



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA**

Processo nº 11020.003966/2005-08
Recurso nº 157.502 De Ofício e Voluntário
Matéria IRPJ e OUTROS - EX.: 2000
Acórdão nº 105-17.083
Sessão de 25 de junho de 2008
Recorrentes 1ª TURMA/DRJ-PORTO ALEGRE/RS e MARCOPOLO S/A

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

EXERCÍCIO: 2000

Ementa: DECADÊNCIA - IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA E CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO - Na ocorrência de dolo, fraude ou simulação, a teor do parágrafo 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional, a regra de decadência ali prevista não opera. Nesses casos, a melhor exegese é aquela que direciona para aplicação da regra geral estampada no art. 173, I, do mesmo diploma legal (Código Tributário Nacional).

DECADÊNCIA - IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE. PAGAMENTO SEM CAUSA - Em conformidade com as disposições contidas no parágrafo segundo do art. 61 da Lei nº 8.981, de 1995, no caso de pagamento a beneficiário não identificado ou em que não for comprovada a operação ou a sua causa, o fato gerador do imposto de renda na fonte ocorre no dia do pagamento da importância.

IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE. PAGAMENTO SEM CAUSA - Se, na hipótese retratada nos autos, os recursos tidos como provenientes de omissão de receitas resultam de pagamentos feitos no exterior 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, vez que inexistente movimentação física de valores por parte da autuada.

BASE DE CÁLCULO - APURAÇÃO - Constatado o cômputo em duplicidade de valor nas bases de cálculo das exações, deve a autoridade administrativa julgadora promover a exoneração do crédito tributário correspondente.

DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA - OMISSÃO - INEXISTÊNCIA – Não há que se falar em omissão por parte da autoridade de primeiro grau quando se constata que todos os argumentos de defesa foram enfrentados pela instância *a quo*.

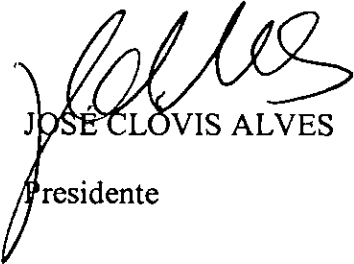
EXPORTAÇÕES PARA PESSOAS VINCULADAS - INEXISTÊNCIA. SIMULAÇÃO - As declarações de vontade de mera aparência, reveladoras da prática de ato simulado, uma vez afastadas, fazem emergir os atos que se buscou dissimular. No caso vertente, em que a contribuinte construiu de forma artificiosa operações de exportação 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.

CUSTOS E DESPESAS INCORRIDAS - DEDUTIBILIDADE - Em conformidade com a legislação do imposto de renda, os custos e despesas dedutíveis na apuração da base de cálculo do imposto são tão-somente aqueles intrinsecamente vinculados à fonte produtora de rendimentos, não havendo que se falar em dedutibilidade dos referidos dispêndios na situação em que sua falta de comprovação serviu de alicerce para a própria acusação.

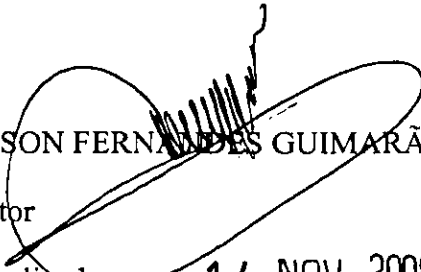
MULTA QUALIFICADA - Se os fatos apurados pela Autoridade Fiscal permitem caracterizar o intuito deliberado do contribuinte de subtrair valores à tributação, é cabível a aplicação, sobre os valores apurados a título de omissão de receitas, da multa de ofício qualificada de 150%, prevista no inciso II 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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da Quinta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes: Recurso de ofício: Por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso. Recurso voluntário: Por maioria de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso para afastar o imposto de renda na fonte, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencido o Conselheiro Alexandre Antonio Alkmim Teixeira que dava provimento integral. O Conselheiro Alexandre Antonio Alkmim Teixeira apresentará declaração de voto.


JOSE CLOVIS ALVES

Presidente


WILSON FERNANDES GUIMARÃES

Relator

Formalizado em: 14 NOV 2008

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: PAULO JACINTO DO NASCIMENTO, MARCOS RODRIGUES DE MELLO, LEONARDO HENRIQUE M. DE OLIVEIRA, WALDIR VEIGA ROCHA e JOSÉ CARLOS PASSUELLO.

Relatório

MARCOPOLO S/A, já devidamente qualificada nestes autos, inconformada com a Decisão prolatada pela 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Porto Alegre, que manteve parcialmente o lançamento de IRPJ e reflexos, interpõe recurso a este colegiado administrativo objetivando a reforma da decisão em referência.

Outrossim, a 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Porto Alegre, consubstanciada no art. 34, inciso I, do Decreto n.º 70.235/72, com a alteração introduzida pela Lei n.º 9.532/97, recorre a este Colegiado de sua decisão, em face da exoneração que prolatou concernente à parcela do crédito tributário constituído contra a empresa em referência.

Trata o processo das exigências de IRPJ e reflexos (Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL e Imposto de Renda Retido na Fonte), formalizadas em decorrência da constatação de omissão de receitas, caracterizada por subfaturamento em documento fiscal. O imposto de renda retido na fonte está sendo exigido sob fundamento de que foram efetuados pagamentos sem causa ou cujas operações não foram comprovadas.

Transcrevemos, abaixo, fragmentos do Relatório apresentado pela autoridade de primeira instância, nos quais encontram-se descritas as apurações promovidas pela Fiscalização e as razões de defesa trazidas pela contribuinte em sede de impugnação.

[...]

A ação fiscal teve origem em representação da Delegacia da Receita Federal no Chuí (RS), constante dos autos do processo 11051.000143/2002-11 (fls. 79/82), para averiguação de irregularidades relativas a preços de transferência, em face de exportações de chassis e carrocerias a empresas vinculadas, domiciliadas no exterior ou com sede em paraísos fiscais, com diferença de valores entre os documentos de exportação e os de importação.

O relatório fiscal (fls. 19/55 e 3418/3454) procura evidenciar, a partir de provas indiciárias, a existência de simulação, por planejamento tributário ilícito, do qual teria resultado subfaturamento de vendas de exportação.

A fiscalização aplicou a multa qualificada de 150%, prevista no art. 44, II, da Lei nº 9.430/96, por identificar fraude nas operações.

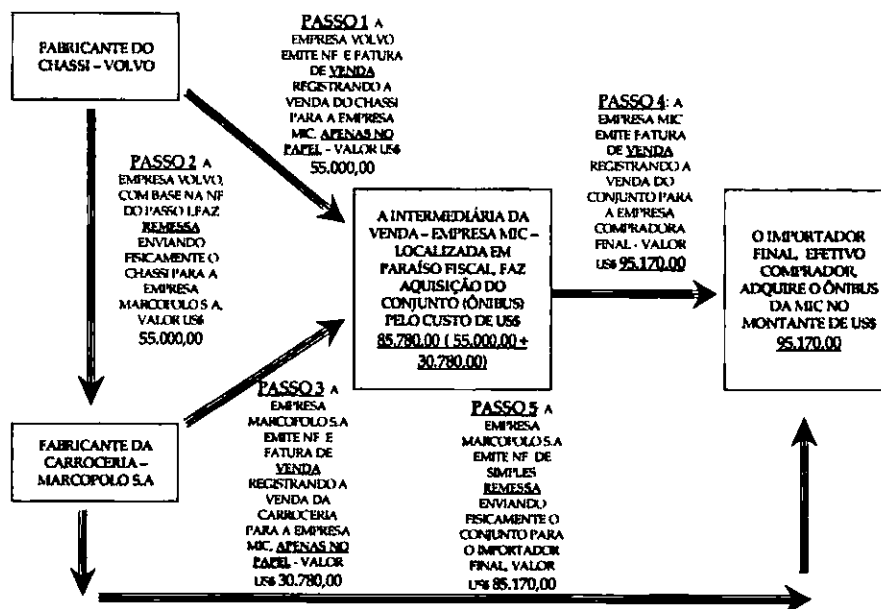


A auditoria fiscal aponta que a interessada utilizava as sociedades vinculadas Marcopolo International Corporation (MIC), com sede nas Ilhas Virgens Britânicas (paraíso fiscal), e Ilmot International Corporation, no Uruguai, para intermediar formalmente negócios que, na essência, corresponderiam a operações diretas entre a Marcopolo S/A e seus importadores finais.

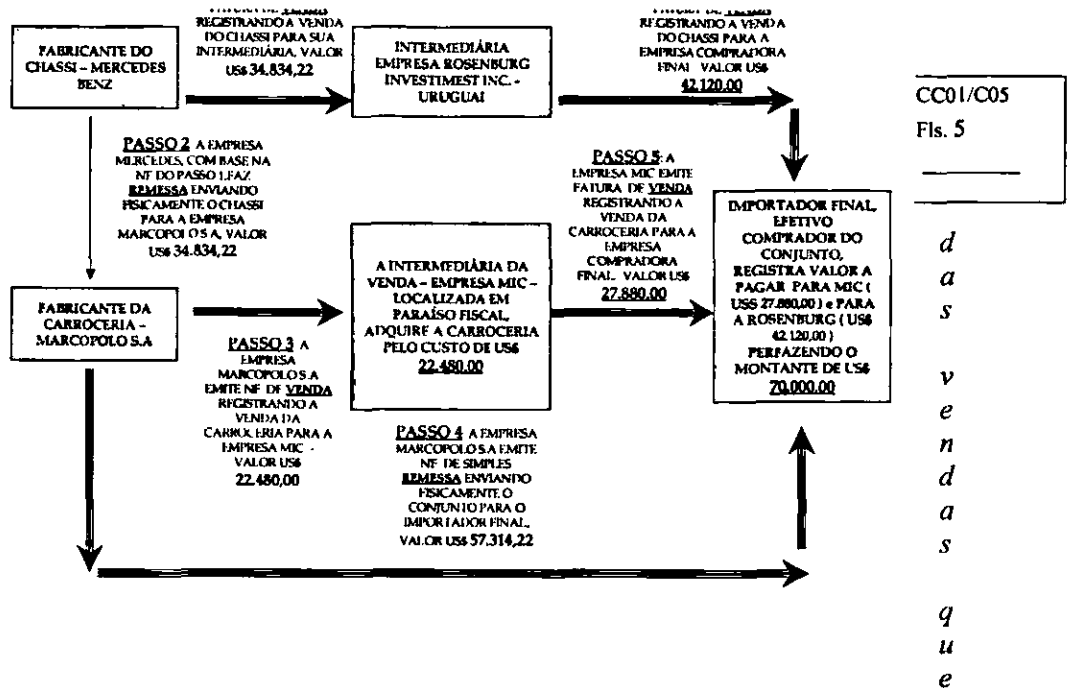
As operações simuladas seriam realizadas por três diferentes formas, conforme transcrição do relatório fiscal:

SITUAÇÃO 1: nesta situação – embasada no **Protocolo ICMS 10/94**, o qual estabelece normas específicas de exportação em operações triangulares; leia-se: fabricante do chassi, fabricante de carroceria e importador final – a empresa **Marcopolo S.A** (fabricante de carrocerias de ônibus) e empresas fabricantes de chassis para ônibus, venderam, respectivamente, carroceria e chassi para as intermediárias da Marcopolo (tradings MIC ou Ilmot). Para demonstrarmos o processo completo de tais vendas, nesta situação, selecionamos uma das Declarações de Despacho de Exportação - DDE, citada na **PLANILHA DO FISCO** (folhas 63 a 68), de número **1990845188** (folhas 159 a 179). Assim, o fluxo das vendas vinculadas a esta DDE foi o seguinte, com as respectivas explicações de cada passo citado, aplicando-se o aqui exposto às demais DDE's:

SITUAÇÃO 1



SITUAÇÃO 2: já nesta situação, também com base no **Protocolo ICMS 10/94**, a empresa **Marcopolo S.A** (fabricante de carrocerias de ônibus) e empresas fabricantes de chassis para ônibus, venderam, individualmente, carroceria e chassi, para as suas respectivas intermediárias no exterior. Para demonstrarmos o processo completo



se enquadram nesta situação, selecionamos uma das Declarações de Despacho de Exportação - DDE citada na **PLANILHA DO FISCO** (folhas 63 a 68), de número **19908590782** (folhas 181 a 191). Assim, o fluxo das vendas vinculadas a esta DDE foi o seguinte:

SITUAÇÃO 2

SITUAÇÃO 3: finalmente, o terceiro tipo de operação de vendas ao exterior ocorre fora das rotinas estabelecidas pelo **Protocolo ICMS 10/94**. Neste caso, a empresa **Marcopolo S.A** e empresas fabricantes de chassis para ônibus, no exterior, venderam, respectivamente, carroceria montada sem chassi (PKD) e chassi para empresas localizadas no exterior, para montagem definitiva do ônibus. Para demonstrarmos o processo completo das vendas que se enquadram nesta situação, selecionamos uma das Declarações de Despacho de Exportação - DDE citada na **PLANILHA DO FISCO** (folhas 63 a 68), de número **19906663189** (folhas 565 a 589). Assim, o fluxo das vendas vinculadas a esta DDE foi o seguinte:

SITUAÇÃO 3

Segundo a fiscalização, as operações auditadas consistiram materialmente em compras e vendas realizadas diretamente com cliente final, sem intermediação das empresas MIC e Ilmot, conforme o seguinte quadro informativo:

Os principais indícios e alegações apresentados pela fiscalização para sustentar que as operações de exportação foram efetuadas, de fato, pela **Marcopolo S/A**, sem intermediação das tradings MIC e Ilmot, poderiam ser assim resumidos:

1) o **Protocolo ICMS CONFAZ 10/94** - que disciplina regime especial para a exportação de chassi de ônibus, com trânsito pela indústria de carroceria - foi descumprido, ao serem emitidos documentos fiscais de venda de chassis e carrocerias em nome de intermediários ou referindo-se a importadores diferentes dos compradores finais

(operações não triangulares), ou por conter importadores de carrocerias discordantes dos importadores de chassis;

2) os documentos apresentados à aduana nacional respaldam a escrita fiscal e contábil, mas contêm valores inferiores aos apresentados às aduanas estrangeiras na mesma operação de exportação;

3) todos os documentos da MIC e Ilmot são emitidos em Caxias do Sul e assinados por funcionários da Marcopolo S/A, com amparo em procurações estabelecidas pelas mandantes, representadas por diretores coincidentes com os da Marcopolo S/A (fl. 131);

4) as declarações de rendimentos desses funcionários não registram o recebimento de remuneração pelos serviços prestados à MIC e à Ilmot (fls. 729/759);

5) a Marcopolo S/A não recebe eventuais lucros e rendimentos sobre o acréscimo ao valor de suas exportações (fls. 692/714);

6) a alegação de “conquista de novos mercados”, utilizada pela autuada para justificar a existência da MIC e Ilmot, causa surpresa, considerando que “a abertura desses novos mercados” vem ocorrendo por intermédio de empresas “off-shores”, como Kemplive e Kilvert, que utilizam a mesma forma de operacionalização, com procuração dada a funcionários da Marcopolo para assinar documentos comerciais (fls. 102/131);

7) não houve comprovação quanto à atividade empresarial real (de fato) e quanto à efetiva participação das empresas MIC e Ilmot na intermediação das operações entre a Marcopolo S/A e os importadores;

8) a listagem de certificados de origem emitida pela Fiergs, vinculada ao CNPJ da autuada, como exportadora, contém o registro das faturas comerciais das empresas “intermediárias” (MIC e Ilmot);

9) as faturas comerciais da Marcopolo S/A e as das “intermediárias” (MIC e Ilmot) são emitidas pelo mesmo sistema de processamento eletrônico de dados, indicando que toda a documentação seja elaborada no estabelecimento da Marcopolo S/A em Caxias do Sul, por seus próprios funcionários; e

10) “Documentos Unicos Aduaneros (DOU)”, relativos a desembarços aduaneiros efetivados no Uruguai, consignam a MIC como exportadora, com o mesmo endereço da Marcopolo S/A, em Caxias do Sul, sendo essa a localidade para a entrega [sic] das faturas (fls. 87, 91, 96 e 100).

