fisco que ao mesmo tempo em que reduzia as receitas de exportação para a formação da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, obtinha efeito equivalente à remessa de divisas ao exterior, sem justa causa e não submetida ao pagamento de IR-Fonte).

A Fiscalização concluiu ainda que configurou-se a fraude a ensejar a aplicação de multa de 150% prevista no art. 44, §1º da Lei 9.430/96 (nova redação do art. 44, inciso II).

II. DA APLICAÇÃO DA MULTA QUALIFICADA (EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE)

No julgamento dos processos anteriores da mesma ação fiscal, relativas aos anos-calendário de 1999 e 2000, realizados na antiga 5ª. Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, autuações, dos quais participei, votei no sentido de manter a qualificação da multa de ofício, por ter sido configurado o evidente intuito de fraude.

Todavia, **equivoquei ao não observar um aspecto crucial: não basta que seja provado que o contribuinte incorreu em dolo. À luz do artigo 72 da Lei 4.502/1964, é necessário que o procedimento doloso implique em impedir a ocorrência ou modificar as características do fato gerador.**

Não foi o que ocorreu no presente caso. Isso porque todas as operações estavam devidamente contabilizadas, e a conclusão fiscal decorreu da formação de juízo de valor por parte do Fisco.

Este Conselho já decidiu que irregularidades tendentes a obter vantagens cambiais ou financeiras não podem, por si só, ensejar a aplicação de multa qualificada. Inclua-se aqui, dentre outros as remessas ilegais de recursos ao exterior, a utilização de interpostas pessoas para movimentação de contas bancárias, dentre outras impropriedades, desde que não implique em redução indevida de tributos.

Para a caracterização da fraude, há que estar presente a figura do dolo específico caracterizado pela intenção manifesta do agente de omitir dados, informações ou procedimentos que resultam na diminuição ou retardamento da obrigação tributária.

Com efeito, quem age com intuito de fraude realiza operações proibidas, não as registra em seus registros comerciais e fiscais, não declara essas operações nos formulários de entrega obrigatória e, quando fiscalizado, não entrega a documentação solicitada, procurando sob todas as formas ocultar essas operações. E mais, adultera documentos, utiliza-se de documentos calçados e paralelos, pessoas inexistentes ou “laranjas” e de documentos falsos e inidôneos.

Mais a mais, certo é que os resultados obtidos com as subsidiárias no exterior foram oferecidos à tributação pela controladora no Brasil (Marcopolo).

Declaração de Voto

Conselheiro Moisés Giacomelli Nunes da Silva

Os documentos a que farei referência em meu voto foram entregues com os memoriais. Pelo que pude verificar, por amostragem, são cópias fiéis dos que existem nos autos. Em sendo três processos semelhantes, o de nº 11020.004863/2007-19, que trata de fatos geradores dos anos-calendário de 2000 e 2001; o de nº 11020.007753/2008-90 correspondente ao ano-calendário de 2003, e o de nº 11020.003681/2009-92, que tem por objeto fatos geradores nos anos-calendário de 2004 a 2007, originários de uma mesma situação fática, por evidente que desnecessário entregar memoriais com documentos repetidos, só para corresponderem ao número das folhas indicadas em cada feito.

Assim, quando faço referência, em meu voto, ao número da folha nos autos estarei fazendo apenas em relação a um dos processos. Todavia, como os conteúdos dos documentos são idênticos, os fundamentos aplicam-se em relação a todos os processos antes mencionados, ressalvada, evidentemente, a questão da decadência e da multa agravada que são questões pertinentes somente ao processo nº 11020.004863/2007-19.

O contrato de fls. 549 a 572 demonstra que em 02 de janeiro de 1995, a empresa Marcopolo S.A. com sede no Brasil e a empresa Marcopolo International Corp, subsidiária integral da primeira, doravante identificada pela sigla MIC, constituída em 19 de agosto de 1992, com sede nas Ilhas Virgens Britânicas, firmaram termo de parceria comercial por meio da qual cabia à segunda distribuir e comercializar os produtos na Marcopolo no mercado externo, bem como prestar os serviços de pós-vendas.

Pelo contrato de fls. 549 e seguintes, em termos formais, se pode afirmar que a MIC guarda alguma semelhança com as concessionárias que revendem veículos no Brasil, destacando-se, todavia, que estas, em nosso território, não são subsidiárias das montadoras.

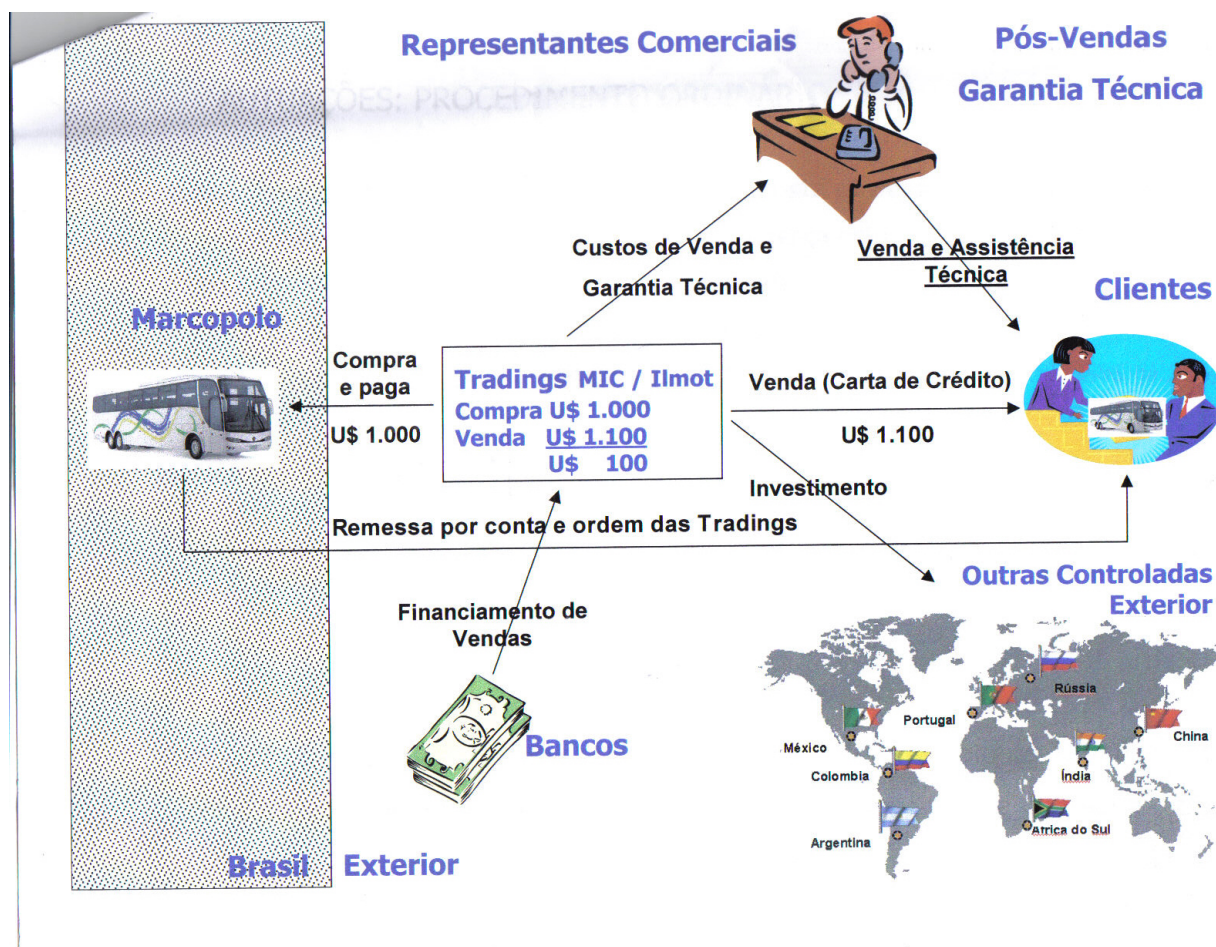
Além do contrato firmado com a MIC, o documento de fls. 580 e seguintes, que compõe os memoriais que foram entregues, dá conta de que a Marcopolo, ora recorrente, em 14 de janeiro de 2000, firmou contrato semelhante com a empresa Ilmot International Corporation S.A.

