



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

Processo n° 11020.004863/2007-19
Recurso n° De Ofício e Voluntário
Acórdão n° 1402-00.752 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 30 de setembro de 2011
Matéria IRPJ, CSLL E IR-FONTE. AÇÃO FISCAL
Recorrentes MARCOPOLO S/A
1A TURMA - DRJ EM PORTO ALEGRE - RS

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2001, 2002

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

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

MULTA DE OFÍCIO AGRAVADA EM 50%. CABIMENTO. ATENDIMENTO INSUFICIENTE ÀS INTIMAÇÕES FISCAIS - Agrava-se a penalidade, na forma do artigo 44, § 2.º, da lei n.º 9.430, de 1996, quando em procedimento de ofício o contribuinte deixa de atender a solicitação da Autoridade Fiscal, ou atende de forma insuficiente, deixando de fornecer documentos que sabidamente detinha a guarda, proporcionando a mora na verificação e maiores ônus à Administração Tributária pela demanda de diligências e de outras fontes de informações.

DECADÊNCIA. CONSTITUIÇÃO DE CREDITO TRIBUTÁRIO MEDIANTE AUTO DE INFRAÇÃO. IRPJ, CSLL E IR-FONTE. Afastada a multa de ofício qualificada, à luz do entendimento do Superior Tribunal de Justiça (STJ) manifestado em recurso repetitivo, havendo antecipação do pagamento dos tributos, o transcurso do prazo decadencial, ocorrerá em 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador, na forma do artigo 150, § 4º, do CTN.

DECADÊNCIA. ANTECIPAÇÃO DA CONTAGEM DO PRAZO NA FORMA DO ART. 173 DO CTN, INCISÓ I, EM FACE DE EVENTO QUE SE AMOLDA AO PARÁGRAFO ÚNICO DO DISPOSITIVO. Independentemente da ocorrência de dolo fraude ou simulação, se o início da contagem do prazo é deslocado do fato gerador

para o primeiro dia do ano seguinte àquele no qual o lançamento poderia ser realizado, o mesmo antecipa-se para o dia do recebimento da DIPJ, se feita no ano seguinte ao da ocorrência dos fatos geradores, ou por qualquer outra medida preparatória ao lançamento.

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

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

RECURSO DE OFICIO. IRPJ E CSLL. SUBFATURAMENTO. INOCORRÊNCIA. Comprovado, em sede de impugnação, que a diferença entre o valor da venda ao adquirente final e preço de repasse à empresa controlada, em determinadas operações é mínimo (0,12%), considera-se não caracterizado o subfaturamento.

Recurso de ofício Negado Provimento. Recurso Voluntário Provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado: 1) Por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso de ofício. Quanto ao recurso voluntário: 2) Por unanimidade de votos, afastar a aplicação da multa de ofício qualificada, reduzindo-a ao percentual de 75%; 3) Por maioria de votos, manter a aplicação da multa agravada em 50%, vencidos os Conselheiros Moises Giacomelli Nunes da Silva e a Conselheira Ana Clarissa Masuko dos Santos Araújo; 4) Por unanimidade de votos acolher a preliminar de decadência tão somente quanto ao IRPJ e CSLL do ano-calendário de 2001, e rejeitar as demais preliminares; 5) Por unanimidade de votos, cancelar a tributação do IR-Fonte, pagamento sem causa, pela inoccorrência do fato gerador. O Conselheiro Moises Giacomelli Nunes da Silva votou pelas conclusões; 6) Por unanimidade de votos, cancelar a tributação do IRPJ e da CSLL por erro na forma de constituição do crédito tributário. Tudo nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

(assinado digitalmente)

Albertina Silva Santos de Lima - Presidente

(assinado digitalmente)

Antônio José Praga de Souza – Relator

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

Relatório

MARCOPOLO S/A recorre a este Conselho contra a decisão proferida em primeira instância, que julgou procedente em parte a exigência, pleiteando sua reforma, com fulcro no artigo 33 do Decreto nº 70.235 de 1972 (PAF). Por seu turno, a 1ª. TURMA - DRJ EM PORTO ALEGRE – RS recorreu de ofício, em observância ao art. 34 do PAF, haja vista ter exonerado valor acima de R\$ 1.000.000,00.

Em razão de sua pertinência, transcrevo o relatório da decisão recorrida (*verbis*):

Trata-se dos autos de infração lavrados contra a interessada, em 30/11/2007, para exigir-lhe o crédito tributário de R\$ 192.043.531,54, referente a Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ), Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) e Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF) (fls. 03/77).

A sociedade empresarial é tributada pelo regime do lucro real, conforme art. 246, I e III, do RIR/99. Nos anos-calendários de 2001 e 2002, período de apuração dos autos, realizou pagamentos de estimativas mensais de IRPJ e CSLL.

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

A ação fiscal tem raízes em representação fiscal, oriunda do processo administrativo 11051.000143/2002-11, no qual foram detectados indícios de irregularidades em exportações praticadas pela contribuinte. A partir de então, foram lavrados autos de infração relacionados aos anos-calendários 1999 e 2000 (11020.003966/2005-08 e 11020.004103/2006-21).

O relatório fiscal (fls. 81/182) 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. Tais operações implicariam na dissimulação da natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, ocultando a ocorrência dos fatos geradores de IRPJ, CSLL e IRRF.

O esquema geral da simulação foi assim resumido no relatório fiscal:

1. Interessado na aquisição de carrocerias ou conjuntos de carroceria e chassi (ônibus), em 2000, o importador final estabelecia contato com a Marcopolo.
2. Após a efetiva negociação, era introduzida uma das Centrais de Refaturamento (MIC ou ILMOT), cujo principal papel, de fato, seria possibilitar o subfaturamento.
3. Através de uma série de operações, simulava-se a participação da Central de Refaturamento na operação de exportação, de forma que esta aparentasse estar adquirindo um produto da Marcopolo para revendê-lo para importador final.
4. Durante a operacionalização da saída física do produto da Marcopolo, a documentação necessária era assinada e expedida por funcionários da Marcopolo

com devida procuração da MIC ou da ILMOT. Na prática, tanto a documentação da Marcopolo quanto da empresa “intermediária” era expedida pela mesma estrutura operacional.

5. O pagamento pela exportação era feito à Central de Refaturamento, que por sua vez repassava para a sua controladora Marcopolo apenas parcela da receita real, que seria tributada no País, enquanto o restante permanecia no exterior.

As operações poderiam ser instrumentalizadas por três formas:

1ª) o fabricante de chassi e a Marcopolo vendem à “intermediária” por um valor total inferior ao preço praticado na venda do produto acabado: a Marcopolo recebe o chassi e o incorpora à carroceria, encaminhando após 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) o 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) a Marcopolo vende a carroceria à “intermediária” por um preço inferior ao que esta cobrará da montadora do ônibus no exterior (outra controlada da contribuinte): a carroceria chega na montadora após passar por outra empresa intermediária estrangeira.

No desenrolar do procedimento fiscal foi apresentado um acordo plurilateral formalizado pela MIC, onde constava a Marcopolo como exportadora de carrocerias para *Bidayah Intertrade FZE*, empresa sediada nos Emirados Árabes Unidos (paraíso fiscal). As operações previstas nesse ajuste fugiam do padrão usual das intermediações da MIC, mas ainda assim ela participaria no refaturamento de mercadorias, de forma análoga às outras operações fiscalizadas, para o comprador final (Tamimi & Saihati Transport Co. – Taseco –, operador de ônibus líder da Arábia Saudita).

A expressão “*centrais de refaturamento*” tem origem no termo inglês “*re invoicing centers*” e foi assim explicada no relatório fiscal (fl. 129):

... 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 (fl. 130):

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 de: 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. 92/93).

As bases de cálculo dos tributos foram apuradas segundo a existência ou não dos dados integrais relativos às vendas de MIC e Ilmot. Quanto às informações conhecidas, os valores foram obtidos a partir da diferença em dólares americanos entre o preço faturado pelas intermediárias e o valor da fatura emitida pela Marcopolo, descontado o valor do chassi, se fosse o caso. No caso da inexistência de informações completas, inclusive nas exportações com suposta intermediação Bidayah/MIC, os valores foram arbitrados com base em índice de omissão obtido estatisticamente sobre o universo de operações conhecido pela fiscalização, diferenciado para cada controlada. 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 preço omitido ao fisco federal, além de ser considerada receita operacional omitida – evadida do País e empregada a terceira pessoa, sem registro contábil ou fiscal na Marcopolo –, caracterizou a existência de pagamento sem causa, razão pela foi lançado IRRF exclusivamente na fonte sobre base de cálculo reajustada.

Os autuantes valem-se também de documentos e considerações de fiscalizações passadas, assim como da Câmara de Indústria e Comércio (CIC) de Caxias do Sul e da Federação das Indústrias do Estado do Rio Grande do Sul (Fiergs) sobre certificados de origem emitidos. Uma das justificativas para esse procedimento foi a recusa no atendimento a intimações, como fora feito na fiscalização de 2005.

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 35.600 empresas ativas regulares, sejam matrizes ou filiais, em município de 400 mil habitantes e área de 1.644 Km²); e onde há grande quantidade de firmas que oferecem serviços de criação de *offshores*, tais como a sucursal de empresa panamenha, *Sucre & Sucre Trust Ltd.*;

“*Documentos Unicos Aduaneros (DOU)*”, relativos a desembarços aduaneiros efetivados no Uruguai, em 1999, consignam o domicílio da MIC no mesmo endereço da *Marcopolo S/A*, em Caxias do Sul;

sendo solicitada fatura de energia elétrica de 2000 para justificar a existência da empresa, foi apresentado documento concernente a 2006, registrando a empresa *Sucre & Sucre* como usuária do serviço;

tendo sido 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;

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;

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;

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*;

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

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.*

➤ 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, esta que, segundo a autuada, seria locadora o espaço para *Consadi Asociados Asesoramiento Empresarial*;

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 Associados*, relativamente ao fornecimento de bens de infra-estrutura para atendimento de suas necessidades;

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

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.

➤ Relativamente a ambas empresas externas:

as controladas não tinham estrutura para fornecer os serviços de assistência técnica aos clientes dos produtos, para os quais de se comprometem contratualmente a fornecer;

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

o único contrato apresentado para comprovar a formalização de vendas a compradores finais é pouco para firmar a tese da contribuinte relativamente à atuação das empresas estrangeiras, considerando-se que elas venderam, juntas, cerca de US\$ 26,4 milhões em 1999 e US\$ 55,5 milhões em 2000, e adquiriram da Marcopolo US\$ 64,5 milhões em 2001 e R\$ 57,3 milhões em 2002;

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;

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;

os financiamentos obtidos pelas intermediárias apresentam a Marcopolo na figura de garantidora;

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;

os contratos firmados entre Marcopolo e MIC/Ilmot limitam-se a negócios jurídicos direcionados a conferir aparência de legalidade a operações inexistentes;

as fiscalizações efetuadas em 2006 e 2007 comprovaram que 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; e

há imensa semelhança entre as faturas comerciais emitidas em 1999 e 2000 pela Marcopolo e pela MIC e Ilmot.

A autuada apresentou, durante o procedimento fiscal, documentos referentes a outra empresa do grupo Marcopolo, sediada em Miami, nos Estados Unidos, chamada *Marcopolo of America Inc.* Tal sociedade consistiria em braço administrativo da MIC para contato com clientes e potenciais compradores. Dentre os documentos, destacam-se despesas de viagens, ligações telefônicas, contratos de representação comercial, cobranças de locação de infra-estrutura (instalações físicas, internet, cópias, equipamento telefônico, ligações), passagens aéreas e extratos bancários identificando endereço e créditos (maioria) originários da MIC. A administração da empresa cabia a Rafael Aduato da Costa. Consta no sítio da *Division of Corporations (Florida Department of State)*, em 14/09/2007, como inativa.

A fiscalização não aceitou os documentos relativos à *Marcopolo of America* como hábeis para comprovar a efetividade da intermediação de MIC e Ilmot nas operações dos produtos da Marcopolo ou para demonstrar vínculos destas com os compradores finais – mesmo que ponderando haver recebimento de recursos para custeio da MIC e que seu administrador tenha recebido poderes de gestor comercial das outras empresas. A extrema proximidade entre as pessoas físicas e jurídicas envolvidas gerou dúvidas sobre se o formalismo da estrutura não seria parte da simulação.

O argumento da fiscalizada de que MIC e Ilmot seriam fundamentais na conquista e manutenção de clientes no mercado externo teria sido reprovado pelos autuantes quanto às operações efetuadas com as empresas *Polomex*, no México, e *Marcopolo South Africa* e *Brasa*, ambas da África do Sul, eis que todas elas têm vínculo societário com o grupo Marcopolo.

A fiscalização não entendeu que a documentação concernente a contratos, honorários de advogados e despesas de patrocínio fosse relevante para comprovar a intermediação de MIC e Ilmot nas operações fiscalizadas. Enfatiza não ser o caso de desconsideração das empresas. Os recibos de comissões pagas, comprovantes de transferências de valores (extratos bancários) e cartas de crédito seriam insuficientes diante da robustez do conjunto de indícios que apontava a inexistência das intermediações.

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

Os resultados auferidos pela MIC e Ilmot não vêm sendo tributados. Uma das razões para a esquiva tributação, segundo a fiscalização, 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 –; além do mais, havia a previsão de reincorporação de dividendos não solicitados por 3 anos. Com a vigência da Medida Provisória nº 2158-35, de 24/08/2001, quando a tributação dos lucros independeria da distribuição efetiva, “*coincidentemente, em 2001 houve um vultoso prejuízo, fato que se repetiu em 2002*”, com total de prejuízos acumulados que ainda não foram revertidos até 2004.