A intimação dos autos de infração ocorreu em 22/12/2005 (fls. 06, 3400 e 3417) e as impugnações foram apresentadas em 23/01/2006 (fls. 772/821, 2078/2127 e 4172/4226).

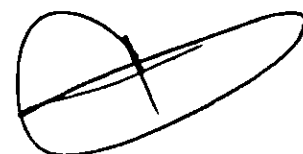
A impugnação traça as linhas diretivas da estratégia de expansão internacional do grupo Marcopolo, a partir de 1990, ressaltando que a conquista de mercados consumidores em ramo dominado por multinacionais exigiu a montagem de estrutura complexa, para



garantir condições favoráveis de logística, mecanismos financeiros ágeis e suportes técnicos e operacionais para as operações no exterior. A estratégia assentou-se na instalação de rede de empresas no exterior, cada qual com funções específicas. A evolução das exportações estaria a demonstrar a eficácia do plano.

A impugnante sustenta a decadência dos créditos tributários lançados, com fundamento no art. 150, § 4º, do CTN. Além do mais, alega, em síntese:

- 1) as operações praticadas com as empresas controladas no exterior foram realizadas sempre nos estritos termos das leis comerciais, aduaneiras, cambiais e fiscais, tendo observado inclusive as normas atinentes aos preços de transferência;*
- 2) as premissas sobre as quais se escoram as acusações da fiscalização são equivocadas, desprovidas de provas ou indícios;*
- 3) o lançamento fiscal carece de fundamentação legal e fática;*
- 4) a Marcopolo International Corporation (MIC) e a Ilmot International Corporation S.A. foram responsáveis pela organização e centralização das operações do grupo Marcopolo no exterior, atuando no financiamento, comercialização, apoio técnico e assistência pós-venda;*
- 5) a administração de investimentos, a formação de redes comerciais e a captação de recursos financeiros, realizadas pela MIC e a Ilmot, exigem custos operacionais adequados ao comércio internacional;*
- 6) não há lei que condene ou impute como ilícito fiscal a realização de operações de compra e venda com empresas controladas ou coligadas situadas no exterior, ainda que em países com tributação favorecida; ao contrário, a lei fiscal regulamenta estas operações;*
- 7) a MIC e a Ilmot oferecem, com agilidade, recursos financeiros para investimentos, assessoria técnica, manutenção e consertos vinculados a garantia de produtos, participação em eventos e feiras, etc.;*
- 8) é simplista o raciocínio de que não há sentido negocial nas operações realizadas e de que não poderia haver intermediação nas negociações, financiamentos e venda de carrocerias;*
- 9) exigências dos compradores internacionais quanto à facilidade em se realizar o pagamento, à necessidade de captação de financiamentos de operações, à proteção contra oscilações cambiais e à facilidade de capital de giro e circulação de capital fazem com que diversas empresas possuam investimentos em países no exterior;*
- 10) o lançamento carece de fundamento legal, por ingressar em seara de necessidade comercial que não lhe compete análise, bem como trazer convicções pessoais para inferências e ilações simplistas, baseadas em total desconhecimento do mercado e da atividade da impugnante;*



11) apesar de a DRF no Chui apontar para a necessidade de verificação do cumprimento de regras relativas a preços de transferência, a fiscalização de Caxias do Sul sequer tangenciou a matéria;

12) as normas sobre preços de transferência (Lei nº 9.430/96) estão incorporadas à legislação tributária e consistem no mecanismo de controle dos preços praticados em operações entre empresas do mesmo grupo econômico, evitando manipulação artificial de preços;

13) em operações submetidas às regras dos preços de transferência, por ocasião de outra fiscalização realizada, a impugnante comprovou a adequação de suas margens de lucro;

14) o lançamento contraria a legislação que rege a prática de preços de transferência, ao determinar ilegalmente acréscimos à tributação de valores não previstos;

15) todas as operações de venda da impugnante à MIC ou à Ilmot foram declaradas na DIRPJ/99;

16) o investimento na MIC e Ilmot é registrado pelo método da equivalência patrimonial (100% do capital é da Marcopolo S/A) e foi levado à tributação em decorrência da aplicação dos arts. 25 a 27 da Lei nº 9.249/95 – não se pode falar em receita omitida ou lucro não trazido para o Brasil;

17) as demonstrações financeiras da impugnante, que é empresa de capital aberto, e de suas controladas, são revisadas e verificadas por auditores independentes;

18) as margens recebidas nas operações por MIC e Ilmot justificam-se em razão dos custos por assumirem risco nos negócios, concedendo garantias contra inadimplência e financiando operações comerciais;

19) apesar de suscitar simulação e omissão de receitas, a fiscalização sequer solicitou documentos para comprovação do trânsito de numerário nas operações de compra e venda analisadas;

20) acerca de carta de crédito apresentada pela contribuinte, no curso da fiscalização, rechaçada pela autoridade fiscal como prova efetiva de exportação intermediada pela MIC e rotulada como resultante de planejamento "profissional", a impugnante argumenta que o exemplo apresentado foi apenas um dentre milhares de cartas de crédito obtidas pela MIC e Ilmot para financiamento de operações;

21) objetivando infirmar a acusação de "planejamento profissional", a impugnante anexa carta de crédito que abrigou grande parte das operações que deram origem à fiscalização (fls. 1020/1024) e acordo de financiamento entre Ilmot e BNDES para captação de recursos (fls. 1025/1032);

22) "para que atos jurídicos sejam considerados inválidos ou ineficazes, deve-se exigir investigação profunda e conclusão, por elementos inequívocos, da ausência de elementos fáticos e formais que invalidem esse ato";



23) *"a alegação fiscal de que, para que exista uma empresa, é necessária a existência de vultosos recursos tangíveis e empregados, é conclusão absurda que afronta os princípios da personalidade jurídica atribuída por força de lei";*

24) *"empresa é a organização técnico-econômica que se propõe a produzir, mediante a combinação dos diversos elementos, natureza, trabalho e capital, bens e serviços destinados à troca (venda), com a intenção de realizar lucro, correndo os riscos por conta dos sócios, seja pessoa física ou jurídica, que reúne, coordena e dirige elementos sob a sua responsabilidade";*

25) *MIC e a Ilmot são empresas, não apenas por estarem em consonância com as formalidades das leis estrangeiras, mas por preencherem os requisitos para enquadramento nesse conceito;*

26) *o próprio agente fiscal reconhece que as empresas foram constituídas de direito;*

27) *contratos firmados com representantes comerciais e comprovantes de despesas para prestação de garantias, pagamento de mão-de-obra, limpeza, assessoria técnica, advogados e taxas representam prova inequívoca de que MIC e Ilmot são atuantes no mercado internacional (fls. 1033/1054 e 1055/1095);*

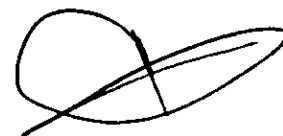
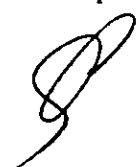
28) *a atividade empresarial da MIC e Ilmot também pode ser confirmada pelos contratos e pagamentos de assistência técnica para reparo na estrutura das carrocerias vendidas, firmados entre MIC e seus agentes comerciais subcontratados (fls. 1096/1129), e pelos comprovantes de custos de garantias estabelecidas (fls. 1130/1158);*

29) *outros documentos comprovam que MIC e Ilmot existem de fato e não só de direito: gastos com assistência técnica suportados pela MIC (fls. 1159/1225), aquisição de imóveis pela Ilmot (fls. 1226/1231), débitos em conta corrente bancária para custeio da atividade da Ilmot (fls. 1232/1313), pagamento de comissões da MIC para representantes comerciais (fls. 1314/1318) e de tarifas aduaneiras e anualidades (fls. 1319/1340), distrato de representação comercial da MIC (fls. 1341/1344), ação judicial proposta pela MIC no Equador (fls. 1345/1350), recebimentos de clientes e pagamentos à Marcopolo S.A. (fls. 1351/2053);*

30) *os documentos juntados demonstrando a transição de valores entre clientes, controladas e controladora levam à conclusão de que as operações de compra e venda não só foram devidamente formalizadas, como também efetivamente ocorreram;*

31) *não há qualquer exigência que retire legitimidade da personalidade jurídica de empresa que componha sua força de trabalho por representantes terceirizados;*

32) *ao contrário do que alega o agente fiscal, em intenção persecutória, os administradores das controladas incluíram as remunerações recebidas do exterior nos campos próprios das declarações de Imposto de Renda Pessoa Física (DIRPF) (fls. 2054/2072);*



33) os mandatários citados no relatório fiscal, com poderes para assinar documentos comerciais em nome das empresas no exterior, não prestaram serviços remunerados àquelas empresas;

34) a própria legislação prevê a figura do mediador e intermediário em qualquer etapa do processo de venda (estruturação e identificação do potencial consumidor, negociação, contratação, administração de entrega);

35) as legislações civil e comercial não impedem que o consumidor final encomende produto ou mercadoria de outra empresa que não seja a produtora, como rotineiramente se observa na prática comercial – “o intermediário é indicativo de agente, agenciador, mediador, interventor, não sendo necessária a entrega e transição da mercadoria comprada pelo destinatário final se opere fisicamente pelo intermediário, mesmo que a compra e venda tenha sido por ele executada”;

36) a legislação também contempla a figura da “remessa por conta e ordem de terceiros”, como nos arts. 79 e 80 da Medida Provisória nº 2.158 ou art. 39 da Lei nº 9.532/95, quando a mercadoria é enviada a outro destinatário que não o adquirente final;

37) o lançamento fiscal, objeto da impugnação, traz limitação indevida e ilegal à exportação para empresa do mesmo grupo econômico, cujo empenho em exportação efetivamente foi verificado e cujos custos assumidos foram comprovados;

38) foge da seara da Administração Pública Federal fazer interpretação restritiva sobre matéria de competência estadual, como consignado no termo fiscal relativamente ao Protocolo ICMS 10/94 (fls. 2076/2077);

39) o Protocolo ICMS 10/94 demonstra a prática comum no mercado da atividade da impugnante e descreve claramente a possibilidade de exportação “por conta e ordem”, sem necessidade da transição física da mercadoria;

40) através de interpretação restritiva, ilegal e com vício de lógica, a fiscalização desconsidera MIC e Ilmot como importadores e entende que o Protocolo contém vedação a exportação para quem não é importador final;

41) o Memorando/SRF/GAB/nº 887/93, expedido pela Secretaria da Receita Federal, em resposta a solicitação de esclarecimentos feitos pela Associação Nacional dos Fabricantes de Carrocerias para Ônibus (FABUS), é evidência irrefutável de que as operações praticadas pela impugnante estão amparadas pela legislação;

42) a exigência de que todas as operações de comércio internacional sejam feitas de forma simplista fere não apenas a legalidade, mas também o princípio da livre iniciativa;

43) o negócio realizado pela impugnante não teve por propósito gerar vantagem fiscal;



44) a compra e venda entre pessoas jurídicas vinculadas é um direito expressamente previsto no ordenamento jurídico;

45) apenas o negócio jurídico maculado por vícios enumerados na legislação civil é que pode levar as autoridades fiscais a não aceitar as formas negociais pretendidas pelos contribuintes;

46) os negócios jurídicos correspondentes aos eventos ocorridos não podem ser desqualificados a pretexto de economia fiscal;

47) a prova da fraude, do conluio ou da simulação é ônus das autoridades fiscais – a mera suspeita não basta para desconsiderar o ato jurídico;

48) os agentes fiscais devem respeitar a liberdade negocial dos contribuintes;

49) o evidente intuito de fraude não restou cabalmente demonstrado pela autoridade fazendária, de forma a dar azo à aplicação de multa qualificada;

50) as razões expostas na impugnação demonstram que não houve omissão de receita ou hipótese de subfaturamento – acréscimo patrimonial efetivo (fato gerador do imposto de renda);

51) os valores que serviram de base de cálculo dos tributos foram obtidos por critério errôneo e não estabelecido em lei, sem considerar os custos incorridos e as despesas efetuadas pela MIC e Ilmot;

52) os valores da DDE 19908885855 e respectivas faturas (fls. 508/512) foram computados duas vezes no cálculo da fiscalização;

53) o art. 61, § 1º, da Lei nº 8.981/95, no qual se baseou a autuação, determina a incidência do IRRF somente quando não forem comprovadas as operações que originaram os pagamentos, o que não seria o presente caso;

54) não há previsão legal para incidência de IRRF nos pagamentos efetuados em decorrência de operações de compra e venda com pessoas jurídicas localizadas no exterior;

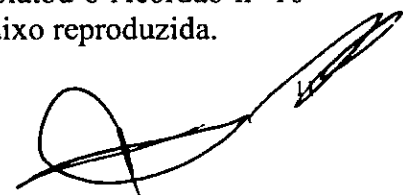
55) o reajuste da base de cálculo, proposto pela IN SRF nº 02/80, contraria o art. 43 do CTN, já que haveria tributação sobre o próprio montante do tributo devido; e

56) não bastasse a ilegalidade da IN SRF nº 02/80, o fiscal errou no cálculo do IRRF proposto na norma, ao não considerar a dedução da classe do rendimento pago.

Ao final, a contribuinte pede o cancelamento dos autos de infração e, supletivamente, desqualificação da multa.

