



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Processo nº 11020.004103/2006-21
Recurso nº 160.843 De Ofício e Voluntário
Matéria IRPJ e OUTROS - EX. 2001
Acórdão nº 105-17.084
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: 2001

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 imposto de renda na fonte é considerado vencido 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.

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*.

D

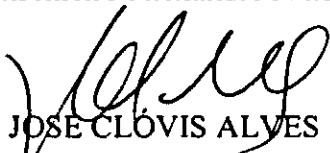
EXPORTAÇÕES PARA PESSOAS VINCULADAS - INEXISTÊNCIA. SIMULAÇÃO - As declarações de vontade de mera aparência, reveladoras da prática de ato simulado, uma vez afastadas, fazem emergir os atos que se buscou dissimular. No caso vertente, em que a contribuinte construiu de forma artificiosa operações de exportação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

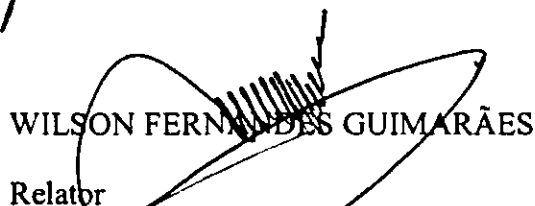
CUSTOS E DESPESAS INCORRIDAS - DEDUTIBILIDADE - Em conformidade com a legislação do imposto de renda, os custos e despesas dedutíveis na apuração da base de cálculo do imposto são tão-somente aqueles intrinsecamente vinculados à fonte produtora de rendimentos, não havendo que se falar em dedutibilidade 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 Contribuinte: 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 CLÓVIS ALVES
Presidente


WILSON FERNANDES GUIMARÃES
Relator

Formalizado em: 19 SET 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 praticado em operação considerada simulada. O imposto de renda retido na fonte está sendo exigido sob fundamento de que foram efetuados pagamentos sem causa ou cuja as operações não foram comprovadas.

Transcreve-se, 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, que haveria detectado indícios de irregularidades, eis que os documentos apresentados à aduana nacional continham valores inferiores aos referentes às mesmas operações, apresentados à aduana uruguaia. Tal representação já fora causa para a fiscalização relativa ao ano-calendário anterior, da qual resultaram os autos de infração cursados no processo administrativo nº 11020.003966/2005-08, cuja decisão nesta unidade de primeira instância foi juntada (fls. 3696/3725).

O relatório fiscal (fls. 70/153) 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.

Operações simuladas seriam concretizadas através da venda de produtos para as empresas controladas no exterior, mas com a remessa física das mercadorias diretamente para um comprador ou importador

final, sem passar pelas intermediárias. Três diferentes modalidades foram identificadas:

1ª) fabricante de chassi e Marcopolo vendem à "intermediária" por um valor total inferior ao preço praticado na venda do produto acabado: o chassi é remetido à Marcopolo, que incorpora a carroceria e encaminha o produto ao importador final, em consonância com o Protocolo ICMS 10/94, que permite a exportação de chassis de ônibus com trânsito pela indústria de carroceria;

2ª) fabricante de chassi vende seu produto diretamente ao importador final, enquanto a Marcopolo vende a carroceria à sua controlada por um preço inferior ao cobrado do mesmo importador final: o trânsito das mercadorias segue o mesmo rito do procedimento anterior; e

3ª) Marcopolo vende a carroceria à "intermediária" por um preço inferior ao cobrado da montadora do ônibus no exterior (outra controlada da contribuinte): a carroceria é enviada para a montadora através de terceira empresa intermediária, no exterior.

A auditoria fiscal procura evidenciar, a partir de provas indiciárias, que as empresas MIC e Ilmot equivalem a "centrais de refaturamento" no exterior, cujas intermediações formalizam ato ou negócio jurídico aparente que dissimula a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, ocultando a ocorrência do fato gerador de tributos vinculados ao IRPJ, à CSLL e ao IRRF.

A expressão "centrais de refaturamento" tem origem no termo inglês "re invoicing centers" e foi assim explicada no relatório fiscal (fls. 98/102, 1444 e 1446/1469):

... empresas, quase invariavelmente localizadas em paraísos fiscais, cuja única função é refaturar o valor de operações comerciais, com conseqüente evasão fiscal. Normalmente constituídas de direito, mas inexistentes de fato, essas empresas não têm qualquer corpo operacional efetivo (ou têm um corpo bastante reduzido), e as mercadorias exportadas são sempre remetidas diretamente para os compradores finais.


Também consta a tradução de texto explicativo, com grifos dos autuantes (fls. 98/99 e 1444):

O que é Refaturamento?

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

Uso de refaturamento – exemplo

Uma corporação em uma jurisdição com alta carga tributária vende \$500.000 em produtos ou serviços para a Alemanha a cada ano. Digamos que o custo de produtos e despesas operacionais seja de



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

Como é o transporte da mercadoria?

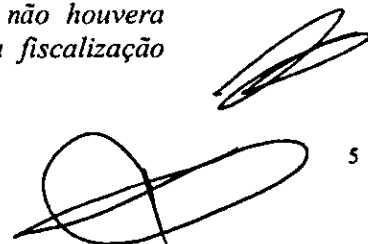
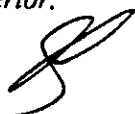
A mercadoria pode ser enviada diretamente para o cliente do exportador.

O relatório fiscal destaca o conteúdo dos contratos de prestação de serviços formalizados entre a Marcopolo e suas controladas MIC e Ilmot, segundo os quais estas seriam responsáveis, no exterior, pela distribuição oficial (compra, revenda, promoção de vendas e prestação de serviços pós-venda) e representação comercial (agenciamento de vendas), além da manutenção própria ou por subcontratados de escritórios equipados com telefone, telex, máquinas, móveis, funcionários qualificados, etc.; remessa de informações detalhadas sobre os negócios, clientes visitados e situação de mercado; manutenção de técnico ou preposto para desempenharem os serviços de pós-venda; dentre outros deveres (fls. 73/74 e 1421/1440).

Os tributos lançados foram estabelecidos a partir da diferença em dólares americanos entre o preço refaturado pela MIC e Ilmot e o valor da fatura emitida pela Marcopolo, descontado o valor do chassi, se fosse o caso (fls. 114/118, 143/153). A fontes foram: planilhas fornecidas pela contribuinte (fls. 355/377, 1363/1384), faturas comerciais da MIC e Ilmot e planilha eletrônica da CIC/Caxias do Sul. Os valores em dólares foram convertidos para reais pela taxa de compra fixada pelo boletim de abertura do Banco Central do Brasil, vigente na data da averbação dos produtos (confirmação da saída da mercadoria do país).

A diferença de preços entre as faturas, além de ser considerada receita operacional omitida – evadida do Brasil e empregada a terceira pessoa, sem registro contábil ou fiscal na Marcopolo –, ficou caracterizada como pagamento sem causa, razão pela foi lançado IRRF exclusivamente na fonte sobre base de cálculo reajustada

Os autuantes valem-se de alguns documentos de fiscalização passada, relativa ao ano-calendário de 1999. Queixam-se de diferenças no atendimento às intimações concernentes à fiscalização atual e informam que houve recusa de entrega de certificados de origem do ano 2000, pela CIC/Caxias do Sul, sob alegação de que haviam sido incinerados (fls. 83/86, 198/199, 255/264, 327, 1276/1278 e 1303/1357). Estranham o procedimento da CIC, pois não houvera nenhuma dificuldade na obtenção de documentos na fiscalização anterior.



A convicção dos autuantes sustenta-se em indícios que colocam em dúvida, inclusive, a existência fática das empresas "intermediárias", apesar de formalmente constituídas. Dentre eles, podem ser elencados:

➤ *Relativamente à MIC:*

situada nas Ilhas Virgens Britânicas – paraíso fiscal onde é prometido sigilo e não há cobrança de impostos sobre a renda de empresas estrangeiras; onde estariam registradas mais de 600.000 empresas, em país com área de 153 Km² e população de 23 mil habitantes (a título de comparação, a Receita Federal registraria em Caxias do Sul a existência de 34.500 empresas ativas regulares, sejam matrizes ou filiais, em município de 400 mil habitantes e área de 1.644 Km²); e onde há grande quantidade de firmas que oferecem serviços de criação de "offshores", tais como a sucursal de empresa panamenha, Sucre & Sucre Trust Ltd. (fls. 135/136, 1441/1476, 1484/1511);

"Documentos Unicos Aduaneros (DOU)", relativos a desembaraços aduaneiros efetivados no Uruguai, em 1999, consignam o domicílio da MIC no mesmo endereço da Marcopolo S/A, em Caxias do Sul (fls. 86 e 199);

sendo solicitada fatura de energia elétrica de 2000 para justificar a existência da empresa, foi apresentada fatura de 2006, registrando a empresa Sucre & Sucre como usuária do serviço (fls. 136/139 e 415);

sendo solicitada fatura de serviço de telefonia 2000, foi apresentado apenas recibo de pagamento de serviços telefônicos de 2006 em nome da Sucre & Sucre, onde sequer constava número de telefone ou endereço para qual o serviço foi prestado (fl. 414);

o endereço da fatura de energia elétrica coincide com o da Sucre & Sucre (fls. 415, e 1474);

as explicações da contribuinte para a divergência entre o endereço da fatura de energia elétrica e o das faturas comerciais foram inconsistentes e apresentaram erros primários, demonstrando o desconhecimento pela contribuinte da estrutura postal da localidade (fls. 137/139, 1303, 1344, 1390, 1500 e 1505);

há vaguidade na informação do endereço normalmente utilizado para localizar a MIC (faturas comerciais), não havendo citação de nome de logradouro, caixa postal ou número de edificação (fls. 138 e 1359/1360);

não foi apresentada documentação que comprovasse e explicasse efetivamente a ligação entre as empresas MIC e Sucre & Sucre, relativamente ao fornecimento de bens de infra-estrutura para atendimento de suas necessidades (fl. 1285 e 1360);

segundo o sítio da internet, a Sucre & Sucre presta serviços de domicílio, linhas de telefone e fax, endereço eletrônico e emissão de faturas (fls. 99 e 1445) – outras empresas são até mais explícitas na internet, oferecendo a criação de companhias offshores para fazer refaturamento, providenciando serviços de caixa postal, telex, telefone e fax para uso da companhia offshore (fls. 99, 1444 e 1476);



inexiste sítio da MIC na internet – investimento justificado para o porte dos negócios formalizados; e

embora o faturamento anual da MIC em 2000 tenha sido de aproximadamente US\$ 13,7 milhões, por vendas para Trinidad e Tobago, África do Sul, Barbados, Uruguai, Moçambique e Costa Rica, dentre outros países, os únicos salários pagos foram os de quatro sócios-gerentes da Marcopolo S.A. (fls 402/408, 1284/1285, 1299/1301 e 1592).