Prosseguindo na análise dos documentos, verifico que no ano de 1997, com a anuência da Marcopolo, a empresa MIC e a empresa Importaciones Zuzu Sociedad Anonima, com sede na Província de Cartago, na Costa Rica, constituída em 25 de setembro de 1997, doravante identificada pelo nome de ZUZU, firmaram contrato de subcontratação de agenciamento comercial e outras avenças tendo por objeto a venda de produtos da Marcopolo no território da Costa Rica e do Panamá (fl. 1327).

Segundo informações contidas nos memoriais, as empresas Tredings MIC e ILMOT adquiriam os ônibus da Marcopolo e vendiam aos seus clientes ou outras controladas no exterior, sendo que a remessa dos veículos era feita diretamente pela Marcopolo, por conta e ordem das Tredings antes nominadas

Os custos de venda e de assistência técnica, segundo a recorrente, eram suportados pelas Tradings. No caso de vendas financiadas, diz a recorrente, ocorrida

inadimplência, a legitimidade para fazer a cobrança era das empresas que efetivamente concretizaram as vendas (MIC, Ilmot, kemplive e kilvert), conforme quadro que segue:



Em oposição ao que sustenta a recorrente, do que extraído do relatório do acórdão recorrido e dos memoriais entregues pela Procuradoria da Fazenda Nacional, o interessado na aquisição das carrocerias e dos ônibus mantinha contato direto com a Marcopolo e somente após a negociação era introduzida uma das Centrais de Refaturamento, MIC ou Ilmot, acima identificadas.

Entendeu a autoridade fiscal que a recorrente apenas utilizava as sociedades MIC e Ilmot para intermediar formalmente negócios que, na essência, correspondiam a operações diretas entre a Marcopolo S.A. e seus importadores finais. Tal modo de agir, segundo a autoridade autuante, implicou em omissão de receita a partir da dissimulação da natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, ocultando a ocorrência dos fatos geradores do IRPJ, CSLL e IRRF.

Além do IRPJ e da CSLL, sobre a mesma base de cálculo, foi exigido IRRF a partir da construção teórica de que o valor correspondente ao percentual que a empresa Marcopolo deixou de receber dos adquirentes finais de seus produtos equivale a pagamento sem causa feito pela Marcopolo em favor da MIC, Ilmot, kemplive e kilvert, justificando assim a incidência do IRRF, com base de cálculo reajustada, mais multa qualificada, chegando ao percentual, a título de multa, de 150%, calculado sobre base de cálculo reajustada.

A multa foi qualificada por conta da alegada dissimulação dos elementos constitutivos da obrigação tributária.

Por fim, ainda foi exigido, no lançamento, multa isolada por recolhimento de estimativas mensais a menor, estas decorrentes da omissão de receita não-contabilizada, objeto da autuação. A multa isolada, no caso, incidiu tanto em relação às estimativas do IRPJ quanto da CSLL.

Na defesa, além das questões inerentes à legalidade das operações, de forma subsidiária, sustenta a recorrente que, em permanecendo o entendimento de que a integralidade dos valores pagos pelos consumidores finais se constituem em receita da Marcopolo, as despesas suportadas pelas intermediárias MIC e Ilmot devem ser subtraídas da base de cálculo. Não seria razoável, segundo a fiscalizada, presumir que as empresas MIC e Ilmot seriam uma extensão da própria fiscalizada sem subtrair da base de cálculo as despesas arcadas por estas para concretizarem as operações comerciais.

Por oportuno, destaco que a exigência do crédito tributário teve como base material o valor correspondente à diferença do preço pago pelo adquirente final e o valor faturado pela Marcopolo às subsidiárias MIC e Ilmot, bem como para as intermediárias kemplive e kilvert. Assim, tendo como parâmetro os números citados no exemplo acima, em termos de unidades de valores, tem-se o seguinte demonstrativo:

Preço compra MIC, Ilmot, kemplive e kilvert nas aquisições da Marcopolo	Preço de venda	Base de cálculo da exigência (receita contabilizada nas empresas MIC, Ilmot kemplive e kilvert)
1.000	1.100	100

Embora o fundamento legal da exigência, em relação ao IRPJ e a CSLL, faça referência à omissão de receitas, o quadro acima demonstra que a exigência do crédito fiscal não se refere a operações omitidas, mas sim ao quantum da receita contabilizada nas empresas antes nominadas (MIC, Ilmot kemplive e kilvert).

Enquanto a Fiscalização entende que os valores acima ilustrados, com o algarismo de número 100 (cem), devem compor o lucro da Marcopolo esta defende a tese de que tais valores integram a receita das empresas antes relacionadas, motivo pelo qual deve contabilizar apenas o lucro no exterior de suas subsidiárias MIC e Ilmot, procedimento que sempre realizou, sem nunca omitir uma única operação e nem os lucros obtidos por ditas empresas.