[...]

A 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Porto Alegre, Rio Grande do Sul, analisando os feitos fiscais e a peça de defesa, prolatou o Acórdão nº 10-10976, de 19 de janeiro de 2007, fls. 5.509/5.538, conforme ementa abaixo reproduzida.



DECADÊNCIA. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

SIMULAÇÃO. Comprovada a simulação, cabe à fazenda pública desconsiderar os efeitos dos atos viciados, para que se operem consequências no plano da eficácia tributária, independentemente de prévia manifestação judicial a respeito da validade do ato viciado ou de as operações estarem sujeitas a outras regras legais de controle tributário, por envolver empresas sediadas em países com regimes tributários favorecidos.

MULTA QUALIFICADA. EXIGIBILIDADE. Mantém-se a multa qualificada de 150%, estando configurado o intuito de fraude na simulação, utilizada para redução de tributos devidos.

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

REFLEXOS: CSLL e IRRF. As considerações deduzidas para o IRPJ estendem-se aos demais tributos quanto à coincidência de causas.

Da decisão em referência, relativamente à exoneração de crédito tributário efetuada, extrai-se o seguinte fragmento:

[...]

No caso do IRRF, a apuração do tributo é semanal. Os valores relativos a fatos geradores ocorridos em 1999 poderiam ser lançados ainda nesse período, salvo os da última semana (de 27 a 31/12/1999). Assim, somente os fatos geradores ocorridos em 28/12/1999 e 30/12/1999 estariam excluídos da decadência, pois, para eles, a contagem do prazo iniciou em 01/01/2001.

[...]

A contribuinte também reclama que os valores da DDE 19908885855 foram considerados em duplicidade na formação da base de cálculo dos tributos lançados.

A fatura comercial nº 15980-01, relativa à venda de duas carrocerias da Marcopolo à Ilmot, em 22/12/1999, registra o valor de US\$ 84.800,00 (fls. 511/512); a fatura comercial nº 00477-01, relativa à revenda das mesmas mercadorias pela Ilmot, na mesma data, apresenta o valor de US\$ 106.800,00 (fls. 508/509). Portanto, a omissão de receitas a ser considerada na operação é de US\$ 21.200,00, e não US\$ 42.400,00, como consta ao pé da planilha da fl. 68 – valor que compôs os lançamentos. Isso resultará na redução de R\$ 37.909,84 nas bases de cálculo de IRPJ e CSLL e de R\$ 58.322,83 na base de cálculo do IRRF, relativa ao vencimento em 30/12/99.



O erro apurado não decorreu da falta de critério na mensuração de valores, por parte da fiscalização, como preconiza a autuada, mas de informação errônea prestada pela própria fiscalizada (fl. 78).

O certificado de origem nº 710, por US\$ 199,906.00, apresenta o preço total dos ônibus, incluindo os chassis (fl. 510).

Outras planilhas no processo corroboram os valores retificados (fls. 143 e 150).

[...]

Inconformada, a empresa apresentou o recurso de folhas 5.544/5.606, por meio do qual sustenta, de início, que a autoridade recorrida agiu de forma tendenciosa e parcial, vez que, segundo alega, tentou buscar incongruências documentais e supostos indícios que amparassem suas conclusões, como se tais supostas incongruências fossem a prova cabal da inexecução material das operações pelas empresas MIC e ILMOT. Afirma que a autoridade julgadora já parte da premissa, pelo simples fato das empresas MIC e ILMOT estarem situadas em países com tributação favorecida, que ela vem utilizando o modelo operacional questionado com o único propósito de reduzir ilicitamente sua carga tributária, simulando, para tanto, as operações de compra e venda. Aduz que a autoridade julgadora de primeira instância não enfrentou em nenhum momento os argumentos e provas trazidas por ela sobre a legalidade do modelo operacional adotado como nítida estratégia comercial, notadamente diante da juntada de documentos que comprovam que as operações ocorreram materialmente e não apenas formalmente. Argumenta que a autoridade julgadora não provou as suas alegações, baseando-se em meras conjecturas e suposições, presumindo que o simples fato das empresas controladas localizarem-se em paraíso fiscal implica seu uso para fins clandestinos. Adita que tal conclusão é ilegal, na medida em que a instalação de empresa em paraíso fiscal não significa seu uso ilegítimo, principalmente quando a empresa observa todas as regras de preços de transferência e tributação dos lucros auferidos pelas suas controladas no exterior.

Adiante, a Recorrente, reafirmando que as empresas MIC e ILMOT foram criadas em virtude de propósito negocial legítimo e apresentando uma síntese do modelo empregado por ela em suas exportações, renova os argumentos trazidos em sede de impugnação. Nessa linha, sustenta (em apertada síntese):

- que o crédito tributário encontra-se fulminado pela decadência, ao contrário do que sustentou a decisão recorrida; que não se trata de fraude, dolo ou simulação, devendo-se aplicar, por conseguinte, o prazo decadencial do art. 150, parágrafo 4º do Código Tributário Nacional; que mesmo que se possa entender tratar de simulação, ainda assim se verifica a extinção do crédito pela decadência, haja vista que, segundo entendimento da Câmara Superior de Recursos Fiscais, a contagem do prazo nesses casos, inicia-se a partir da entrega da declaração (junho de 2000) e não no exercício seguinte (2001);

- que não cabe à Fiscalização a emissão de qualquer juízo de valor acerca do modelo negocial e estrutura comercial adotada por ela (segundo a Recorrente, o que importa à Fiscalização é verificar se essa estrutura comercial adotada realmente foi posta em prática e realizada, isto é, se as vendas para as empresas MIC e ILMOT realmente ocorreram e se as vendas dessas empresas para os clientes finais também foram efetivas);



- que a decisão recorrida buscou apegar-se em divergências nos documentos apresentados, de forma isolada – tais como pequenos “mistifórios” nas DDE’s, nos endereços, nas faturas – decorrentes, por vezes, da própria exigência burocrática do nosso país – ignorando, propositalmente, o cenário global das operações realizadas dentro de um contexto negocial;

- que reputa necessário repetir que a autoridade julgadora de primeira instância não despende uma linha sequer sobre a farta documentação apresentada referente à liquidação financeira das operações de compra e venda, relacionamento comercial e todo o conjunto fático-probatório inerente a toda a operação (afirma que juntou extratos bancários, planilhas, cartas de crédito, assistência técnica, dentre outros documentos, que comprovam que houve o ingresso e a saída de recursos, riscos comerciais e financeiros assumidos pelas empresas MIC e ILMOT, relacionamentos comerciais mantidos por representantes das empresas no exterior, que representam indícios da ocorrência efetiva das operações);

- que na simulação há a disparidade entre a vontade interna e aquela declarada pelas partes e visa lesar terceiros ou a lei, mas, no caso dela, isso não se verifica, pois há perfeita compatibilidade entre a forma e o conteúdo, isto é, entre aquilo que foi declarado e aquilo efetivamente querido e realizado pelas partes;

- que a vontade pretendida pelas partes foi, de fato, a realização de operações de compra e venda a fim de consubstanciar as empresas MIC e ILMOT como mecanismos de projeção das vendas no cenário internacional, como instrumento de estratégia comercial e não para sonegação fiscal;

- que a existência física das empresas MIC e ILMOT é comprovada mediante a juntada de CERTIDÃO DE NOTÁRIO, a qual atesta a existência de fato e de direito dessas sociedades;

- que o fato das empresas estarem constituídas em paraísos fiscais (ressalva que o Uruguai não é considerado como tal) não autoriza a conclusão de inexistência fática das operações;

- que ela submeteu os resultados apurados à tributação, em conformidade com a legislação, isto é, todas as operações foram submetidas às regras brasileiras de incidência tributária do imposto sob a renda, o que só reforça sua afirmação de inexistência de qualquer sonegação ou evasão ilícita;

- que são absurdas as afirmações da autoridade de primeira instância ao afirmar que não foram cumpridas as orientações da IN 213/2002, visto que as suas disposições não são aplicáveis para o caso concreto, cujos fatos geradores se reportam ao ano de 1999, anteriores, portanto, à publicação do referido ato (adita que a tributação pelos preços de transferência foi atestada por auditoria fiscal da Receita Federal de Chuí);

- que a Fiscalização não pode presumir (sem provas) que empresas vinculadas e paraísos fiscais são sinônimos da utilização de simulação, especialmente quando quaisquer diminuições da carga tributária advinda de tais circunstâncias favorecidas são supridas pelo ajuste dos preços de transferência e pela submissão dos resultados auferidos por essas empresas às regras de tributação de lucros no exterior existentes à época;



- que a conclusão da autoridade recorrida no sentido de que as operações foram executadas pela própria Marcopolo não pode passar despercebida, eis que a referida autoridade não comprova, seja mediante provas, seja mediante indícios, tal afirmação;

- que é necessário consignar que os efeitos decorrentes da personalidade jurídica não podem ser desconsiderados por meras alegações ou constatações de um quadro reduzido de funcionários ou de uma enxuta estrutura administrativa terceirizada;

- que empresas que se dedicam à atividade industrial, pressupõem a existência de meios de produção e força laboral intensiva, enquanto que pessoas jurídicas que se dedicam à atividades administrativas, prestação de serviços intelectuais e especializados e atividades financeiras, não necessitam de uma complexa estrutura operacional;

- que acostou inúmeros documentos, tais como ações judiciais em nome da MIC, contratos de reconhecimento e assunção de dívidas, contratos de financiamento, os quais não apenas evidenciam a presença e atuação da MIC no exterior, mas também demonstra que a entidade é reconhecida e responde a terceiros como uma entidade de fato e de direito, sujeita a obrigações;

- que pessoa jurídica apenas existe enquanto ficção jurídica, por decorrência de lei (afirma, contestando a terminologia empregada pela Fiscalização, que a existência de fato é característica exclusiva das pessoas naturais, que diferentemente das pessoas jurídicas, podem agir e praticar atos no mundo fenomênico);

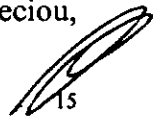
- que a autoridade de primeira instância, apesar de afirmar a todo momento que foram os funcionários dela os executores, não consegue provar que as operações não foram executadas por pessoas que não funcionários da MIC e da ILMOT;

- que não é demais repisar que as vendas no exterior são executadas materialmente por meio da contratação de representantes comerciais pela MIC e pela ILMOT situados fisicamente em diversos países (México, Peru, Cuba, Chile, África do Sul, etc.), o que é feito em estrita conformidade com a legislação local estrangeira, pouco importando se tais representantes são empregados ou sub-contratados;

- que o que se constata é a insistência da autoridade de primeiro grau em “ocultar” todo o complexo fluxo financeiro e todo o conjunto fático-probatório das operações apresentado por ela;

- que, mais uma vez, passa à descrição das operações praticadas, cujos documentos já se encontram acostados aos autos: extratos bancários; cópias de recibos; cópia de tela do SISCOMEX, comprovando a efetiva e incontestável liquidação financeira entre a MIC e a ILMOT para a exportadora MARCOPOLLO S/A; extratos bancários das revendedoras MIC e a ILMOT, que demonstram tanto o pagamento de recursos dessas empresas a ela, pagamentos de comissões aos representantes comerciais da MIC e da ILMOT, como demonstram a venda dos produtos no exterior, fluxo de assistência técnica realizado pelos representantes comerciais da MIC/ILMOT, tomada de financiamentos, etc. (a Recorrente apresenta descrição das operações realizadas);

- que, para comprovação da materialidade das operações, as autoridades fiscais estranhamente se escusaram de reportar, bem como a autoridade recorrida sequer apreciou,



exemplo de venda juntada ao processo, cuja representatividade é substancial para análise do auto de infração;

- que, sem muito esforço de verificação do rol de documentos juntados, constata-se que, enquanto a empresa MIC vendeu cento e cinquenta carros para a empresa COMPANHIA URUGUAYA DE TRANSPORTES COLETIVOS S/A (C.U.T.C.S.A) em condições comerciais alongadas (90% do preço entre 360 dias até 720 dias), por outro lado, as condições acordadas entre ela e a MIC foram de pagamento direto no prazo de cento e oitenta dias do embarque das mercadorias (afirma que, com isso, fica evidente a efetiva comprovação do fato da MIC ter suportado o risco financeiro e comercial do descasamento entre as condições acordadas);

- que, no rol de documentos da operação CUTCSA, tem-se a comprovação mediante os descontos das respectivas letras cambiais que o ônus financeiro suportado pela MIC na operação relacionada às cento e quarenta e duas carrocerias representa a importância de US\$ 380.487,91 (afirma que esse custo financeiro se comprova tanto pela própria carta de crédito e demonstrativo anexado, como também pela verificação de extrato bancário do ING BANK juntado, em que comprova-se que o valor de 90% do preço pactuado entre a MIC e seu cliente CUTCSA – US\$ 3.563.064,00 foi efetivamente recebido, com o desconto de tarifa bancária de US\$ 100,00, totalizando, assim, US\$ 3.182.476,09, conforme crédito aprovado em extrato bancário);

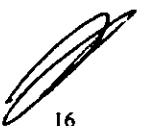
- que também restou comprovado o pagamento de comissão ao representante da empresa MIC no valor de US\$ 180.000,00, que comprovou-se mediante extrato bancário, em duas parcelas lançadas em 17/11/99 e 13/12/99;

- que é importante observar-se que tanto o custo financeiro por essa operação, como também a própria comissão paga, são custos indissociáveis dessa venda que não foram atribuídos à MIC pela Fiscalização, sendo que além dessas rubricas, também se deve considerar os demais custos relacionados à atividade da MIC e à própria venda, como assistência técnica, demais tarifas bancárias, além de todo o custo para a manutenção da empresa;

- que o modelo operacional adotado por ela não foi “inventado”, porquanto são comumente realizadas na seara comercial, como instrumento para escoar produtos, o que, no mínimo, aponta para um efetivo propósito negocial (aduz que não há nada de estranho no objeto do contrato e que a intromissão dela nos assuntos da distribuidora também é conduta usual, o que pode ser justificado, no caso em concreto, pelo apontamento do endereço da Marcopolo nas cartas da MIC/ILMOT ou no acompanhamento pela primeira nos processos de vendas e assistência técnica);

- que já se colacionou na impugnação as disposições legais da MP nº 2.158-35/01, bem como as decisões administrativas, que prevêem expressamente a compra e venda efetuada por conta e ordem, sem que haja a necessidade de trânsito físico da mercadoria pelo adquirente intermediário;

- que o procedimento adotado por ela é admitido pela própria legislação pátria nas chamadas operações *back to back*;



- que a Fiscalização jamais poderia desconsiderar os atos ou negócios jurídicos praticados, uma vez que a norma que instituiu tal poder, além de ter sido publicada em 2001, posteriormente, portanto, à ocorrência dos fatos geradores no caso em tela, nunca foi regulamentada por lei ordinária, sendo, por conseguinte, inaplicável;

- que no cálculo de apuração do crédito tributário não podem ser desconsiderados os custos e despesas incorridos (adita que é justamente em virtude do princípio da entidade que tais dispêndios devem ser considerados para deduzir o montante da receita tributada, não podendo a Fiscalização valer-se de dois pesos e duas medidas, pois, se na apuração da sua receita desconsiderou por completo o princípio da entidade, não pode querer valer-se de tal princípio para sustentar sua tese de impossibilidade de cômputo dos custos e despesas vinculados às operações autuadas);

- que reitera todas as suas alegações feitas na impugnação sobre a impossibilidade de se aplicar a multa de 150%, notadamente diante da ausência de evidente intuito de fraude.