➤ *Relativamente à Ilmot:*

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

sendo solicitadas faturas de energia elétrica e de serviços telefônicos de 2000 para justificar a existência da empresa, foram apresentados documentos de 2006, onde consta a empresa KPMG Uruguay como usuária dos serviços (fls. 409/411), esta que, segundo a autuada, seria locadora o espaço para Consadi Asociados Asesoramiento Empresarial (fl. 1285);

nenhum documento apresentado pela fiscalizada – inclusive o recibo de pagamento de uma fatura paga em 2000, referente a serviços administrativo-contábeis prestados em 1999 – foi hábil para comprovar e explicar a efetiva ligação entre as empresas Ilmot e Consadi Asociados, relativamente ao fornecimento de bens de infraestrutura para atendimento de suas necessidades (fl. 1285, 1360 e 1362);

a análise da fatura telefônica apresentada, mesmo que de um período em que a contribuinte já estava sob fiscalização, estabelece forte indício de que o serviço de telefonia não era utilizado para o atendimento das necessidades da Ilmot, já que não há registro de contato com a Marcopolo no Brasil ou com importadores finais (fls. 88/91, 410, 1363/1384, 1477/1483); e

haveria incongruência entre o faturamento da Ilmot em 2000 (quase US\$ 41,9 milhões) e a estrutura da empresa, segundo a documentação apresentada, como exemplificado por ausência de sítio na internet da Ilmot e Consadi Asociados, reduzida quantidade de ligações internacionais na fatura de telefonia e ausência de comprovação de contatos com os compradores finais.

➤ *Relativamente a ambas empresas externas:*

os serviços de assistência técnica aos clientes dos produtos, para os quais MIC e Ilmot se comprometem contratualmente a fornecer diretamente ou por intermédio de terceiros contratados, sob supervisão e orientação destas, são efetivamente fornecidos pela própria Marcopolo (fls. 91/93, 1389, 1421/1440);

apesar de instalada no Uruguai, a Ilmot não tem vendas para esse país, mas sim a MIC, que é das Ilhas Virgens Britânicas (fl. 95);



algumas operações realizadas com lucro zero pelas controladas conflitam com o argumento da contribuinte de que as margens de lucro daquelas seriam necessárias para cobrir riscos e custos operacionais (fls. 93/94 e 218);

inexistem contratos de venda da MIC e Ilmot formalizados com compradores finais, mesmo que tenham vendido, juntas, mais de US\$ 55,5 milhões em 2000 (fl. 269);

extratos eletrônicos apresentados para representar pedidos de compras das "intermediárias" à Marcopolo, não foram aproveitados como prova em favor da contribuinte dada a existência dos indícios apontando para a simulação e pela pequena amostra e simplicidade pedidos, que poderiam ter sido formalizados até mesmo após o início do procedimento fiscal (fls. 80/81 e 328/354);

as cópias de cartas de crédito dos importadores finais em favor das "intermediárias" também não servem de prova para estabelecer a efetiva participação dessas empresas nas operações, e ainda constituem parte da mecânica da simulação (fls. 80/81 e 924/952);

os financiamentos obtidos pelas intermediárias apresentam a Marcopolo na figura de garantidora (fls. 80/82 e 953/1092);

o volume significativo de cópias de pedidos de importação originários da Polomex S.A., empresa mexicana controlada pela Marcopolo, não é suficiente para comprovar a efetiva ligação entre as "intermediárias" e os importadores finais, nem afastar a simulação, já que não foram apresentados documentos relativos a outras empresas, apesar de solicitados (fls. 82/83, 1093/1214, 1278 e 1287);

os contratos firmados entre Marcopolo e MIC/Ilmot limitam-se a negócios jurídicos direcionados a conferir aparência de legalidade a operações inexistentes (fls. 83 e 1421/1440);

todos os documentos da MIC e Ilmot são emitidos em Caxias do Sul e assinados por funcionários da Marcopolo, mandatários das "intermediárias" que não recebem remuneração destas, mas somente da autuada (fls. 83, 86/87, 228, 271, 273, 402/405, 1238/1276, 1304/1346 e 1385/1388); e

há imensa semelhança entre as faturas comerciais emitidas pela Marcopolo e pela MIC e Ilmot (exemplos: fls. 271, 273 e 1303).

A fiscalização consigna que a contribuinte consegue driblar a legislação que protege o fisco relativamente às operações e relações empresariais entre sociedades de mesmo grupo econômico (preços de transferência e tributação em bases mundiais).

A adequação ao mecanismo dos preços de transferência seria utilizada pela contribuinte como componente da simulação, fortalecendo a aparência de legalidade das operações (fls. 95/96).

A incidência da legislação sobre tributação em bases mundiais vem sendo contornada pela contribuinte. Uma das razões para a esquiva é a inexistência de órgão que assegure as informações originárias das



duas empresas externas. Quando era prevista a tributação dos lucros distribuídos, os estatutos da MIC, por exemplo, previam a possibilidade de criação de fundo de reserva, antes mesmo da apuração dos dividendos – o que poderia afastar da tributação a parcela de lucro necessária –; também era prevista a reincorporação de dividendos não solicitados por 3 anos. Com a vigência da Medida Provisória nº 2158-35, de 24/08/2001, quando a tributação dos lucros independia da distribuição efetiva, “coincidentemente, em 2001 houve um vultoso prejuízo, fato que se repetiu em 2002”, com total de prejuízos acumulados que ainda não foram revertidos até 2004 (fls. 104, 160/197, 1215, 1286, 1442/1443).

Foi aplicada a multa qualificada de 150%, prevista no art. 44, II, da Lei nº 9.460/96, por identificação de fraude nas operações.

A intimação dos autos de infração ocorreu em 28/12/2006 (fls. 05, 10 e 18) e as impugnações foram apresentadas em 26/01/2007 (fls. 1636/1894).

Ao tempo que consigna haver colaborado da forma mais célere e completa possível com o procedimento fiscal, a autuada tece comentários carregados de advérbios e adjetivos sobre a atuação da fiscalização, procurando ressaltar diversos aspectos negativos no desempenho e resultados alcançados, tais como: voracidade arrecadatória; conclusões fantasiosas baseadas em ficções e presunções inadequadas, dissonantes dos documentos e informações prestadas; exigências com terminologia genérica, intimidatória e em prazos ínfimos para esclarecimentos e entrega de documentos (nem sempre próprios); análises parciais, premeditadas e generalistas, decorrentes de questionamentos direcionados e decorrentes da fiscalização anterior; conjunto indiciário de provas, composto de meias-verdades e informações descontextualizadas, direcionadas a conclusões preconcebidas e indutoras do erro (fls. 1638/1641).

A impugnante solicita a nulidade dos autos de infração, por desrespeito ao princípio da verdade material, que se manifestou, por exemplo, pela desconsideração de provas entregues pela contribuinte e por distorções de informações e fatos sobre as atividades da MIC e Ilmot, por meio de reproduções parciais de respostas aos termos de intimação.

Segundo a contribuinte, a fiscalização não teria acolhido certidão de notaria pública confirmando a existência do escritório da MIC – o qual seria mantido e operado por uma equipe administrativa com completa estrutura operacional (fls. 1643 e 1912). Também não reconheceu a legitimidade dos pedidos de compras e correspondências comerciais feitos à Ilmot pela empresa Polomex (participante dos grupos Marcopolo e Mercedes Benz), sob a alegação de que poderiam ter sido montados (fl. 1643). No entanto, a contribuinte pretende provar que o sistema informatizado (SAP) utilizado pela Polomex não permite manipulação de dados (fls. 1948 e 3649/3693).

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 (fls. 1649/1656 e 1984/1985).

A autuada defende a decadência dos créditos tributários lançados, com fundamento no art. 150, § 4º, do CTN, e pede o cancelamento dos lançamentos, consoante os argumentos adiante resumidos:

1) a Marcopolo International Corporation (MIC) e a Ilmot International Corporation S.A. foram constituídas com claras e concretas finalidades estratégicas e comerciais, sendo responsáveis pela organização e centralização das operações do grupo Marcopolo no exterior, atuando no financiamento, comercialização, apoio técnico e assistência pós-venda (fl. 1651, 1671);

2) a impugnante esclareceu à exaustão ao fiscal que MIC e Ilmot não praticam operações de agenciamento comercial, mas têm como atividade a coordenação da rede de representantes comerciais espalhados por inúmeros países, os quais mantêm contato direto com os compradores das mercadorias (fls. 1645 e 1671);

3) 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 (fls. 1652, 1671 e 1984/1985);

4) as demonstrações financeiras da impugnante (empresa de capital aberto) e de suas controladas são revisadas e verificadas por auditores independentes, além de serem fiscalizadas pela CVM – o que vale como elemento de prova (fl. 1648);

5) a estrutura internacional utilizada pela impugnante é legítima e comum no Brasil e no mundo, sendo adotada e divulgada inclusive por empresas públicas como a Petrobrás (fls. 1653/1654);

6) 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. (fls. 924/952, 1653, 1670, 2121/2180 e 3188/3190);

7) a MIC e a Ilmot desempenham papel relevante na expansão dos investimentos do grupo Marcopolo no exterior, promovendo, também: equalização de riscos políticos e cambiais, auxílio na negociação em moeda estrangeira (pagamentos de assistência técnica, tarifas aduaneiras, etc.), proteção contra inadimplências, centralização/maximização de recursos financeiros internacionais (financiamentos/aplicações), financiamento da marca e produtos, etc. (fls. 924/952, 1671, 1674, 1950, 1964/1982 e 3188/3190);

8) 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 (fl. 1654);

9) a constituição da MIC e da ILMOT foi útil e essencial para a operacionalização do projeto de expansão internacional da Impugnante (fl. 1668);

10) a mediação da negociação e o acompanhamento do resultado pós-venda, perante os clientes estrangeiros, são essenciais para estrutura e continuidade das exportações da Marcopolo (fl. 1692);

11) os negócios realizados pela impugnante tinham efetivo propósito comercial, não visando à geração de vantagem fiscal (fls. 1650, 1656/1657, 1659, 1661/1663 e 1696);

12) a autonomia privada e o direito de propriedade não são absolutos e ilimitados, mas o exercício do poder arrecadador não pode ultrapassar o próprio limite da lei, punindo o contribuinte por atos jurídicos sem vícios e conformes com o ordenamento (fl. 1657);

13) o art. 160, I, do antigo Código Civil, demonstrava que o direito ampara as operações de intermediação e de remessa por conta e ordem, dizendo não constituir ato ilícito aquele praticado no exercício regular de um direito reconhecido (fl. 1658);

14) tendo a impugnante efetuado e oferecido à tributação os valores apurados segundo o método dos preços de transferência – mecanismo suficiente para evitar ou solucionar eventuais prejuízos ou divergências fiscais que poderiam decorrer de operações praticadas com empresas vinculadas ou situadas em paraísos fiscais – não há que se falar em eventual prejuízo ao fisco nacional (fls. 1660, 1676 e 1696/1698);

15) não houve simulação, porquanto houve perfeita compatibilidade entre a forma e o conteúdo, vale dizer, entre aquilo que foi declarado e aquilo efetivamente realizado pelas partes (fls. 1665/1666);