Argumenta a recorrente que, ao considerar a receita obtida pelas empresas antes nominadas, a autoridade fiscal não está tributando o lucro, mas sim exigindo imposto de renda e contribuição social sobre a receita, o que é incabível. Mais, diz a recorrente que, por já ter tributado o lucro das empresas MIC e Ilmot, ao se fazer nova exigência sobre o faturamento das empresas MIC e da Ilmot, se está tributando duplamente e, pior, tributando-se a receita e não o lucro.

Junto com os memoriais da recorrente foram entregues quatro pareceres, a saber: (i) o primeiro autoria de Ricardo Mariz de Oliveira; (ii) o segundo de autoria de Luiz Eduardo Schouerri; (iii) o terceiro de Fábio Ulhoa Coelho e o; (iv) quatro de autoria de Heleno Taveira Torres. Além dos Pareceres Jurídicos aqui referidos e analisados por mim, compõem os memoriais Parecer Econômico sobre as práticas operacionais e comerciais de exportação adotadas pela Marcopolo.

Em síntese, os pareceres sustentam que:

- a) não houve omissão de receita;
- b) a recorrente observou as normas legais de controle de preços nas exportações (preços de transferências);
- c) o Fisco, ao afirmar que houve omissão de receitas desconsiderou o fato de que os lucros das atividades das empresas MIC e Ilmot, no exterior, foram contabilizados no Brasil, pela recorrente;
- d) Que não houve simulação, pois na simulação tem-se a “desconformidade entre a intenção e a prática, coisa que não ocorreu no caso da recorrente”, cuja intenção era operar por meio de suas subsidiárias e assim o fez, não sendo lícito ao Fisco fazer ingerência na forma de atuação das empresas. É por esta razão que existe norma especial que disciplina os efeitos tributários nas transações entre empresas subsidiárias ou situadas em países com tributação favorecida (preços de transferência).
- e) Que no caso concreto não houve subfaturamento; nem omissão de receita caracterizada por meio de pagamento “por fora”, e tampouco a recorrente realizou pagamentos a terceiros (MIC, Ilmot, Kilvert S.A e Kenplive Corporation S.A) que pudessem materializar a exigência de pagamento sem causa.

Igualmente, a Procuradoria da Fazenda Nacional entregou memoriais destacando os seguintes pontos:

- a) Inexistência de participação efetiva das empresas controladas nas operações de exportação;
- b) Que as empresas subsidiárias eram carecedoras de estrutura, pois os únicos salários pagos eram de quatro diretores que também eram sócios-gerentes ou diretores da Marcopolo;
- c) Que a fiscalização apurou que todos os documentos das empresas MIC e Ilmot eram emitidos em Caxias do Sul e assinados por funcionários da Marcopolo que recebiam procuração de seus diretores.
- d) Que as operações não ocorreram da forma como consta nos papéis e tampouco os motivos declinados pela recorrente sustentam a existência de um legítimo propósito negocial.

sempre teve este tipo de operações comerciais, por vezes nominadas como planejamentos tributários, como regulares.

No caso dos autos não estamos diante dos conhecidos “contratos relâmpagos” ou “contratos gasosos” que se esvaem dias após a celebração, divorciado-se do negócio efetivamente praticado pelas partes. A situação está a revelar comportamento de contribuinte que ingressa no mercado externo optando por uma empresa, subsidiária ou não, para por meio desta, atingir o consumidor final.

Antes de analisar se as empresas situadas em países com tributação favorecida tinham ou não estrutura operacional para desempenharem o papel proposto, diante das inúmeras vezes repetidas nestes autos de que as empresas MIC, Ilmot, Kilvert S.A e Kenplive Corporation S.A estavam localizadas em paraísos fiscais, destaco que à luz do direito vigente não há nada de errado nisto, desde que se observem as regras que disciplinam a apuração dos tributos em transações realizadas com empresas situadas em países com tributação favorecida, denominados pela Fiscalização de “paraísos fiscais”.

O Direito, como ciência do razoável, não pode se prestar a interpretações ingênuas ou inconcebíveis. Uma empresa, cujo objetivo final é o lucro, se tiver condições de, por meio de subsidiárias ou não, operar a partir de país cuja tributação seja favorecida, ganhando maior competitividade e, conseqüentemente, maiores lucros, por evidente que não irá operar por meio de estabelecimento situado em local de maior tributação. Isso seria atentar contra a própria finalidade da empresa, qual seja, o lucro.

Tão verdadeiro quanto a constatação de que o Estado não consegue sobreviver sem cobrar tributos é a afirmação de que a localização de estabelecimento industrial ou comercial em local de elevada carga tributária diminui a competitividade e o lucro das empresas, requisitos vitais à existência destas.

Em relação a este tema não é necessário ultrapassar as fronteiras dos nossos Estados para constatar que os contribuintes prestadores de serviços procuram fixar suas sedes em locais cuja alíquota do Imposto Sobre Serviços, de competência dos Municípios, seja menor. O mesmo raciocínio se aplica ao ICMS e ao IRPJ, só que em relação a este último estamos falando em bases universais da tributação.

Adentrando ao mérito propriamente dito, a acusação imputada à recorrente é a de omissão de receita decorrente de exportações realizadas e faturadas às empresas MIC, Ilmot, Kilvert S.A e Kenplive¹⁰. Assim, imprescindível responder aos seguintes pontos:

A empresa recorrente realizou exportações?

Em tendo realizado exportações, quem pagou o respectivo valor?

**Os valores recebidos pela recorrente foram os que constaram dos documentos fiscais ou além destes valores a recorrente recebeu importância “por fora”?
A recorrente realizou transações com empresas subsidiárias ou empresas situadas em “paraísos fiscais”?**

Qual a forma que o Direito Brasileiro estabelece quando uma empresa realiza transações com subsidiária localizada no exterior ou empresa situada em “paraíso fiscal”, ou melhor, em países com tributação favorecida?

No que diz respeito às perguntas acima, não há dúvidas de que a empresa recorrente realizou exportações e que recebeu o valor correspondente a partir de pagamentos realizados pelas empresas MIC, Ilmot, Kilvert S.A e Kenplive, que o termo de verificação fiscal faz referência como “centrais de refaturamento”, circunstância que analisarei mais adiante.

Antes de responder a indagação para esclarecer se os valores recebidos pela recorrente foram os que constaram dos documentos fiscais ou além destes valores a recorrente recebeu importância “por fora”, tratando-se de exigência fiscal fundamentada na alegação de omissão de receita, a principal questão a ser enfrentada é:

O que é omissão de receita?