Foi aplicada a multa qualificada de 150%, prevista no art. 44, II, da Lei nº 9.460/96, por identificação de fraude nas operações. Quanto às omissões de receitas arbitradas por insuficiência dos dados, referentes a exportações da Marcopolo diretas à MIC e Ilmot, a multa ainda foi agravada em 50% (art. 44, § 2º, da Lei nº 9.430/96), por

falta de resposta às sucessivas intimações do fisco, apesar dos extensos prazos concedidos.

A intimação dos autos de infração ocorreu em 10/12/2007 (fls. 05, 13 e 22) e as impugnações foram apresentadas em 07/01/2008 (fls. 2326/2406, 2877/2956 e 3005/3091).

Diversos documentos foram agregados à impugnação, dentre os quais destacam-se:

- comentários sobre o procedimento de fiscalização, contendo ordem cronológica dos termos e respostas (anexo I – fls. 2570/2581): destina demonstrar o cumprimento dos termos de intimação;

explicação sobre a estratégia comercial do grupo Marcopolo (anexo II – fls. 2582/2598): registra a trajetória do modelo negocial adotado pelo grupo Marcopolo para expansão internacional de suas operações, a partir de 1990, ressaltando que a conquista de mercados consumidores em ramo dominado por multinacionais exigiu a montagem de estrutura complexa, com a inserção das controladas MIC e Ilmot, para garantir condições favoráveis de logística, mecanismos financeiros ágeis e suportes técnicos e operacionais para as operações no exterior;

considerações sobre a execução material das operações (anexo III – fls. 2599/2660): demonstração, ilustrada com documentos, de como MIC e Ilmot participavam das operações;

considerações sobre a existência fática da MIC e Ilmot (anexo IV – fls. 2663/2688): apresenta dados para confirmar a existência das empresas como pessoas jurídicas, titulares de direitos e obrigações, com atuação própria em transações, além de esclarecimentos sobre as contradições levantadas quanto ao endereço da MIC;

parecer jurídico de Ricardo Mariz de Oliveira (fls. 2690/2728): apresenta considerações sobre as atuações;

parecer jurídico de Luís Eduardo Schoueri (fls. 2729/2785): aborda conceitos jurídicos, como omissão de receitas, preços de transferência, simulação e planejamento tributário abusivo;

parecer jurídico de Fábio Ulhoa Coelho (fls. 2786/2809): traz apontamentos sobre pessoa jurídica e *tradings*;

parecer econômico de Tendências Consultoria Integrada (fls. 2810/2850): aborda as práticas operacionais e comerciais de exportação do grupo Marcopolo;

parecer técnico de Emílio Garofalo Filho (fls. 2851/2869): enfoca as dificuldades econômicas brasileiras, sobretudo cambiais, que justificariam a adoção da política internacional da Marcopolo; e

parecer técnico da KPMG Tax Advisors – Assessores Tributários Ltda. (fls. 2870/2876): apresenta e comenta dados sobre o desempenho econômico do grupo Marcopolo, com enfoque na participação tributária.

Preliminarmente, a impugnante solicita a nulidade dos autos de infração em razão de (a) vícios e ilegalidades cometidos de forma abusiva no procedimento fiscalizatório, (b) improcedência da multa duplamente qualificada a pretexto de supostos embaraços à fiscalização e (c) enquadramento equivocado da conduta como omissão de receitas, já que os valores constantes nas notas fiscais emitidas nas operações de exportação para as empresas intermediárias corresponderiam aos preços efetivamente praticados pelas partes, sem recebimento “por fora” ou com diferença de preço recebida e não contabilizada.

A impugnante nega com veemência haver recusado acesso aos dados e documentos solicitados pela fiscalização. As únicas lacunas (parciais) teriam ocorrido com relação a documentos de terceiros, os quais a própria fiscalização reconhece que a fiscalizada não seria obrigada a prestar. A demonstração de sua boa-fé estaria demonstrada no cumprimento das intimações, conforme esclarece o anexo I à impugnação (fls. 2570/2581), e pelo volume de documentos do processo, quase todo fornecido pela empresa. Demonstra inconformidade quanto à coação moral exercida pela fiscalização que, a partir de juízo pré-concebido, interpretava cada resposta, documento ou informação prestada como indício de um suposto planejamento tributário ilícito.

A autuada pleiteia seja declarada a decadência dos créditos tributários cujo lapso temporal desde o fato gerador até o lançamento tenha sido superior a 5 anos, conforme o art. 150, § 4º, do CTN.

A contribuinte assinala a dificuldade de comprovar documentalmente fatos e atos ocorridos há mais de cinco anos, principalmente quanto aos atos que por sua natureza (atividade dinâmica) não são registrados, sendo consumidos e esgotados neles mesmos. São atos cuja comprovação decorreria somente de suas conseqüências, através dos registros e documentos relativos à venda efetivada pela intermediação. Seus rastros seriam a própria existência da figura do intermediador no negócio realizado e os documentos comerciais da compra e venda realizada, tais como faturas comerciais, comissões pagas, valores pagos e recebidos, despesas incorridas para a efetivação da venda e prospecção comercial. Tais documentos vêm sendo demonstrados à fiscalização, que sempre os tacha como “criados artificialmente”. *“Como provar que foi ‘A’ (e não ‘B’) quem realmente iniciou e prospectou a venda para o cliente ‘C’?!”*

A impugnante pede o cancelamento integral dos lançamentos, mediante considerações que são adiante resumidas:

- 1) os autos de infração e o relatório fiscal não se preocuparam com a busca da verdade material quanto à ocorrência ou não de infração à legislação fiscal, mais parecendo peça de contestação às impugnações apresentadas para os autos dos anos anteriores, isenta de imparcialidade;
- 2) a atividade da fiscalização foi fundada em ilações premeditadas e generalistas que desconsideraram provas e esclarecimentos prestados durante o curso da fiscalização;
- 3) os supostos indícios das autuações passadas só podem ser utilizados para perquirir a verdade material dos respectivos exercícios – a jurisprudência é firme quanto aos limites de utilização da prova emprestada;
- 4) em mais de 3 anos, os agentes fiscais não conseguiram identificar prova cabal do suposto planejamento tributário ilícito – sua conclusão é baseada em conjecturas e suposições ou indícios;
- 5) a fiscalização manipula a interpretação sobre documentos, informações e alegações de defesa, apresentados para transformá-los em indícios a corroborar sua tese de planejamento fiscal;
- 6) as empresas MIC e Ilmot foram constituídas com claras e concretas finalidades estratégicas e comerciais, que possibilitaram a expansão internacional do grupo Marcopolo;
- 7) MIC e Ilmot não foram constituídas com propósito de gerar redução fiscal, mas no contexto de uma bem-sucedida estratégia operacional de expansão internacional

mercadoria e pagamento do preço quanto aos compradores (MIC/Ilmot e consumidores finais); a lei faculta a remessa de bens diretamente do vendedor original aos consumidores finais, sem que haja trânsito físico pelo adquirente intermediário (compra e venda por conta e ordem, como mencionado na Medida Provisória nº 2.158-35/01);

20) as operações da impugnante com a remessa física das mercadorias diretamente aos compradores finais também encontram respaldo nos Protocolo ICMS 10/94 e no Convênio ICMS 59/2007;

21) as operações de compra e venda realmente ocorreram, sendo devidamente formalizadas com a participação efetiva e decisiva de MIC e ILMOT;

22) a existência das controladas como pessoas jurídicas que se relacionam validamente com outras partes e participam de pólo relacional subjetivo como titulares de direitos e obrigações comprova sua participação nas operações;

23) os conceitos de pessoa jurídica (sujeito de direito) e de estabelecimento comercial (reino das coisas) são distintos: o que define a pessoa jurídica é a sua capacidade de realizar negócios e gerar riqueza, mas não o tamanho de seu estabelecimento (estrutura empresarial: armazéns, funcionários etc.);

24) assim como as *trading companies*, MIC e Ilmot possuem estruturas operacionais compatíveis e necessárias para a execução de suas atividades, facilitadas pelas poderosas ferramentas disponíveis de tecnologia da informação, não se resumindo às operações desconsideradas;

25) é incorreta a insistência da fiscalização em apontar a inexistência de contratos de compra e venda de MIC e Ilmot como indício de simulação, bem como a afirmação de que as cartas de crédito representariam apenas "*negócios jurídicos aparentes*": cartas de crédito são os instrumentos utilizados no cotidiano internacional para garantia de pagamento e cumprimento das obrigações pelo comprador;

26) a existência de gestão comercial no exterior e a utilização de extensa rede de representantes comercial constituem prova da efetiva intermediação de MIC e Ilmot, cujas atividades operacionais estão fundadas na coordenação, administração e expansão de uma rede de representantes comerciais espalhados pelos diversos países e regiões do mundo, sendo estes os responsáveis pelo contato direto com as empresas ou pessoas consumidoras das carrocerias fabricadas pela Marcopolo S.A.;

27) documentos já apresentados e outros anexos à impugnação confirmam a materialidade e o papel da MIC na efetiva intermediação das operações de exportação, feita essencialmente por representantes comerciais geridos pela MIC;

28) a Marcopolo designou o Sr. Rafael Adauto da Costa, através da controlada integral da MIC, *Marcopolo of America*, como efetivo gestor comercial da MIC e Ilmot no período de 2001 e 2002;

29) a atuação comercial de Rafael Adauto da Costa – reconhecida pela fiscalização e confirmada por detalhamento de contas telefônicas (ligações para a Marcopolo, representantes comerciais da MIC e Ilmot no exterior e clientes) – implica a intermediação de MIC e Ilmot nas operações;

30) a maior parte dos depósitos efetuados à *Marcopolo of America* proveio da MIC;

31) os contratos de financiamento de MIC/ILMOT em que a Marcopolo aparece como garantidora não indicam nada suspeito ou simulador, mas constituem prova da efetiva participação das controladas nas operações (é prática usual nomear controladores como garantidores);

- 32) o compartilhamento de recursos humanos entre empresas pertencentes ao mesmo grupo econômico não configura indício de irregularidade, tampouco serve de argumento para provar a inexistência de intermediação das controladas;
- 33) as despesas incorridas por MIC e ILMOT para a consecução das vendas realizadas, bem como a remuneração paga aos gestores comerciais dessas empresas, sequer são mencionadas pelas autoridades fiscais por contrariarem sua tese;
- 34) os vínculos entre a Marcopolo e alguns compradores finais, tais como a *Polomex* e *Marcopolo South Africa* não representam planejamento tributário ilícito, mas opção de modelo negocial, exercida há mais tempo, em decorrência de condições adversas em nosso país, de ordem econômica, cambial e burocrática;
- 35) vendas para empresas uruguaias pela MIC e não Ilmot decorrem de razões comerciais e negociais – não existe ilegalidade na busca de tratamento fiscal neutro e não compete às autoridades fiscais brasileiras exercer ingerência sobre as operações da impugnante;
- 36) o modelo operacional do grupo Marcopolo foi implementado na década de 90 e está em operação até os dias de hoje; evidencia-se, com isso, que não houve o intuito de livrar a impugnante da tributação dos lucros no exterior conforme previu a MP 2158-35, de 24 de agosto de 2001;
- 37) é desproposita a insinuação da fiscalização sobre um suposto “conluio” da Fiergs e CIC Caxias do Sul com a impugnante na prestação de informações, sendo é nula a relação direta da impugnante com essas entidades;
- 38) as autoridades fiscais não poderiam desconsiderar os preços praticados, taxando-os de subfaturados, com base em simulação, uma vez que a legislação determina que aqueles preços, uma vez sujeitos aos ajustes de preços de transferência, equivalem aos preços praticados entre terceiros independentes – a aplicação dessas regras exauram a de qualquer outro normativo em relação à suposta simulação;
- 39) São equivocadas as metodologias adotadas para determinar a base de cálculo do IRPJ, implicando na anulação dos autos de infração;
- 40) o cálculo utilizado para as “*exportações cujos dados foram integralmente informados*” não obedece a qualquer critério legal, partindo da premissa de que MIC e Ilmot não existem de fato e não considerando os seus custos incorridos: se as receitas daquelas empresas são da impugnante, as despesas delas também o seriam;
- 41) por não ter havido omissão de receitas, é ilegítima a aplicação dos arts. 284 e 285 do RIR/99 para o arbitramento das “*exportações com informações incompletas*”; ainda nesse caso, o arbitramento estaria sendo realizado através de critérios discricionários e com a aplicação inadmissível de ficção para fins de apuração do lucro real; ademais, foram desconsiderados os custos incorridos nos “artifícios estatísticos” utilizados para fixação do percentual de omissão;
- 42) no caso das “*exportações com suposta intermediação de Bidayah e MIC*”, as operações comprovam a participação material das controladas e não representam indício de simulação, sendo descabidas as acusações de conluio com outras empresas; a fiscalização não tem elementos, provas indiciárias ou prerrogativas para afirmar que Taseco ou Bidayah tenham contribuído para a suposta fraude; a impugnante apresenta planilha, nos moldes da elaborada pelo fisco, demonstrando que os valores arbitrados distanciam-se dos reais valores praticados nas operações: é mínima a diferença entre o valor faturado pela Marcopolo com os fabricantes de chassis e o valor pago pela importadora final à MIC se comparada ao arbitrado pela fiscalização (fls. 2481/2569);

43) além de a aplicação da multa de 150% não encontrar suporte nos contornos legais do inciso II do artigo 44 da Lei 9.430/86, não houve evidente intuito de fraude; no máximo houve erro de proibição, eis que existiam, à época das operações autuadas, inúmeras decisões do Conselho de Contribuintes confirmando a validade e licitude na espécie das operações praticadas;

44) o agravamento da multa é indevido, pois o único documento que a contribuinte deixou de apresentar à fiscalização – e parcialmente –, consiste em planilha com dados da MIC e Ilmot – não houve qualquer embaraço à ação fiscal;

45) se a fiscalização desconsidera a intermediação da MIC/Ilmot e diz que as controladas não existem para fins das operações, não pode afirmar que houve pagamento a beneficiário não identificado ou cuja causa não é conhecida e exigir IRRF sobre pagamento e recebimento decorrentes da mesma pessoa jurídica, a impugnante;

46) 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 houve incidência em qualquer das hipóteses do dispositivo utilizado como enquadramento legal do auto de infração, art. 674, caput e § 1º, do RIR/99 (art. 61, caput e § 1º, da Lei nº 8.981/1995 – pagamento a beneficiário não identificado ou pagamento sem causa);

47) 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;

48) 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);

49) o reajuste da base de cálculo, com base no art. 20 da IN SRF 15/01, contraria o art. 43 do CTN, já que haveria tributação sobre o próprio montante do tributo devido; e

50) 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).