16) tampouco houve dissimulação, fraude à lei ou negócio jurídico indireto – figuras correlatas à simulação (fls. 1667/1668);

17) o próprio fiscal, diferentemente da autuação passada, abandona a acusação de inexistência fática das intermediárias e reconhece a inexistência de indícios robustos para desconstituí-las (fls. 1668);

18) a fiscalização não poderia pretender desconstituir as operações, eis que ficou demonstrada a existência formal e material das empresas MIC e Ilmot, quer pelas razões econômicas e resultados da estratégia da impugnante, quer pela comprovação das operações praticadas (fls. 1669 e 1672);

19) “a alegação fiscal de que, para que exista uma pessoa jurídica, 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” (fl. 1669);

20) “pessoa jurídica 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 lucros, correndo os riscos por conta dos sócios,



seja pessoa física ou jurídica, que reúne, coordena e dirige esses elementos sob a sua responsabilidade" (fl. 1669);

21) "pessoa jurídica é uma organização, cuja personalidade decorre única e exclusivamente de ficção jurídica sempre atribuída por lei, que para a criação ou circulação de bens e ou serviços combina fatores de produção (capital ou trabalho) de acordo com a natureza de sua atividade" (fl. 1672);

22) 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 (fl. 1669/1670);

23) o próprio fiscal reconhece que as empresas foram legitimamente constituídas (fls. 76, 160/166 e 1670);

24) contratos de representação comercial e vinculados comprovantes de pagamento, contrato de reconhecimento de dívida e contrato de financiamento representam provas inequívocas de que MIC e Ilmot são atuantes no mercado internacional (fls. 1670, 1952/1962, 1987/2132, 3188/3190);

25) os investimentos indiretos da impugnante no exterior representam a necessidade de aporte e aumentos sucessivos de capital (fl. 1670);

26) a atividade empresarial efetiva 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, e pelos comprovantes de custos de garantias estabelecidas (fls. 924/952, 1670/1672, 2121/2180 e 3188/3190);

27) outros documentos comprovam que MIC e Ilmot existem de fato e não só de direito (fl. 1672): gastos com assistência técnica suportados pela MIC (fls. 2133/2180), extratos de conta corrente bancária (fls. 2193/3165), pagamentos de comissões a representantes comerciais (fls. 2121/2132) e despesas de homologação de produtos, incorridas pela MIC/Ilmot (fls. 1964/1982);

28) MIC e Ilmot assumem diretamente o risco do negócio dos quais participam (fl. 1671);

29) a legitimidade das transações realizadas pela MIC e Ilmot, inclusive para fins fiscais, é comprovada pelos custos e despesas incorridos e por conta dos efeitos atribuídos à personalidade jurídica das empresas, ainda que a força de trabalho seja composta por terceirizados, o que é admissível nos respectivos países em que são sediadas (fl. 1672);

30) não há qualquer exigência que retire legitimidade das transações das empresas, inclusive para fins fiscais, por conta dos efeitos universalmente atribuídos à personalidade jurídica (ficção jurídica atribuída por lei) de empresas, ainda que sua força de trabalho seja composta por terceiros (fl. 1672);



31) a ação judicial proposta pela MIC no Equador demonstra que a entidade é reconhecida e responde como uma entidade de fato e de direito, sujeita a obrigações (fls. 1673);

32) extratos bancários, cópias de recibos, telas do Siscomex e extratos bancários da MIC e Ilmot, comprovando transição de recursos financeiros e pagamentos à Marcopolo, são juntados com a impugnação para evitar que sejam presumidas verdadeiras as acusações fiscais (fl. 1673);

33) os efeitos decorrentes da personalidade jurídica não podem ser desconsiderados por meras alegações ou constatações de um quadro reduzido de funcionários e ou enxuta estrutura administrativa – pessoas jurídicas que se dedicam a atividades administrativas, prestação de serviços intelectuais e especializados, atividades financeiras não necessitam de estrutura operacional complexa (fl. 1673);

34) a realidade comercial, especialmente nas relações internacionais, onde impera o informalismo, justifica a inexistência de celebração formal de contratos de compra e venda no ano de 2000 (fls. 1678/1679);

35) carta de crédito é meio efetivo, idôneo e reconhecido internacionalmente para atestar a existência e a efetividade de operações comerciais (fl. 1682);

36) as considerações e conclusões fiscais acerca do funcionamento das cartas de crédito são incompletas e tendenciosas, e demonstram desconhecimento sobre o regramento e utilização desses instrumentos (fls. 81 e 1683);

37) as cartas de créditos apresentadas não contêm qualquer menção a uma suposta participação da impugnante como garantidora, como sugere a fiscalização (fl. 1767);

38) a existência de operações de revenda sem adição de margem comprova que as intermediárias operam por outras razões negociais, não meramente fiscais (fl. 1685);

39) o fato de a impugnante ser garantidora de operações não autoriza a presunção fiscal de simulação, pois nomear controladora como garantidora de controladas é prática usual no mercado (fl. 1686);

40) a elaboração do laudo de assistência técnica pela Marcopolo, apesar de a supervisão dos serviços competir à MIC e Ilmot, é procedimento corriqueiro às práticas mercantis, tal como ocorre quando se leva um automóvel a concessionária ou revendedora autorizada, em que o técnico encarregado de fazer a revisão do automóvel é, às vezes, enviado pelo próprio fabricante (fls. 1686/1687);

41) a materialidade das operações realizadas fica demonstrada pelas provas contidas/juntadas no processo, relativas à contratação das exportações com a MIC e Ilmot, à transição de recursos financeiros à Marcopolo, às vendas da MIC e Ilmot para os clientes finais, ao

pagamento de comissões de agentes em razão das revendas e à assistência técnica (fls. 1687/1696);

42) 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) (fl. 1693);

43) 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” (fl. 1693/1696);

44) 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 (fls. 1693/1696);

45) a comprovação do propósito das operações, da transição dos valores e da formalização das operações confronta com as inferências da autuação, as quais não podem ser convalidadas pela administração pública (fl. 1696);

46) a fiscalização jamais poderia desconsiderar os atos ou negócios jurídicos praticados, uma vez que a norma que instituiu tal poder (Lei Complementar nº 104/2001), além de ter sido publicada em 2001, nunca foi regulamentada por lei ordinária, sendo, portanto, inaplicável (fls. 1698/1699);

47) o ônus de provar a simulação e fraude é da administração pública (fl. 1698/1705);

48) supostas divergências de endereço, partes e nomes, dentre outras, são insuficientes para infirmar o sólido fluxo das operações da impugnante (fl. 1715);

49) o instituto da simulação não comporta a existência de meros indícios, mas exige a comprovação dos fatos que se pretende desconsiderar (fl. 1701);

50) a legislação do imposto de renda confere força probante à escrituração fiscal (art. 923 do RIR/99) (fl. 1704);

51) a impugnação demonstra não haver omissão de receita ou subfaturamento, uma vez que lhe faltam os elementos para que sejam taxadas por “simulação” (fls. 1698/1705);

52) o evidente intuito de fraude não restou cabalmente demonstrado pela autoridade fazendária, de forma a dar azo à aplicação da multa qualificada (fls. 1705/1707);



53) 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 (fls. 1710/1713);

54) o IRRF é fundamentado em remessa fictícia de valores para o exterior (não houve pagamentos da Marcopolo para MIC e Ilmot) e tem cobrança indevida, pois não foi revelada qualquer das hipóteses do dispositivo utilizado como enquadramento legal do auto de infração, art. 61, § 1º da Lei nº 8.981/1995 (pagamento a beneficiário não identificado ou pagamento sem causa -) (fls. 1817/1824);

55) a autuação trata de suposta omissão de receitas, situação antagônica à da exigência de IRRF: pagamentos efetuados a beneficiários não identificados ou cuja causa não seja conhecida (fls. 1817/1824);

56) o resultado do procedimento ilegal da fiscalização fere a capacidade contributiva da contribuinte e constitui evidente contradição, eis que tributa duas vezes a mesma renda, adotando hipóteses excludentes: rendimento no Brasil (IRPJ e CSLL) e remessa ao exterior (IRRF) (fls. 1817/1824);

57) o reajuste da base de cálculo, com base no art. 20 da IN SRF 15/01, além de amparado em norma posterior ao ano fiscalizado, contraria o art. 43 do CTN, já que haveria tributação sobre o próprio montante do tributo devido (fls. 1824/1825); e

58) não bastasse a ilegalidade da IN SRF nº 15/01, o fiscal errou no cálculo do IRRF proposto na norma, ao não considerar a dedução da classe do rendimento pago (fls. 1824/1825).

Em 18/04/2007, foram apresentados laudos técnicos, elaborados por empresa mexicana vinculada ao grupo KPMG, para confirmar alegações da contribuinte acerca da autenticidade de pedidos de compras da empresa Polomex feitos junto à MIC e Ilmot (fls. 3648/3695).

Foram juntados memoriais de 14/05/2007, apresentados pela contribuinte (fls. 3759/3771).

Entendendo que, em parte das infrações apuradas, teria ficado configurada a prática, em tese, de crime contra a ordem tributária, os agentes fiscais, qualificando a multa de ofício aplicada, formalizaram a competente Representação Fiscal para Fins Penais.

[...]

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 10-12.221, de 30 de maio de 2007, fls. 3.773/3.792, 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 conseqüências 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.

OMISSÃO DE RECEITAS. Verificada a omissão de receita, a autoridade tributária determinará o valor do imposto a ser lançado de acordo com o regime de tributação a que estiver submetida a pessoa jurídica no período base a que corresponder a omissão.

BASE DE CÁLCULO. A fiscalização não está obrigada a perseguir despesas não contabilizadas para considerá-las na formação da base de cálculo do IRPJ e CSLL, mormente se o contribuinte foi o artífice da omissão de receitas.

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 SUA CAUSA NÃO COMPROVADA. Todo pagamento efetuado pelas pessoas jurídicas cuja operação ou sua 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 2000 ainda poderiam ser lançados nesse período, salvo quanto aos fatos compreendidos entre os dias 24 a 31 de dezembro. Assim, somente os fatos geradores ocorridos em 27/12/2000 estariam excluídos da decadência, pois, para eles, a contagem do prazo iniciou em 01/01/2002.

[...]