Quando se caracteriza?

Omissão de receita é conceito subjetivo ou tem definição legal?

Omissão de receita não é algo subjetivo e, dado o princípio da legalidade que fundamenta o direito tributário, não possibilita que o intérprete, ou a autoridade fiscal, caracterize omissão de receita a partir de deduções subjetivas.

O conceito legal de omissão de receita encontra-se no artigo 2º da Lei nº 8.846, de 1992, repetido no artigo 283 do Regulamento do Imposto de Renda de 1999, a seguir transcrito:

“Art. 2º. Caracteriza omissão de receita ou de rendimentos, inclusive ganhos de capital para efeito do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza e das contribuições sociais, incidentes sobre o lucro e o faturamento, a falta de emissão da nota fiscal, recibo ou documento equivalente, no momento da efetivação das operações a que se refere o artigo anterior, bem como a sua emissão com valor inferior ao da operação.”

Da norma acima transcrita, conforme anotado no parecer de lavra do professor Luis Eduardo Schoueri, extrai-se os seguintes elementos cuja prova concomitante é necessária para que se caracterize a omissão de receita:

- (i) recebimento de um valor;
- (ii) não emissão de nota fiscal referente a este valor, ou a sua emissão por um valor inferior;
- (iii) não escrituração deste valor;
- (iv) não tributação deste valor.

Conforme enfoque destacado no parecer citado, “merece ênfase, neste ponto, o primeiro item, qual seja, a necessidade de recebimento do valor. Trata-se da parcela “por fora”, que é recebida e não-escriturada pelo contribuinte, atitude que enseja a incidência da regra de omissão de receitas.”

Da tributação com base em preços de transferência

No caso dos autos, está demonstrado que os valores constantes das notas fiscais emitidas nas operações de exportação para as empresas MIC, Ilmot, Kilvert S.A e Kenplive, correspondem aos preços efetivamente praticados pelas partes envolvidas. Não houve pagamento “por fora”. Assim, inexistindo diferença de preço recebida e não-contabilizada, não há o que se falar em omissão de receita.

A autoridade fiscal, para caracterizar omissão de receita, desenvolve linha de raciocínio a partir da premissa de que as empresas MIC, Ilmot, Kilvert S.A e Kenplive, estavam situadas em paraísos fiscais e que não tinham estrutura operacional para desenvolverem as operações com os adquirentes finais dos produtos exportados. Quanto a este ponto a matéria comporta os seguintes desdobramentos:

a) Primeiro, a forma correta de tributação com empresas subsidiárias ou localizadas em países de tributação favorecida;

b) Segundo, a avaliação da existência, da estrutura e da capacidade operacional das empresas MIC, Ilmot, Kilvert S.A e Kenplive, como elemento determinante para caracterizar ou não a infração de omissão de receita.

No tocante ao primeiro ponto, constatado a existência de operações comerciais entre empresas subsidiárias localizadas no exterior ou empresas situadas em países com tributação favorecida, inexistindo circunstância que caracterize a incidência do artigo 2º da Lei nº 8.846, de 1992, isto é, o recebimento de um valor “por fora”, não-contabilizado, a situação não caracteriza omissão de receita, mais sim de tributação nos termos dos artigos 18, 19 e 24 da Lei nº 9.430, de 1996, a seguir transcritos e grifados por mim.

Lei 9.430, de 1996, de 27 de dezembro de 1996.

SEÇÃO V

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA

Art. 18. Os custos, despesas e encargos relativos a bens, serviços e direitos, constantes dos documentos de importação ou de aquisição, nas operações efetuadas com pessoa vinculada, somente serão dedutíveis na determinação do lucro real até o valor que não exceda ao preço determinado por um dos seguintes métodos:

I - Método dos Preços Independentes Comparados - PIC: definido como a média aritmética dos preços de bens, serviços ou direitos, idênticos ou similares, apurados no mercado brasileiro ou de outros países, em operações de compra e venda, em condições de pagamento semelhantes;

II - Método do Preço de Revenda menos Lucro - PRL: definido como a média aritmética dos preços de revenda dos bens ou direitos, diminuídos:

Art. 24. As disposições relativas a preços, custo e taxas de juros, constantes dos artigos 18 a 22, aplicam-se, também às operações efetuadas por pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no Brasil, com qualquer pessoa física ou jurídica, ainda que não vinculada, residente ou domiciliada em país que não tribute a renda ou que a tribute a alíquota máxima inferior a vinte por cento.

...

Dos dispositivos acima transcritos depreende-se de que uma vez estabelecido o preço mínimo para transação entre empresas coligadas, ou situadas em países com tributação favorecida, a quantia que ficar aquém deste limite deve ser tributada como se fosse parcela do lucro auferido no Brasil, compondo desta forma as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Conforme destacou o professor Luis Eduardo Schoueri, às páginas 25 e 26 de seu parecer

“O Exportador pode simplesmente diminuir seu preço, de modo que se aproxime de seu custo, fazendo com que nenhum lucro seja apurado no Brasil. O intermediário ligado, a seu turno, cobraria o preço de mercado ao consumidor. Com isto, todo o lucro seria alocado na jurisdição do intermediário (jurisdição de baixa tributação), inclusive aquele lucro que, em condições normais de mercado, teria se manifestado no Brasil.”

“As regras de preços de transferência vêm justamente para corrigir esta distorção, dando, para fins tributários, a cada jurisdição que efetivamente lhe pertence e evitando, assim, que se concretizem planejamentos abusivos com o escopo de alocar lucros de grupos econômicos em jurisdições de tributação favorecida.”

As regras de preços de transferência, na medida em que sejam capazes de concretizar o princípio *arm's length*¹², fariam com que o Preço A correspondente ao preço de mercado da transação, permitindo que o Brasil fosse capaz de tributar, nada mais nada menos, que a renda aqui apurada.

“Não importa se a parte com a qual a empresa brasileira realizou a transação era uma pessoa ligada, uma empresa constituída em paraíso fiscal com o único escopo de alocar lucros (leia-se simulação), ou qualquer outro tipo de situação. Uma vez que o preço praticado pela empresa brasileira foi ajustado pelas regras de preços de transferência, tem-se que, para fins tributários, o preço é considerado *at arm's length*, ou seja, aquele preço que seria praticado em uma operação que contasse com todos os elementos de uma real situação de mercado.”