A Recorrente trouxe aos autos, ainda, peça de defesa específica para a CSLL (fls. 5.875/5.937) e para o IRRF (fls. 6.206/6.276). Relativamente à CSLL, os argumentos são os mesmos apresentados no recurso para o IRPJ. No que tange ao IRRF, a Recorrente, contestando a decisão de primeira instância, traz, em apertada síntese, os seguintes argumentos:

- que os fundamentos do lançamento não se amoldam à hipótese de incidência do imposto;

- que os normativos que serviram de suporte para o lançamento tratam de pagamentos efetuados a beneficiários não identificados ou cuja causa não seja conhecida e, tratando a autuação de suposta omissão de receita, ou seja, de valores supostamente recebidos e não registrados, fica claro tratar-se de situações antagônicas;

- que, no presente caso, ela vendeu seus produtos às empresas MIC e ILMOT, recebendo as quantias correspondentes, e estas venderam os produtos para terceiros, recebendo desses terceiros a quantia correspondente, sendo que a diferença entre duas operações de compra e venda é atribuída à ela como suposta omissão de receitas, não existindo, dessa forma, qualquer pagamento realizado por ela às empresas MIC e ILMOT;

- que os fatos apresentam-se inconsistentes à capitulação do auto de infração, uma vez que não há em qualquer trecho da descrição do relatório fiscal que refute que as importações foram efetivamente pagas pela MIC e ILMOT;

- que, em igual sentido, é impossível a caracterização pela decisão recorrida a pagamentos em que *“não for comprovada a operação ou a sua causa”*, pois claramente caracterizada e comprovada a operação de exportação, como também a causa que lhe deu origem: saída de mercadorias do território nacional por negócio jurídico válido (contratos de compra e venda);

- que, relativamente ao cálculo do imposto, muito embora a autoridade julgadora afirme que não cabe às instâncias administrativas a análise da legalidade da IN 04/1980, a qual determina o reajustamento da base de cálculo do tributo, é certo que na execução da lei não

pode a autoridade administrativa aplicar mais do que a própria determinação ali contida (sustenta que a IN 04/80 extrapolou o disposto na Lei nº 8.981/95);

- que, se não bastasse a ilegalidade da Instrução Normativa SRF nº 04/80, a Fiscalização ainda utilizou incorretamente a fórmula de reajuste da base de cálculo (apresenta quadro demonstrativo).

Observe-se, também, que a Recorrente anexou às peças recursais da CSLL e do IRRF a mesma documentação juntada ao recurso do IRPJ.

A Recorrente requereu, ainda, a juntada de pareceres elaborados por RICARDO MARIZ DE OLIVEIRA; FÁBIO ULHOA COELHO; KPMG; TENDÊNCIAS CONSULTORIA INTEGRADA; EMÍLIO GARÓFALO FILHO e LUÍS EDUARDO SCHOUERI

É o Relatório.

Voto

Conselheiro WILSON FERNANDES GUINARÃES, Relator

Atendidos os requisitos de admissibilidade, conheço dos apelos.

Trata a lide das exigências de IRPJ e reflexos, formalizadas em decorrência da constatação de omissão de receitas, caracterizada por subfaturamento em documento fiscal. O imposto de renda retido na fonte está sendo exigido sob fundamento de que foram efetuados pagamentos sem causa ou cujas operações não foram comprovadas.

Passo, pois, a apreciar os recursos interpostos.

Recurso de Ofício

Diante da alegação de decadência trazida pela contribuinte, a autoridade de primeiro grau exonerou parcela do crédito tributário constituído. Nessa linha, consignou:

[...]

No caso do IRRF, a apuração do tributo é semanal. Os valores relativos a fatos geradores ocorridos em 1999 poderiam ser lançados ainda nesse período, salvo os da última semana (de 27 a 31/12/1999). Assim, somente os fatos geradores ocorridos em 28/12/1999 e 30/12/1999 estariam excluídos da decadência, pois, para eles, a contagem do prazo iniciou em 01/01/2001.

[...]

Sustentou também a contribuinte, em sede de impugnação, ter havido cômputo em duplicidade na apuração da base de cálculo. Quanto a isso, restou consignado no voto condutor da decisão de primeira instância:

[...]



A contribuinte também reclama que os valores da DDE 19908885855 foram considerados em duplicidade na formação da base de cálculo dos tributos lançados.

A fatura comercial nº 15980-01, relativa à venda de duas carrocerias da Marcopolo à Ilmot, em 22/12/1999, registra o valor de US\$ 84.800,00 (fls. 511/512); a fatura comercial nº 00477-01, relativa à revenda das mesmas mercadorias pela Ilmot, na mesma data, apresenta o valor de US\$ 106.800,00 (fls. 508/509). Portanto, a omissão de receitas a ser considerada na operação é de US\$ 21.200,00, e não US\$ 42.400,00, como consta ao pé da planilha da fl. 68 – valor que compôs os lançamentos. Isso resultará na redução de R\$ 37.909,84 nas bases de cálculo de IRPJ e CSLL e de R\$ 58.322,83 na base de cálculo do IRRF, relativa ao vencimento em 30/12/99.

[...]

Nota-se, assim, que a parcela exonerada do crédito tributário, motivadora do recurso que ora se aprecia, deriva de dois fatos: caducidade do direito e cômputo em duplicidade de valor integrante da base de cálculo.

No que tange à caducidade do direito de se lançar o imposto de renda retido na fonte, a parcela da exigência mantida pela autoridade de primeira instância deriva do entendimento de que, sendo a apuração do imposto, para ela, semanal, os fatos ocorridos na última semana de dezembro de 1999 só poderiam ser lançados no ano de 2000. Assim, considerado o termo inicial de decadência aplicado (primeiro dia do exercício seguinte aquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado), o lançamento poderia ser efetivado até 31 de dezembro de 2005.

Entretanto, em consonância com as disposições contidas no parágrafo segundo do art. 61 da Lei nº 8.981, de 1995, no caso de pagamento a beneficiário não identificado ou em que não for comprovada a operação ou a sua causa, o imposto de renda na fonte é considerado vencido no dia do pagamento da importância.

Nessa linha, entendo que os fatos geradores objeto de lançamento encontram-se, todos, alcançados pela decadência, vez que, no caso do imposto de renda devido exclusivamente na fonte aqui tratado, o lançamento, mesmo que se considere como termo inicial o estampado no inciso I do art. 173 do Código Tributário Nacional, só poderia ser efetivado até 31 de dezembro de 2004.

Relativamente ao cômputo em duplicidade de valor que integrou as bases de cálculo das exações, entendo que a exclusão procede, não merecendo reparo o decidido pela autoridade *a quo*.

Recurso Voluntário

Em sede de recurso voluntário, a contribuinte argumenta, primeiramente, que a autoridade julgadora de primeira instância não enfrentou em nenhum momento os argumentos e provas trazidas por ela sobre a legalidade do modelo operacional adotado por ela.



Com isso não posso concordar, vez que, como se observa dos excertos abaixo reproduzidos, a autoridade recorrida dispensou item exclusivo para tratar dos documentos aportados pela contribuinte.

2.4. Análise dos elementos probatórios

Ficará demonstrado, neste item, que as empresas Ilmot e MIC não realizaram esforços operacionais condizentes com tamanho volume e significação de importações e exportações, levando à conclusão de que tudo foi executado pela Marcopolo, através de seus próprios funcionários. A participação formal das empresas coligadas teve o intuito de simular.

A existência de direito das empresas MIC e Ilmot não é contestada sequer pela fiscalização. As provas trazidas aos autos confirmam a existência da personalidade jurídica das empresas estrangeiras e a capacidade de contrair direitos e obrigações: elas aparecem em demonstrativos contábeis da Marcopolo (fls. 993/1019), são beneficiárias de cartas de crédito (fls. 677/679, 1021/1022), firmam contratos (fls. 1033/1054, 1096/1158, 1226/1231 etc.), são titulares de contas bancárias (fls. 1159/1225, 1232/1313, 1317/1318 etc.), são parte em ação judicial (fls. 1345/1350), compram imóvel no exterior (fls. 1226/1231), efetuam pagamentos de por aquisições e despesas (fls. 1351/2053), obtêm linhas de crédito externas (1913, 1953, 1995 etc.) etc.

Apesar da existência jurídica das empresas, suas participações não restaram comprovadas, de fato, nas operações que geraram os autos de infração.

A documentação apresentada pela contribuinte nas fls. 1025/1029 não comprova que o financiamento BNDES-Exim Pós-embarque tenha sido firmado pela Ilmot com o Banco, como alega a impugnante. De outra forma, parece que tenha sido solicitado pela própria Marcopolo S/A, tendo o financiamento sido lastreado em cambiais sacadas contra a Ilmot e por ela aceitas (fls. 1029/1032). O risco da operação pode ter sido amparado sobre o nome "Marcopolo", já que não é padrão do BNDES aceitar garantias pessoais exclusivas de sacados em cambiais de exportação (conforme informações do sítio da instituição, na internet: www.bndes.gov.br).

Merece um questionamento lógico o argumento da contribuinte de que as offshore nos paraísos fiscais serviriam para alavancar financiamentos. Uma instituição financeira, para conceder crédito, procura adotar medidas de resguardo para retorno dos recursos. Por isso, a praxe é exigir garantias reais, fiduciárias ou seguro. A concessão de crédito sem garantias somente seria admissível quando a rentabilidade e a credibilidade proporcionada pelo cliente pudessem compensar o risco, ou ainda quando a operação contivesse risco reduzido, como é o caso do financiamento à exportação na fase pós-embarque com garantias do importador, visando ao alongamento do prazo para pagamento (normalmente bancárias: carta de crédito, aval e fiança).



Enfocando-se a questão exclusivamente no campo do conceito do financiado, a quem seria mais garantido oferecer um crédito: a uma empresa offshore situada nas Ilhas Virgens Britânicas ou a uma das maiores exportadoras brasileiras de ônibus, com produtos conceituados, com estabilidade nos negócios, com patrimônio e parques industriais consolidados, com situação econômico-financeira favorável e com ações comercializáveis em bolsa? É claro que seria a esta última. O crédito à offshore provavelmente dependeria do cumprimento de exigências, como o aval da líder do grupo ou, até mesmo, depósito em dinheiro.

As provas juntadas pela contribuinte não asseguram que as linhas de crédito para financiamento das exportações sejam sempre captadas através das empresas ligadas do exterior, ou com o risco operacional delas. É o caso de operações do BNDES supostamente contratadas pela Marcopolo (fls. 1804, 1853 etc.: "BNDES Marcopolo"), de linha de crédito obtida do B.E.A.L, que pode ter sido amparada em garantia da Marcopolo junto à agência do mesmo banco, em São Paulo (o que é comum na modalidade de operação – fls. 1978, 2050 etc.), e de linha de crédito captada pela própria Marcopolo junto a banqueiro português, de Funchal (Ilha da Madeira) (fls. 1564/1567).

O litígio se assenta, no entanto, na eficácia fiscal de operações em que as offshores participam como importadoras da Marcopolo.

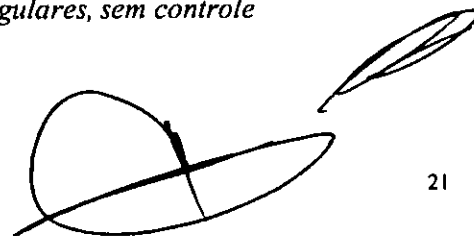
A receita da Marcopolo seria maior se os importadores efetivos das mercadorias lhe pagassem os preços que arcaram com a compra dos produtos. A intermediação das offshores produz prejuízos ao fisco nacional, já que reduz as bases de cálculo do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro. Assim, vê-se a presença do pressuposto (motivo, causa) para a simulação.

As legislações relativas a preços de transferência e tributação em bases mundiais teriam por objeto reduzir o prejuízo fiscal, valendo-se de menor ônus probatório, principalmente pela dificuldade em obter documentação sobre empresas e operações em paraísos fiscais; já a simulação exige um esforço maior – caminho que a DRF Caxias do Sul resolveu trilhar.

[...]

A relação entre as partes contratantes, Marcopolo e MIC ou Ilmot, produz uma combinação favorável à hipótese de simulação. É claro que, como diz a impugnante, não há lei que impeça a realização de operações de compra e venda entre pessoas ligadas; todavia, não se está analisando o caso dentro do plano da validade, mas no plano da eficácia perante o direito tributário. A comunhão de interesses entre as empresas – principalmente porque as estrangeiras foram criadas para benefício da própria Marcopolo (essa alegação está evidente na impugnação) – pode constituir indício condutor à presunção de simulação. Agrega-se o fato de as offshores estarem estabelecidas em paraíso fiscal, ambiente propício a operações irregulares, sem controle e simulatórias

[...]



(GRIFOS NOSSOS)

Afirma a Recorrente que a autoridade julgadora não provou as suas alegações, baseando-se em meras conjecturas e suposições e presumindo que o simples fato das empresas controladas localizarem-se em paraíso fiscal implica seu uso para fins clandestinos. Adita que tal conclusão é ilegal, na medida em que a instalação de empresa em paraíso fiscal não significa seu uso ilegítimo, principalmente quando a empresa observa todas as regras de preços de transferência e tributação dos lucros auferidos pelas suas controladas no exterior.

No que diz respeito a tal argumentação, o que se observa é que, diferentemente do alegado pela contribuinte, a decisão exarada pela autoridade *a quo* baseou-se nos elementos reunidos nos autos pela autoridade fiscal.

Passemos, então, a análise de tais elementos.