A impugnante ainda protesta pela posterior juntada de documentos.

A decisão recorrida está assim ementada:

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.

OMISSÃO DE RECEITA. ARBITRAMENTO. A legislação autoriza o arbitramento da receita por métodos facultativos quando, identificada a omissão por indícios, o contribuinte adota artifícios para frustrar a apuração efetiva.

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.

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

AGRAVAMENTO DA PENALIDADE. Justifica-se a aplicação da multa de ofício agravada se o contribuinte não fornece esclarecimentos nos prazos definidos em intimação.

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 parcela exonerada de crédito tributário efetuada, extrai-se os seguintes fundamentos:

2.1. Decadência (prejudicial de mérito)

(...)

No caso do IRRF, o vencimento do tributo ocorre no dia do pagamento a beneficiário não identificado ou sem causa (Lei nº 8.981, de 1995, art. 61, § 2º). Os fatos geradores relativos a 28/12/2001 (sexta-feira) e 29/12/2001 (sábado) ainda poderiam ser objetos de lançamento em 2001, o que conduz o início da contagem do prazo decadencial para 02/01/2002 (primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado). Assim, a decadência em relação a essas hipóteses ocorreria a partir de 02/01/2007. De outra forma, os demais fatos geradores de IRRF – inclusive 31/12/2001 – somente poderiam ser lançados em 2002, sendo 02/01/2003 o dia inicial para a contagem do prazo decadencial. A decadência teria ocorrido em 02/01/2008 se não houvesse a intimação do auto de infração em 10/12/2007.

(...)

2.7. Divergência de valores utilizados como bases de cálculo

(...)

A impugnante prova a inexistência da simulação nas vendas com intermediação da MIC/Bidayah (fls. 2481/2569). As cópias das cartas de crédito trazidas ao processo,

abertas pelo Albank Alsaudi Alfransi, a pedido de Tamimi and Saihati Transport Co. (Taseco), representam o pagamento à MIC pela venda de 830 veículos (carrocerias e chassis). O valor pago proporcionaria a margem de lucro mínima para a controlada externa de 0,12%, o que representa percentual insignificante para a constatação de subfaturamento. Com isso, há que se indeferir nas exigências fiscais os valores relacionados a essas operações.

(...)

Cientificada da aludida decisão, a contribuinte apresentou em 09/07/2008 o recurso voluntário de fls. 3266 e seguintes, no qual traz uma síntese do modelo negocial empregado por ela em suas exportações, contesta as conclusões do acórdão recorrido e repisa os argumentos da peça impugnatória, sintetizados em seu memoriais, a seguir transcrito:

(...)

Contudo, conforme passará a demonstrar, os Autos de Infração não podem prosperar uma vez que:

- os lançamentos foram realizados após o prazo decadencial, quer pela regra prevista no art. 150, §4º, do Código Tributário Nacional, quer pela regra do artigo 173,1, do mesmo diploma legal.

- o processo de fiscalização não buscou a verificação da efetiva ocorrência nos anos de 2001 e 2002 da alegada simulação supostamente perpetrada pela Recorrente, pautando suas conclusões em indícios e documentos referentes aos fatos ocorridos nos anos de 1999 e 2000.

- não houve simulação, uma vez que todas as operações efetivamente ocorreram da forma como declaradas, produzindo os efeitos jurídicos a elas inerentes, estando devidamente comprovadas, conforme documentos acostado aos autos;

- está comprovado nos autos a execução material das operações de revenda praticadas pela empresas MIC e Ilmot; Empresa constituída em 19 de agosto de 1992, Ilhas Virgens Britânicas. ' Empresa constituída em 27 de agosto de 1985, no Uruguai.

- ainda que se admitisse a desconsideração das operações, tal desconsideração não poderia ser parcial, sem considerar os custos e despesas relacionados às operações, sob pena de nulidade do lançamento;

- a Recorrente observou as regras de preço de transferência e tributação de lucros de controladas situadas no exterior, o que, pela natureza antielisiva dessa legislação, afasta qualquer acusação de manipulação dos preços nessas operações;

- não houve omissão de receitas, visto que todas as receitas estão devidamente registradas e declaradas;

- nesse mesmo sentido, ainda que fosse possível admitir a desconsideração no presente caso, imprescindível o afastamento da multa qualificada de 150%, visto que ausente o comportamento doloso por parte da Recorrente, bem como da multa duplamente qualificada de 225%, na medida em que a Recorrente atendeu a todas as solicitações da Fiscalização; e

- por fim, igualmente absurdo o lançamento do IRRF, uma vez que não verificada a ocorrência do seu critério material de incidência, já que a Recorrente não realizou qualquer pagamento para suas controladas.

(...)

7. *Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008. (RESP Nº 973.733 - SC, RELATOR : MINISTRO LUIZ FUX)*

Saliente-se que, o Ministro da Fazenda, com objetivo de promover atividade integrativa entre a do Superior Tribunal de Justiça e a do Supremo Tribunal Federal com o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, editou recentemente a **Portaria nº 586, de 21 de dezembro de 2010**, que inseriu o art. 62-A ao Regimento Interno do CARF:

Art. 62-A. As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos artigos 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro

de 1973, Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

§ 1º *Ficarão sobrestados os julgamentos dos recursos sempre que o STF também sobrestar o julgamento dos recursos extraordinários da mesma matéria, até que seja proferida decisão nos termos do art. 543-B.*

§ 2º *O sobrestamento de que trata o § 1º será feito de ofício pelo relator ou por provocação das partes.*

A partir deste dispositivo, os Conselheiros deverão reproduzir o entendimento pacificado pelo Superior Tribunal de Justiça no rito de recursos repetitivos. Aliás, tal iniciativa é louvável, pois, compatibiliza a atividade judicante administrativa, muito importante para resolução dos conflitos tributários, com a jurisprudência dos Tribunais Superiores.

Assim, o entendimento do Superior Tribunal de Justiça é de observância obrigatória no caso em tela, sob pena desta Egrégia Câmara afrontar o próprio Regimento Interno do CARF.

Nesse mesmo sentido, o mesmo STJ, para casos específicos de decadência do direito à constituição do crédito tributário na hipótese de dolo, fraude ou simulação, entende que esse o termo inicial para a contagem do prazo decadencial de lançamento seria a própria constatação e notificação do ilícito tributário, *verbis*:

(...)

6. *A notificação do ilícito tributário, medida indispensável para justificar a realização do ulterior lançamento, afigura-se como dies a quo do prazo decadencial quinquenal, em havendo pagamento antecipado efetuado com fraude, dolo ou simulação, regra que configura ampliação do lapso decadencial, in casu, reiniciado. Entrementes, "**transcorridos cinco anos sem que a autoridade administrativa se pronuncie, produzindo a indigitada notificação formalizadora do ilícito, operar-se-á ao mesmo tempo a decadência do direito de lançar de ofício, a decadência do direito de constituir juridicamente o dolo, fraude ou simulação para os efeitos do art. 173, parágrafo único, do CTN e a extinção do crédito tributário em razão da homologação tácita do pagamento antecipado**" (Eurico Marcos Diniz de Santi, in obra citada, pág. 171). (...) (AGRESP - AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL - 1044953, Rei. LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, DJE DATA:03/06/2009) (g.n)*

Note-se que no caso em tela, conforme pode ser observado no relatório da ação fiscal (fl. 82), a fiscalização tomou conhecimento a partir da representação fiscal, tombada sob o nº 11051.000143/2002-11, iniciada em **21.03.2002**:

5. A presente ação fiscal tem suas raízes em Representação Fiscal proferida por meio de despacho exarado nos autos do processo nº 11051.000143/2002-11, que, após apresentar indícios de ilegalidade em exportações praticadas pela contribuinte, ponderou a possibilidade de aplicação do Método de Preços de Transferência ou a invocação do instituto do subfaturamento para atuar tributariamente a contribuinte.

Logo, mesmo aplicando-se a regra mais severa para casos de dolo, fraude ou simulação preconizada na jurisprudência do STJ, o termo inicial para a contagem do prazo quinquenal teria ocorrido em 21.03.2002, de forma que, ainda sim, o presente lançamento para o ano de 2001 e 2002, está fulminado pela decadência.

Ademais, ainda que assim não seja considerado, no pior cenário, a decadência do direito à constituição do crédito tributário teria ocorrido em 29 de junho de 2007, após cinco anos da entrega da declaração de rendimentos pelo contribuinte, que ocorreu em 28 de junho de 2002. Veja que, acerca dessa contagem, a própria Câmara Superior de Recursos Fiscais possui entendimento pacífico, conforme abaixo exemplificado:

IRPJ, PIS, COFINS E CSLL - DECADÊNCIA - A ausência ou insuficiência de recolhimento não desnatura o lançamento, pois o que se homologa é a atividade exercida pelo sujeito passivo, da qual pode resultar ou não crédito tributário devido. Em razão da natureza e modalidade originária de apuração, para o IRPJ aplicasse a regra decadencial prevista no § 40 do artigo 150 do Código Tributário Nacional. Na ocorrência de dolo fraude ou simulação, o início da contagem do prazo desloca-se do fato gerador para o primeiro dia do exercício seguinte àquele no qual o lançamento poderia ser realizado, antecipando para o dia da entrega da declaração se feita no ano seguinte ao da ocorrência dos fatos geradores (artigo 173, parágrafo único, do Código Tributário Nacional). Recurso Especial Negado. (CSRF/ 01-06.081, Rei. Cons. Karen Jureidini Dias, Pres. Antônio Praga)

Assim, fica claro que, por qualquer uma das possíveis interpretações acerca da contagem do prazo decadencial previsto no art. 173 do Código Tributário Nacional, é certa a ocorrência da decadência do direito fiscal à constituição do crédito tributário para o ano de 2001 e 2002.

II - DA NÃO OCORRÊNCIA DE FISCALIZAÇÃO PARA OS ANOS DE 2001 E 2002

É de crucial importância deixar claro que o processo de fiscalização que culminou na lavratura dos autos de infração ora combatidos, não buscou a verificação da efetiva ocorrência nos anos de 2001 e 2002 da alegada simulação imputada à Recorrente.

Isso porque, equivocadamente, entendeu a fiscalização que as operações de exportação da Recorrente para suas empresas controladas no exterior - MIC e Ilmot - e a revenda destas para seus clientes teriam ocorrido nos exatos termos daquelas realizadas nos anos de 1999 e 2000.

Assim, tendo sido constatadas supostas irregularidades nas exportações e vendas nos anos de 1999 e 2000, concluiu que nos anos de 2001 e 2002, também teriam ocorrido as mesmas irregularidades.

Dessa forma, todo o conjunto indiciário apontado pela fiscalização como indicativo da suposta simulação ocorrida nas operações de 2001 e 2002 referem-se aos anos de 1999 e 2000, ou seja, não há provas ou indícios de que haveria irregularidades nas exportações e vendas que motivaram a lavratura dos autos de infração em debate.

Ao contrário, conforme veremos a seguir, a Recorrente trouxe aos autos provas contundentes da regularidade das operações praticadas nos anos de 2001 e 2002, que foram solenemente ignoradas pela decisão de primeiro grau.

III - DA AUSÊNCIA DE SIMULAÇÃO

De acordo com a decisão de primeiro grau, o "esquema geral da simulação" (fls. 3142) identificado pela autoridade fiscal consistiria nas seguintes etapas:

- a) Clientes entrariam em contato com a Recorrente em Caxias do Sul - Br;
- b) Após negociações comerciais com a Recorrente, introduzia-se uma de suas controladas *offshore* MIC ou Ilmot;
- c) Por meio de uma série de operações, simulava-se a participação das empresas controladas no exterior nas vendas para clientes;
- d) A documentação correspondente às operações era expedida e assinada pela Recorrente;
- e) Os clientes pagariam às empresas controladas, que repassariam apenas parte dos valores para a Recorrente;

Por sua vez, os seguintes indícios foram apontados na decisão como determinantes para a conclusão acerca da existência de simulação:

- a) As empresas controladas no exterior estariam localizadas em paraísos fiscais - BVI e Uruguai;
- b) Não haveria evidências da participação das controladas nas operações de venda;
- c) As empresas controladas não possuiriam estabelecimentos e funcionários condizentes com o volume de operações praticadas;
- d) Os documentos correspondentes às vendas realizadas pelas controladas seriam expedidos e assinados por funcionários da Recorrente em Caxias do Sul - Br.

Vejamos, pois, as razões pelas quais a Recorrente reafirma que a acusação de simulação apontada nos anos de 2001 e 2002 é absolutamente destituída de comprovação e, por outro lado, as provas trazidas aos autos, porém, ignoradas pela decisão de primeiro grau, que demonstram a correção das vendas realizadas pela Recorrente e suas controladas.

IV- DA COMPROVAÇÃO DAS OPERAÇÕES PRATICADAS

Conforme mencionado, a primeira etapa da suposta simulação praticada consistiria no contato de clientes localizados no exterior com a Recorrente (Marcopolo S.A.), com a conseqüente negociação comercial sobre as condições de venda carrocerias de ônibus.