A produção das mercadorias, a saída destas do país, as guias de exportações, os contratos de câmbio, o ingresso de divisas no Brasil e os respectivos registros das receitas na contabilidade da recorrente não deixam dúvidas de que houve transações comerciais entre esta e as empresas MIC, Ilmot, Kilvert S.A e Kenplive, situadas em países de tributação favorecida. Se houve vendas por preço inferior ao praticado no mercado a regra a ser aplicada é a que

¹² "Por este princípio busca-se o preço, ou faixa de preços, que partes independentes fixariam, em transações celebradas em condições equivalentes em tudo às da transação concreta, exceto pela circunstância de esta ter sido celebrada entre partes relacionadas".

disciplina a tributação entre empresas situadas no Brasil e empresas localizadas em paraísos fiscais. Inexistindo infração a estas normas, não cabe falar em exigência de IRPJ e CSLL, baseado em argumento de omissão de receita, pois esta exige, obrigatoriamente, o recebimento de um valor não-contabilizado, “por fora”, circunstância inexistente nos autos.

Quanto ao segundo ponto, isto é, a avaliação feita pela autoridade fiscal de que as empresas MIC, Ilmot, Kilvert S.A e Kenplive não passavam de centrais de refaturamento, com estrutura reduzida, a serviço da recorrente, razão pela qual foi considerado omissão de receita, digo, foi considerado lucro, a diferença do preço praticado por estas e os consumidores finais, tenho que a tese não se sustenta pelas seguintes razões:

a) Se as empresas MIC, Ilmot, Kilvert S.A e Kenplive tivessem estrutura ampla e a recorrente negociado com elas praticando os mesmos preços verificados nestes autos, não haveria omissão de receita?

A partir do momento em que o lançamento caracteriza omissão de receita utilizando-se do argumento de falta de estrutura operacional das empresas MIC, Ilmot, Kilvert S.A e Kenplive tem-se uma situação que não se sustenta, pois bastaria que as empresas aqui nominadas aumentarem sua estrutura administrativa e realizarem os contatos pretendidos pela autoridade fiscal que estaria afastada a regra de incidência tributária. Tal raciocínio está a demonstrar que por esta linha o auto de infração não se sustenta. Não é a estrutura das empresas que caracteriza omissão de receita, mas sim uma receita não-contabilizada, recebida à margem dos documentos fiscais e contábeis.

b) Se as empresas MIC, Ilmot, Kilvert S.A e Kenplive tivessem estrutura ampla, com farta prova de contatos com consumidores finais, funcionários no Brasil e no Exterior, negociando com a recorrente por preços inferiores aos praticados no mercado, haveria omissão de receita, nos termos do artigo 283 do Regulamento do Imposto de Renda, ou situação que exigia tributação com base nas normas que disciplinam os preços de transferências e as relações comerciais com empresas situadas em países de tributação favorecida?

Por evidente que, em tais circunstâncias, não teríamos dúvidas em afirmar que deveriam ser aplicadas as normas relacionadas aos preços de transferência. No entanto, se assim entendemos, não podemos considerar omissão de receita tendo por elemento que fundamenta nossa decisão o fato das empresas MIC, Ilmot, Kilvert S.A e Kenplive não ter a estrutura administrativa pretendida pela autoridade fiscal e nem realizado os atos que esta entendia necessários.

Ocorrida a incidência da norma tributária, a autoridade fiscal tem o poder/dever de efetuar o lançamento. No entanto, não lhe é lícito fazer interpretações subjetivas, não previstas em lei para, antes da vigência do artigo 26 da Lei nº 12.249, de 2010, definir a estrutura administrativa mínima que uma empresa deve possuir para não caracterizar a incidência desta ou daquela norma tributária. A incidência da norma tributária, na época dos fatos aqui discutidos, não se dá pela estrutura das empresas, mas sim pela ocorrência de situação concreta que a norma tributária caracteriza como necessária.

Se o artigo 2º da Lei nº 8.846, de 1992 e o artigo 283 do Decreto nº 3000, de 1999, definem as situações que caracterizam omissão de receita, ou estas existem, de forma concreta no mundo real ou estamos diante de outra figura jurídica, que no caso dos autos, se existente, reclamaria tributação com base nas normas denominadas “preços de transferência”.

c) Ademais, como já foi dito anteriormente, a comprovação da capacidade operacional da pessoa física ou entidade no exterior de realizar a operação só passou a existir a partir da Medida Provisória nº 472, de 2009, convertida na Lei nº 12.249, de 2010, normas estas que não podem ser aplicadas de forma retroativa para abrangerem os fatos de que trata este processo.

O que me impressiona, neste processo, é que mesmo não descrevendo situação definida no artigo 283 do Regulamento do Imposto de Renda a autoridade fiscal contabilizou as seguintes infrações:

- (i) omissão de receita;
- (ii) multa pela falta do recolhimento das estimativas;
- (iii) pagamento sem causa;
- (iv) multa qualificada com base na alegação de simulação;

A impressão que tenho é que em determinadas épocas ou regiões têm gerado manchetes autuações fiscais de valor elevado, como se isto, independentemente de sua procedência ou não, colocasse em evidência a eficiência do sistema da fiscalização.¹³

Atento ao meio social, pois não se pode julgar sem conhecer a realidade em que as normas são aplicadas, a percepção que tenho é que as autoridades constituídas, não raras vezes, extrapolam os limites legais trazendo consequências irreparáveis a quem é atingido por determinados atos. Pior, a impressão não é só minha, a propósito, por exemplo, faço referência à conferência do Ministro Gilmar Mendes, do STF, proferida no dia 20/08/2010, sob o Título **O ativismo judicial nas decisões do Supremo Tribunal Federal. Estado Democrático de Direito e Sistema Tributário** no XIV Congresso Internacional de Direito Tributário, que ocorreu em Belo Horizonte. Para ele presenciamos ações de um Estado policial, e a expressão não é minha, onde se verificavam acusações, prisões e denúncias genéricas, sem fundamentos, pelo simples fato destas causarem impacto na mídia. A situação, em determinado momento, chegou a tal ponto de levar o Supremo Tribunal a estabelecer limites até mesmo para o uso de algemas.

Se tais procedimentos, num primeiro momento, encontram o aparente apoio da população, no decorrer do tempo corroem o Estado de Direito.

Trouxe a preocupação acima em face do aparente desacerto da fiscalização em relação à situação concreta. Pelas razões acima, não consegui ver situação que caracterize a hipótese descrita no artigo 283 do Regulamento do Imposto de Renda, de 1999. Mas, ainda que houvesse omissão de receita, não caberia a exigência de multa isolada pelo não recolhimento de estimativas. Se houve omissão exige-se multa de ofício, qualificada ou não, mas não há cumulação desta com a multa pelo não recolhimento de estimativas, como se uma única infração pudesse resultar em penas distintas.