Em conformidade com o Relatório de Auditoria Tributária, fls. 19/55, a conclusão da autoridade fiscal, corroborada pela autoridade julgadora de primeira instância, de que a Recorrente teria simulado operações de exportações com pessoas ligadas com o intuito de reduzir a incidência tributária sobre os respectivos resultados, foi lastreada nas seguintes constatações:

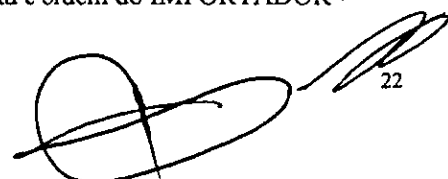
1. as empresas supostamente importadoras dos produtos da Recorrente, são suas controladas e encontram-se sediadas, uma, nas Ilhas Virgens Britânicas (paraíso fiscal), e outra, no Uruguai, país que concentra um número substancial de *Off-Shores*;

2. os produtos, supostamente importados pelas pessoas ligadas à Recorrente, não tiveram trânsito físico pelos locais de sede das primeiras importadoras, tendo sido remetidos diretamente para o importador final;

3. as exportações promovidas pela Recorrente foram amparadas no Protocolo ICMS nº 10/94, abaixo reproduzido. Esclareceu a autoridade fiscal que as expressões “em trânsito” e “por conta e ordem”, contidas na cláusula primeira do referido Protocolo, significam que o documento fiscal de venda do chassi é emitido em nome do comprador, sendo este (o chassi) remetido fisicamente para a indústria de carrocerias (a Recorrente), visando à montagem do ônibus, que será remetido diretamente ao comprador ou importador final acompanhado de nota fiscal de remessa da indústria de carroceria. Verificou-se, entretanto, que as notas fiscais do fabricante do chassi foram emitidas para importador intermediário, que não representa o comprador final (a título de exemplo, a Fiscalização colaciona o documento de fls. 189);

4. constatou-se que, analisando-se a cláusula quinta¹ do Protocolo em questão, os importadores da Recorrente (MIC ou ILMOT) são diferentes do importador do fabricante do chassi (documentos de fls. 186/187, como exemplos), surgindo, em dissonância com o Protocolo, outras pessoas jurídicas na qualidade de importadores intervenientes (MIC ou ILMOT) como intermediárias da Recorrente, e outra intermediária do fabricante do chassi. Contudo, na Nota Fiscal de REMESSA PARA EXPORTAÇÃO (emitida para acompanhar o ônibus até o embarque juntamente com as Notas Fiscais relativas ao chassi e à carroceria, em

¹ A referida cláusula estabelece que a indústria de carrocerias deve indicar na Nota Fiscal relativa à exportação da carroceria a expressão: " Fabricação e Acoplamento no Chassi nº (...) por conta e ordem do IMPORTADOR - Protocolo ICMS 10/94



22

conformidade com o disposto no item 2 da citada cláusula quinta do Protocolo) o estabelecimento importador não é o da empresa intermediária (MIC ou ILMOT), tampouco o do importador do chassi, mas, sim, o do comprador ou importador final (documento às fls. 185, a título de exemplo);

PROTOCOLO ICMS 10/94

Publicado no DOU de 08.07.94.

Institui regime especial para estabelecer disciplina relacionada com a exportação de chassi de ônibus, com trânsito pela indústria de carroceria.

Os Estados do Paraná, Rio Grande do Sul, Rio de Janeiro, Santa Catarina e São Paulo, neste ato representados pelos seus Secretários de Fazenda, Economia ou Finanças, tendo em vista o disposto no artigo 199 do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966), resolvem celebrar o seguinte

PROTOCOLO

Cláusula primeira Na exportação de chassi de ônibus e de micro-ônibus, fica o respectivo estabelecimento fabricante autorizado a remetê-lo, em trânsito, por conta e ordem do importador, diretamente para a indústria de carroceria localizada no território de um dos Estados signatários, para fins de montagem e acoplamento, desde que:

I - haja Registros de Exportação separados para o chassi e para a carroceria, classificados nos códigos 8706.00.0100 e 8707.90.0200, respectivamente, da Nomenclatura Brasileira de Mercadorias - Sistema Harmonizado - NBM/SH, embora a efetiva exportação de ônibus ou micro-ônibus;

II - a exportação do ônibus ou do micro-ônibus ocorra no prazo de 120 (cento e vinte) dias, contados da data da saída do chassi do seu estabelecimento fabricante;

III - o estabelecimento fabricante de carroceria obtenha credenciamento junto ao fisco da unidade federada onde estiver localizado o remetente do chassi;

IV - a saída do ônibus ou micro-ônibus do estabelecimento fabricante de carroceria seja com destino ao exterior;

V - sejam observadas as normas estabelecidas neste protocolo.

§ 1º O imposto correspondente ao chassi tornar-se-á devido e será recolhido pelo seu estabelecimento fabricante, com correção monetária e acréscimos legais, em qualquer das seguintes situações:

- 1. pelo não atendimento das condições estabelecidas nesta cláusula;*
- 2. em razão de perecimento ou desaparecimento do chassi;*
- 3. pelo transcurso do prazo previsto no inciso II.*



§ 2º Elide a obrigação prevista no parágrafo anterior, o pagamento efetuado pelo fabricante da carroceria em favor do Estado em que estiver localizado o estabelecimento fabricante do chassi.

§ 3º É facultada a exigência de credenciamento:

- 1. do estabelecimento fabricante de carroceria, também pelo fisco da unidade federada de sua localização;*
- 2. do estabelecimento fabricante de chassi, pelos fiscos envolvidos na operação.*

§ 4º O prazo previsto no inciso II poderá ser prorrogado, a critério do fisco, uma única vez, por período não superior àquele.

Cláusula segunda Para a obtenção do credenciamento previsto no inciso III da cláusula anterior, que poderá ser mediante regime especial, o pedido obedecerá à forma e condições estabelecidas pelo fisco concedente.

Parágrafo único. O credenciamento somente será concedido se a empresa credenciada assumir:

- 1. a responsabilidade solidária pelo recolhimento dos débitos fiscais, se não forem satisfeitas as condições previstas na cláusula anterior;*
- 2. a obrigação de comprovar, em relação a cada estabelecimento fabricante de chassi, que os ônibus ou micro-ônibus foram efetivamente exportados.*

Cláusula terceira O Estabelecimento fabricante de chassi fica dispensado da obrigação prevista no § 1º da cláusula primeira, se o pagamento do débito fiscal for efetuado pelo fabricante da carroceria.

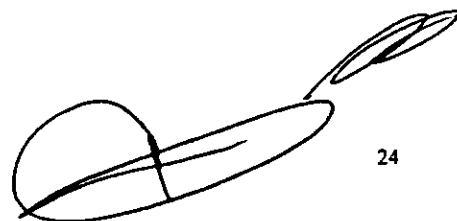
Cláusula quarta O estabelecimento fabricante do chassi o remeterá ao fabricante de carroceria com a própria Nota Fiscal emitida para a exportação, que além dos demais requisitos, conterà:

I - identificação detalhada do local da entrega do chassi, com o nome da empresa, inscrições, estadual e no C.G.C., e endereço do estabelecimento fabricante da carroceria;

II - a expressão "Remessa para Montagem e Acoplamento da Carroceria - Protocolo ICMS/94".

§ 1º Se houver algum dado desconhecido que deva ser indicado no documento fiscal, para a remessa do chassi ao fabricante de carroceria, poderá ser emitida Nota Fiscal de simples remessa, em substituição à prevista no "caput", que conterà, além dos demais requisitos:

- 1. as indicações previstas nos incisos I e II;*
- 2. como natureza da operação, a expressão "Antecedente à exportação".*



§ 2º Por ocasião da efetiva exportação, será emitida a Nota Fiscal prevista no "caput", que conterà, além dos demais requisitos:

- 1. a indicação de que o chassi sairá do estabelecimento fabricante de carroceria, com a identificação prevista no inciso I;*
- 2. os dados identificativos da Nota Fiscal emitida nos termos do parágrafo anterior.*

§ 3º O estabelecimento fabricante da carroceria lançará a Nota Fiscal que acompanhou o chassi apenas nas colunas "Documento Fiscal" e "Observações", nesta anotando a ocorrência.

Cláusula quinta O estabelecimento fabricante da carroceria deverá:

I - indicar na Nota Fiscal relativa à exportação da carroceria:

- a) a expressão "Fabricação e Acoplamento no Chassi nºpor Conta e Ordem do Importador - Protocolo ICMS .../94";*
- b) identificação da Nota Fiscal prevista no "caput" da cláusula anterior e do respectivo emitente;*

II - emitir Nota Fiscal, indicando como natureza da operação "Remessa para Exportação", para acompanhar o ônibus ou o micro-ônibus até o local do embarque, juntamente com as Notas Fiscais relativas ao chassi e à carroceria, da qual constarão, além dos demais requisitos:

- a) identificação da Nota Fiscal prevista no "caput" da cláusula anterior e do seu emitente;*
- b) identificação da Nota Fiscal relativa à carroceria;*
- c) a expressão "Procedimento Autorizado pelo Protocolo ICMS .../94".*

Cláusula sexta O estabelecimento fabricante do chassi remeterá até o dia 10 (dez) de cada mês, aos fiscos das unidades federadas envolvidas, relação contendo, no mínimo:

I - número e data da Nota Fiscal;

II - quantidade e identificação do chassi;

III - identificação do importador;

IV - identificação do estabelecimento fabricante da carroceria.

Parágrafo único. Poderá a unidade federada interessada exigir que as informações previstas nesta cláusula sejam prestadas por outro meio.

Cláusula sétima Este Protocolo entra em vigor na data de sua publicação no Diário Oficial da União.

Brasília, DF, 30 de junho de 1994.



5. a totalidade dos documentos das *tradings*, MIC e ILMOT, tais como faturas e Certificados de Origem, são emitidos em Caxias do Sul e assinados por funcionários registrados na Recorrente (fls. 715/729);

6. as procurações (fls. 131) para que os referidos funcionários assinassem pelas pessoas ligadas (MIC e ILMOT), foram assinadas pelos diretores da Recorrente;

7. as procurações referenciadas no item anterior, renovadas anualmente e indicativas de plena intervenção dos funcionários da Recorrente nas operações de exportação, outorgaram os seguintes poderes, *verbis*:

[...]

Para o fim especial de que os OUTORGADOS, em nome das outorgantes, SEMPRE EM CONJUNTO DE DOIS, praticarem os seguintes atos: assinar Faturas Comerciais, Packing List, Certificados de Origem e Cartas Remessa; e, Emitir e endossar Saques Cambiais e Letras de Câmbio.

8. os funcionários signatários dos documentos em referência são registrados na Recorrente e nada recebem a título de remuneração por serviços prestados à MIC ou à ILMOT, conforme documentos de fls. 692/714;

9. os DUA'S (DOCUMENTO ÚNICO ADUANERO) de nºs 157.730 e 159.577 (fls. 83/101), vinculados à DDE's relacionadas pela Fiscalização, confirmam o valor real de venda de vinte e seis ônibus (carroceria e chassi) para a COMPANHIA URUGUAI DE TRANSPORTES COLETIVOS, sendo que tal valor é exatamente igual ao montante das faturas comerciais de venda emitidas pelas empresas intermediárias;

10. intimada a prestar esclarecimentos acerca da diferença de valor existente entre as faturas por ela emitidas e as emitidas por suas controladas (MIC e ILMOT), conforme Termo de Intimação de fls. 153/154, a Recorrente prestou esclarecimentos considerados não satisfatórios por parte da Fiscalização (abaixo reproduzidos) que redundaram na requisição de prova documental (contratos de prestação de serviços e outros documentos vinculados a custos incorridos por parte da MIC), que mais uma vez não foi apresentada (a Recorrente limitou-se a apresentar, o que, segundo ela, seriam os únicos documentos que dispunha, quais sejam, cópias das Demonstrações Financeiras da empresa);

[...]

por razões negociais (internacionalização do grupo Marcopolo, necessidade de conquista de novos mercados consumidores, exigência de clientes, dentre outros motivos), a empresa Marcopolo S/A possui investimentos diretos ou indiretos, por meio de participação no capital de outras empresas, no Brasil e também no exterior, como a empresa Marcopolo International Corporation – MIC, que tem como objetivo incrementar suas atividades pelo mundo;

a divergência entre os valores, em moeda estrangeira, verificada nas faturas comerciais, decorre da distinta natureza de cada uma das operações a que se referem as faturas, a primeira se refere a venda por estabelecimento industrial a revendedor, e a segunda se refere à revenda;



há que se considerar ainda que a Marcopolo International Corporation – MIC é uma pessoa distinta que incorre em custos para a realização de sua atividade, como: prestadores de serviços, vendedores, tributos, tarifas, gastos com assistência técnica, participações em feiras e demais custos das diversas e variadas operações.

11. a análise das justificativas apresentadas pela Recorrente, bem como da documentação aportada aos autos, promovida pela autoridade fiscal, revela aspectos que merecem transcrição.

...

a) a primeira explicação (conquista de novos mercados) é o maior indicativo de falta de propósito negocial, porquanto se torna inaceitável a escolha, por parte da Marcopolo S/A, da forma mais onerosa e complexa, para buscar a abertura de mercados, posto que o valor consignado nas Faturas das empresas “intermediárias” (MIC ou ILMOT) é significativamente superior ao registrado nas escritas fiscal e contábil da Marcopolo S/A; ainda que Uruguai, Paraguai, Chile e outros países relacionados na Planilha entregue pelo contribuinte (fls. 69/78) possam ser caracterizados como “novos mercados consumidores”. Na realidade, toda a documentação emitida em nome das empresas intermediárias – “tradings” (MIC ou ILMOT) é confeccionada e assinada em Caxias do Sul/RS, por funcionários contratados pela Marcopolo S/A, conforme já havíamos afirmado. Isso comprova que toda operacionalização das transações comerciais com o exterior é disponibilizada pela já excepcional estrutura que o contribuinte sob auditoria possui. O mais curioso é que “a abertura desses novos mercados” ainda hoje vem ocorrendo por intermédio de empresas off shores, como Kemplive e Kilvert, consoante documentos apensados às fls. 102 a 131 dos autos, sob a mesma forma de operacionalização: procuração dada a funcionários da Marcopolo S/A; emissão de Faturas Comerciais em nome da Kemplive ou Kilvert assinadas por esses funcionários, emissão de Certificados de Origem assinados por esses mesmos funcionários;

b) quanto à natureza distinta das empresas intervenientes nos processos de exportação alegada pela contribuinte, verifica-se, na realidade, que as operações comerciais, objeto da presente auditoria, foram realizadas pela Marcopolo S/A, na condição exclusiva de fabricante e vendedora das carrocerias dos ônibus exportados; sem intermediação, por conseguinte;

c) com relação ao argumento apresentado pelo contribuinte relativo à incorreção de custos e despesas na empresa MIC, o mesmo limitou-se a apresentar fotocópias de demonstrações financeiras; deixando, portanto, de apresentar documentos (contratos, correspondências em papel ou eletrônicas, faturas, documentos de despesas, etc...), os quais poderiam vir a comprovar reais custos relativos à intermediação, que, aliás, não passou de “troca de documentos comerciais”, a qual foi efetuada no município de Caxias do Sul/RS, domicílio da Marcopolo S/A;

d) o parecer de auditores independentes apresentado, anexo às demonstrações financeiras da MIC, deixa claro que foi elaborado em

Porto Alegre/RS, em 16/02/2000, e entregue à diretoria da Marcopolo S/A em Caxias do Sul/RS.