Inconformada, a empresa apresentou o recurso de folhas 3.804/3.910, por meio do qual, apresentando uma síntese do modelo comercial empregado por ela em suas exportações, renova os argumentos trazidos em sede de impugnação, quais sejam:

- refuta, anexando documentos, a tese de simulação esposada pela autoridade fiscal, reafirmando que suas operações são plenamente justificadas pela clara finalidade estratégica e necessidade comercial;



- sustenta que a autoridade fazendária desconsiderou previsões legais e normativas que admitem a remessa por conta e ordem em diversas hipóteses, não podendo, assim, classificar como simuladas as operações praticadas pelo simples fato de inexistir trânsito físico das carrocerias na MIC e na ILMOT;

- argumenta que a Fiscalização abandonou as regras de preços de transferência de forma indevida, pois, para ela, a simples aplicação dessas normas excluiria a possibilidade de desconsideração das operações realizadas, vez que tais regras constituem o meio eleito pelo ordenamento para regular operações entre empresa nacional e empresa vinculada no exterior;

- afirmando que todas as operações e receitas delas decorrentes foram declaradas, argumenta não ter havido tipificação de omissão de receitas;

- alega ocorrência de decadência, vez que, para ela, o prazo quinquenal para realização do lançamento havia expirado;

- afirma não ser possível a aplicação da multa qualificada (150%), pois, para ela, inexistiu o evidente intuito de fraude (aduz que, havendo a declaração de todas as operações nos moldes em que foram realizadas, teria ocorrido, na pior das hipóteses, erro de proibição, o que, a seu ver, inibiria a aplicação da citada multa);

- sustenta, ainda, ter demonstrado o total descabimento do critério de quantificação no auto de infração, visto que a Fiscalização não considerou no cálculo de apuração do crédito tributário as despesas e custos incorridos nas operações.

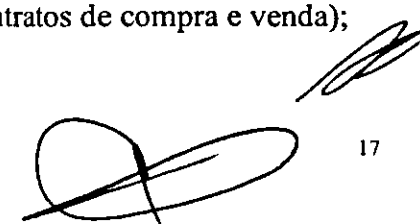
A Recorrente trouxe aos autos, ainda, peça de defesa específica para a CSLL (fls. 3.911/4.019) e para o IRRF (fls. 4.020/6.276). Relativamente à CSLL, os argumentos são os mesmos apresentados no recurso para o IRPJ. No que tange ao IRRF, contestando a decisão de primeira instância, além de reproduzir alegações apresentadas no Recurso referente ao IRPJ, traz, ainda, 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 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).

É o Relatório.

Voto

Conselheiro WILSON FERNANDES GUIMARÃES, Relator

Atendidos os requisitos de admissibilidade, conheço do apelo.

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:

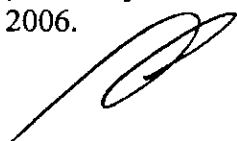
[...]

No caso do IRRF, a apuração do tributo é semanal. Os valores relativos a fatos geradores ocorridos em 2000 ainda poderiam ser lançados nesse período, salvo quanto aos fatos compreendidos entre os dias 24 a 31 de dezembro. Assim, somente os fatos geradores ocorridos em 27/12/2000 estariam excluídos da decadência, pois, para eles, a contagem do prazo iniciou em 01/01/2002.

[...]

Nota-se, assim, que a parcela exonerada do crédito tributário, motivadora do recurso que ora se aprecia, deriva da caducidade do direito.

No que tange à tal questão (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 só poderiam ser lançados no ano de 2001. 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 2006.



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 efetuado até 31 de dezembro de 2005.

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.

Recurso Voluntário

Em sede de recurso voluntário, a contribuinte refuta a tese de simulação esposada pela autoridade fiscal, reafirmando que suas operações são plenamente justificadas pela clara finalidade estratégica e necessidade comercial. Sustenta que a autoridade fazendária desconsiderou previsões legais e normativas que admitem a remessa por conta e ordem em diversas hipóteses, não podendo, assim, classificar como simuladas as operações praticadas pelo simples fato de inexistir trânsito físico das carrocerias na MIC e na ILMOT. Argumenta que a Fiscalização abandonou as regras de preços de transferência de forma indevida, pois, para ela, a simples aplicação dessas normas excluiria a possibilidade de desconsideração das operações realizadas, vez que tais regras constituem o meio eleito pelo ordenamento para regular operações entre empresa nacional e empresa vinculada no exterior. Afirmando que todas as operações e receitas delas decorrentes foram declaradas, argumenta não ter havido tipificação de omissão de receitas. Alega ocorrência de decadência, vez que, para ela, o prazo quinquenal para realização do lançamento havia expirado. Afirmo não ser possível a aplicação da multa qualificada (150%), pois, para ela, inexistiu o evidente intuito de fraude (aduz que, havendo a declaração de todas as operações nos moldes em que foram realizadas, teria ocorrido, na pior das hipóteses, erro de proibição, o que, a seu ver, inibiria a aplicação da citada multa). Sustenta, ainda, ter demonstrado o total descabimento do critério de quantificação no auto de infração, visto que a Fiscalização não considerou no cálculo de apuração do crédito tributário as despesas e custos incorridos nas operações.

O ponto crucial da presente lide é revelado pela própria Recorrente em sua peça de defesa, qual seja, a comprovação inequívoca da execução material de todas as operações de vendas ao exterior para as empresas controladas Marcopolo International Corporation (MIC) e Ilmot Internacional Corporation (ILMOT).



A peça acusatória está consubstanciada na argumentação de que a Recorrente utilizava as referidas sociedades (MIC e ILMOT) para intermediar formalmente negócios que, na essência, corresponderiam a operações diretas entre ela e seus importadores finais. Nessa linha, entendeu a Fiscalização que operações simuladas foram concretizadas através da venda de produtos para essas empresas controladas no exterior, ressaltando que a remessa física das mercadorias era feita diretamente para um comprador ou importador final, isto é, sem passar pelas intermediárias (MIC e ILMOT).

De acordo com a autoridade autuante, provas indiciárias teriam indicado que as empresas MIC e ILMOT equivaleriam a “centrais de refaturamento”¹ no exterior, cujas intermediações formalizavam ato ou negócio jurídico aparente que dissimulou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, ocultando a ocorrência do fato gerador de tributos.

Em conformidade com os contratos de prestação de serviços formalizados entre a Recorrente e suas controladas MIC e Ilmot, estas seriam responsáveis, no exterior, pela distribuição oficial (compra, revenda, promoção de vendas e prestação de serviços pós-venda) e representação comercial (agenciamento de vendas), além da manutenção própria ou por subcontratados de escritórios equipados com telefone, telex, máquinas, móveis, funcionários qualificados, etc.; remessa de informações detalhadas sobre os negócios, clientes visitados e situação de mercado; manutenção de técnico ou preposto para desempenharem os serviços de pós-venda; dentre outros deveres (fls. 73/74 e 1421/1440).

Relata a autoridade de primeira instância que a conclusão da Fiscalização acerca da existência de negócio simulado foi lastreada nas seguintes constatações:

Relativamente as empresas Marcopolo International Corporation (MIC) e Ilmot Internacional Corporation (ILMOT)

- os serviços de assistência técnica aos clientes dos produtos (para os quais tais empresas se comprometeram contratualmente a fornecer diretamente ou por intermédio de terceiros contratados, sob supervisão e orientação destas) teriam sido efetivamente fornecidos pela própria Recorrente (fls. 91/93, 1389, 1421/1440);

- apesar de instalada no Uruguai, a ILMOT não teria vendas para esse país, mas sim a MIC, que é das Ilhas Virgens Britânicas (fl. 95);

- algumas operações realizadas com lucro zero pelas controladas conflitariam com o argumento da contribuinte de que as margens de lucro daquelas seriam necessárias para cobrir riscos e custos operacionais (fls. 93/94 e 218);

- inexistiriam contratos de venda da MIC e ILMOT formalizados com compradores finais, mesmo que tenham vendido, juntas, mais de US\$ 55,5 milhões em 2000 (fl. 269);

¹ De acordo com a autoridade autuante, a expressão “centrais de refaturamento” tem origem no termo inglês “reinvoincing centers”, e estariam representadas por empresas, quase invariavelmente localizadas em paraísos fiscais, cuja única função seria refaturar o valor de operações comerciais, com conseqüente evasão fiscal. Normalmente constituídas de direito, mas inexistentes de fato, essas empresas não teriam qualquer corpo operacional efetivo (ou teriam um corpo bastante reduzido), e as mercadorias exportadas seriam sempre remetidas diretamente para os compradores finais.



- extratos eletrônicos apresentados para representar pedidos de compras das “intermediárias” à Marcopolo, não foram aproveitados como prova em favor da contribuinte dada a existência de indícios apontando para a simulação e pela pequena amostra e simplicidade de pedidos, que poderiam ter sido formalizados até mesmo após o início do procedimento fiscal (fls. 80/81 e 328/354);

- as cópias de cartas de crédito dos importadores finais em favor das “intermediárias” também não serviram de prova para estabelecer a efetiva participação dessas empresas nas operações, sendo consideradas como parte da mecânica da simulação (fls. 80/81 e 924/952);

- os financiamentos obtidos pelas intermediárias apresentam a Recorrente na figura de garantidora (fls. 80/82 e 953/1092);

- o volume significativo de cópias de pedidos de importação originários da Polomex S.A., empresa mexicana controlada pela Recorrente, não seria suficiente para comprovar a efetiva ligação entre as “intermediárias” e os importadores finais, nem afastar a simulação, já que não foram apresentados documentos relativos a outras empresas, apesar de solicitados (fls. 82/83, 1093/1214, 1278 e 1287);

- os contratos firmados entre Marcopolo e MIC/ILMOT limitar-se-iam a negócios jurídicos direcionados a conferir aparência de legalidade a operações inexistentes (fls. 83 e 1421/1440);

- todos os documentos da MIC e ILMOT teriam sido emitidos em Caxias do Sul e teriam sido assinados por funcionários da Marcopolo, mandatários das “intermediárias” que não teriam recebido remuneração destas, mas somente da Recorrente (fls. 83, 86/87, 228, 271, 273, 402/405, 1238/1276, 1304/1346 e 1385/1388); e

- existiria imensa semelhança entre as faturas comerciais emitidas pelas empresas envolvidas (a Recorrente, a MIC e ILMOT) - exemplos: fls. 271, 273 e 1303.