¹³ Como exemplo, para não citar matéria em relação a qual eu tenha que decidir, lembro situação amplamente noticiada nos dias 28 e 29 de dezembro de 1999 em que a fiscalização do ICMS no Rio Grande do Sul aplicou multa milionária a uma grande rede de loja. Esta, de forma imediata, encerrou as atividades nos 19 (dezenove) Municípios do Rio Grande do Sul. A fiscalização, por sua chefia, apressou-se em informar que analisaria equívocos da autuação. Apesar desta iniciativa da fiscalização, a pecha de sonegador já tinha sido divulgada, entendendo a empresa que não tinha mais clima para permanecer no Estado. A população, que no primeiro momento aplaudiu a ação "policial", não levou muito tempo para perceber que nem tudo o que pode parecer corresponde a realidade dos fatos, mas uma vez divulgados não há como reparar os prejuízos.

Da multa isolada

A propósito da multa isolada pelo não recolhimento, ou recolhimento a menor das estimativas ou do carnê-leão, concomitante com multa de ofício, conforme observa o Professor Paulo de Barros Carvalho, “ainda na amplitude da providência de se caracterizar a multa isolada no âmbito do sistema tributário, vale a lembrança de que, em face de sua própria natureza punitiva e de ofício, é inadmissível a sua exigência cumulativa com multa de ofício.”¹⁴

O artigo 44 da Lei nº 9.430, de 1996, em seus incisos I e II, regula situações diversas. A multa de ofício, prevista no inciso I, aplica-se aos casos de lançamento em que a fiscalização apura infrações caracterizadas por omissões decorrentes de falta de emissão de nota fiscal, recibo ou documento equivalente, no momento da efetivação das operações de venda de mercadorias, prestação de serviços, operações de alienação de bens móveis, locação de bens móveis e imóveis ou quaisquer outras transações realizadas com bens ou serviços, bem como a sua emissão com valor inferior ao da operação (art. 2º da Lei nº 8.846, de 1994).

A multa isolada, prevista no inciso II, não decorre de omissões decorrentes da falta de emissão de documento fiscal, mas sim do não recolhimento do carnê-leão ou das estimativas mensais. Aqui não há infração de omissão de receita, mas falta do recolhimento exigido pelo legislador. Trata-se de infração menos grave, penalizada de maneira mais leve. Nos casos em que a fiscalização apura omissão de receita aplica-se multa de 75% prevista no inciso I do artigo 44 da Lei nº 9.430, de 1996, que não é cumulativa com a multa isolada prevista no inciso II do artigo 44. A multa de ofício tem como pressuposto fático a omissão de receita. A multa isolada tem como pressuposto fático o não recolhimento de determinado valor, previsto em lei, em relação a uma receita declarada.

Ainda que os rendimentos caracterizados pela omissão de receita, caso regularmente declarados, pudessem resultar em valor de estimativas a recolher, não pode a autoridade fiscal, quando apura omissão de receita, recalculá-lo e acrescentar o valor das estimativas para, além da multa de ofício, exigir multa isolada, aplicável sobre a mesma base de cálculo. Isto, além de não encontrar base legal, caracteriza dupla pena relativa a uma mesma infração, no caso, omissão de receita.

Nesse sentido também trilha a Câmara Superior de Recursos Fiscais:

“MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO – CONCOMITÂNCIA – MESMA BASE DE CÁLCULO – A aplicação concomitante da multa isolada (inciso III, do § 1º, do art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996) e da multa de ofício (incisos I e II, do art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996) não é legítima quando incide sobre uma mesma base de cálculo.” (Câmara Superior do Conselho de Contribuintes / Primeira turma, Processo 10510.000679/2002-19, Acórdão nº 01-04.987, julg. em 15/06/2004).

EMENTA: MULTA ISOLADA NA FALTA DE RECOLHIMENTO POR ESTIMATIVA. É inaplicável a penalidade quando há concomitância com a multa de ofício sobre o ajuste anual, ou apuração inexistência de tributo a recolher no ajuste anual. (CSRF 9101-00.450, julgado em de 4/11/2009).

A propósito, na sessão de ontem (28/09/2011), em processo relatado pelo ilustre Conselheiro Leonardo Henrique Magalhães de Oliveira, foi citado a decisão do recurso nº 105-

139.794, processo nº 10680.005834/2003-12, acórdão CSRF/01-05.552, de onde foram extraídos os fundamentos abaixo que agrego as minhas razões de decidir:

(...)

“Assim, o tributo correspondente e a estimativa a ser paga no curso do ano devem guardar estreita correlação, de modo que a provisão para o pagamento do tributo há de coincidir com valor pago de estimativa ao final do exercício. Eventuais diferenças, a maior ou menor, na confrontação de valores geram pagamento ou devolução do tributo, respectivamente. Assim, por força da própria base de cálculo eleita pelo legislador – totalidade ou diferença de tributo – só há falar em multa isolada quando evidenciada a existência de tributo devido”.

Do pagamento sem causa

Em relação à exigência caracterizada como pagamento sem causa, a regra de incidência tributária (art. 61 da Lei nº 8.981, de 1995) exige materialidade, qual seja, a prova que demonstre que alguém entregou a outrem determinada quantia.

No caso dos autos, para que fosse possível caracterizar a materialidade dos alegados pagamentos haveria necessidade de se demonstrar a saída destes recursos do caixa da recorrente e entrega às empresas MIC e Ilmot. Mais, por se tratar de se tratar de supostos pagamentos feitos a não-residentes, teria que ser demonstrado a saída destes recursos, fato que inexistiu.

Não há nos autos prova material da realização de pagamento da recorrente em favor das empresas MIC e Ilmot. No entanto, a autoridade fiscal, à semelhança da dedução feita em relação à omissão de receita de que trata o artigo ao 283 do Regulamento do Imposto de Renda, criou silogismo desprovido de premissa correta para chegar à conclusão de suposto pagamento sem causa.

A propósito de pagamento sem causa, o artigo 61 da Lei nº 8.981, de 1995, dispõe:

Art. 61. Fica sujeito à incidência do imposto de renda exclusivamente na fonte, à alíquota de 35%, 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 artigo 74 da Lei nº 8.383, de 1991.

Do exposto na norma anterior tem-se dois tipos de infração, a saber:

- a) Pagamento a beneficiário não identificado;
- b) Pagamento em que não for comprovada a operação ou a causa.

Em qualquer das hipóteses acima elencadas é necessário prova do pagamento, elemento que inexistiu nos autos.