12. a Recorrente foi reiteradamente intimada (fls. 666, 667/669 e 670) a apresentar documentos de despesa (folha de pagamento, comissões de vendas, serviços de telecomunicação, energia elétrica e outros), bem como documentos da área comercial relacionados com pedidos, contatos ou correspondências trocadas entre os importadores finais e MIC ou ILMOT ou entre os importadores finais e Marcopolo S/A, ou, ainda, entre MIC ou ILMOT e Marcopolo S/A. Em resposta, apresentou:

a) com relação à MIC (fls. 672/688) – demonstrativo da remuneração paga aos administradores; certificado de existência e regularidade da empresa; “*cotizacion de carros com pedido y precio actual*” e carta de crédito remetidos por cliente para a empresa. Esclareceu, ainda, que dada a exigüidade do prazo, a apresentação de documentação adicional demandaria prazo suplementar. Posteriormente, informou que, no que dizia respeito às despesas com energia elétrica e telecomunicação, tais gastos não haviam sido suportados pela MIC, mas, sim, por seus Representantes Comerciais;

b) com relação à ILMOT (fls. 668) – a Recorrente esclareceu, de início, não ser possível apresentar a documentação, vez que sua guarda era feita por escritório estabelecido no próprio país-sede da empresa, requerendo, em razão disso, prazo suplementar. Posteriormente, informou que, da mesma forma que a MIC, a ILMOT não suportara os gastos com energia elétrica e telecomunicações, isto teria sido feito pelos seus Representantes Comerciais; apresentou cópia da fatura nº 6.837, datada de 24 de abril de 2000 (PERÍODO NÃO ALCANÇADO PELA AÇÃO FISCAL ORA APRECIADA), de CONSADI ASOCIADOS ASESORAMIENTO EMPRESARIAL; cópia do recibo nº 8.036, da mesma assessoria e cópia da DECLARACION JURADA DE IMPUESTO A LAS SOCIEDADES FINANCIERAS DE INVERSION, série E nº 506.961. Requereu, ainda, prazo suplementar para prestar informações adicionais, alegando, mais uma vez, que a guarda da documentação era feita por escritório estabelecido no próprio país-sede da empresa.

13. a maior parte da documentação apresentada pela Recorrente foi redigida em língua estrangeira, o que a torna, nos exatos termos do art. 224 da Carta Civil brasileira, sem efeitos legais;

14. não obstante o disposto no item precedente, a Fiscalização, apreciando a documentação aportada pela Recorrente, esclareceu:

a) que o Demonstrativo da Remuneração Paga aos Administradores (fls. 673/674), além de só enumerar valores em dólares que supostamente teriam sido transferidos aos senhores PAULO BELLINI, RAUL TESSARI, JOSÉ MARTINS e WALTER PINTO, veio desacompanhado de qualquer elemento indicativo da causa dos supostos pagamentos e não foram informados nas respectivas declarações de rendimentos relativas ao ano-calendário de 1999 (fls. 756/759); ademais, diante dessa documentação, reafirma-se que os funcionários da Recorrente que prestaram serviços às empresas MIC e ILMOT não receberam qualquer remuneração, conforme declarações de rendimentos de fls. 729/755;

b) que o CERTIFICADO DE EXISTÊNCIA E REGULARIDADE DA MARCOPOLO INTERNATIONAL CORPORATION (fls. 675/676) pode, no máximo, comprovar a existência de direito da empresa, mas, não, a efetiva intermediação nas

exportações da Recorrente, representando, ao que tudo indica, uma espécie de certidão, semelhante à expedida pelas Juntas Comerciais do Brasil, sem qualquer relação com a comprovação do exercício, de fato, da atividade empresarial;

c) que o documento COTIZACION DE CARROS COM PEDIDO Y PRECIO ACTUAL (fls. 680/687) não registra, extrinsecamente, qualquer contato ou relacionamento entre a MIC e o comprador final;

d) que a CARTA DE CRÉDITO (fls. 677/679), que teria sido remetida pelo cliente da MIC, além de não se referir aos fatos apontados no ano-calendário de 1999 (embarque teria se dado em 10 de dezembro de 1998), revela planejamento evidente, de mera aparência, vez que, tendo ocorrido emissão de Fatura Comercial e fechamento de câmbio em nome da MIC, em nome dela deveria estar a carta de crédito (como credor);

e) a inexistência de comprovantes relativos a gastos com energia elétrica e telecomunicações corroboram a conclusão de que as empresas MIC e ILMOT efetivamente não intermediaram as operações de exportação da Recorrente;

f) os documentos relativos à ILMOT (cópia da fatura nº 6.837, datada de 24 de abril de 2000, de CONSADI ASOCIADOS ASESORAMIENTO EMPRESARIAL; cópia do recibo nº 8.036, da mesma assessoria e cópia da DECLARACION JURADA DE IMPUESTO A LAS SOCIEDADES FINANCIERAS DE INVERSION, série E nº 506.961) são inócuos, vez que não apresentam relação de causalidade com a intermediação das exportações, sendo que os de fls. 689/690 sequer se referem a período abrangido pela auditoria;

15. o banco de dados da FEDERAÇÃO DAS INDÚSTRIAS DO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL (FIERGS) registra, embora as Faturas Comerciais consignem as empresas intermediárias MIC e ILMOT, sempre como “exportador” a Recorrente (extratos às fls. 132/143);

16. a emissão das Faturas Comerciais em nome da MARCOPOLLO S/A e das supostas intermediárias (MIC ou ILMOT) é realizada pelo mesmo sistema de processamento eletrônico de dados, emissão essa feita no estabelecimento da Recorrente, em Caxias do Sul, Rio Grande do Sul, pelos funcionários da MARCOPOLLO S/A;

17. as DUA's nºs 157.730 e 159.577 e anexos (fls. 83/101) registram, como exportador, a empresa MIC (fls. 83/93), estabelecida nas Ilhas Virgens; relacionam Faturas Comerciais emitidas em nome da MIC (fls. 87/96), porém, o domicílio da MIC, consignado no quadro DADOS GENERALES (fls. 83/93) é o bairro Ana Rech RS 230, endereço da Recorrente, e, ainda, o lugar descrito para entrega das Fatura (fls. 87, 91, 96 e 100), relativo às datas de fechamento consignadas nos anexos (ao lado das faturas mencionadas), é Caxias do Sul.

Nota-se, assim, que, diferentemente do sustentado pela Recorrente, os elementos trazidos pela Fiscalização não se limitam ao fato das empresas controladas estarem localizadas em paraísos fiscais. Não encontra respaldo nos autos, também, a argumentação de que a acusação fiscal esteja suportada em meras conjecturas e suposições.

Afirma a Recorrente que o crédito tributário encontra-se fulminado pela decadência, ao contrário do que sustentou a decisão recorrida, vez que, não se tratando de

fraude, dolo ou simulação, o prazo decadencial a ser aplicado é o do art. 150, parágrafo 4º do Código Tributário Nacional. Adita que, mesmo que se possa entender tratar de simulação, ainda assim se verifica a extinção do crédito pela decadência, haja vista que, segundo entendimento da Câmara Superior de Recursos Fiscais, a contagem do prazo nesses casos, inicia-se a partir da entrega da declaração (junho de 2000) e não no exercício seguinte (2001).

A questão da decadência, para que possa ser apreciada, requer, a meu ver, análise quanto ao mérito da questão posta em discussão, vez que, decidido pela prática de ato simulado, a decorrência lógica é que os fatos apurados se amoldam às disposições da Lei nº 4.502, de 1964, sendo procedente a aplicação da multa qualificada (nos termos do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996) e, também, a aplicação das disposições contidas no inciso I do art. 173 do Código Tributário Nacional no que tange à decadência, pois, com a devida permissão, tratando-se de fatos apurados a partir do momento em que a declaração apresentada pelo contribuinte representa mera prestação de informações (DIPJ), não há que se falar em aplicação do disposto no parágrafo único do artigo em referência.

Nessa linha, releva apreciar os demais argumentos trazidos pela contribuinte em sede de recurso voluntário.

Nesse sentido, afirma a Recorrente que não cabe à Fiscalização a emissão de qualquer juízo de valor acerca do modelo negocial e estrutura comercial adotada por ela (segundo afirma, o que importa à Fiscalização é verificar se essa estrutura comercial adotada realmente foi posta em prática e realizada, isto é, se as vendas para as empresas MIC e ILMOT realmente ocorreram e se as vendas dessas empresas para os clientes finais também foram efetivas). Em que pese a variação de argumentos, a defesa da Recorrente está centrada, basicamente, na alegação de existência das empresas controladas (MIC e ILMOT) e na de que, efetivamente, foram para elas que, primeiro, seus produtos foram exportados.

Creio que seja essa, efetivamente, a linha que deva ser adotada, isto é, em primeiro lugar, não cabe, realmente, à autoridade administrativa imiscuir-se nos planejamentos adotados pelo contribuinte para realizar seu objeto social. Cabe, sim, verificar (em total consonância com o afirmado pela Recorrente): a) se a atividade declarada pelo contribuinte efetivamente foi realizada; e b) se tal atividade, uma vez provada a sua inexistência, revela mecanismo criado com o intuito de provocar danos ao erário.

Cabe ressaltar, também, que, como foi reiteradamente afirmado tanto pela autoridade fiscal responsável pelo feito como pela a julgadora de primeira instância, no caso vertente, não se encontra em discussão a existência ou não das empresas controladas pela Recorrente (MIC e ILMOT), mas, sim, se tais empresas efetivamente promoveram a revenda, no exterior, de produtos adquiridos de sua controladora no Brasil (a Recorrente).

Como se viu, diferente do reiteradamente sustentado pela Recorrente, a acusação fiscal repousou em um conjunto de indícios que se mostrou, aos olhos das autoridades fiscal e julgadora de primeira instância, suficiente à conclusão de que as empresas ILMOT e MIC não importaram produtos da Recorrente, resultando daí a simulação de atos consignada na peça acusatória.

Importa, portanto, verificar o conteúdo das provas aportadas aos autos pela fiscalizada para, a partir do confronto com as trazidas pela autoridade fiscal, concluir pela existência ou não de atos simulados.



Nesse diapasão, foi a seguinte a documentação anexada pela Recorrente em suas peças de defesa:

IMPUGNAÇÃO (fls. 772/821 – IRPJ)

Fls. 1.020/1.024 – Carta de crédito concedida à MIC pelo Banco De La Republica Oriental Del Uruguay – em língua alienígena (sem valor legal, portanto);

Fls. 1.025/1.032 - Pedido de Liberação / Programa BNDES-exim Pós-embarque (em nome da MARCOPOLLO S/A) e alguns documentos em inglês. Para a Recorrente, a referida documentação representa ACORDO DE FINANCIAMENTO FIRMADO ENTRE A ILMOT e o BNDES, contudo, tal documento, por si só, não permite criar relação direta com as operações de exportação;

Fls. 1.033/1.054 – A Recorrente denomina “Contratos de Representantes Comerciais”. Contudo, o que se observa é que foi juntado uma cópia de um denominado CONTRATO DE AGENCIAMENTO COMERCIAL E OUTRAS AVENÇAS entre ela e a empresa MARCOPOLLO INTERNATIONAL CORPORATION (MIC), datado de 02 de janeiro de 1995, em que esta assume o papel de AGENTE COMERCIAL. Da referida documentação extraem-se as seguintes informações:

[...]

3. A MARCOPOLLO colocará à disposição da AGENTE, periodicamente, listas de preços mínimos ex-fábrica Caxias do Sul – RS., pelos quais os produtos terão obrigatoriamente que ser postos à venda.

A AGENTE não poderá colocar à venda os produtos descritos na cláusula 1 (um) deste Contrato por preços inferiores aos especificados em tais listas de preços fornecidas por MARCOPOLLO, comprometendo-se, pelo contrário, em sempre obter o melhor preço.

4. Este contrato vigorará por prazo indeterminado. A parte que desejar dar por terminado este contrato, deverá pré-avisar a outra, com antecedência mínima de 90 dias, mediante carta protocolada ou com Aviso de Recebimento (AR).

5. A MARCOPOLLO pagará à AGENTE e/ou a quem esta indicar, pelas vendas efetivamente realizadas no Território, comissões em percentagem a ser combinada previamente, entre as partes, até o máximo de 15% (quinze por cento), a ser paga em dólares norte-americanos ou em reais, na forma e montantes autorizados pelas autoridades brasileiras, calculadas sobre os preços Ex-Fábrica, sempre que atendidas e cumpridas integralmente as instruções e normas da MARCOPOLLO quanto a preços, condições e metas de vendas. Do referido percentual de comissões será descontado o percentual devido aos atuais Agentes da MARCOPOLLO. As referidas comissões serão pagas da seguinte forma:

[...]

Inexiste, aqui, ressalvado o próprio contrato anexado, qualquer documento de suporte capaz de demonstrar a efetiva operacionalização dos termos pactuados. Adite-se, que o

documento em questão, tendo sido elaborado, supõe-se, pela própria Recorrente, não é sequer hábil para comprovar as alegações da contribuinte. Ainda que se ultrapassasse esses questionamentos e que se releve a data da celebração do contrato (1995), a MIC seria agente comercial, isto é, agiria por conta e ordem da Marcopolo, o que contraria frontalmente o que se alega que era feito em 1999 (que a MIC comprava da Marcopolo e revendia a terceiros).

Fls. 1.055/1.095 – documentação denominada “COMPROVANTES DE DESPESAS DA MIC E ILMOT” – Aqui a Recorrente junta um demonstrativo de supostos pagamentos feitos pelas empresas MIC e ILMOT que, do ponto de vista estritamente fiscal, não representa elemento hábil de comprovação, vez que de emissão/elaboração não identificada. De igual natureza o denominado DEMONSTRATIVO DOS RECEBIMENTOS DAS VENDAS REALIZADAS PELA MIC E ILMOT. Traz, ainda, documentos em língua estrangeira que, pelo que se pode depreender, se refere à movimentação bancária, onde, sequer se consegue identificar o titular dos valores movimentados.