Relativamente à Marcopolo International Corporation (MIC):

- a empresa é situada nas Ilhas Virgens Britânicas – paraíso fiscal onde é prometido sigilo e não há cobrança de impostos sobre a renda de empresas estrangeiras; onde estariam registradas mais de 600.000 empresas, em país com área de 153 Km² e população de 23 mil habitantes (a título de comparação, a autoridade fiscal esclarece que a Receita Federal tem registrado em Caxias do Sul, Rio Grande do Sul, a existência de 34.500 empresas ativas regulares, sejam matrizes ou filiais, em município de 400 mil habitantes e área de 1.644 Km²); e onde há grande quantidade de firmas que oferecem serviços de criação de “offshores”, tais como a sucursal de empresa panamenha, Sucre & Sucre Trust Ltd. (fls. 135/136, 1441/1476, 1484/1511);

- “Documentos Unicos Aduaneros (DOU)”, relativos a desembaraços aduaneiros efetivados no Uruguai, em 1999, consignariam o domicílio da MIC no mesmo endereço da Marcopolo S/A, em Caxias do Sul (fls. 86 e 199);

- sendo solicitada fatura de energia elétrica de 2000 para justificar a existência da empresa, foi apresentada fatura de 2006, registrando a empresa Sucre & Sucre como usuária do serviço (fls. 136/139 e 415);

- sendo solicitada fatura de serviço de telefonia 2000, foi apresentado apenas **recibo de pagamento de serviços telefônicos de 2006** em nome da Sucre & Sucre, onde sequer constava número de telefone ou endereço para qual o serviço foi prestado (fl. 414);

- o endereço da fatura de energia elétrica coincide com o da empresa Sucre & Sucre (fls. 415, e 1474);

- as explicações da contribuinte para a divergência entre o endereço da fatura de energia elétrica e o das faturas comerciais foram considerados inconsistentes, vez que, segundo a autoridade autuante, apresentaram erros primários, o que demonstraria o desconhecimento pela contribuinte da estrutura postal da localidade (fls. 137/139, 1303, 1344, 1390, 1500 e 1505);

- haveria vaguidade na informação do endereço normalmente utilizado para localizar a MIC (faturas comerciais), não havendo citação de nome de logradouro, caixa postal ou número de edificação (fls. 138 e 1359/1360);

- não foi apresentada documentação que comprovasse e explicasse efetivamente a ligação entre as empresas MIC e Sucre & Sucre, relativamente ao fornecimento de bens de infra-estrutura para atendimento de suas necessidades (fl. 1285 e 1360);

- segundo o sítio da internet, a Sucre & Sucre presta serviços de domicílio, linhas de telefone e fax, endereço eletrônico e emissão de faturas - fls. 99 e 1445 (outras empresas, segundo a Fiscalização, seriam até mais explícitas na internet, oferecendo a criação de companhias *offshores* para fazer refaturamento, providenciando serviços de caixa postal, telex, telefone e fax para uso da companhia offshore) - fls. 99, 1444 e 1476;

- inexistente sítio da MIC na internet, investimento que seria justificado para o porte dos negócios formalizados; e

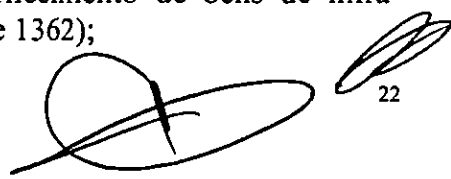
- embora o faturamento anual da MIC em 2000 tenha sido de aproximadamente US\$ 13,7 milhões, por vendas para Trinidad e Tobago, África do Sul, Barbados, Uruguai, Moçambique e Costa Rica, dentre outros países, os únicos salários pagos foram os de quatro sócios-gerentes da Recorrente (fls 402/408, 1284/1285, 1299/1301 e 1592).

Relativamente à Ilmot Internacional Corporation (ILMOT)

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

- sendo solicitadas faturas de energia elétrica e de serviços telefônicos de 2000 para justificar a existência da empresa, **foram apresentados documentos de 2006**, onde consta a empresa KPMG Uruguay como usuária dos serviços (fls. 409/411), que, segundo a Recorrente, seria locadora do espaço para a empresa Consadi Asociados Asesoramiento Empresarial (fl. 1285);

- nenhum documento apresentado pela Recorrente (inclusive o recibo de pagamento de uma fatura paga em 2000, referente a serviços administrativo-contábeis prestados em 1999) foi considerado hábil para comprovar e explicar a efetiva ligação entre as empresas ILMOT e Consadi Asociados, relativamente ao fornecimento de bens de infra-estrutura para atendimento de suas necessidades (fl. 1285, 1360 e 1362);



- a análise da fatura telefônica apresentada, mesmo que de um período em que a contribuinte já estava sob fiscalização, estabeleceu forte indício de que o serviço de telefonia não era utilizado para o atendimento das necessidades da ILMOT, já que não se constatou registro de contato com a Recorrente no Brasil ou com importadores finais (fls. 88/91, 410, 1363/1384, 1477/1483); e

- haveria incongruência entre o faturamento da ILMOT em 2000 (quase US\$ 41,9 milhões) e a estrutura da empresa, segundo a documentação apresentada, como exemplificado por ausência de sítio na internet da ILMOT e Consadi Associados, reduzida quantidade de ligações internacionais na fatura de telefonia e ausência de comprovação de contatos com os compradores finais.

A Fiscalização registrou, ainda, que a contribuinte buscou meios para evitar a aplicação das legislações relativas a preços de transferência e tributação em bases universais. Nesse sentido, consignou que a adequação ao mecanismo dos preços de transferência seria utilizada pela contribuinte como componente da simulação, fortalecendo a aparência de legalidade das operações (fls. 95/96). Quanto a incidência da legislação sobre tributação em bases universais, afirmou que ela vem sendo contornada pela contribuinte. Sustentou que, no caso da tributação dos lucros auferidos no exterior, quando era prevista a tributação, os estatutos da MIC, por exemplo, previam a possibilidade de criação de fundo de reserva, antes mesmo da apuração dos dividendos, afastando a tributação da parcela de lucro necessária. Aditou que também era prevista a reincorporação de dividendos não solicitados por três anos. Esclareceu, por fim, que, com a vigência da Medida Provisória nº 2158-35, de 24 de agosto de 2001, em que a tributação dos lucros independe da distribuição efetiva, “coincidentemente” houve um vultoso prejuízo, fato que se repetiu em 2002, com total de prejuízos acumulados que ainda não foram revertidos até 2004 (fls. 104, 160/197, 1215, 1286, 1442/1443).

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.

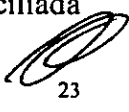
Afirma a Recorrente que o crédito tributário encontra-se fulminado pela decadência, *ex vi* do disposto no parágrafo 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional.

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.

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

Sustenta a Recorrente que a Fiscalização abandonou, de forma indevida, as regras de preços de transferência presentes nas operações. Para ela, a simples aplicação dessas normas excluiria a possibilidade de desconsideração das operações realizadas.

Está correta a Recorrente quando afirma que as regras de preços de transferência constituem meio para regular operações entre empresa nacional e pessoa vinculada domiciliada



no exterior. Tal legislação, é certo, visa aferir se os preços praticados entre tais pessoas foram de alguma forma manipulados. Não obstante, a sua existência, à evidência, não desautoriza a realização de investigações que possam levar à constatação fática daquilo que ela (a legislação de preços de transferência) busca reprimir, isto é, tratando-se de exportações, eventuais subfaturamentos. Assim, 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.

Não obstante, cabe ressaltar que, no caso vertente, 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;

Afirma a Recorrente:

[...]

Aliás, importante frisar que a referida estratégia comercial foi extremamente bem sucedida, promovendo o progressivo aumento da receita oferecida à tributação no Brasil, em decorrência da prática de tais operações, consoante comprova o gráfico abaixo, razão pela qual, já de plano, não cabe a sustentação de evasão de receitas para o exterior e muito menos prejuízo ao fisco nacional, 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 fiscal². 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 conseqüência, de pagamentos de tributos, não significando, com isso, que o montante de tributos pago corresponda ao que efetivamente deveria ter sido recolhido ao longo do tempo considerado.

Argumenta a Recorrente que a escolha do modelo negocial adotado por ela não pode ser injustificadamente questionada pelas autoridades fiscais.

Há de se repelir, de imediato, que não estamos diante de intervenção injustificada. Não se trata, aqui, de agressão ao primado da livre iniciativa, mas, sim, de legítima atuação da autoridade competente com o intuito de inibir prática que, para ela, a luz dos elementos que puderam ser colhidos, mostra-se antijurídica.

² 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.



Não cabe, realmente, à autoridade administrativa imiscuir-se nos planejamentos adotados pelo contribuinte para realizar seu objeto social. Cabe, sim, verificar: 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.

Utilizando-se do parecer elaborado pela empresa TENDÊNCIAS CONSULTORIA INTEGRADA, a Recorrente reproduz o seguinte excerto do referido documento:

[...]

O somatório das facilidades cambiais e o arcabouço político institucional ágil, transparente e eficiente gera uma facilidade para as empresas centralizarem seus pagamentos e envios de recursos a unidades produtivas transnacionais. A empresa funciona como uma central de envio e recebimento e não necessita ter uma existência física.

[...]

Quanto a tal consideração, cabe observar que não se deve negar ou desmerecer a importância, em um mundo globalizado, dessas “ilhas” de facilidades, mas, tão-somente, de se aferir se as operações de exportação, no caso vertente, foram efetivamente realizadas pela empresas MIC e ILMOT, ou, em sentido convergente com a peça acusatória, praticadas pela MARCOPOLO S/A, servindo as denominadas empresas intermediárias como meio para atenuar o efeito tributário que a exportação direta naturalmente traduziria.

Para utilizar expressão da própria Recorrente, *a compatibilidade da forma com a substância é que deve nortear o tratamento jurídico da operação*. Pois bem, nesse contexto, vejamos se a contribuinte, não obstante não ter efetuado isso quando intimada pela autoridade fiscal, trouxe aos autos elementos capazes de demonstrar, de forma inequívoca, tal compatibilidade.

A contribuinte, ao interpor suas peças impugnatórias³ (fls. 1.636/1.716), anexou aos autos documentos capeados pelas seguintes denominações:

- LIVRO DIÁRIO DA MARCOPOLO S/A REGISTRADO NA JUNTA COMERCIAL COMPROVANDO A EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL DO INVESTIMENTO MIC (fls. 1.905/1.908);

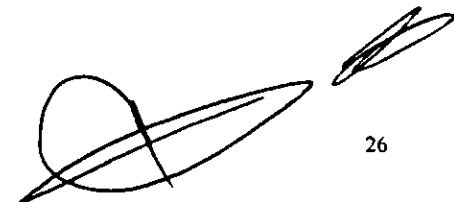
- ORGANOGRAMA SOCIETÁRIO DAS EMPRESAS INVESTIDAS PELA MARCOPOLO S/A (fls. 1.909/1.910);

- CERTIDÃO DE NOTÁRIO PÚBLICO DAS ILHAS VIRGENS BRITÂNICAS... (fls. 1.911/1.937);

- CERTIDÕES EMITIDAS POR ÓRGÃOS OFICIAIS QUE ATESTAM A EXISTÊNCIA E REGULARIDADE DA ILMOT (fls. 1.938/1.946);

³ A contribuinte apresentou peça impugnatória para cada um dos tributos lançados.