Não havendo omissão de receita nos termos do artigo 283 do Regulamento do Imposto de Renda; inexistindo situação que justifique a exigência, no caso concreto, de recolhimento de estimativas mensais; inexistindo prova material do alegado pagamento sem causa; inexistindo acusação de prática de preço menor daqueles praticados no mercado com as empresas situadas em países de tributação favorecida e tratando-se de fatos ocorridos antes do disposto no artigo 26 da Lei nº 12.249, de 2010, não subsiste a autuação contida no auto de infração, razão pela qual voto no sentido de cancelar integralmente, sob pena de cancelar lançamento feito com base em fato que não caracteriza a incidência das normas tributárias invocadas pela autoridade autuante.

Para os conselheiros que seguem a linha trilhada pela autoridade fiscal imagino que devam contemplar, em seus votos, análise dos seguintes pontos:

(i) o fato de que os lucros das atividades da MIC e Ilmot no exterior foram contabilizados no Brasil pela Marcopolo.

(ii) Desconsiderando as operações com as empresas subsidiárias MIC e Ilmot, atribuindo tais receitas integralmente à Marcopolo, o que fazer com os lucros que estas empresas geraram no exterior, contabilizados e tributados pela Marcopolo?

(iii) É razoável o argumento contido no acórdão recorrido de que “os custos e despesas dedutíveis são aqueles vinculados à fonte produtora das receitas, não havendo que se falar em dedutibilidade quando os referidos dispêndios foram efetuados por terceiros?

(iv) Mas se estes dispêndios, inerentes à comercialização (em especial custos de financiamento, cobrança, transporte, pessoal etc), efetivamente foram realizados por terceiros, como sustentar a tese de que não havia participação necessária destes para venda ao consumidor?

(v) Partindo da premissa que na simulação há conluio entre o vendedor e o adquirente e se os adquirentes, no caso concreto, foram os consumidores finais, sem intervenção das empresas intermediárias, haveria conluio entre os milhares de consumidores e a Marcopolo? Qual a prova do suposto conluio?

(vi) Seria possível simulação sem participação dos consumidores finais? Se os consumidores finais efetivamente negociaram diretamente com a Marcopolo e quem faturou os respectivos preços foram as empresas MIC e Ilmot, é razoável imaginar que todos deliberadamente se uniram em grande conluio para lesar o Fisco Brasileiro?

(vii) Ao se desconsiderar os custos suportados pelas empresas MIC e Ilmot, estar-se-ia tributando o lucro ou a receita? Ao meu sentir seria a receita e, se assim é, não existe IRPJ e CSLL sobre receita.

(viii) Ao se desconsiderar os custos suportados pelas empresas MIC e Ilmot, estar-se-ia tributando o lucro ou a receita? Ao meu sentir seria a receita e, se assim é, não existe IRPJ e CSLL sobre receita.

Da multa qualificada

Afastada a exigência principal, não cabe falar em multa qualificada. Todavia, em atenção aos que possam divergir, caso não prevaleça a tese que consta deste voto, para que

não venham embargos de declaração pedindo que me pronuncie acerca da multa qualificada, vou tratá-los em separado.

Em conversa informal com o ilustre Conselheiro Antônio Praga, cujo tema era circunstâncias caracterizadoras da multa qualificada nos casos de simulação, com a inteligência que lhe é peculiar, mediante exemplo simples, ele traz elementos relevantes para compreensão da matéria. Diz ele, com outras palavras: Se a norma, de forma expressa, proíbe que A use camisa branca e A, desafiando a lei, coloca uma camisa branca e a encobre com uma camisa azul, usada por cima, A está simulando uma situação, qual seja, não uso de camisa branca quando na realidade está usando, só que de forma oculta. Nestas condições, caracterizada está a situação que tipifica a infração qualificada.

Por outro lado, se norma não contém comando expresso proibindo o uso de camisa branca e A, sem consciência de que está violando a norma, usa camisa branca sem se preocupar em ocultá-la, não se pode dizer que está praticando ato simulado. Na realidade, usa a camisa branca de forma explícita, sem imaginar que isto caracteriza infração à lei.

No caso dos autos, como se demonstrará nos parágrafos que seguem, em momento algum a recorrente procurou ocultar sua conduta. Assim, dados os fundamentos acima expostos, fica descaracterizada a multa qualificada.

Na linha dos argumentos que fundamentam a autuação, ratificados e explicitados nos memoriais entregues pelo ilustre representante da Fazenda Nacional, a recorrente apenas utilizava as sociedades referidas no auto de infração para intermediar formalmente negócios que, na essência, correspondiam a operações diretas entre a Marcopolo S.A. e seus consumidores finais. Tal modo de agir, segundo a autoridade autuante, implica em dissimulação da natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, ocultando a ocorrência dos fatos geradores.

Para a autuada, por sua vez, para levar adiante processo de internacionalização, em especial no pós-venda e para viabilizar, com menores custos, que os adquirentes de seus veículos pudessem obter financiamentos, constituiu duas empresas subsidiárias (MIC e Ilmot), no exterior, em território de menor carga tributária. Também, em outros períodos, fez negócios tendo no circuito fábrica-consumidor, as empresas Kilvert S.A e Kenplive.

Inicialmente, volto a repetir, há que se desfazer a falsa impressão de que constituir empresa em país de tributação favorecida, ou paraíso fiscal, como popularmente são identificados estes países, constitui-se em irregularidade. Nenhum estabelecimento, com fins lucrativos, que possa optar em se estabelecer numa região de maior ou menor tributação, em condições semelhantes, deixará de optar pela que lhe trouxer mais vantagem.

O processo revela que o caso em questão não se trata de situação para concretizar esta ou aquela operação. O Diário Oficial de 1995, com cópia entregue com os memoriais, revela que os lucros das atividades da MIC no exterior foram contabilizados no Brasil, pela Marcopolo. Tal fato se repetiu nos anos seguintes incluindo a MIC e a Ilmot.

Isto está a demonstrar que não existia nenhuma conduta pré-concebida para ocultar ou dissimular os negócios realizados pela recorrente. O que se tinha, à toda evidência, era um conjunto de operações lícitas realizadas com empresas situadas em países de tributação favorecida, com o intuito de diminuir a carga tributária. As operações comerciais realizadas

eram devidamente contabilizadas. Por sua vez, os lucros obtidos pelas empresas subsidiárias que participavam das transações eram devidamente informados e tributados aqui no Brasil.