Importante notar que, desde já, nenhuma prova ou indício é apontado pela fiscalização ou pela decisão de primeiro grau como motivador da conclusão de que

os clientes situados no exterior entravam em contato e negociavam diretamente com a Recorrente a venda das carrocerias.

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

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

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

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

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

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

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

Vale mencionar que a decisão de primeiro grau, apesar de reconhecer a participação do Sr. Rafael Aduato como gestor das empresas MIC e Ilmot³, afasta a pertinência da documentação trazida sob o argumento de que não teria restado demonstrada a relação direta entre as despesas e as exportações fiscalizadas, além do referido gestor possuir vínculo empregatício com a Marcopolo no período.

(A propósito da participação do Sr. Rafael Aduato da Costa como gestor da MIC e ILMOT, cuja atuação foi reconhecida pela própria fiscalização, há que se registrar que não há vinculação formal dessa participação com as vendas consideradas simuladas, além do fato de o gestor possuir vínculo empregatício com a Marcopolo no período.)

Vejam, contudo, que essas singelas justificativas não são suficientes para afastar a robustez das provas de execução material das atividades de negociação comercial e revenda exercidas pelas empresas MIC e Ilmot por meio de seu gestor Rafael Adatao.

Isso porque os comprovantes de despesas com viagens comerciais, contatos e correspondências com clientes e representantes resultaram sim nas vendas realizadas pelas empresas MIC e Ilmot e, por consequência, nas exportações realizadas pela Recorrente.

A esse respeito, impende mencionar apenas como exemplo, os comprovantes de ligações e viagens para os representantes e clientes, que resultaram na venda e exportação das carrocerias nos anos fiscalizados.

Veja que nas fls. 2441-2442 dos autos, encontra-se juntada a conta telefônica da Marcopolo of America dos meses de abril e maio de 2002 (doe. 03). Esta conta registra uma ligação feita em 21/05/2002 para o número 011-506-551-3119. Este número pertence à empresa Importaciones Zuzu, S.A., representante comercial da MIC na Costa Rica (contrato de representação comercial juntado às fls. 1326-1338), conforme se comprova pelo documento anexo (doc. 03).

Registre-se que no documento ora anexado, a representante comercial enviou, em 08.05.2002, após receber solicitação formal do cliente, uma cotação para a venda de uma carroceria modelo Torino, montada sob chassi Volvo.

Esta carroceria de nº 3562002 acabou sendo faturada em 20.09.2002 e consta da planilha do fisco, juntada à fl. 434.

Não se argumente que se trata de uma operação isolada, vez que desde 2001, a empresa Importaciones Zuzu, S.A. já realizava a venda de carrocerias para sua representada MIC, conforme se infere pelo documento ora anexado (doe. 03), no qual fica evidenciada a venda da carroceria de nº 128925, constante da planilha do fisco às fls. 433.

Da mesma forma, quanto à assertiva de que o gestor comercial da MIC e da ILMOT possuía vínculo empregatício com a Marcopolo no período, é inegável o reconhecimento da Recorrente de que as empresas MIC e ILMOT compõem o grupo Marcopolo. Assim, é óbvio que os serviços prestados pelos trabalhadores das controladas (MIC e ILMOT) impactam toda a atividade do grupo.

Nessa toada, visando não prejudicar o contrato de trabalho e a relação empregatícia dos empregados da Recorrente que foram deslocados para o exterior (expatriados), a Recorrente adotou a forma mais conservadora do ponto de vista fiscal, arcando com o pagamento das obrigações tributárias e fiscais desses empregados deslocados.

Ademais, a manutenção do vínculo fez parte do acordo de transferência do Sr. Rafael Adatao para os Estados Unidos da América, tendo sido acertado que a Recorrente teria de dar continuidade ao pagamento das contribuições previdenciárias do gestor comercial ao Instituto Nacional da Seguridade Social (INSS). Saliente-se que **tais razões são completamente irrelevantes para a caracterização da efetiva execução material das operações de exportação em comento.**

Isto porque, como visto, nada impede, inclusive, o aproveitamento de recursos humanos e materiais de outras sociedades do grupo empresarial a que pertencem, ainda mais se levarmos em consideração o elevado estágio de desenvolvimento da tecnologia da informação que vivenciamos. Esse compartilhamento de mão-de-obra, inclusive, prática usual no mercado, não apresenta nada de estranho ou dissimulador,

tratando-se, apenas, de medidas de cunho operacional com vistas a otimizar recursos, minimizando, portanto, os custos.

V- DEMAIS INDÍCIOS APONTADOS PELA FISCALIZAÇÃO

Como mencionado, além da suposta falta de comprovação da execução material das operações de revenda pelas empresas MIC e Ilmot, cujas provas já foram tratadas no tópico anterior, a decisão recorrida ainda arrola alguns indícios de simulação que motivaram a manutenção dos Autos de Infração, quais sejam, as empresas controladas no exterior estariam localizadas em paraísos fiscais - BVI e Uruguai; as empresas controladas não possuiriam estabelecimentos e funcionários condizentes com o volume de operações praticadas; os documentos correspondentes às vendas realizadas pelas controladas seriam expedidos e assinados por funcionários da Recorrente em Caxias do Sul - Br.

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

(Nesse sentido, reportando-se às atividades desempenhadas, pela MIC e Ilmot, verificou-se que necessitavam, para sua melhor consecução, de um ambiente que permitia um fluxo ágil e seguro de valores, com flexível controle cambial, infra-estrutura desenvolvida, além de eficazes serviços financeiros e legais, condições ambientais essas proporcionadas, normalmente, pelos denominados Centros Financeiros *Offshore* (CFOs) - paraísos fiscais, na linguagem da administração.)

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

Da mesma forma, o fato estrutura física dos estabelecimentos das empresas MIC e Ilmot resumirem-se a uma sala locada com equipamento básicos de escritório e funcionários administrativos terceirizados (cuja existência, além de não contestada, restou comprovada por meio de certidões notariais - doe. 06 fls. 2672 e 2674/2675), tampouco representa um indicativo de que tais empresas não executaram as atividades pelas quais são responsáveis.

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

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

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

determinou, além da descaracterização da simulação, a imputação dos custos no cálculo fiscal relativamente às receitas omitidas .

" SIMULAÇÃO NA CONSTITUIÇÃO DE CONTROLADA. Demonstrada a constituição simulada da empresa controlada, com o objetivo de gozar indevidamente de isenção tributária, cabe a exigência do imposto devido.

SIMULAÇÃO POR INTERPOSTA PESSOA. Caracteriza-se pela venda, à controlada, de bem por valor muito inferior àquele já negociado, pela controladora, com cliente do exterior.

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

***BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO.** A base de cálculo do importo devido, em decorrência da simulação, corresponderá à soma algébrica das receitas, custos e despesas que haviam sido escrituradas em contabilidades distintas, com a exclusão, destas, do valor da despesa de correção monetária resultante da manutenção indevida, no Patrimônio Líquido, de valores que, correspondentes à Provisão para o Imposto de Renda, deveriam compor o Passivo Circulante. Nesse sentido, vide 1º CC. Iº Câmara. Acórdão nº 101-95.537. Sessão de 24 de maio de 2006.*

VII - DA MULTA AGRAVADA

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

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

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

VIII- DA IMPOSSIBILIDADE DE APLICAÇÃO DA MULTA DUPLAMENTE QUALIFICADA (225%)

De plano, salta aos olhos relativamente ao procedimento realizado em 2007, a **imposição da astronômica multa de 225% pelos agentes fiscais, supostamente em razão da Recorrente não ter apresentado os documentos solicitados pela fiscalização.**

Com efeito, vislumbra-se que parágrafo 2º, do art. 44, da Lei nº 9.430/96 estipula o aumento em metade sobre a multa já qualificada de 150%, totalizando 225%, nos casos de **não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para (i) prestar esclarecimentos, (ii) apresentar os arquivos de que tratam os arts. 11 a 13 da Lei 8.218/91 e (iii) apresentar a documentação do art. 38 da própria lei.**

Contudo, tal situação **não ocorreu no caso concreto, haja vista que a Recorrente atendeu a todas as solicitações da fiscalização (fls. 584 - demonstra a boa-fé da Recorrente)**, conforme se extrai da simples evolução histórica da apresentação das respostas no PRAZO SOLICITADO E/OU CONCEDIDO:

ANEXO I DA IMPUGNAÇÃO ADMINISTRATIVA - FLS. 2570/2581:

Todas as intimações foram respondidas (ainda que de forma contrária aos interesses do Fisco), o que já afasta, de plano, a multa duplamente qualificada, na medida em que sua incidência requer conduta do contribuinte que cause embaraços ou dificuldades à Fiscalização;

Todos os documentos de titularidade e propriedade da Marcopolo, exigidos com base em lei, foram apresentados.

Todos os documentos, os quais embora de terceiros (não havendo, assim, obrigatoriedade da Recorrente de apresentá-los), que a Recorrente conseguiu obter junto às suas controladas no exterior foram, igualmente, entregues.

Quando a Recorrente solicitava dilação de prazo para apresentação dos documentos, tal pedido sempre foi devidamente justificado e costumeiramente deferido pela Fiscalização;

Na última intimação recebida em 2007 a Recorrente esclareceu que entregaria as informações e documentos solicitados tão-logo os obtivesse do exterior, uma vez que **diferentemente dos anos anteriores** as informações e documentos solicitados referiam-se a dois anos calendários. 2001 e 2002;

Não há previsão legal para a imposição da multa agravada quando o contribuinte deixa de fornecer à Fiscalização planilha de dados contemplando exportações realizadas por outras pessoas jurídicas, mormente quando a Fiscalização poderia obter tais dados por outras fontes.

Assim, é importante que se diga e repita quantas vezes for necessário: A RECORRENTE AGIU NOS TERMOS DA LEI E EM CONFORMIDADE COM AQUILO QUE ESTAVA À SUA DISPOSIÇÃO (veja que a Recorrente sofreu a exigência de **preencher planilha com 3.000 operações comerciais da Marcopolo S.A.** e outras empresas e mesmo assim o fez), ATENDENDO E RESPONDENDO ÀS SOLICITAÇÕES FISCAIS, MAS, JAMAIS, AGINDO COM QUALQUER CONDUTA QUE PUDESSE CARACTERIZAR EMBARAÇO OU DIFICULDADES À FISCALIZAÇÃO, À QUAL SEMPRE TEVE AMPLO ACESSO ÀS INSTALAÇÕES DA RECORRENTE E DOCUMENTOS FISCAIS E CONTÁBEIS DE SUA TITULARIDADE.

Vale dizer que, **atender insatisfatoriamente aos interesses fazendários é muito diferente de causar embaraços à fiscalização ou escusar-se a apresentá-los, de forma a não legitimar**, EM HIPÓTESE ALGUMA, A INCIDÊNCIA DA MULTA DUPLAMENTE QUALIFICADA, conforme, inclusive, já decidiu esse E. Conselho:

Relator: Valmir Sandri. (Presidente da Câmara: Antônio Praga)

Ementa: MULTA AGRAVADA - Não há o que se falar em agravamento da multa de ofício, na hipótese do arbitramento do lucro da pessoa jurídica pela não apresentação dos livros e documentos. (Decisão unânime)

Acórdão nº 101 - 94.189 - Sessão 13/05/2003

Relator: Kazuki Shiobara

Ementa: MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO. MULTA AGRAVADA. Quando o sujeito passivo apresentou os esclarecimentos, ainda que parcialmente, e entregou os livros e documentos disponíveis, não cabe o agravamento da multa.

Por conseguinte, considerando o simples atendimento à fiscalização pela Recorrente, emerge incontroversa a IMPOSSIBILIDADE de aplicação da multa de 225%. Isso porque, como cediço, a multa duplamente qualificada é medida extremada que somente deve ser aplicada quando o contribuinte causa embaraços ou dificulta a fiscalização. Entretanto, não houve por parte da Recorrente, qualquer conduta que embaraçasse ou dificultasse o procedimento de fiscalização, o que é comprovado, também, pela farta documentação já acostada aos autos, os quais já somam 13 volumes. Pois, como demonstrado acima, a Recorrente sempre respondeu e atendeu a fiscalização, permitindo o conhecimento de todas as suas operações.

Por fim, por cuidar da multa agravada, vale lembrar que a decisão recorrida considerou a operação Bidayah legítima, uma vez reconhecida a margem de 0,12% como "*margem de lucro mínima*"; ao mesmo tempo, não poderia deixar de desconsiderar a multa de 225% sobre essas operações, pois foi exatamente sobre os valores de vendas finais não determinados que a fiscalização imputou essa multa majorada. Dessa forma, mostra-se incorreção no cálculo do quadro de valores exonerados que deve ser corrigido por este Conselho, ou mesmo de ofício pela fiscalização.

IX - DA OMISSÃO DE RECEITAS

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

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

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

X-DO IRRF

Por derradeiro, cabe frisar que no caso em comento, **não cabe a exigência do imposto na fonte, porquanto não se verifica a ocorrência da regra-matriz de incidência tributária**, visto que: (i) não houve pagamento e propriamente também não houve entrega de recursos; (ii) "in casu" há prova da operação e da causa da entrega que teria havido, que é exatamente a realização das exportações; (iii) no passado já houve a previsão legal de incidência de imposto na fonte sobre omissão de receitas, mas tal norma está revogada, sendo certo que a aplicação do IRRF em questão assume norma de caráter muito mais sancionatório, do que de norma que tipificaria verdadeira incidência tributária.

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

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

É o relatório.

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

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

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

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

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

(...)

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

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

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

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

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

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

despesas contabilizadas a título de pagamento de prêmio na aquisição de debêntures entre pessoas ligadas, amparados em contratos eivados de fraude, cujo objetivo, a toda evidência, foi reduzir o IRPJ e CSLL pelo contribuinte, devendo ser restabelecida a multa qualificada, no percentual de 150%. (Grifei).