- NOTA FISCAL DE DESPESAS COM IMPLEMENTAÇÃO DO PROGRAMA SAP (fls. 1.947/1.948);
- RELATÓRIO DE ADMINISTRAÇÃO DA MARCOPOLO S/A (fls. 1.949/1.950);
- CONTRATOS DE ASSUNÇÃO E RECONHECIMENTO DE DÍVIDA DA MIC (fls. 1.951/1.962);
- PAGAMENTOS DE HOMOLOGAÇÃO DE PRODUTOS PARA INGRESSO EM DIVERSOS PAÍSES (fls. 1.963/1.982);
- MATÉRIA DA MÍDIA ACERCA DA ESTRATÉGIA COMERCIAL DA MARCOPOLO S/A (fls. 1.983/1.985);
- CONTRATOS DE REPRESENTAÇÕES COMERCIAIS (fls. 1.986/2.119);
- COMPROVAÇÕES DE PAGAMENTOS DE COMISSÕES DA MIC/ILMOT A SEUS AGENTES COMERCIAIS SUBCONTRATADOS (fls. 2.120/2.132);
- DESPESAS COM ASSISTÊNCIA TÉCNICA (fls. 2.133/2.180);
- PLANILHAS DAS EXPORTAÇÕES EFETUADAS PELA MARCOPOLO S/A COM A MIC E A ILMOT: PLANILHA "FLUXO FINANCEIRO", PLANILHA 01, PLANILHA 02, PLANILHA 03 E CORRESPONDENTES DOCUMENTOS COMPROBATÓRIOS (fls. 2.181/2.191);
- EXTRATOS BANCÁRIOS DA ILMOT E MIC, COMPROVANDO A EXISTÊNCIA DE DÉBITOS INCORRIDOS PARA O DESENVOLVIMENTO DE SUA ATIVIDADE (fls. 2.192/3.165);
- DECLARAÇÃO DE INFORMAÇÕES ECONÔMICO-FISCAIS DA PESSOA JURÍDICA (DIPJ) DE 2001 – ANO-CALENDÁRIO DE 2000 (fls. 3.166/3.186);
- CONTRATOS DE FINANCIAMENTO (fls. 3.187/3.190);
- PLANILHA COM RESULTADOS AUFERIDOS NO EXTERIOR (fls. 3.191/3.192);
- CONTRATOS DE CÂMBIO (fls. 3.194/3.197);
- CONTRATOS DE COMPRA E VENDA FIRMADOS PELA MIC/ILMOT (fls. 3.198/3.338);
- PEDIDOS DE COMPRA DOS CLIENTES À MIC/ILMOT (fls. 3.339/3.341);
- OPERAÇÕES DE VENDA DA MARCOPOLO FINANCIADA PELA ILMOT (fls. 3.342/3.413); e
- CARTAS DE CRÉDITO (fls. 3.414/3.646).



Esse conjunto probatório que, pelo seu volume, causa uma certa expectativa, em uma primeira e superficial análise já provoca efeito em sentido diametralmente oposto, ou seja, elimina por completo as expectativas criadas, eis que, relativamente àqueles que poderiam efetivamente contribuir para demonstrar a intermediação objeto de discussão, é formado, basicamente, por documentos que, a luz da legislação tributária vigente, não são hábeis para atestar a declaração neles contida. Isto porque, em uns não consta sequer a identificação do emitente; em outros, os documentos foram elaborados pela própria Recorrente ou por pessoas a ela ligada, e, finalmente, um número considerável encontra-se redigido em língua estrangeira.

Uma análise mais atenta da documentação trazida pela contribuinte, permite concluir que tanto a MIC, como a ILMOT, se, de fato, existentes, representam meros centros de administração financeira dos recursos movimentados no exterior pela Recorrente. Tal ilação, inclusive, converge para o esposado pela própria contribuinte, vez que é ela própria quem afirma que, para uma melhor consecução de seus objetivos, necessita de um ambiente ágil e seguro de valores.

A documentação em questão permite constatar, também, certa contradição. Explica-se: como se sabe, o procedimento ora sob análise representa prosseguimento da ação fiscal efetuada em relação ao ano de 1999 (processo administrativo nº 11020.003966/2005-08). A Recorrente traz aos autos, capeada com a denominação “CONTRATOS DE REPRESENTANTES COMERCIAIS” cópia de um denominado CONTRATO DE AGENCIAMENTO COMERCIAL E OUTRAS AVENÇAS entre ela e a empresa MARCOPOLO INTERNATIONAL CORPORATION (MIC), datado de 02 de janeiro de 1995. Do referido contrato, em que a MIC assume o papel de AGENTE COMERCIAL, merecem reprodução os seguintes excertos:

...

3. A MARCOPOLO 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 MARCOPOLO, 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 MARCOPOLO 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 MARCOPOLO quanto a preços, condições e metas de vendas. Dô referido percentual de comissões será descontado o

percentual devido aos atuais Agentes da MARCOPOLO. As referidas comissões serão pagas da seguinte forma:

...

Confrontando-se o citado documento com os anexados às fls. 1.421/1.440 (TERMO DE ALTERAÇÃO E DE CONSOLIDAÇÃO DO CONTRATO DE DISTRIBUIÇÃO E DE AGENCIAMENTO COMERCIAL E OUTRAS AVENÇAS – 14 de janeiro de 2000), percebe-se ter havido mudança substancial do papel das empresas MIC e ILMOT. Até 1999, representavam meras representantes comerciais, no ano seguinte, entretanto, convertem-se em revendedoras da Recorrente. Essa tese, entretanto, não guarda sintonia com os fatos espelhados no processo administrativo nº 11020.003966/2005-08, eis que ali, não obstante inúmeras referências ao contrato supostamente assinado em 02 de janeiro de 1995, não há qualquer indicação acerca desse novo papel das empresas controladas domiciliadas no exterior. A eventual arguição de que, tendo sido assinado em 2000, não caberia sua apresentação para fatos ocorridos em 1999, também não guarda relação com os elementos colacionados aos autos do processo administrativo nº 11020.003966/2005-08, eis que, ali, diversas foram as situações em que a contribuinte trouxe ao processo documentos relativos a fatos posteriores a 1999.

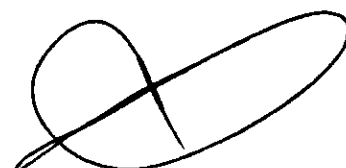
A Recorrente sustenta que a estrutura adotada por ela para comercializar seus produtos no exterior minimizou riscos e custos operacionais, entretanto, não colaciona aos autos qualquer documento capaz de indicar, de forma concreta, que riscos e custos pretendia minimizar.

Não obstante, resta evidente que a “estrutura” adotada pela Recorrente permitiu suavizar consideravelmente sua carga tributária.

Tecendo considerações acerca da remessa direta de seus produtos para os consumidores finais, argumenta a Recorrente que a própria legislação federal contempla a figura da “remessa por conta e ordem de terceiros”, na qual a mercadoria é enviada a outro destinatário que não necessariamente o imediato importador.

Quanto a tal argumentação, cabe notar que, como já se salientou, a acusação da autoridade fiscal de que teria ocorrido prática de ato simulado não foi fundamentada única e exclusivamente no fato de a autuada remeter de forma direta seus produtos para os consumidores finais, mas, sim, na conjugação desse fato com uma série de outros indícios. Não obstante, no que tange a esse específico item, não se encontra nos autos comprovação documental capaz de dar sustentação à tese de que, efetivamente, as empresas domiciliadas no exterior (MIC e ILMOT), controladas da ora Recorrente, participaram, de fato, das operações de exportação sob análise. Tal ilação, não custa repisar, está consubstanciada nas seguintes constatações:

1. ainda que não se possa questionar a constituição formal das empresas Marcopolo International Corporation (MIC) e Ilmot International Corporation (ILMOT), a Recorrente não trouxe aos autos comprovação inequívoca de que as citadas empresas



mantinham estruturas operacionais capazes de realizar as atividades para as quais haviam sido criadas⁴, nem que tenham, de fato, exercido essas atividades;

2. a Recorrente, apesar de alegar que as empresas MIC e ILMOT estavam instaladas em imóveis pertencentes a terceiros (o que, para ela, justificaria o fato de documentos relativos à conta de energia elétrica e serviços de telefonia estarem em nome de terceiros), não apresentou qualquer documento capaz de comprovar a relação supostamente existente entre tais empresas e os proprietários dos imóveis ocupados;

3. a empresa SUCRE & SUCRE TRUST LTD, em nome de quem foram emitidos os recibos de serviços apresentados pela Recorrente para comprovar a existência da MIC e da ILMOT, faz parte da empresa panamenha SUCRE, ARIAS & REYES, e tem escritórios no Panamá, Ilhas Virgens Britânicas, Anguila e Bahamas, além de representantes no Brasil e Estados Unidos, e, entre os serviços que se propõe a prestar, foram identificados os seguintes: planejamento tributário de criação de empresas *offshore* e “serviços de gerenciamento”, incluídos aí, o fornecimento de domicílio, a disponibilização de linha de telefone e fax, serviços de correio eletrônico e emissão de faturas;

4. a autoridade fiscal detectou incongruências nos argumentos utilizados pela Recorrente para justificar o fato de ter apresentado documentos (fatura de energia elétrica e recibo de pagamento) em nome da empresa SUCRE & SUCRE. Nessa linha, consignou (fls. 136/139):

...

9. No recibo de pagamento apresentado não constava qualquer informação a respeito do serviço prestado, podendo-se inferir apenas que era referente a telefonia devido ao nome da empresa (Cable & Wireless Ltd). Na fatura de eletricidade, por outro lado, podia-se distinguir uma genérica indicação de um endereço de serviço, “Wickhams Cay 1”, e um endereço postal, “P. ° Box 3163, Road Town, Tortola, BVI” (folha 415).

10. Já, nas Faturas Comerciais emitidas pela MIC, o endereço indicado era o seguinte (exemplo à folha nº 1303):

Chera Chamber, Road Town, 68193

Ciudad: Tortola – Brihish Virgin Island (sic)

11. Diante da aparente inconsistência de informações (endereço das faturas comerciais, da fatura de energia elétrica e da empresa Sucre & Sucre), solicitamos ao contribuinte uma série de esclarecimentos. Respondeu o contribuinte (folha nº 1390) que:

⁴ Em conformidade com o Relatório de Auditoria Fiscal (fls. 70/127), a Recorrente, buscando comprovar as operações da MIC, forneceu uma fatura de energia elétrica, na qual constava como usuária dos serviços a empresa SUCRE & SUCRE TRUST LTD. Foi apresentado, também, recibo de pagamento relativo a serviços de telefonia, também em nome da SUCRE & SUCRE, em que não foi possível verificar nem o número do telefone nem o endereço para o qual os serviços haviam sido prestados. Tanto um quanto o outro (fatura e recibo) eram relativos ao ano de 2006 e, apesar de reiteradas solicitações, não foram entregues os documentos referentes ao ano de 2000, ou mesmo os relativos a períodos anteriores a 2006.

1. o costume local é identificar a localização das empresas apenas pelo nome dos edifícios em que estão, já que não há divisão por ruas na cidade;

2. o termo "Chera Chambers" é o nome do edifício onde se localiza a MIC;

3. o endereço constante na fatura de energia elétrica é o dos correios nas Ilhas Virgens Britânicas, onde se encontra a caixa postal da empresa; e

4. o termo "Wickhams Cay 1" é o prédio onde está a Empresa de Correios do país.

12. Todavia, em ampla pesquisa pela internet (folhas nº 1477 a 1483), levantamos outras informações, muitas vezes frontalmente conflitantes com as prestadas pelo contribuinte. Para começar, cabe um rápido esclarecimento sobre algumas características do país. As Ilhas Virgens Britânicas (normalmente identificadas pela abreviatura BVI) são um conjunto de cerca de 40 ilhas, sendo que apenas 16 são habitadas. A maior e principal ilha é Tortola, onde está a capital Road Town. A cidade é dividida em diversas áreas, similares a bairros dos municípios brasileiros. A maioria das numerosas empresas aí estabelecidas indica, no máximo, apenas uma caixa postal para contrato. Entretanto, ocasionalmente, algumas empresas parecem fazer questão de demonstrar que têm uma estrutura física. Nesse caso, além de uma caixa postal, também indicam o prédio, com sala ou andar, e a área em que estão estabelecidas.