Fls. 1.096/1.129 – documentação denominada “CONTRATOS FIRMADOS ENTRE A MIC E SEUS AGENTES COMERCIAIS SUBCONTRATADOS E PAGAMENTOS EM DECORRÊNCIA DESSES CONTRATOS” – A referida documentação (datada de 05 de janeiro de 1999), representativa de uma suposta subcontratação de agenciamento comercial feita pela MIC, decorre do Contrato de Agenciamento Comercial e Outras Avenças firmado entre a Recorrente e a MIC. Nele, consta a seguinte informação:

[...]

6. A MIC pagará à AGENTE, ou a quem esta indicar, pelas vendas efetivamente realizadas no TERRITÓRIO, uma comissão a ser fixada previamente em cada caso, até o máximo de 9,1%, a ser paga em...

[...]

Referida documentação, que, até certo ponto, encontra-se em conformidade com a anexada às fls. 1.033/1.54 (CONTRATO DE AGENCIAMENTO COMERCIAL E OUTRAS AVENÇAS), trata de supostas contratações, pela MIC, de agentes comerciais, estabelecendo, em razão disso, a comissão correspondente. Resta evidenciado, assim, que tais documentos em nada contribuem para demonstrar a efetiva participação da MIC na aquisição e posterior revenda dos produtos fabricados pela Recorrente.

Nesse mesmo conjunto, a Recorrente ainda junta um TERMO DE RESCISÃO E TRANSAÇÃO, datado de 13 de maio de 2005, por meio do qual foram rescindidos contratos (de Representação Comercial e sub-agenciamento comercial) anteriores.

Fls. 1.130/1.158 – documentação denominada “COMPROVANTES DE QUE A MIC E ILMOT ARCAM COM OS CUSTOS DE GARANTIAS ESTABELECIDAS CONTRATUALMENTE” – A Recorrente anexa um documento denominado INSTRUMENTO DE SUBCONTRATAÇÃO DE AGENCIAMENTO COMERCIAL E OUTRAS AVENÇAS, datado de 01 de março de 2000, decorrente, também do Contrato de Agenciamento Comercial e Outras Avenças firmado com a MIC. Ao que indica, a documentação em referência é da mesma natureza da anexada às fls. 1.096/1.129, não se prestando, assim, mais uma vez, para comprovar a alegada interveniência da MIC nas operações de exportação da Recorrente.



A contribuinte ainda junta documentos em língua estrangeira relativos a supostos contratos de consultoria firmados pela ILMOT e documentos capeados com as seguintes denominações:

- EXTRATOS BANCÁRIOS COMPROBATÓRIOS DOS GASTOS DA MIC COM ASSISTÊNCIA TÉCNICA (fls. 1.159/1.225) - Observa-se em tal documentação (fls. 1.161) correspondência dirigida à Recorrente, emitida por CONSADI ASSOCIADOS (Uruguai), por meio da qual faz-se referência à empresa ILMOT INTERNATIONAL CORPORATION no campo “assunto” – Quanto aos demais documentos, temos: extratos em língua estrangeira; autorizações de pagamento de despesas e notas de débitos, sem qualquer valor probante no que tange às operações tidas como simuladas;

- CONTRATO DE COMPRA E VENDA DE IMÓVEL CELEBRADO PELA ILMOT (fls. 1.226/1.227) – documento em língua estrangeira, sem qualquer valor probante no que tange às operações tidas como simuladas;

- EXTRATOS DE CONTA-CORRENTE DA ILMOT, QUE DEMONSTRAM OS CONSTANTES E EFETIVOS DÉBITOS NECESSÁRIOS À SUA ATIVIDADE – movimentação bancária em língua estrangeira, sem qualquer identificação e sem documentação de suporte;

- COMPROVANTE DE PAGAMENTO DE COMISSÕES PELA MIC A REPRESENTANTES COMERCIAIS PELAS VENDAS EFETUADAS POR ESTES (fls. 1.314/1.318), onde mistura documentos sem qualquer valor probante, vez que de emissão da empresa que supostamente efetuou os pagamentos (MIC), e extratos bancários (desprovidos de qualquer registro capaz de aferir sua autenticidade);

- TARIFAS ADUANEIRAS E ANUALIDADES PAGAS PELA ILMOT E MIC (fls. 1.319/1.340); CONTRATOS FEITOS E RESCINDIDOS ENTRE A MIC E SEUS REPRESENTANTES COMERCIAIS (fls. 1.341/1.344); AÇÕES JUDICIAIS EM NOME DA MIC EM TRÂMITE NA JUSTIÇA ESTADUAL DO EQUADOR (fls. 1.345/1.350); PLANILHA DEMONSTRATIVA DOS PAGAMENTOS DOS RECURSOS DA MIC E ILMOT À MARCOPOLLO (fls. 1.351/2.053) – A maior parte dessa documentação foi produzida pela própria Recorrente. Além disso, inúmeros são os documentos em língua estrangeira e, outros, sequer é possível identificar o emitente. Não obstante, para o fim proposto, qual seja, comprovar a efetividade das operações de exportação tidas como simuladas, tais documentos em nada contribuem.

- CÓPIA DAS FICHAS DAS DECLARAÇÕES DAS PESSOAS FÍSICAS ENTREGUES AO FISCO, INCLUSIVE COM COMPROVAÇÃO DO CORRETO PREENCHIMENTO DAS DECLARAÇÕES – VALORES DECLARADOS NO CAMPO “RENDIMENTOS RECEBIDOS DO EXTERIOR” (fls. 5.470/5.488)– Este item reflete bem a potencialidade das provas colacionadas pela Recorrente. Observe-se que, enquanto a Fiscalização, para sustentar que os documentos das empresas MIC e ILMOT são emitidos em CAXIAS DO SUL e assinados por funcionários registrados na MARCOPOLLO S/A, anexa (fls. 729/759) os extratos das declarações dos senhores AIRTON JOSÉ ADAMI, ADEMAR BARONI, SÍLVIO LUIZ REIS ELIAS, ALEXANDRE LUIZ SCHERNER RODRIGUES, JOSÉ BITENCURTT DE ALMEIDA, NILO VANDERLEI RIBEIRO BORGES, GUSTAVO JOSÉ CERVELIN, a Recorrente, por sua vez, traz aos autos, tão-somente, uma página das declarações de rendimentos supostamente apresentada pelos Srs. PAULO PEDRO BELLINI,



JOSÉ ANTÔNIO FERNANDES MARTINS e WALTER ANTÔNIO GOMES PINTO, em que sequer é possível identificar a fonte pagadora domiciliada no exterior (a informação de que se trata de pagamento efetuado pela MIC foi apresentada através de documento elaborado pela própria Recorrente, o que o torna não hábil para fins de comprovação). Ademais, os nomes dos referidos senhores não constam no documento reportado pela Fiscalização (Procuração, por meio da qual os Srs. José Antônio Fernandes Martins e Valter Antônio Gomes Pinto, na qualidade de diretores da ILMOT e da MIC, outorgam poderes aos Srs. ADEMAR BARONI, ALEXANDRE LUIZ SCHERNER RODRIGUES, SÍLVIO LUIZ REIS ELIAS, GUSTAVO JOSÉ CERVELIN, JOSÉ BITENCURTT DE ALMEIDA, NILO VANDERLEI RIBEIRO BORGES, ÉLCIO RAMBOR BELINOT E CAROLINA PEGORARO, para, sempre em conjunto de dois, assinarem faturas comerciais, *packing list*, certificados de origem e cartas remessa; e, emitir e endossar saques cambiais e letras de câmbio – fls. 131)

- PROTOCOLO ICMS 10/94 (fls. 5.489/5.493)

Em sede de recurso voluntário, a contribuinte juntou ainda documentos capeados com as seguintes denominações:

- PLANILHA DE RECEITAS DE EXPORTAÇÃO (fls. 5.626/5.627);

- MATÉRIA DA MÍDIA ACERCA DA ESTRATÉGIA COMERCIAL DA MARCOPOLO S/A (fls. 5.628/5.630);

- CERTIDÃO DE NOTÁRIO PÚBLICO DA MIC E CERTIDÕES EMITIDAS POR ÓRGÃOS OFICIAIS QUE ATESTAM A SUA EXISTÊNCIA E REGULARIDADE – fls. 5.631/5.635 (documentos em língua estrangeira);

- CERTIDÕES EMITIDAS POR ÓRGÃOS OFICIAIS QUE ATESTAM A EXISTÊNCIA E REGULARIDADE DA ILMOT (fls. 5.636/5.647) – documentos em língua estrangeira;

- CONTRATOS DE COMPRA E VENDA (fls. 5.648/5.786) – documentos em língua estrangeira;

- RESUMO DESCRITIVO DA OPERAÇÃO C.U.T.C.S.A (fls. 5.787/5.791) – documento elaborado pela própria Recorrente, sem elementos de suporte, não servindo, portanto, como documentação hábil para comprovar a operação;

- CARTA DE CRÉDITO (PAGAMENTO DE 90% DAS VENDAS), FATURAS COMERCIAIS E PAGAMENTOS DA PARCELA DE 10% FEITOS DIRETAMENTE PELA ILMOT À MARCOPOLO (fls. 5.792/5.811) – documentos em língua estrangeira, sem valor probante;

- EXTRATO BANCÁRIO DO ING BANK (fls. 5.814/5.818) – documentos em língua estrangeira, alguns inclusive com a indicação MARCOPOLO em seu corpo;

- COMISSÃO AO AGENTE COMERCIAL WIBAL (fls. 5.819/5.821) – documento supostamente gerado pela própria Recorrente, sem qualquer assinatura ou autenticação;



- FORMULÁRIO DE ENQUADRAMENTO NO PROGRAMA DE FINANCIAMENTO DO BNDES (fls. 5.822/5.825) – documentos desprovidos de formalidades intrínsecas capazes de lhe dar autenticidade (assinatura, emissão pela própria Recorrente, etc.);

- PROPOSTA DE EFETIVAÇÃO DE REFINANCIAMENTO À EXPORTAÇÃO (fls. 5.827/5.828) – nome da importadora: ILMONT INTERNATIONAL CORPORATION S/A (grafia errada); documento desprovido de elemento complementar de comprovação;

- FATURAS (RELATIVAS ÀS VENDAS FINANCIADAS) – fls. 5.829/5.841 – o documento supostamente emitido pelo BNDES (FINAMEX PÓS-EMBARQUE – RELATÓRIO GERENCIAL) não traz qualquer indicação acerca do importador (a fatura comercial anexa foi elaborada pela própria Recorrente);

- PAGAMENTOS DA ILMOT AO BNDES (PRINCIPAL + JUROS) – fls. 5.842/5.874) – documentos emitidos com timbre da ILMOTe da MIC, por meio dos quais as referidas empresas solicitam a remessa de valores para a Recorrente, no Brasil. A contribuinte anexou, ainda, documentos em língua estrangeira.

Em resumo, a peça recursal apresentada pela Recorrente traduz-se em:

1. uma substancial argumentação acerca da estratégia adotada pelo Grupo Empresarial para promover a internacionalização de suas atividades;

2. reunião de argumentos e significativa documentação com o intuito de comprovar a existência das empresas controladas (MIC e ILMOT); e

3. absoluta falta de documentação comprobatória da intermediação, de fato, das empresas MIC e ILMOT nas operações de exportação relacionadas na peça acusatória.

O descrito no item 3 acima, representativo da questão crucial posta em discussão (intermediação das operações de exportação), consubstancia-se nos seguintes argumentos:

- as provas trazidas pela autoridade fiscal não podem ser consideradas de forma isolada, estratégia reiteradamente adotada pela Recorrente para fragilizar a autuação;

- nessa linha, o fato das operações consideradas simuladas envolverem controladas da Recorrente domiciliadas em países que flexibilizam a instalação de *off shores*, bem como o fato de os produtos não transitarem fisicamente pelas supostas importadoras, se robustecem se considerarmos que: a) apesar de consignar que as operações de exportação foram amparadas no Protocolo ICMS/04, elementos colhidos pela Fiscalização demonstram que, a partir da inclusão do documentário relativo à intermediação, tal Protocolo revela-se violado; b) os documentos relativos à suposta intermediação foram elaborados pela própria Recorrente; c) os funcionários que “prestaram serviços” às controladas pertencem ao quadro de funcionários da Recorrente, não ficando comprovado o recebimento de qualquer quantia por tais prestações, o que corrobora, até certo ponto, a afirmação da Fiscalização de que todo o documentário foi gerado nas dependências da própria Recorrente; d) os documentos utilizados na aduana estrangeira pela Recorrente coincidem, em montante, com os utilizados em nome das controladas; e e) intimada no curso da ação fiscal a apresentar documentação comprobatória dos custos/despesas incorridos pelas controladas nas supostas intermediações, a

Recorrente limitou-se a apresentar cópias de demonstrações financeiras; de parecer elaborado no Brasil; e, reentimada, aportou documentos que não possibilitam fazer qualquer conexão com as referidas intermediações;

- apesar de muitas vezes argumentar que as divergências nos documentos e nos endereços decorreram, por vezes, da exigência burocrática do país, a Recorrente não trouxe aos autos qualquer descrição ou documento capaz de materializar, concretamente, tal alegação;

- as provas colacionadas pela Recorrente estão basicamente representadas por documentos sem identificação do emitente, ou, elaborados por ela própria, ou, ainda, por documentos redigidos em língua estrangeira;

- diferentemente do alegado pela Recorrente, no caso vertente, em que pese o fato de se encontrar documentos que convergem para a vontade declarada, no que tange à realização fática, a absoluta falta de elementos de comprovação autoriza concluir que as intermediações efetivamente não ocorreram;

- as verificações empreendidas pela Fiscalização não são incompatíveis com a eventual adequação dos preços praticados pela contribuinte com suas controladas às regras de preços de transferência, eis que, enquanto tais regras operam no campo presuntivo, no caso vertente cuidou a autoridade fiscal de reunir elementos que possibilitassem apurar o efetivo subfaturamento;

- na situação em que os elementos colhidos pela autoridade fiscal autorizam concluir que as operações de exportação realizadas para controladas no exterior se revestem de mera aparência, eis que inexistentes no âmbito fático, a argumentação de que essas mesmas operações atenderam às regras de preços de transferência é absolutamente inócua;

- tratando-se de instrução normativa (IN 213/2002), não há que se falar em impossibilidade de aplicação a fatos pretéritos, eis que o veículo em comento tem natureza meramente interpretativa;

- não se constata, **no período sob exame**, que a Recorrente tenha submetido à tributação lucros auferidos no exterior²;

- deve ser ressaltado, mais uma vez, que a autoridade fiscal não cuidou, nos presentes autos, de descon sideração de personalidade jurídica (não se trata aqui de se discutir se as empresas MIC e ILMOT existem de fato ou não) ou de descon sideração de atos ou negócios jurídicos (não se pode descon siderar atos ou negócios tidos como inexistentes);

- concordamos com a argumentação da Recorrente de que empresas que se dedicam à atividades administrativas, prestação de serviços intelectuais e especializados e atividades financeiras, não necessitam de uma complexa estrutura operacional, contudo, considerado o vulto das operações realizadas, era de se esperar que a contribuinte trouxesse aos autos um mínimo de comprovação da existência de estrutura operacional, vez que, reiteradamente, ela afirmou que tal documentação encontrava-se guardada em escritórios localizados nos países-sede das empresas;

² Em conformidade com os documentos de fls. 692/714 (DIPJ 1999 a 2004), a contribuinte ofereceu à tributação, a título de renda auferida no exterior, os seguintes valores: R\$ 58.763,97 em 2002; R\$ 77.258,31 em 2003 e R\$ 105.792,18 em 2004.