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

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

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

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

iii) Acórdão 102-48.633 de 14/07/2007

Ementa: *MULTA DE OFICIO QUALIFICADA - RENDIMENTOS APURADOS COM BASE EM DEPÓSITOS BANCÁRIOS, OMITIDOS NA DECLARAÇÃO DE IRPF - EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE - O fato de a fiscalização apurar omissão de rendimentos em face de depósitos bancários sem origem ou acréscimo patrimonial a descoberto, não configura, por si só, a prática de dolo, fraude ou simulação, nos termos dos art. 71 a 73 da Lei 4.502 de 1964.*

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

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

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

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

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

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

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

I.2 - Multa de Ofício Agravada em 50%

No ano-calendário de 2002, além de aplicar a multa qualificada de 150% a fiscalização entendeu que o contribuinte dificultou o procedimento fiscal, e por isso agravou a multa em 50%, aplicando o percentual de 225%. Vejamos a transcrição dos fundamentos da aplicação dessa penalidade gravados no Relatório de Auditoria Fiscal

(...)

194. A aplicação da multa qualificada de 150%, porém, pressupõe que apesar do evidente intuito de fraude, houve razoável colaboração da contribuinte ao longo da fiscalização. Como dita o parágrafo 2º do artigo 44, inciso II, da Lei nº 9.430/96:

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

...

§ 2º Se o contribuinte não atender, no prazo marcado, à intimação para prestar esclarecimentos, as multas a que se referem os incisos I e II do caput passarão a ser de cento e doze inteiros e cinco décimos por cento e de duzentos e vinte e cinco por cento, respectivamente.”

195. Como já demonstrado entre os parágrafos 156 e 159, a despeito de a contribuinte alegar que parte das informações requeridas pelo Fisco pertenceria à MIC/ILMOT, o fato de termos desvendado que as pretensas intermediações dessas empresas eram simulações permitiu-nos identificar a real responsável pelas exportações (assim como por toda a sua operacionalização) para os consumidores finais: a Marcopolo.

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

196. Incabíveis, então, os diversos argumentos utilizados pela contribuinte para justificar a não entrega dos dados solicitados (documentos no exterior, períodos remotos, falta de pessoal administrativo). As faturas e notas fiscais que pretensamente pertenceriam a MIC/ILMOT são, na realidade, fruto de um planejamento tributário ilícito. Dessa forma, os dados referentes aos valores finais para os compradores estrangeiros obviamente são de responsabilidade da Marcopolo.

197. Nos casos em que a contribuinte não respondeu às sucessivas intimações do Fisco, apesar dos extensos prazos concedidos, cabe, portanto, o agravamento da multa de ofício. Como o lançamento decorre de omissões com evidente intuito de fraude, agravou-se a multa qualificada para 225%.

198. Coexistirão neste auto, então, duas multas, de acordo com a entrega ou não dos dados solicitados durante a fiscalização: 150% ou 225%. Cada caso será devidamente indicado juntamente com o cálculo do tributo devido.

Em sua defesa, a recorrente afirma que *“tal situação não ocorreu no caso concreto, haja vista que a Recorrente atendeu a todas as solicitações da fiscalização (fls. 584 - demonstra a boa-fé da Recorrente), conforme se extrai da simples evolução histórica da apresentação das respostas no PRAZO SOLICITADO E/OU CONCEDIDO”*.

Quanto ao agravamento da multa, a meu ver, cabe razão ao Fisco. Isso porque a contribuinte deixou de apresentar as notas fiscais emitidas pela MIC/ILMOT, sua subsidiárias no exterior, sendo que nos períodos de fiscalização anteriores havia apresentado tais documentos. Além disso, a própria Contribuinte justificou que as notas fiscais aos compradores finais eram emitidas no Brasil para agilizar as operações.

A toda evidência, a Marcopolo possuía a documentação e deixou de apresentar ao fisco exatamente por ter sido autuada nos anos anteriores com base nesses documentos. Não é crível que em 2006 mantivesse em boa guarda os documentos de 1999 e 2000, mas no ano de 2007 deixasse de arquivar os documentos de 2001 e 2002.

É certo que a Fiscalização necessitaria desses documentos fiscais qualquer que fosse a forma de autuação a ser adotada, portanto, ao deixar de apresentar tais documentos a Marcopolo incorreu mesmo na conduta vedada pelo art. 44, parágrafo 2º. da Lei 9.430/1996, acima transcrito.

A jurisprudência deste Conselho quanto ao agravamento da multa por falta de atendimento às intimações fiscais é extremamente restritiva. Há que se provar nos autos que:

i) o Fiscalizado, sabidamente, possuía os documentos solicitados pela Fiscalização;

ii) tais documentos ou esclarecimentos eram absolutamente necessários à apuração de irregularidades e/ou dos tributos devidos, importando em prejuízo para o lançamento;

iii) a Fiscalizada foi regularmente intimada a apresentar tais documentos, com prazos adequados.

A meu ver, todas essas premissas foram atendidas e a Marcopolo deixou de fornecer os documentos à Fiscalização exatamente por estar ciente do que acarretaria.

Cite-se nesse sentido o acórdão 102-46.374 de 16/06/2004, cuja ementa elucida:

MULTA - AGRAVAMENTO - Agrava-se a penalidade, na forma do artigo 44, § 2.º, da lei n.º 9.430, de 1996, quando em procedimento de ofício o contribuinte deixa de atender a solicitação da Autoridade Fiscal, proporcionando a mora na verificação e maiores ônus à Administração Tributária pela demanda de diligências e de outras fontes de informações.

Sobre o tema acórdão trataram também os seguinte acórdãos:

104-22618 de 13/09/2007

MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO - AGRAVAMENTO DE PENALIDADE - FALTA DE ATENDIMENTO DE INTIMAÇÃO PARA PRESTAR ESCLARECIMENTOS - A falta de atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, à intimação formulada pela autoridade lançadora para prestar esclarecimentos, autoriza o agravamento da multa de lançamento de ofício, quando a irregularidade apurada é decorrente de matéria questionada na referida intimação.

105-17.113 de 26/06/2008

MULTA AGRAVADA - Identificada a obstrução e não atendimento, pelo contribuinte, das notificações realizadas no curso de fiscalização, deve a multa ser agravada nos termos do parágrafo segundo do artigo 44 da Lei n.º 9.430/96.

201-78413, de 18/05/2005

MULTA AGRAVADA. INTIMAÇÕES. NÃO ATENDIMENTO. O atendimento insuficiente da intimação, com prestação de informações que não se prestam às verificações pretendidas, representa não atendimento da intimação para efeito da majoração da multa de ofício prevista na lei.

Diante do exposto voto no sentido de manter o agravamento da multa de ofício em 50% que, passa a ser de 112,5% haja vista que a qualificação foi afastada.

I.3 – Preliminares de nulidade

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

Aduz a Recorrente que:

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

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

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

Art. 59. São nulos;

I – os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

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

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

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

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

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

obrigado, ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial.

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

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

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

(...)

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

(...)

VI - omitir receitas ou rendimentos.

(...)

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

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

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

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

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

(...)

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

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

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

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

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

(Grifei)

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

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

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

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

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

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

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

imponível, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal (Alberto Xavier, "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro", 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs. 91/104; Luciano Amaro, "Direito Tributário Brasileiro", 10ª ed., Ed. Saraiva, 2004, págs. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 183/199).

(...)

7. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008. (Grifos do original)

O Regimento Interno do CARF, sofreu algumas alterações pela Portaria nº 586, de 22/12/2010, dentre as quais se destaca o acréscimo do artigo 62-A, segundo o qual as decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Superior Tribunal de Justiça - STJ, bem como pelo Supremo Tribunal Federal-STF, em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos artigos 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973, Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

Logo, à luz do artigo 62-A do Regimento Interno do CARF, doravante ,há que se aplicar o entendimento do STJ quanto a essa matéria.

Verifica-se que no ano-calendário de 2001 o contribuinte efetuou recolhimentos de IRPJ e CSLL por estimativa, conforme registrado na DIPJ/2002, entregue em 28/6/2002..

Outrossim, mesmo que não se considere os pagamentos, ou não seja afastada a fraude, o lançamento do ano calendário de 2001 está fulminado pela decadência, à luz do art. 173, parágrafo único do CTN, segundo o qual, o prazo decadencial “extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.”

No presente caso identifiquei duas medidas que se amoldam à hipótese do parágrafo único do art. 173 do CTN:

i) a recepção da DIPJ/2002, que ocorreu em 28/06/2002;

ii) a representação fiscal de que trata o processo 11051.000143/2002-11, que revela que a administração tributária já possuía conhecimento das operações do contribuinte, e passou a verificar as implicações tributárias, conforme asseverado no próprio Relatório Fiscal (*verbis*):

5. A presente ação fiscal tem suas raízes em Representação Fiscal proferida por meio de despacho exarado nos autos do processo nº 11051.000143/2002-11, que, após apresentar indícios de ilegalidade em exportações praticadas pela contribuinte, ponderou a possibilidade de aplicação do Método de Preços de Transferência ou a invocação do instituto do subfaturamento para autuar tributariamente a contribuinte.

6. Em decorrência dos indícios apresentados nessa representação, foi iniciada ação fiscal em 2005, em atendimento ao MPF 10.1.06.00-2005-00427-9. No exame dos dados inicialmente disponíveis, constantes nos sistemas da SRF ou entregues nas primeiras respostas da contribuinte às intimações lavradas, constatou-se a adequação ao Método dos Preços de Transferência da maioria das exportações da amostragem tomada. Concomitantemente, todavia, foram percebidos elementos característicos de planejamento tributário, com fortes indícios de visarem à redução indevida de obrigações fiscais. Destarte, procedeu-se ao aprofundamento das análises.

Portanto, em 2002, seja a partir da recepção da DIPJ/2002, seja a partir da representação de que trata o processo 11051.000142/2002-11, de 21/03/2002, a DRF Caxias do Sul já poderia ter iniciado a fiscalização do ano-calendário de 2001, pelo que antecipa-se a contagem do prazo decadencial, conforme entendimento que acompanhei no Acórdão CSRF/01-06081, cuja ementa elucida:

IRPJ, PIS, COFINS E CSLL - DECADÊNCIA - A ausência ou insuficiência de recolhimento não desnaturaliza o lançamento, pois o que se homologa é a atividade exercida pelo sujeito passivo, da qual pode resultar ou não crédito tributário devido. Em razão da natureza e modalidade originária de apuração, para o IRPJ aplicasse a regra decadencial prevista no § 4º. do artigo 150 do Código Tributário Nacional. Na ocorrência de dolo fraude ou simulação, o início da contagem do prazo desloca-se do fato gerador para o primeiro dia do exercício seguinte àquele no qual o lançamento poderia ser realizado, antecipando para o dia da entrega da declaração se feita no ano seguinte ao da ocorrência dos fatos geradores (artigo 173, parágrafo único, do Código Tributário Nacional). Recurso Especial Negado.

Ora, tendo a Fiscalização o conhecimento dos fatos já em março de 2002 e recebido a DIPJ em junho de 2002, não poderia ter lavrado o auto de infração do ano-calendário de 2001 apenas em dez/2007.

No que tange ao ano-calendário de 2002 não cabe razão ao contribuinte, pois, a contagem do prazo decadencial deve se iniciar após a ocorrência do fato gerador e não se anteciparia para o transcurso do próprio ano, mesmo em função da representação de que trata o processo 11051.000142/2002-11. Portanto, o prazo final para constituição do crédito tributário de 2002, pela contagem mais “curta” se encerraria em 31/12/2007.

Em relação ao IR-Fonte não há que se falar em decadência, dos fatos geradores que se deram a partir de 31/12/2001, e são relativos a 1ª. semana de janeiro de 2002, sendo que o contribuinte não realizou pagamento do tributo, aliás, sequer reconhece a ocorrência dos fatos geradores, o prazo se inicia-se em 1/1/2003 (1º. dia do ano seguinte ao que poderia ter sido lançado), encerrando-se 31/12/2007.

Quanto aos fatos geradores do IR-Fonte de 28 e 29/12/2001, a decadência já foi reconhecida pela decisão de 1ª. instância, isso porque poderia ser autuados no próprio ano de 2001.

Acolho, pois, a preliminar de decadência tão somente quanto ao IRPJ e CSLL do ano-calendário 2001, bem como confirmo a decadência do IR-Fonte de 28 e 29/12/2001, nessa última parte negando provimento ao recurso de ofício.

I.5 – Exigência do IR-Fonte sobre pagamentos sem causa e/ou beneficiários não identificados

A justificativa para exigência do Imposto de Renda na Fonte, está assim descrita no relatório fiscal:

225. Sobre a diferença de preço omitido ao Fisco Federal, incide também IRRF com devidos acréscimos legais. A receita omitida que serviu para a determinação da Base de Cálculo Reajustada, assim como a multa de ofício aplicada, seguiu os padrões 1, 2 e 3 explicados anteriormente (parágrafos 199 a 221).

226. Em regra, o planejamento tributário irregular executado pela Marcopolo foi amparado por, no mínimo, 2 (dois) fechamentos de câmbio: o primeiro vinculado à “exportação” da carroceria da Marcopolo para uma de suas Centrais de Refaturamento (MIC/ILMOT), envolvendo valores inferiores aos realmente praticados; o segundo vinculado à “exportação” da mesma carroceria por essa Central de Refaturamento, consignando valores superiores aos da primeira “transação”.