13. o termo "Wickhams Cay 1", ao contrário das informações prestadas, refere-se a uma das mais tradicionais áreas urbanas de Road Town (folhas nº 1492 a 1501). Em relação ao endereço da Sucre & Sucre, percebemos que o edifício "Omar Hodge", em outros sítios na internet (folha nº 1474), é indicado como estando na área "Wickhams Cay 1" (fl. 1502).

14. Destaca-se também, entre outras, a área "Main Street" (que não é uma rua, apesar do nome induzir a esse entendimento), uma das mais importantes regiões turísticas da cidade, onde se localiza a Agência de Correios (folha nº 1502 e 1506) de Road Town.

15. No decorrer da nossa pesquisa, restaram-nos dúvidas apenas com relação ao termo "Chera Chambers". Encontrado em poucos sítios, às vezes parecia se referir a uma área urbana, às vezes a um edifício. Como não pudemos formar uma convicção, pelo benefício da dúvida, aceitamos a informação prestada pelo contribuinte (item 2, parágrafo 11).

16. Chegamos, assim, às seguintes constatações:

1. As Faturas Comerciais emitidas pela MIC apresentam reiteradamente um erro formal (parágrafo 10), que poderia levar um observador desatento a fazer deduções equivocadas, como por exemplo: (i) "Road Town, 68193" poderia ser visto como um endereço mais preciso (talvez um nome de um logradouro seguido de Código Postal ou Número da edificação); (ii) "Ciudad: Tortola" poderia levar

alguém a imaginar que Tortola é o nome de uma cidade. Na verdade, porém, o endereço é bem mais vago:

Edifício: Chera Chamber

Cidade: Road Town nº IBC (International Bussiness Corporation): 68193

Ilha: Tortola País: British Virgin Islands

2. Pela análise da Fatura de Energia Elétrica, conclui-se que esse serviço foi prestado na área "Wickhams Cay 1". A caixa postal para entrega das Faturas, por sua vez, obviamente estava na Agência dos Correios, localizada em "Main Street". As informações prestadas pelo contribuinte (item 4, parágrafo 11), assim, conflitam diretamente com os fatos levantados pelo Fisco.

3. Considerando que "Chera Chambers" é o nome de um edifício, não podemos compreender porque a Sucre & Sucre indica como seu endereço "Chera Chambers, Omar Hodge Buildking". Por outro lado, ainda que considerássemos que "Chera Chambers" é o nome de uma área da cidade, haveria conflito com as informações pesquisadas na internet que indicam que o prédio "Omar Hodge" está na área "Wickhams Cay 1".

4. A MIC parece se enquadrar no grande grupo de empresas que não indica a sala ou o andar (em conjunto com o nome do edifício e da área urbana), fato que possivelmente dificultaria sua rápida localização na cidade. Considerando que nas Ilhas Virgens Britânicas há mais de 600.000 empresas⁵, seria esperável que empresas existentes de fato desejassem facilitar o contato com eventuais clientes disponibilizando essas informações.

5. Ao longo da pesquisa na internet, ainda, detectou-se a inexistência de um sítio na internet da MIC. Embora nenhuma empresa seja obrigada a fazê-lo, o porte da MIC certamente justificaria tal investimento.

17. Em suma, há divergências claras entre as informações prestadas e os documentos apresentados pelo contribuinte. Talvez, entretanto, mais relevante que essas incongruências seja o desconhecimento da estrutura postal de uma cidade onde a MIC, pelas alegações do contribuinte, estaria estabelecida e operando.

...

5. relativamente à empresa ILMOT, foram constatados, também, indícios, em geral similares aos da MIC, de inexistência fática, restando consignado pela autoridade fiscal (fls. 78), *verbis*:

...

⁵ De acordo com a Fiscalização, estima-se que haja, nas Ilhas Virgens Britânicas, cuja área corresponde a cento e cinquenta e três quilômetros quadrados, mais de seiscentas mil empresas. Esclarece que, de acordo com dados da Receita Federal, o município de Caxias do Sul, com área de mil seiscentos e quarenta e quatro quilômetros quadrados, tem cerca de trinta e quatro mil e quinhentas empresas ativas e regulares.

26. *Através das Faturas de Energia Elétrica e Telefonia, percebemos que o usuário dos serviços era a KPMG Uruguay. Informou o contribuinte que a Consadi Asociados Asesoramiento Empresarial, que por sua vez utiliza e subloca espaço da KPMG Uruguay, presta serviços para a ILMOT (folha nº 1360). Assim como para a MIC, não foram fornecidos contratos que explicassem claramente a relação entre as partes. Ao invés disso, foi entregue um Recibo em que a Consadi Asociados indica receber US\$ 7.872,00 da ILMOT em razão da "Factura número 6837 del 24/04/2000", sem discriminação dos serviços prestados (folha nº 1363). Em nova intimação (folha nº 1358), solicitamos explicação sobre o teor da Fatura, e nos foi entregue uma cópia do referido documento, indicando o pagamento de honorários por serviços-administrativos contábeis prestados em 1999 (folha nº 1393).*

27. *A apresentação dessa Fatura, a princípio, parecia estabelecer um vínculo entre as duas empresas, embora não explicasse de forma clara se, através desse genérico "serviço administrativo contábil", era possível à ILMOT efetuar seus papéis contratuais, como estabelecer contato com seus importadores finais. Mais relevante, porém, é que, quando confrontada com as respostas a outras informações, a entrega dessa Fatura revelou uma interessante incongruência. Uma das alegações recorrentes para a não entrega de documentos é o fato de serem "muito antigos" (exemplo às folhas nº 265 e 1285), mas essa Fatura, referente a serviços de 1999, foi apresentada celeremente (num prazo de 5 dias corridos, três dos quais, úteis). Assim, ponderamos a possibilidade desse fato indicar que a Consadi Asociados estivesse simplesmente emprestando seu domicílio para mascarar a inexistência de fato da ILMOT.*

...

6. não foi identificado qualquer contrato de compra e venda entre a MIC/ILMOT e os compradores finais⁶;

7. os documentos apresentados pela contribuinte no curso da ação fiscal (extratos de pedidos de compra por meio eletrônico; cartas de crédito; comprovantes de financiamento; pedidos eletrônicos e contratos firmados entre a Recorrente e as empresas MIC e ILMOT), a exemplo da colacionada ao recurso, não reúnem elementos intrínsecos e extrínsecos capazes de confirmar as operações questionadas⁷;

8. a totalidade dos documentos das empresas MIC e ILMOT foram emitidos em Caxias do Sul, Rio Grande do Sul, tendo sido assinados por funcionários registrados na Recorrente;

9. diferentemente do procedimento adotado em relação à auditoria anterior (processo nº 11020.003966/2005-08), em que a Recorrente apresentou os Certificados de

⁶ A alegação da contribuinte para não apresentar a documentação no sentido de que a maior parte das relações comerciais era realizada de maneira informal, efetivamente não é razoável, eis que, como ressalta a Fiscalização, no ano de 2000, MIC e ILMOT supostamente teriam vendido mais de US\$ 55.000.000,00 em produtos.

⁷ Observe-se, por exemplo, que quando foi intimada a apresentar documentos relativos a operações efetuadas com importadores finais que não tivesse vínculo com ela, a Recorrente informou que, como regra, não procedia a guarda indefinida de pedidos e correspondências.

Origem dos produtos comercializados, intimada a proceder da mesma forma, a contribuinte limitou-se a apresentar uma carta (CIC Caxias do Sul) informando que os citados documentos, quando alcançavam mais de dois anos, eram incinerados⁸;

10. indícios levantados por ocasião da ação fiscal anterior (relativa ao ano-calendário de 1999) foram também confirmados no procedimento ora apreciado, em especial os relacionados à operacionalização da venda dos produtos da Recorrente (DUA – Documento Único Aduaneiro, em que no campo reservado ao registro do domicílio foi identificado o endereço da Recorrente) e às Faturas Comerciais (assinadas, mediante procuração, por funcionários da Recorrente, sem que haja qualquer indicação de que foram remunerados pelas prestações de serviços correspondentes⁹);

11. a participação das empresas MIC e ILMOT nas operações de exportação, em conformidade com a documentação reunida nos autos, limitou-se à emissão das Faturas, não tendo sido comprovada qualquer outra atividade das referidas empresas com os importadores finais;

12. relativamente à ILMOT, não obstante ter sido intimada, a Recorrente não apresentou qualquer documento indicando o pagamento de salários ou pró-labores;

13. análise da fatura de telefone relativa à ILMOT (em nome de KPMG URUGUAY) revelou que, no período a que se refere (09 de setembro a 08 de outubro de 2006), época em que a Recorrente encontrava-se sob fiscalização, a única ligação internacional feita para o Brasil foi direcionada à KPMG no Rio de Janeiro, e que as duas ligações de maior duração foram feitas para o Panamá (onde inexistia qualquer indicação de venda da ILMOT) e para os Estados Unidos (para a central de atendimento do VISA), isto é, não foram identificadas ligações para a Recorrente, nem para o Chile, México ou Paraguai, locais de domicílio dos compradores finais dos produtos da Recorrente;

14. não foi apresentada qualquer fatura telefônica¹⁰ da empresa SUCRE & SUCRE, empresa que, supostamente, prestaria serviços à MIC;

15. não obstante o contrato firmado entre a Recorrente e a ILMOT (a exemplo do assinado com a MIC) estabelecer que essa empresa deveria supervisionar os serviços de assistência técnica prestados por seus contratados no exterior, a Recorrente, respondendo intimação formalizada pela Fiscalização, afirmou que a empresa intermediária limitava-se a repassar para ela os laudos técnicos fornecidos pelos reais prestadores dos serviços;

16. a ILMOT, localizada no Uruguai, pela análise feita pela Fiscalização nas faturas comerciais emitidas, tem compradores finais apenas no Chile, México e Paraguai,

⁸ A Fiscalização esclarece que, reintimada, a Recorrente, ainda que não tenha explicitado a entrega da documentação, apresentou, anexadas a Faturas Comerciais da MIC, certidões de origem com as mesmas características das entregues no curso da ação fiscal anterior, isto é, assinadas por seus funcionários.

⁹ De acordo com a autoridade fiscal, quatro pessoas que recebiam salários da MIC eram sócios-diretores da Recorrente, sendo que não foram identificadas outras pessoas físicas desempenhando funções junto à MIC.