Para que resultasse caracterizada a simulação para efeitos tributários seria necessário:

a) a intenção dolosa da recorrente em ocultar as verdadeiras operações comerciais;

b) a participação das centenas ou milhares de consumidores que mesmo tendo negociado, em tese, diretamente com a Marcopolo, pagaram às empresas MIC, Ilmot, Kilvert S.A e Kenplive Corporation S.A.

Em relação ao primeiro ponto, qual seja, a intenção determinada da recorrente em ocultar as verdadeiras operações, tenho que não existiu. Não é crível que alguém que queira esconder determinada situação o faça de forma aberta a todos, registrando regularmente em sua contabilidade, contabilizando, inclusive, os lucros decorrentes de suas empresas subsidiárias.

Quanto ao segundo aspecto, partindo da premissa de que na simulação há conluio entre o vendedor e o adquirente e se os adquirentes, no caso concreto, foram os consumidores finais, sem intervenção das empresas intermediárias, para se reconhecer a simulação seria necessário prova de conluio entre as centenas ou milhares de consumidores e a Marcopolo. Tal prova, nem de forma indiciária, existe nos autos. Isto, por si só, para mim, é elemento suficiente para afastar a alegação de conluio.

Destaca-se, ainda, que em 1995 e anos subsequentes, época em que a recorrente adotou o procedimento em análise, sem omitir uma única operação, a autoridade administrativa, com a última palavra dada pelo Conselho de Contribuintes, admitia tais operações como normais.

Por força do artigo 100, II e III, do CTN, as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa e as práticas, reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas, se constituem em normas complementares das leis tributárias. Quando se diz que as decisões dos órgãos coletivos são normas complementares do CTN, a conduta do contribuinte que seguir esta jurisprudência não pode ser considerada ilícita e tem sua razão de ser em face do preceito estabelecido no artigo 140 do CTN que determina que o lançamento deve reportar-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

Assim, ainda que a jurisprudência desta casa se modificou com o passar do tempo, no caso concreto, há que se aplicar o entendimento vigente quando da prática dos atos e não o existente nos dias de hoje. Aplicar a jurisprudência vigente na atualidade seria induzir o contribuinte a adotar a jurisprudência administrativa sem lhe conferir a garantia de que mais tarde não seria autuado. O órgão que tem a competência, na esfera dos julgamentos administrativos, para dizer a última palavra na interpretação da lei tributária não pode conduzir seus julgamentos de forma que não confira segurança jurídica a quem seguir sua jurisprudência.

No Brasil, situação marcante de que o órgão julgador que tem a prerrogativa de dizer a palavra final em relação à interpretação de uma norma não pode deixar de amparar o

direito de quem seguiu sua jurisprudência está no julgamento do mandado de segurança nº 26.603/DF, pelo Supremo Tribunal Federal.

A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal seguia o entendimento de que a troca injustificada de Partido Político não importaria em perda do mandato. Ocorre que o Tribunal Superior Eleitoral, em 27 de março de 2007, ao responder a Consulta nº 1.398/DF, nela assentou que a troca de partido, de forma injustificada, resultava em perda do mandato, eis que este pertence ao partido e não ao candidato eleito. Tivemos uma mudança histórica na jurisprudência da Corte. A lei era a mesma, o que mudou foi a sua interpretação. Inúmeras controvérsias surgiram em relação aos Deputados que meses antes haviam trocado de partido.

Seria jurídico impor perda do mandato aos Deputados que, seguindo a jurisprudência do Supremo, haviam torçado de partido? É evidente que não e foi isto que decidiu o Supremo Tribunal Federal quando do julgamento do Mandado de Segurança nº 26.603/DF. Os Deputados que haviam trocado de partido, antes da data aqui referida, o fizeram baseado em um contexto objetivo de expectativa de plena validade de seus atos. Não pode a mudança de jurisprudência do órgão que tem a prerrogativa de decisão final, seja na esfera administrativa ou judicial, atingir direitos daqueles que conduziram seus atos seguindo a orientação da Corte. No Direito Tributário este fundamento jurídico está alicerçado nos artigos 100, II, III¹⁵, 140 e 146 do CTN.

Não vou me estender na transcrição de jurisprudência que, na época dos fatos, chancelava como válidos os planejamentos tributários praticados por meio de atos lícitos, devidamente registrados, com a finalidade de reduzir a carga tributária. A título exemplificativo e sem me ater se são os melhores exemplos, já que inúmeros outros acórdãos, seguem os precedentes abaixo:

GANHO DE CAPITAL – SIMULAÇÃO – PROVA. A opção do contribuinte de procurar reduzir a carga tributária por meio de procedimentos lícitos, legítimos e admitidos por lei revela o planejamento tributário. Para a invalidação dos atos ou negócios jurídicos realizados, cabe à autoridade fiscal a ocorrência do fato gerador ou que o contribuinte tenha usado estratagema para revesti-lo de outra forma. Não havendo impedimento legal para a realização das doações, ainda que delas tenha resultado a redução do ganho de capital produzido pela alienação das ações recebidas, não há como qualificar a operação de simulada. A reduzida permanência das ações no patrimônio dos donatários/doadores e doadores/donatários, por si só, não autoriza a conclusão de que os atos e negócios jurídicos foram simulados. No ano-calendário de 1997 não havia a incidência de ganho de imposto sobre o ganho de capital produzido pela diferença entre o custo de aquisição pelo qual o bem foi doado e o valor de mercado atribuído no retorno do mesmo bem,” (Acórdão 106-13.483).

15

Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

...

II - as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa;

III - as práticas, reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;

cabendo relembrar, dentre vários julgados, os seguintes: Chevron Oil Co. v. Huson, 404 U.S. 97, 1971; Hanover Shoe v. United Shoe Mach. Corp., 392 U.S. 481, 1968; Simpson v. Union Oil Co., 377 U.S. 13, 1964; England v. State Bd. of Medical Examiners, 375 U.S. 411, 1964; City of Phoenix v. Kolodziejski, 399 U.S. 204, 1970; Cipriano v. City of Houma, 395 U.S. 701, 1969; Allen v. State Bd. of Educ., 393 U.S. 544, 1969, v.g.”. (Fonte: Voto do Ministro Celso de Mello, no Mandado de Segurança nº 26.603-1, conhecido nacionalmente como o caso da infidelidade partidária dos Deputados Federais).

Com tais fundamentos, ainda que vencido em relação à exigência do crédito, afasto a multa qualificada.

ISSO POSTO, voto no sentido de dar provimento ao recurso para cancelar integralmente a exigência do crédito tributário. Caso vencido em relação ao afastamento da exigência, dou provimento ao recurso para afastar a multa qualificada e a multa isolada.

(assinado digitalmente)

Moisés Giacomelli Nunes da Silva