227. Tal diferença de preços foi evadida do Brasil, visto essas duas empresas estarem sediadas no exterior (Ilhas Virgens Britânicas e Uruguai), sem passar por qualquer registro contábil ou fiscal na Marcopolo S.A

228. Essa diferença de preços, como foi empregada a terceira pessoa (física ou jurídica) no exterior, além de ser parcela de receita operacional omitida, caracteriza “pagamento sem causa”, razão pela qual incide indubitavelmente o imposto retido exclusivamente na fonte à alíquota de 35% sobre base de cálculo reajustada, nos termos dos artigos 674 e parágrafos e 725 do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 e artigo 61, parágrafo terceiro, da Lei 8981/95 (...).

Por seu turno, a recorrente afirma que ***“não cabe a exigência do imposto na fonte, porquanto não se verifica a ocorrência da regra-matriz de incidência tributária, visto que: (i) não houve pagamento e propriamente também não houve entrega de recursos; (ii) "in casu" há prova da operação e da causa da entrega que teria havido, que é exatamente a realização das exportações; (iii) no passado já houve a previsão legal de incidência de imposto na fonte sobre omissão de receitas, mas tal norma está revogada, sendo certo que a aplicação do IRRF em questão assume norma de caráter muito mais sancionatório, do que de norma que tipificaria verdadeira incidência tributária.... Com efeito, verifica-se que a pretensão fiscal acaba por tributar duplamente a mesma renda (ao considerar hipóteses excludentes: rendimento no Brasil - e cobrar IRPJ, CSLL - e, ao mesmo tempo, aplicar regramento afirmando que referido rendimento foi remetido ao exterior), cujo resultado não é outro que não utilizar a exigência tributária, mediante a cobrança de IR-Fonte, como espécie de "sanção", ao arrepio da característica essencial de tributo: prestação pecuniária de característica não sancionatória.”*** (grifos do original).

Pois bem, a meu ver, quanto ao IR-Fonte, o ilustre Conselheiro Wilson Fernandes Guimarães no acórdão 105-17084 de 25/06/2008 apontou, precisamente, o equívoco do entendimento fiscal, senão vejamos:

“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.***

(grifei)

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

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

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

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

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

I.6 – Exigência do IRPJ e da CSLL

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

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

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

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

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

Vejamos o exemplo ilustrativo das operações extraído do Relatório Fiscal:



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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Vale mencionar que a decisão de primeiro grau, apesar de reconhecer a participação do Sr. Rafael Aduino como gestor das empresas MIC e Ilmot³, afasta a pertinência da documentação trazida sob o argumento de que não teria restado demonstrada a relação direta entre as despesas e as exportações fiscalizadas, além do referido gestor possuir vínculo empregatício com a Marcopolo no período.

(A propósito da participação do Sr. Rafael Aduino da Costa como gestor da MIC e ILMOT, cuja atuação foi reconhecida pela própria fiscalização, há que se registrar que não há vinculação formal dessa participação com as vendas consideradas simuladas, além do fato de o gestor possuir vínculo empregatício com a Marcopolo no período.)

Vejam, contudo, que essas singelas justificativas não são suficientes para afastar a robustez das provas de execução material das atividades de negociação comercial e revenda exercidas pelas empresas MIC e Ilmot por meio de seu gestor Rafael Aduino.

Isso porque os comprovantes de despesas com viagens comerciais, contatos e correspondências com clientes e representantes resultaram sim nas vendas realizadas pelas empresas MIC e Ilmot e, por conseqüência, nas exportações realizadas pela Recorrente.

A esse respeito, impende mencionar apenas como exemplo, os comprovantes de ligações e viagens para os representantes e clientes, que resultaram na venda e exportação das carrocerias nos anos fiscalizados.

Veja que nas fls. 2441-2442 dos autos, encontra-se juntada a conta telefônica da Marcopolo of America dos meses de abril e maio de 2002 (doe. 03). Esta conta registra uma ligação feita em 21/05/2002 para o número 011-506-551-3119. Este número pertence à empresa Importaciones Zuzu, S.A., representante comercial da MIC na Costa Rica (contrato de representação comercial juntado às fls. 1326-1338), conforme se comprova pelo documento anexo (doc. 03).

Registre-se que no documento ora anexado, a representante comercial enviou, em 08.05.2002, após receber solicitação formal do cliente, uma cotação para a venda de uma carroceria modelo Torino, montada sob chassi Volvo.

Esta carroceria de nº 3562002 acabou sendo faturada em 20.09.2002 e consta da planilha do fisco, juntada à fl. 434.

Não se argumente que se trata de uma operação isolada, vez que desde 2001, a empresa Importaciones Zuzu, S.A. já realizava a venda de carrocerias para sua representada MIC, conforme se infere pelo documento ora anexado (doe. 03), no qual fica evidenciada a venda da carroceria de nº 128925, constante da planilha do fisco às fls. 433.

Da mesma forma, quanto à assertiva de que o gestor comercial da MIC e da ILMOT possuía vínculo empregatício com a Marcopolo no período, é inegável o reconhecimento da Recorrente de que as empresas MIC e ILMOT compõem o grupo Marcopolo. Assim, é óbvio que os serviços prestados pelos trabalhadores das controladas (MIC e ILMOT) impactam toda a atividade do grupo.. (...)”

Aliás, em pese colocar em dúvida a existência efetiva de MIC e ILMOT, a própria Fiscalização deixa claro que isso não é tão relevante.

Aduz o fisco: “(...)Mesmo considerando que os indícios coletados sobre a inexistência de fato das empresas MIC e ILMOT não se limitam aos anteriormente citados, o

conjunto de provas indiciárias não se mostrou sólido o suficiente para que formássemos a convicção de que a MIC e ILMOT não existiam. Por outro lado, a contribuinte tampouco conseguiu, com os argumentos e documentos apresentados, convencer-nos de que existiam ... Ressaltamos, entretanto, que as conclusões a que chegamos, de acordo com o corpo do Relatório de Auditoria Fiscal, independem da existência ou não da MIC/ILMOT, uma vez que é da ausência de intermediação nas operações fiscalizadas que resulta o lançamento do crédito tributário.” (fl. 102 do TVF).

Pois, pela análise dos autos formei pleno convencimento de que a contribuinte realizou um minucioso planejamento fiscal, daí a certeza pessoal da existência fática de MIC e ILMOT, bem como da participação de ambas nas operações, ainda que dispensável.

Um ponto pacífico: mantendo-se o preço de venda ao adquirente final, se ao invés de 15%, a diferença entre esse valor e o preço de repasse da Marcopolo para MIC e ILMOT fosse em média de 0,15% (1/100), certamente inexistiria subfaturamento, mesmo mantendo todas as demais características das operações. Essa conclusão é facilmente sustentável, a começar pela própria decisão de 1ª instância que afastou a tributação sobre as operações que importaram em margem de apenas 0,12% para a MIC.

‘A medida que a Marcopolo detém o integral controle e quase 100% de participação em MIC e IMOLT, na prática, a empresa não tem lucro ou prejuízo nessas operações. Explico: elevando-se o preço de venda MIC e ILMOT, aumenta o lucro de Marcopolo; reduzindo-se o preço de venda, aumenta o lucro de MIC e ILMOT.

Ora, se o resultado de MIC e ILMOT são da Marcopolo, salvo outros aspectos secundários, relativos a movimentação de recursos no exterior, a empresa Marcopolo pode gerenciar esses preços a seu critério.

Logo, se havia necessidade da Marcopolo utilizar-se de MIC e ILMOT, nada impediria que o preço do repasse você próximo do de venda ao adquirente final.

A contribuinte apresentou diversos documentos no intuito de comprovar as despesas da MIC/ILMOT que justificariam a diferença de preço e, conseqüentemente afastariam a acusação fiscal. Todavia, somando-se todos esses valores não chega nem próximo da diferença de preços praticada.

Repito: é evidente que Marcopolo poderia praticar o preço que entendesse adequado nas vendas à MIC e ILMOT, visando preservar seus interesses e propósitos negociais, pois, o que importaria mesmo para o resultado da empresa é o valor de venda ao adquirente final praticado pelas subsidiárias.

Interessante observar que, caso a intermediação fosse realizada por terceiros independentes, ainda que o trabalho desses fosse apenas conseguir os clientes e intermediar as vendas, a exemplo de “representantes comerciais” que atuam dentro do território Brasileiro, a comissão de 10% a 15% até poderia ser considerada razoável e, provavelmente, não seria objeto de autuação.

Cumpra observar também que, para regular situações semelhantes à que está sendo debatida nestes autos, quais sejam, **transações jurídicas com empresas constituídas no exterior e submetidas a um tratamento de país ou dependência com tributação favorecida ou**

sob regime fiscal privilegiado³, em 2009, foi editada a Medida Provisória 472, convertida na Lei 12.249, de 2010, que passou a exigir a comprovação da capacidade operacional da pessoa física ou entidade no exterior de realizar a operação. Todavia, à luz do art. 104 do CTN, tal norma não é aplicável ao caso presente em face do princípio da irretroatividade (*A lei vigente após o fato gerador, para a imposição do tributo, não pode incidir sobre o mesmo, sob pena de malferir os princípios da anterioridade e irretroatividade.*” - STJ. REsp 179966/RS. Rel.: Min. Milton Luiz Pereira. 1ª Turma.).

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

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

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

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

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

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

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

Atividades Exercidas no Exterior

Lucros, Rendimentos e Ganhos de Capital

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

(...)

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Grifei

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

Dispõe o art. 7º da Instrução Normativa SRF nº 213/2002 que o resultado positivo da equivalência patrimonial deverá compor o lucro real e a base de cálculo da CSLL

| | | |
|------|---------------|-----------------|
| 2003 | 15.511.821,74 | (18.891.390,27) |
| 2004 | 17.054.509,31 | (1.836.880,96) |

119. No documento “*Articles of Association of Marcopolo International Corp*” (folhas nº 1900 a 1927), firmado em abril de 1998 (razão pela qual o quadro acima indica apenas os anos de 1998 em diante), a cláusula 16.2 permitia que, antes de serem estipulados os dividendos, os diretores da empresa constituíssem um Fundo de Reserva com a parcela do lucro que lhes parecesse necessária. Ainda, na cláusula 16.3, estava previsto que dividendos não solicitados por três anos seriam, após resolução dos diretores, reincorporados para benefício da MIC.

120. À época, a legislação vigente só obrigava a tributação de lucros e dividendos quando do pagamento ou crédito em conta representativa da empresa no exterior. Esse fato aliado às duas cláusulas citadas no parágrafo anterior explicam o porquê de os lucros auferidos pela MIC em 1998 e 1999 não terem sido disponibilizados para a Marcopolo (que, à época, já detinha 100% do capital social da MIC): eles somente seriam efetivamente distribuídos se a Marcopolo assim o quisesse. Assim, os lucros da MIC, ao invés de serem tributados no Brasil, ficaram integralmente nas Ilhas Virgens Britânicas, onde não há cobrança de imposto sobre a renda para empresas que, como a MIC, foram estabelecidas em conformidade com o *BVI International Business Companies Act (No. 8 of 1984)* (art. 111, folhas nº 1776 a 1805).

121. A partir da Medida Provisória nº 2158-35, de 24 de agosto de 2001, entretanto, os lucros apurados por empresas controladas ou coligadas no exterior passaram a ser, independente de sua efetiva distribuição, considerados disponibilizados, para a controladora ou coligada no País, na data do balanço em que fossem apurados. **Percebe-se que, coincidentemente, em 2001 houve um vultuoso prejuízo, fato que se repetiu em 2002. Criou-se, assim, um total de prejuízos acumulados que, em 2004, ainda não havia sido revertido.**

122. Lembremos que, no Brasil, a Marcopolo está sob a supervisão da CVM. Não há, porém, qualquer órgão que assegure as informações prestadas em relação à MIC e ILMOT. Não se pode descartar, assim, que despesas e até prejuízos pudessem ser estabelecidos de acordo com os interesses da contribuinte, diminuindo a eventual necessidade de tributação decorrente de equivalência patrimonial.

123. Em relação aos anos 2001 e 2002, tendo em vista o prejuízo apresentado na MIC, não houve qualquer reflexo tributário para a Marcopolo. Em relação aos resultados da ILMOT, a contribuinte informou que eles eram reconhecidos pela MIC (folha nº 1752, item 6).

CONTRATOS, HONORÁRIOS DE ADVOGADOS, DESPESAS DE PATROCÍNIO

Parte da documentação apresentada pela contribuinte poderia comprovar a efetiva participação da MIC e da ILMOT em atividades diversas, comprovando, dessa forma, sua existência. Entre esses documentos, foram disponibilizados: contratos diversos de distribuição e agenciamento comercial, assim como de outros prestadores de serviços (folhas nº 1289 a 1424), comprovantes de pagamentos de honorários a advogados (folhas nº 1278 a 1283), recibo de despesas de patrocínio (folhas nº 1284 a 1285). Entretanto, como não estamos descaracterizando as empresas, e sim a sua intermediação nas operações fiscalizadas, esses dados não são relevantes.

O trecho do TVF acima transcrito, especialmente nas partes grifadas, evidenciam que a Fiscalização verificou a possibilidade da tributação dos resultados obtidos pela Marcopolo com a MIC e ILMOT na forma da legislação de regência. Mas, nada fizeram diante da constatação de que “em 2001 houve um vultuoso prejuízo, fato que se repetiu em 2002. Criou-se, assim, um total de prejuízos acumulados que, em 2004, ainda não havia sido revertido.”

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

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

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

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

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

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

a) dos descontos incondicionais concedidos;

b) dos impostos e contribuições incidentes sobre as vendas;

c) das comissões e corretagens pagas;

d) da margem de lucro de:

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

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

III - Método do Custo de Produção mais Lucro - CPL: definido como o custo médio de produção de bens, serviços ou direitos, idênticos ou similares, no país onde tiverem sido originariamente produzidos, acrescidos dos impostos e taxas cobrados

pele referido país na exportação, e de margem de lucro de vinte por cento, calculada sobre o custo apurado.