- a totalidade da documentação acostada aos autos pela Recorrente indica, tão-somente, a **possibilidade** de existência de fato das empresas domiciliadas no exterior, não se prestando, entretanto, para demonstrar que tais empresas efetivamente intermediaram operações de exportação da Recorrente. A acusação não é de inexistência de fato das empresas (isto teria que ser provado pelo Fisco), mas, sim, de que não há provas de que elas tenham de fato intermediado as vendas, assumindo papel ativo e independente nas negociações entre a MARCOPOLO e o importador final, assumindo riscos, etc. Se não há essas provas, e os bens foram remetidos diretamente ao importador final, é lícito considerar (como é o caso) que não houve intermediação alguma, e sim venda direta, pelo preço final.

- concordamos, em parte, com a argumentação da Recorrente de que a existência de fato é característica exclusiva das pessoas naturais, pois, como se sabe, a expressão “existência de fato” aplicada à pessoa jurídica associa-se à idéia de que tal ente reúne meios materiais capazes de realizar o seu objeto;

- em conformidade com a legislação do imposto de renda, os custos e despesas dedutíveis na apuração da base de cálculo do imposto são tão-somente aqueles intrinsecamente vinculados à fonte produtora de rendimentos. Assim, não há que se falar em aproveitamento de custos e despesas que, por não terem sido comprovados, serviram de alicerce para a própria acusação, qual seja, inexistência fática de intermediação.

- relativamente ao pretendido aproveitamento de custos e despesas, portanto, ele não pode ser efetuado pois: a) a Recorrente não traz aos autos qualquer documento que possa ser considerado hábil para comprovar custos ou despesas incorridos por suas controladas; e b) não restou também comprovado nos autos, no âmbito em que os fatos apurados estão sendo considerados, que eventuais custos ou despesas de suas controladas tenham, de alguma forma, concorrido para a obtenção de suas receitas.

- diante da situação concreta retratada pela Fiscalização, não cabe outra conclusão que não a de que os custos e despesas vinculados às receitas de exportação já foram devidamente apropriados pela Recorrente.

Afirma a Recorrente:

[...]

Aliás, diga-se que referida estratégia comercial foi tão bem sucedida que o que se verifica é o progressivo aumento da receita oferecida à tributação no Brasil, em decorrência da prática de tais operações, consoante comprova o gráfico abaixo e a planilha anexa (doc. 03), razão pela qual, não cabe a sustentação de evasão de receitas para o exterior, como faz crer a decisão recorrida.

[...]

(GRIFO DO ORIGINAL)

Com o devido respeito, a ilação não se sustenta. Com efeito, desprezando-se por completo a situação concreta posta em análise, tome-se, por exemplo, a situação (hipotética) de um empreendedor que, utilizando-se de artifícios variados, capitaliza-se por meio de sonegação



fiscal³. Obviamente, uma vez não reprimido pela ação do Fisco, é de se esperar que, decorrido um certo tempo, os frutos decorrentes dos recursos não transferidos ao erário possam ser traduzidos em um patamar mais elevado de renda e, por consequência, de pagamentos de tributos.

Cabível também, como já se antecipou, a multa qualificada, eis que, no caso, resta evidente a intenção da contribuinte de subtrair parcela de suas receitas à incidência tributária. Entendo como absolutamente imprópria a tentativa da Recorrente de caracterizar sua conduta como erro de proibição. Os elementos carreados aos autos pela autoridade fiscal deixam fora de dúvida que a Recorrente tinha real consciência da ilicitude de sua conduta, não havendo que se falar, portanto, em redução da penalidade aplicada. Nessa linha, mantido o entendimento de que houve prática de ato simulado, não há que falar em afastamento da multa qualificada.

A Recorrente requereu, ainda, a juntada aos autos de pareceres elaborados por juristas e economistas.

Citada documentação, não obstante o respeito que se deva emprestar às opiniões ali expressadas, não leva à conclusão distinta da que aqui foi esposada. Com efeito, as considerações expressadas nos citados pareceres, por não representarem, em sentido estrito, peças de defesa da contribuinte, tratam, em grande parte, de situação abstrata, revelando, assim, como se disse, opiniões acerca de determinados institutos e fatos alcançados pelos autos.

Como bem salientado em um dos pareceres, *"... se pode encontrar na jurisprudência vários casos relacionados a um mesmo objeto... com soluções divergentes, a despeito de premissas teóricas comuns. É que cada um dos casos se diferencia dos outros por suas próprias circunstâncias, de modo que em alguns pode haver simulação e em outros não"*. Como também ressaltado no documento em referência, *"... a prova e a contraprova são matérias estranhas a um parecer deste, sendo encargos e responsabilidades das autoridades fiscais e da competente defesa da Marcopolo"*.

De qualquer forma, relativamente aos pareceres em questão, cabem as seguintes considerações:

1. é absolutamente aceitável a tese de que a necessidade de intermediação nos negócios que envolvam comércio exterior seja presumida, porém, no caso dos autos, o que se procurou demonstrar é que essa intermediação não foi representada pela compra e posterior revenda, por parte das empresas controladas, dos produtos da Recorrente, vez que não foram carreados aos autos comprovação inequívoca de que tal fato ocorreu. Em sentido contrário, os elementos reunidos pela autoridade fiscal autorizam a conclusão da ocorrência de prática de ato simulado;

2. como já se disse, a declaração de uma vontade não desejada constitui uma elementar do instituto em discussão (simulação relativa), razão pela qual sua inexistência

³ O não pagamento de tributos pode, à evidência, constituir meio de capitalização, cujo único risco é a possibilidade de atuação da Administração Tributária, que, reprimindo a conduta, poderá aplicar as sanções administrativas cabíveis.

conduziria, necessariamente, à conclusão distinta da apresentada pelas autoridades fiscais. Nesse diapasão, carece de relevância a argumentação de que a Fiscalização teve acesso a documentação relacionada com os atos praticados;

3. é equivocada a argumentação de que *“não existe ato entre a Marcopolo e qualquer dos compradores finais, que seja válido entre eles em substância e em forma*, vez que ficou sobejamente comprovado que foi a Recorrente quem efetivamente exportou seus produtos para os denominados destinatários finais, ato dissimulado por meio da interveniência artificial de suas controladas no exterior;

4. uma vez declarada uma vontade não desejada (exportação para suas controladas no exterior), o eventual ajuste em decorrência da aplicação de regras de preços de transferência representaria mera sofisticação no planejamento tributário arquitetado, vez que, com isso, a dissimulação do ato efetivamente desejado (exportação direta) teria um maior grau de aperfeiçoamento, capaz de até mesmo inibir a ação fiscalizadora da Receita Federal⁴;

5. como reiteradamente salientado, a dedutibilidade de custos e despesas condiciona-se à apresentação de documentação hábil e idônea, vinculada intrinsecamente à fonte produtora da renda;

6. a ausência de estrutura operacional das empresas controladas pela Recorrente, capaz de dar suporte às operações realizadas, ainda que, isoladamente, pudesse ser admitida no âmbito de uma *“organização racional da atividade econômica”*, no caso vertente ganha maior expressividade em razão de que: a) constituiu, apenas, um dos elementos dentro de um conjunto amplo de provas apresentado pela autoridade fiscal; b) considerado o porte dos negócios empreendidos (volumosa exportação), tal ausência não pode ser tal que se possa até mesmo especular-se sobre a própria existência fática de tais empresas; e c) não se encontra nos autos a efetiva comprovação da realização das operações de compra e revenda dos produtos por parte de tais empresas;

7. ainda que se possa admitir que os resultados auferidos no exterior pelas empresas MIC e ILMOT foram, por equivalência patrimonial, refletidos na sua contabilidade, a Recorrente não comprova ter pago Imposto de Renda e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido sobre esses mesmos resultados, não restando contraditada, assim, os argumentos expendidos pela autoridade fiscal que autorizam tal conclusão;

8. não se discute nos presentes autos que uma empresa transnacional brasileira não possa vislumbrar, além de benefícios tributários, outras razões para realizar suas operações por intermédio de centros financeiros *offshores*. O que efetivamente está em pauta é que, instada a comprovar (repise-se, com documentação hábil e idônea) que suas controladas efetivamente adquiriram e revenderam os seus produtos, a Recorrente não traz ao processo sequer um único documento capaz de revelar, de forma efetiva, relação comercial entre suas controladas e os destinatários finais dos referidos produtos;

⁴ Não custa observar que a ação fiscal na contribuinte foi deflagrada a partir de informações relacionadas com a aplicação das regras de preços de transferência.

9. não se discute, também, que a conjuntura econômica brasileira, em especial no ano submetido à auditoria fiscal, é passível de acarretar custos mais elevados para as empresas nacionais que operam no exterior, tanto em relação a competidores de países desenvolvidos, como em relação a competidores de outros países emergentes. O que se questiona é que, especificamente na situação que ora se examina, em absolutamente nenhum momento a Recorrente materializou tais custos, demonstrando documentalmente, a título de exemplo, que, em uma determinada operação de exportação, se a transação fosse efetuada de forma direta o custo seria X, o lucro seria Y e o imposto pago seria Z, enquanto que, em razão da forma adotada, o custo seria X - n, o lucro seria Y + m e o imposto pago representou Z + p. Não, o que a Recorrente procurou demonstrar é que, considerada uma série histórica de suas exportações, houve significativo aumento de suas receitas e, por decorrência, dos tributos pagos. Como já se disse, admitida uma significativa capitalização de recursos por meio de métodos evasivos, outro resultado não se poderia esperar.

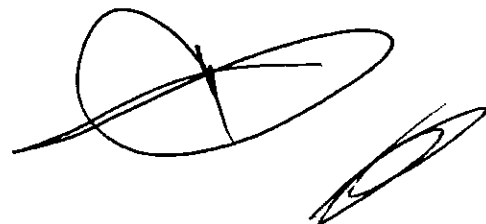
Relativamente ao imposto de renda retido na fonte, renovo, aqui, as considerações apresentadas por ocasião da apreciação do recurso de ofício, quais sejam:

a) em consonância com as disposições contidas no parágrafo segundo do art. 61 da Lei nº 8.981, de 1995, no caso de pagamento a beneficiário não identificado ou em que não for comprovada a operação ou a sua causa, o imposto de renda na fonte é considerado vencido no dia do pagamento da importância.

b) nessa linha, entendo que os fatos geradores objeto de lançamento encontram-se, todos, alcançados pela decadência, vez que, no caso do imposto de renda devido exclusivamente na fonte aqui tratado, o lançamento, mesmo que se considere como termo inicial o estampado no inciso I do art. 173 do Código Tributário Nacional, só poderia ser efetuado até 31 de dezembro de 2004.

Adite-se ainda que mesmo que se ultrapasse a questão da caducidade do direito, o lançamento relativo ao imposto de renda retido na fonte não poderia subsistir, eis 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.

Por fim, merece destaque o fato de que, apesar da densidade teórica da argumentação expendida nos documentos apresentados (peça recursal e pareceres), a Recorrente não consegue contraditar, com documentação hábil e idônea, as provas e conclusões trazidas pela autoridade fiscal.



Assim, considerado tudo que do processo consta, conduzo meu voto no sentido de: a) negar provimento ao recurso de ofício; b) dar provimento parcial ao recurso voluntário para exonerar integralmente o crédito tributário relativo ao imposto de renda retido na fonte, mantendo, na íntegra, os demais lançamentos efetivados.

WILSON FERREIRAS GUIMARÃES

Declaração de Voto

Conselheiro ALEXANDRE ANTONIO ALKMIM TEIXEIRA

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”⁵, 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,

⁵ P. 8 relatório

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:

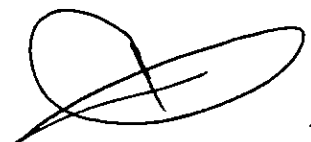
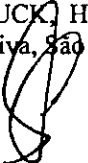
“O conceito de um paraíso fiscal pode variar radicalmente, conforme seja a fonte do qual emana. O Secretário da Receita Federal, um fiscal de impostos, um contribuinte envolvido em negócios internacionais, um jurista, um advogado descreverão o paraíso fiscal ora como a face negra do capitalismo, ora 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”⁶.

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:

⁶ HUCK, Hermes Marcelo. *Elisão e Evasão: Rotas Nacionais e Internacionais do Planejamento Tributário*. Saraiva, São Paulo, 1997. p. 257/258.



- 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 fiscal⁷. Desta forma, cada país, identificado o planejamento empresarial ou negocial 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.

Heleno 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”*⁸.

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:

Art. 24-A. Aplicam-se às operações realizadas em regime fiscal privilegiado as disposições relativas a preços, custos e taxas de juros

⁷ “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).

⁸ TORRES, Heleno. Direito Tributário Internacional. Planejamento Tributário e Operações Transnacionais. Revista dos Tribunais, São Paulo, 2001. p. 118.

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.

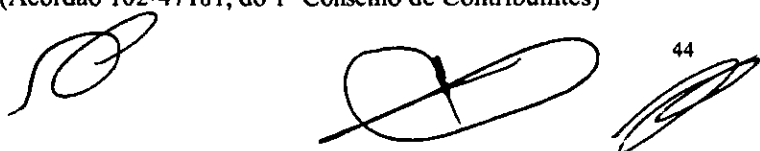
Do que se extrai dos autos, os negócios realizados pela Recorrente com os adquirentes finais dos produtos eram intermediados por ambas as empresas, sendo que o auto de infração imputou, como rendimento da Recorrente, os valores finais dos negócios realizados por estas empresas intermediárias com os adquirentes 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 negocial⁹ 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

⁹ A ação da 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)



efetiva existência do seu endereço no país estrangeiro. Ora, estas 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 vênha do nobre Conselheiro Relator e dou provimento ao recurso para julgar improcedente o lançamento.

Sala das Sessões, em 25 de junho de 2008.



ALEXANDRE ANTONIO ALKMIM TEIXEIRA