¹⁰ Como visto anteriormente, foi apresentado tão-somente um recibo de pagamento.

enquanto que de acordo com as faturas comerciais da MIC, apesar dessa empresa estar localizada nas Ilhas Virgens Britânicas, constam importadores domiciliados no Uruguai;

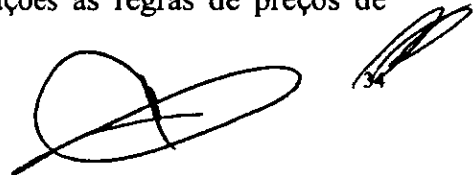
17. a alegação da Recorrente de que os lucros auferidos no exterior foram objeto de tributação, nos termos dos arts. 25 a 27 da Lei nº 9.249, de 1995, não encontra respaldo nos autos, eis que a autoridade fiscal constatou: a) relativamente aos resultados auferidos pela MIC, em conformidade com o documento de fls. 160/197 (*"Articles of Association of Marcopolo International Corp"*), antes da estipulação de dividendos, os diretores da empresa eram autorizados a constituir fundo de reserva com parcela do lucro que entendessem necessária, e, ainda com base no citado documento, dividendos não reclamados por três anos seriam, após resolução dos diretores, reincorporados em benefício da empresa (MIC); b) os lucros da MIC ficaram integralmente nas Ilhas Virgens Britânicas, não se submetendo à incidência do imposto de renda; c) a partir da vigência das disposições da Medida Provisória nº 2.158-35 que estabeleceu que os lucros apurados por controladas ou coligadas no exterior devem ser tributados, no país, no momento em que auferidos, isto é, independentemente de distribuição, a MIC apresenta vultuosos prejuízos; e d) relativamente à ILMOT, em conformidade com o documento de fls. 3.192, a empresa só apresentou prejuízos.

Releva ressaltar que, no caso vertente, em que pese a substancial existência de indícios acerca da inexistência de fato das empresas intervenientes (MIC e ILMOT), a Fiscalização, entendendo que não havia provas suficientemente sólidas, não considerou esse aspecto para fins de lançamento. Centrou-se, na verdade, na reunião de elementos que autorizassem a conclusão de que as empresas MIC e ILMOT não promoveram, de fato, vendas dos produtos da Recorrente. Adite-se, ainda, que, isoladamente considerados, os elementos colacionados pela autoridade fiscal não permitem confirmar tal ilação, porém, apreciados de forma conjunta, resta evidente a prática de ato simulado, eis que o negócio que transparece (vendas para as empresas controladas) existiu única e exclusivamente no âmbito do planejamento tributário engendrado, pois, não se encontram reunidos nos autos suporte documental capaz de dar sustentação à tese de sua existência no plano fático.

A descrição que a Recorrente faz das provas juntadas aos autos pela Fiscalização leva a uma certa expectativa de que, de fato, os fundamentos do lançamento repousaram, única e exclusivamente, nas circunstâncias de as operações (tidas como simuladas) envolverem pessoas vinculadas domiciliadas em países que têm a tributação favorecida e os produtos terem sido encaminhados diretamente aos destinatários finais dos produtos. Contudo, como se viu, não é isso de se depreende dos autos.

Os indícios levantados pela Fiscalização autorizam concluir que as estruturas montadas pela Recorrente no exterior se assemelham, em tudo, às centrais de refaturamento exemplificadas às fls. 1.444 e 1.476, cujo objetivo nada mais é do que permitir a transferência de parte do lucro para o exterior, sem submetê-la à incidência tributária no país.

Cabe esclarecer, ainda, que, diferentemente do alegado pela Recorrente, a Fiscalização não se serviu das disposições do parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional para promover o lançamento, mas, sim, de uma realidade extraída de criteriosa análise dos fatos postos a sua disposição. Não se pode falar em desconsideração de atos ou negócios jurídicos onde não se vislumbra, faticamente, esses mesmos atos e negócios jurídicos. Da mesma forma, não há que se falar em adequação de operações às regras de preços de



transferência quando o conjunto de indícios carreado aos autos demonstra que, no plano fático, tais operações não foram concretizadas.

Engana-se a Recorrente quando alega que foi autuada por ter supostamente praticado preços subfaturados nas exportações efetuadas para suas controladas no exterior. É ela própria, a Recorrente, que, transcrevendo a descrição dos fatos contida na peça acusatória (fls. 3.881), confirma o engano. Com efeito, a omissão de receita foi caracterizada por subfaturamento decorrente de simulação de intermediação de terceiras empresas, restando claro que o subfaturamento se dá em relação à verdadeira operação realizada, qual seja, exportação de seus produtos para os aqui denominados destinatários finais, vez que, comprovadamente, não houve intermediação de suas controladas.

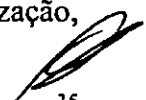
Comete equívoco também a Recorrente quando afirma não ter ocorrido omissão de receitas, vez que a situação que ora se aprecia revela hipótese de constatação de omissão por meio de prova direta. Ora, se a contribuinte, ao realizar as vendas de seus produtos, apropriada para fins de tributação valor inferior ao efetivamente praticado nas operações, a diferença, à evidência, constitui receita omitida passível de ser lançada de ofício. Como bem assinalou a Recorrente ao reproduzir pronunciamento do professor Luís Eduardo Schoueri (fls. 3.888/3.889), *“o traço marcante para a caracterização da omissão de receitas... é a existência de valores recebidos que não integraram a base de cálculo, não tendo sido escriturados e, portanto, como consequência, não entrando no cômputo da base de cálculo do IRPJ e da CSLL”*.

Mais uma vez releva ressaltar que, aqui, não há que se falar em subfaturamento de preços praticados em operações com empresas vinculadas, pois os elementos trazidos pela Fiscalização demonstram que efetivamente não houve interveniência, de fato, das empresas controladas pela Recorrente (MIC e ILMOT). A participação das referidas controladas nas operações em questão cingiu-se ao seu refaturamento, para (usando a expressão trazida pela Recorrente) receber *“por fora”* parcela do preço recebido.

É certo, como diz a Recorrente *“que, em momento algum, omitiu-se as operações efetuadas...”*, pois é exatamente isso que caracteriza a simulação relativa, isto é, a contribuinte simulou a prática de ato (venda para suas controladas) com o intuito de encobrir outro, qual seja, venda direta para seus clientes no exterior. Com isso, aparentou ter transmitido bens a pessoas diversas (suas controladas) das a quem realmente transmitiu (os destinatários finais dos produtos).

A Recorrente sustenta que, caso se entenda que alguma exação mostra-se devida, é certo que os critérios de apuração do crédito tributário estão equivocados, pois, para ela, os custos e as despesas incorridas por suas controladas deveriam ser considerados.

Na mesma linha, tal argumentação não deve ser recepcionada. Primeiro, porque a Recorrente não traz aos autos qualquer documento que possa ser considerado hábil para comprovar custos ou despesas incorridos por suas controladas; e, segundo, porque 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. Assim, 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.

Ressalte-se, ainda, que as manifestações jurisprudenciais trazidas pela Recorrente acerca de arbitramento de lucros auferidos no exterior por sociedades controladas de empresas domiciliadas no país mostram-se absolutamente dissociadas dos fatos aqui apreciados.

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.

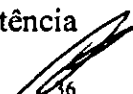
Citada documentação, não obstante o respeito que se deva emprestar às opiniões ali expressadas, não leva à conclusão distinta da que aqui foi esposada. Com efeito, as considerações expressadas nos citados pareceres, por não representarem, em sentido estrito, peças de defesa da contribuinte, tratam, em 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



36

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 Federal¹¹;

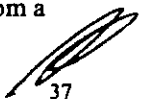
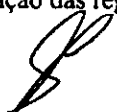
5. como reiteradamente salientado, a dedutibilidade de custos e despesas condiciona-se à apresentação de documentação hábil e idônea, vinculada intrinsecamente à fonte produtora da renda;

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;

¹¹ 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.

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.


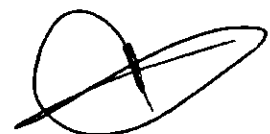
Assim, considerado tudo que do processo consta, conduzo meu voto no sentido de: a) negar provimento ao recurso de ofício; b) dar provimento parcial ao recurso voluntário para exonerar integralmente o crédito tributário relativo ao imposto de renda retido na fonte, mantendo, na íntegra, os demais lançamentos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


WILSON FERNANDES 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*”¹², bem como os impactos e as medidas de contenção para os países exportadores e importadores de capital.

Essa posição da OCDE foi bastante importante: apesar de a organização ser composta pelas maiores economias de mercado do mundo – e, por consequência, majoritariamente, países exportadores de capital – a OCDE também recomenda aos países não-membros – em sua maioria, importadores de capital – a adotarem as recomendações traçadas pela organização. No entanto, muitas vezes, as recomendações traçadas para os países majoritariamente exportadores de capital não interessa aos países majoritariamente importadores de capital. Dessa forma, trata-se de uma questão de política fiscal, a ser implementada por cada país, segundo sua soberania e seus interesses comerciais.

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

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

“O conceito de um paraíso fiscal pode variar radicalmente, conforme seja a fonte do qual emana. O Secretário da Receita Federal, um fiscal de impostos, um contribuinte envolvido em negócios internacionais, um jurista, um advogado descreverão o paraíso fiscal ora como a face negra do capitalismo, ora como o algoz das economias dos demais países, ora como uma alternativa para fugir à opressão dos impostos que impedem o livre fluxo de capitais, ou ainda como um poderoso catalisador da economia capitalista mundial. Tão diversas as formas como se apresentam os paraísos fiscais que uma conceituação consensual do

¹² P. 8 relatório

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”¹³.

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

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

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

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

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

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

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

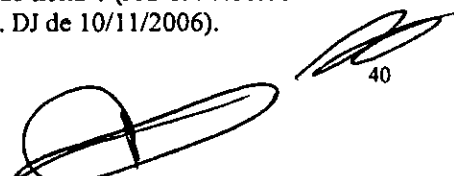
III – não tribute, ou o faça em alíquota máxima inferior a 20% (vinte por cento), os rendimentos auferidos fora de seu território;

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

Cabe ressaltar que são inúmeras as formas de utilização dos Países com Regime de Tributação Favorecida que permitem a redução de carga impositiva, valendo-se de mecanismos e procedimentos lícitos, dentro da chamada elisão fiscal¹⁴. 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

¹³ HUCK, Hermes Marcelo. *Elisão e Evasão: Rotas Nacionais e Internacionais do Planejamento Tributário*. Saraiva, São Paulo, 1997. p. 257/258.

¹⁴ “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).



40

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*"¹⁵.

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 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.

¹⁵ TORRES, Heleno. Direito Tributário Internacional. Planejamento Tributário e Operações Transnacionais. Revista dos Tribunais, São Paulo, 2001. p. 118.

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 negocial¹⁶ realizado pelo contribuinte.

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

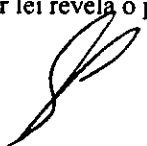
Aliás, também não vejo a possibilidade de a Fiscalização buscar, nas empresas MIC e ILMOT, indícios, por exemplo, da existência de funcionários e estrutura operacional compatível com o montante dos negócios realizados, ou até perquirir, de forma oficiosa, a efetiva existência do seu endereço no país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

¹⁶ 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)



42

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 vênias 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