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

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

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

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

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

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

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

(grifei)

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

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO: PREÇOS PRATICADOS x PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Em 1998, referido órgão publicou o relatório “*Harmful Tax Competition – An Emerging Global Issue*”, em que procura “*reconhecer a distinção entre os regimes*

*preferenciais de tributação aceitáveis e os danosos*⁴, bem como os impactos e as medidas de contenção para os países exportadores e importadores de capital.

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

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

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

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

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

Assim, a legislação brasileira adotou um critério objetivo, delimitando os países com Regime de Tributação Favorecida com base na alíquota máxima de tributação da

⁴ P. 8 relatório

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 a acrescentou o art. 24-A e seu parágrafo único, que dispõe o seguinte:

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

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

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

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

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

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

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

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

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*”⁷.

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

Art. 24. As disposições relativas a preços, custos e taxas de juros, constantes dos arts. 18 a 22, aplicam-se, também, às operações efetuadas por pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no Brasil, com qualquer pessoa

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

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.

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

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

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

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

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

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.

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.

(Grifei).

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

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

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

II - RECURSO DE OFÍCIO

Uma vez que no mérito o recurso voluntário está sendo provido, o recurso de ofício perde o objeto nessa parte. Todavia, ainda que não prevaleça o entendimento deste Relator quanto ao mérito, não cabe mesmo o provimento do recurso de ofício, haja vista tratar-se de ajustes da base de cálculo, em razão de equívocos na apuração fiscal do montante tributável. Vejamos os fundamentos da decisão de 1ª instância nessa parte:

A impugnante prova a inexistência da simulação nas vendas com intermediação da MIC/Bidayah (fls. 2481/2569). As cópias das cartas de crédito trazidas ao processo, abertas pelo Albank Alsaudi Alfransi, a pedido de Tamimi and Saihati Transport Co. (Taseco), representam o pagamento à MIC pela venda de 830 veículos (carrocerias e chassis). O valor pago proporcionaria a margem de lucro mínima para a controlada externa de 0,12%, o que representa percentual insignificante para a constatação de subfaturamento. Com isso, há que se indeferir nas exigências fiscais os valores relacionados a essas operações.

Correto o entendimento da decisão de 1ª instância, dentro de suas premissas, no sentido de afastar o subfaturamento na venda de 830 veículos, considerando a margem de apenas 0.12% para a MIC.

Voto por negar provimento ao recurso de ofício.

III - CONCLUSÃO

Por todo o exposto, voto no sentido de: i) afastar a aplicação da multa de ofício qualificada, reduzindo ao percentual básico de 75%; ii) manter a aplicação da multa agravada em 50%; iii) acolher a preliminar de decadência tão somente quanto ao IRPJ e CSLL do ano-calendário de 2001; iv) rejeitar as demais preliminares, v) cancelar a tributação do IR-Fonte, pagamento sem causa, pela inoccorrência do fato gerador; vi) cancelar a tributação do IRPJ e CSLL por erro na forma de constituição do crédito tributário; vii) negar provimento ao recurso de ofício.

É este o voto condutor do presente Acórdão.

(assinado digitalmente)

Antônio José Praga de Souza - Relator

Declaração de Voto

Conselheiro Leonardo Henrique Magalhães de Oliveira.

I. DOS FATOS

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

pelo referido país na exportação, e de margem de lucro de vinte por cento, calculada sobre o custo apurado.

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

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

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

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

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

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

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

Portanto, uma vez afastada a tributação na forma de omissão de receitas, no qual acompanho o relator, o correto seria apurar eventuais diferenças tributáveis em face da prática abusiva de preços de transferências.

Diante do erro no critério material dos lançamentos, toda a exigência está prejudicada, pelo que reformulo meu entendimento e passo a dar provimento ao recurso.

IV. CONCLUSÃO

Diante do exposto, voto no sentido de afastar a aplicação da multa qualificada, acolhendo a preliminar de decadência do ano-calendário de 2001 e, no mérito, dar provimento aos recursos para cancelar integralmente as exigências.

(assinado digitalmente)

Leonardo Henrique Magalhães de Oliveira

Declaração de Voto

Conselheiro Moisés Giacomelli Nunes da Silva

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

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

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

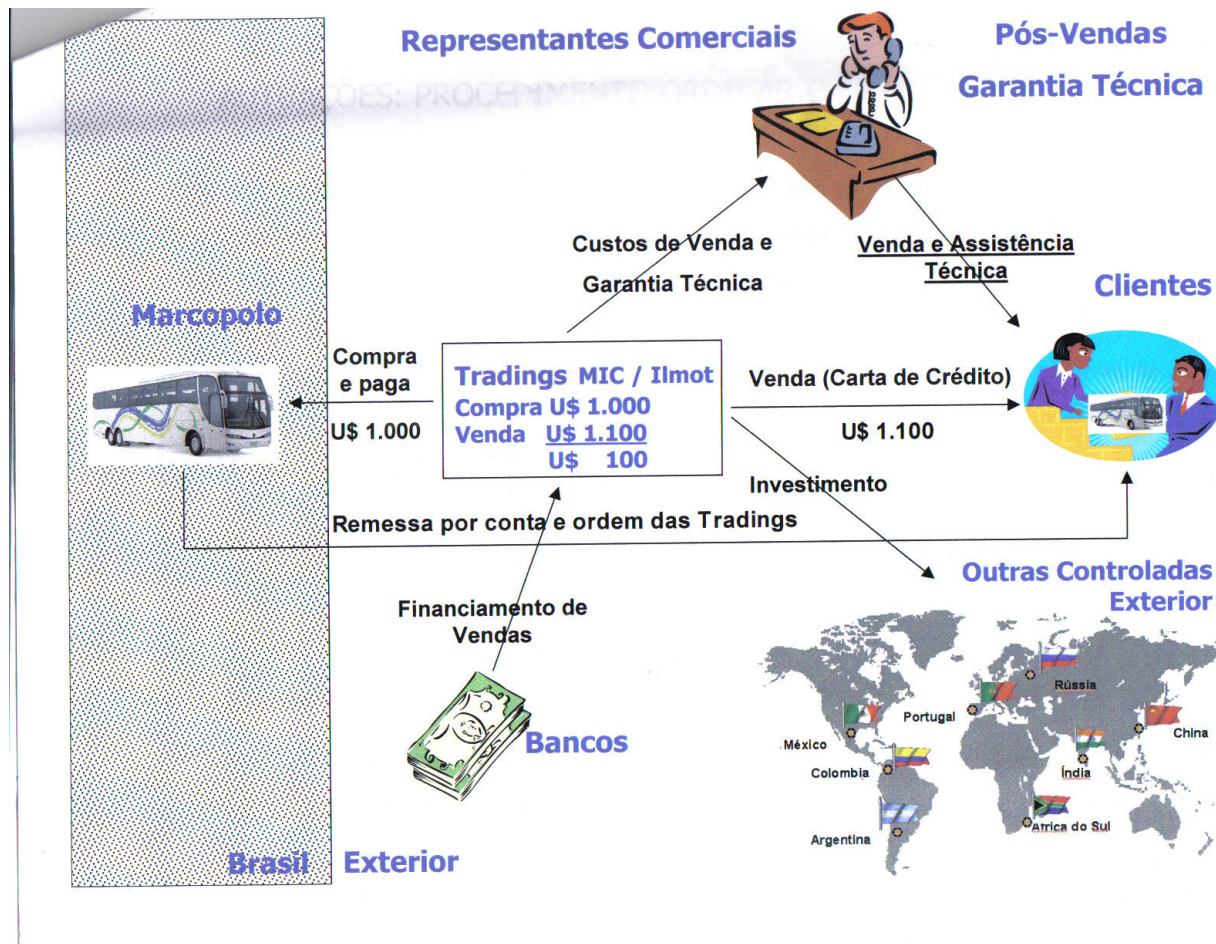
Pelo contrato de fls. 549 e seguintes, em termos formais, se pode afirmar que a MIC guarda alguma semelhança com as concessionárias que revendem veículos no Brasil, destacando-se, todavia, que estas, em nosso território, não são subsidiárias das montadoras.

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

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

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

Os custos de venda e de assistência técnica, segundo a recorrente, eram suportados pelas Tradings. No caso de vendas financiadas, diz a recorrente, ocorrida inadimplência, a legitimidade para fazer a cobrança era da MIC e da Ilmot, conforme quadro que segue:



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

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

Além do IRPJ e da CSLL, sobre a mesma base de cálculo, foi exigido IRRF a partir da construção teórica de que o valor correspondente ao percentual que a empresa Marcopolo deixou de receber dos adquirentes finais de seus produtos equivale a pagamento sem causa feito pela Marcopolo em favor da MIC e da Ilmot, justificando assim a incidência do IRRF com base de cálculo reajustada, mais multa qualificada e multa agravada, chegando ao percentual, a título de multa, de 225% calculado sobre base de cálculo reajustada.

A multa foi qualificada por conta da alegada dissimulação dos elementos constitutivos da obrigação tributária e agravada sob o entendimento de que a Marcopolo deixou de fornecer, nos prazos fixados, os elementos necessários ao esclarecimento dos fatos.

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

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

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

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

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

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

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

Junto com os memoriais da recorrente foram entregues quatro pareceres, a saber: (i) o primeiro autoria de Ricardo Mariz de Oliveira; (ii) o segundo de autoria de Luiz

Eduardo Schouerri; (iii) o terceiro de Fábio Ulhoa Coelho e o; (iv) quatro de autoria de Heleno Taveira Torres. Além dos Pareceres Jurídicos aqui referidos e analisados por mim, compõem os memoriais Parecer Econômico sobre as práticas operacionais e comerciais de exportação adotadas pela Marcopolo.

Em síntese, os pareceres sustentam que:

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

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

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

meio desta com base no argumento de “maior proximidade com os mercados consumidores”.

- f) Ainda que recorrente demonstre que foram as empresas tomadoras do empréstimo que arcaram com os custos financeiros (o que não está sob questionamento na autuação), isto não afasta a conclusão de que a suposta agilidade para obter financiamentos justifica a intermediação da MIC e Ilmot, eis que tais financiamentos seriam obtidos pela Marcopolo com a mesma facilidade.
- g) Quanto à multa qualificada, sustenta a Procuradoria de que o ilícito não ocorreu de mero erro de proibição.
- i) No que tange à multa agravada, ela foi aplicada pelo não fornecimento de faturas comerciais de vendas da MIC e Ilmot aos compradores finais.

É o relatório com breve relato dos fatos, passo ao voto.

Início meu voto reconhecendo o profícuo trabalho de todos os que atuaram neste processo. Dos valiosos memoriais entregues pelo Representante da Fazenda Nacional aos pareceres dos juristas contratados pela contribuinte. Quem analisar as razões constantes do Termo de Verificação Fiscal, aos fundamentos articulados nas sustentações orais, chegando ao voto do ilustre relator, concordando ou não com as conclusões de cada um, em cada peça irá encontrar elementos para reflexões.

A nós, Conselheiros, cabe a obrigação de examinar a matéria, circunstância esta que não está relacionada ao poder/dever de manter ou afastar a exigência contida no lançamento, mas sim verificar se a obrigação tributária existe e se o crédito foi constituído conforme as normas que regem a matéria.

Registro, inicialmente, que para regular situações semelhantes a que está sendo debatida nestes autos, isto é, transações jurídicas com empresas constituídas no exterior e submetidas a um tratamento de país ou dependência com tributação favorecida ou sob regime fiscal privilegiado⁹, em 2009, foi editada a Medida Provisória 472, convertida na Lei 12.249, de 2010, que passou a exigir a comprovação da capacidade operacional da pessoa física ou entidade no exterior de realizar a operação.

Dado o princípio da legalidade e da irretroatividade das leis, desnecessário dizer que as normas contidas no artigo 26 da Lei nº 12.249, de 2010, resultante da conversão da Medida Provisória nº 472, de 2009, não se aplicam a fatos ocorridos antes de sua vigência.

Quanto às questões fáticas, tem razão a recorrente quando diz que o caso dos autos revela situação, até recentemente, tida como prática normal de mercado e adotada por incontável número de empresas, contando com a chancela da própria Administração que, por meio do Conselho de Contribuintes, hoje Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - Carf, sempre teve este tipo de operações comerciais, por vezes nominadas como planejamentos tributários, como regulares.

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

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

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

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

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

Das questões relacionadas à alegação de omissão de receita

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

A empresa recorrente realizou exportações?

Em tendo realizado exportações, quem pagou o respectivo valor?

Os valores recebidos pela recorrente foram os que constaram dos documentos fiscais ou além destes valores a recorrente recebeu importância “por fora”?

A recorrente realizou transações com empresas subsidiárias situadas em “paraísos fiscais”?

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

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

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

O que é omissão de receita?

Quando se caracteriza?

Omissão de receita é conceito subjetivo ou tem definição legal?

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

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

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

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

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

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

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

Das situações que exige tributação com base em preços de transferência

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

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

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

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

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

SEÇÃO V

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA

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

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

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

a) dos descontos incondicionais concedidos;

b) dos impostos e contribuições incidentes sobre as vendas;

c) das comissões e corretagens pagas;

d) da margem de lucro de:

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

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

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

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

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

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

(...)

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

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

Art. 20. Em circunstâncias especiais, o Ministro de Estado da Fazenda poderá alterar os percentuais de que tratam os artigos 18 e 19, caput, e incisos II, III e IV de seu § 3º¹⁰.

....

¹⁰ Nota: Ver Portaria MF nº 222, de 24.09.2008, DOU 26.09.2008, que dispõe sobre os percentuais e margens de lucros a serem aplicados na determinação de preços a serem utilizados como parâmetro nas operações de compra e venda de bens, serviços e direitos, efetuadas por pessoa física ou jurídica, residente ou domiciliada no Brasil, com pessoa física ou jurídica vinculada, domiciliada no exterior.

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

...

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

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

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

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

...

As regras de preços de transferência, na medida em que sejam capazes de concretizar o princípio *arm's length*¹¹, fariam com que o Preço A correspondente ao preço de mercado da transação, permitindo que o Brasil fosse capaz de tributar, nada mais nada menos, que a renda aqui apurada.

...

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

¹¹ "Por este princípio busca-se o preço, ou faixa de preços, que partes independentes fixariam, em transações celebradas em condições equivalentes em tudo às da transação concreta, exceto pela circunstância de esta ter sido celebrada entre partes relacionadas".

que seria praticado em uma operação que contasse com todos os elementos de uma real situação de mercado.

A produção das mercadorias, a saída destas do país, as guias de exportações, os contratos de câmbio, o ingresso de divisas no Brasil e os respectivos registros das receitas na contabilidade da recorrente não deixam dúvidas de que houve transações comerciais entre esta e as empresas MIC e Ilmot, subsidiárias da primeira e situadas em países de tributação favorecida. Se houve vendas por preço inferior ao praticado no mercado a regra a ser aplicada é a que disciplina a tributação entre empresas situadas no Brasil e empresas localizadas em paraísos fiscais. Inexistindo infração a estas normas, não cabe falar em exigência de IRPJ e CSLL, baseado em argumento de omissão de receita, pois esta exige, obrigatoriamente, o recebimento de um valor não-contabilizado, “por fora”, circunstância inexistente nos autos.

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

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

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

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

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

Ocorrida a incidência da norma tributária, a autoridade fiscal tem o poder/dever de efetuar o lançamento. No entanto, não lhe é lícito fazer interpretações subjetivas, não previstas em lei para, antes da vigência do artigo 26 da Lei nº 12.249, de 2010, definir a estrutura administrativa mínima que uma empresa deve possuir para não caracterizar a incidência desta ou daquela norma tributária. A incidência da norma tributária, na época dos

fatos aqui discutidos, não se dá pela estrutura das empresas, mas sim pela ocorrência de situação concreta que a norma tributária caracteriza como necessária.

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

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

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

- (i) omissão de receita;
- (ii) multa isolada pela falta do recolhimento das estimativas;
- (iii) pagamento sem causa;
- (iv) multa qualificada com base na alegação de simulação;
- (v) multa agravada pela não entrega de documentos.

A impressão que tenho é que em determinadas épocas ou regiões tem gerado manchetes autuações fiscais de valor elevado, como se isto, independentemente de sua procedência ou não, colocasse em evidência a eficiência do sistema da fiscalização.¹²

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

¹² Como exemplo, para não citar matéria em relação a qual eu tenha que decidir, lembro situação amplamente noticiada nos dias 28 e 29 de dezembro de 1999 em que a fiscalização do ICMS no Rio Grande do Sul aplicou multa milionária a uma grande rede de loja. Esta, de forma imediata, encerrou as atividades nos 19 (dezenove) Municípios do Rio Grande do Sul. A fiscalização, por sua chefia, apressou-se em informar que analisaria equívocos da autuação. Apesar desta iniciativa da fiscalização, a pecha de sonegador já tinha sido divulgada, entendendo a empresa que não tinha mais clima para permanecer no Estado. A população, que no primeiro momento aplaudiu a ação “policialista”, não levou muito tempo para perceber que nem tudo o que pode parecer corresponde a realidade dos fatos, mas uma vez divulgados não há como reparar os prejuízos.

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

Trouxe a preocupação acima em face do aparente desacerto da fiscalização em relação à situação concreta. Pelas razões acima, não consegui ver situação que caracterize a hipótese descrita no artigo 283 do Regulamento do Imposto de Renda, de 1999. Mas, ainda que houvesse omissão de receita, conforme demonstro no item a seguir, não caberia a multa isolada pelo não recolhimento de estimativas.

Da multa isolada

A propósito da multa isolada pelo não recolhimento, ou recolhimento a menor das estimativas ou do carnê-leão, concomitante com multa de ofício, conforme observa o Professor Paulo de Barros Carvalho, “ainda na amplitude da providência de se caracterizar a multa isolada no âmbito do sistema tributário, vale a lembrança de que, em face de sua própria natureza punitiva e de ofício, é inadmissível a sua exigência cumulativa com multa de ofício.”¹³

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

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

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

Nesse sentido também trilha a Câmara Superior de Recursos Fiscais:

“MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO – CONCOMITÂNCIA – MESMA BASE DE CÁLCULO – A aplicação concomitante da multa isolada (inciso III, do § 1º, do art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996) e da multa de ofício (incisos I e II, do art.

44, da Lei n 9.430, de 1996) não é legítima quando incide sobre uma mesma base de cálculo.” (Câmara Superior do Conselho de Contribuintes / Primeira turma, Processo 10510.000679/2002-19, Acórdão n° 01-04.987, julg. em 15/06/2004).

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

A propósito, na sessão de ontem (28/09/2011), em processo relatado pelo ilustre Conselheiro Leonardo Henrique Magalhães de Oliveira, foi citado a decisão do recurso nº 105-139.794, processo nº 10680.005834/2003-12, acórdão CSRF/01-05.552, de onde foram extraídos os fundamentos abaixo que agrego as minhas razões de decidir:

(...)

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

Do pagamento sem causa

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

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

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

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

Art. 61. Fica sujeito à incidência do imposto de renda exclusivamente na fonte, à alíquota de 35%, todo pagamento efetuado pelas pessoas jurídicas a beneficiário não identificado, ressalvado o disposto em normas especiais.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

relacionado ao sigilo em torno dos depósitos bancários, no quarto trimestre de 2010, época em que aquela corte não estava com sua composição completa, decidiu em ambos os sentidos.

Encerrada as considerações antes referidas, devemos ter presente que a norma contida no artigo no artigo 44, § 2º, da Lei nº 9.430, de 1996, aplica-se quando presentes, cumulativamente, dois requisitos, a saber:

a) que as informações ou documentos solicitados pela autoridade fiscal efetivamente estejam em poder do fiscalizado e este, de forma ilegítima, se recusa a fornecê-las;

b) que tais elementos sejam essenciais ao procedimento fiscal¹⁶;

Nesta linha, para citar um exemplo, nos casos de depósitos bancários, cujas informações, por força da Lei Complementar nº 105, de 2005, estão disponíveis ao Fisco, não cabe falar em agravamento da multa por este motivo.

No caso concreto, a multa foi agravada pelo não fornecimento de faturas comerciais de vendas da MIC e Ilmot aos compradores finais. Vou trilhar na tese da fiscalização de que, sendo empresas subsidiárias, a autuada teria meios de obter tais documentos. **Isto é verdade, mas não é tudo.** Há que se ter prova de que os documentos ou informações, na época em que foram solicitados, estavam disponíveis à fiscalizada. Esta demonstração, em relação ao momento do não atendimento, não está nos autos.

Mas não é só. Tanto no procedimento fiscal, assim como em todas as fases do processo, a defesa sustenta de que as empresas MIC e Ilmot, Kilvert S.A e Kenplive Corporation S.A tinham estrutura e administração distintas da recorrente.

Neste ponto, abro um parêntese para destacar que o nome das empresas Kilvert S.A e Kenplive Corporation S.A¹⁷, só aparecem no processo nº 10020.003681/2009-92 e que segundo cópia de correspondência datada de 26 de outubro de 2005, de fls. 4221 do citado processo, fora indicada pelo BankBoston, empresa com a qual o citado banco menciona manter relação comercial estável, utilizadas em última análise para agilizar o trâmite de entrega dos documentos comerciais e financeiros.

Outro detalhe subsidiário, mas não desprezível, é que entre as empresas antes nominadas e a Marcopolo havia agente financiador para quem, normalmente, ao menos uma das vias do documento fiscal é remetida.

¹⁶ c) Há uma terceira hipótese que deixo de destacar por envolver questão de ordem constitucional, qual seja: Sempre que a entrega de documentos podem caracterizar prova de crime contra dirigente da empresa, não se pode agravar a multa pela não apresentação. Isto equivaleria à situação semelhante a exasperação da pena, em infração de trânsito, sempre que o condutor se recusasse a fazer exame de teor alcoólico.

¹⁷ Das traduções de fls. 4.205 e seguintes, do citado processo nº 10020.003681/2009-92, em pauta nesta sessão, que as recebi em face dos memoriais, formo convicção de que, em relação aos aspectos formais, nenhum dos acionistas ou diretores da recorrente integravam o quadro social das empresas Kilvert S.A e Kenplive Corporation

formalmente negócios que, na essência, correspondiam a operações diretas entre a Marcopolo S.A. e seus consumidores finais. Tal modo de agir, segundo a autoridade autuante, implica em dissimulação da natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, ocultando a ocorrência dos fatos geradores.

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

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

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

Isto está a demonstrar que não existia nenhuma conduta pré-concebida para ocultar ou dissimular os negócios realizados pela recorrente. O que se tinha, à toda evidência, era um conjunto de operações lícitas realizadas com empresas situadas em países de tributação favorecida, com o intuito de diminuir a carga tributária. As operações comerciais realizadas eram devidamente contabilizadas. Por sua vez, os lucros obtidos pelas empresas subsidiárias que participavam das transações eram devidamente informados e tributados aqui no Brasil.

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

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

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

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

Quanto ao segundo aspecto, partindo da premissa de que na simulação há conluio entre o vendedor e o adquirente e se os adquirentes, no caso concreto, foram os consumidores finais, sem intervenção das empresas intermediárias, para se reconhecer a simulação seria necessário prova de conluio entre as centenas ou milhares de consumidores e a

Marcopolo. Tal prova, nem de forma indiciária, existe nos autos. Isto, por si só, para mim, é elemento suficiente para afastar a alegação de conluio.

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

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

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

No Brasil, situação marcante de que o órgão julgador que tem a prerrogativa de dizer a palavra final em relação à interpretação de uma norma não pode deixar de amparar o direito de quem seguiu sua jurisprudência está no julgamento do mandado de segurança nº 26.603/DF, pelo Supremo Tribunal Federal.

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

Seria jurídico impor perda do mandato aos Deputados que, seguindo a jurisprudência do Supremo, haviam torçado de partido? É evidente que não e foi isto que decidiu o Supremo Tribunal Federal quando do julgamento do Mandado de Segurança nº 26.603/DF. Os Deputados que haviam trocado de partido, antes da data aqui referida, o fizeram baseado em um contexto objetivo de expectativa de plena validade de seus atos. Não pode a mudança de jurisprudência do órgão que tem a prerrogativa de decisão final, seja na esfera administrativa ou judicial, atingir direitos daqueles que conduziram seus atos seguindo a orientação da Corte. No Direito Tributário este fundamento jurídico está alicerçado nos artigos 100, II, III¹⁸, 140 e 146 do CTN.

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

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

Na mesma linha do acórdão acima referido, atendo-se especificamente à qualificação da multa, verifica-se o julgamento do recurso nº nº 145.171, com a seguinte ementa:

“.....

PENALIDADE QUALIFICADA – INOCORRÊNCIA DE VERDADEIRO INTUITO DE FRAUDE – ERRO DE PROIBIÇÃO – ARTIGO 112 DO CTN – SIMULAÇÃO RELATIVA - FRAUDE À LEI – Independentemente da patologia presente no negócio jurídico analisado em um planejamento tributário, se simulação relativa ou fraude à lei, a existência de conflitantes e respeitáveis correntes doutrinárias, bem como de precedentes jurisprudências contrários à nova interpretação dos fatos pelo seu verdadeiro conteúdo, e não pelo aspecto meramente formal, implica em escusável desconhecimento da ilicitude do conjunto de atos praticados, ocorrendo na espécie o erro de proibição. Pelo mesmo motivo, bem como por ter o contribuinte registrado todos os atos formais em sua escrituração, cumprindo todas as obrigações acessórias cabíveis, inclusive a entrega de declarações quando da cisão, e assim permitindo ao fisco plena possibilidade de fiscalização e qualificação dos fatos, aplicáveis as determinações do artigo 112 do CTN. Fraude à lei não se confunde com fraude criminal.(Ac. 101-95.537, Rel. Mário Junqueira Franco Júnior)¹⁹.

...

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

III - as práticas, reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;

¹⁹ Por maioria de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso, para reduzir o percentual da multa de ofício para 75%. Vencidos os Conselheiros Sandra Maria Faroni (Relatora), Caio Marcos Cândido e Manoel Antonio Gadelha Dias que negaram provimento ao recurso. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Mário Junqueira Franco Júnior.

Em síntese, para evitar a insegurança jurídica, tenho sustentado que a mudança de entendimento das Cortes Superiores, administrativas ou judiciais, responsáveis por dizer a última palavra em relação à interpretação da lei, só pode ser aplicada para os casos futuros. Esse entendimento, conforme registra o Ministro Celso de Mello, em acórdão referente ao Mandado de Segurança nº 26.603-1/DF, **não é estranho** à experiência jurisprudencial do Supremo Tribunal Federal, **que já fez incidir** o postulado da segurança jurídica em questões várias, **inclusive** naquelas **envolvendo** relações de direito público (MS 24.268/MG, Rel. p/ o acórdão Min. GILMAR MENDES - MS 24.927/RO, Rel. Min. CEZAR PELUSO, v.g.) e de caráter político (RE 197.917/SP, Rel. Min. MAURÍCIO CORRÊA), **cabendo mencionar** a decisão do Plenário **que se acha consubstanciada**, no ponto, em acórdão assim ementado:

*“(...) 5. **Obrigatoriedade da observância do princípio da segurança jurídica enquanto subprincípio do Estado de Direito. Necessidade de estabilidade das situações criadas administrativamente.** 6. **Princípio da confiança como elemento do princípio da segurança jurídica. Presença de um componente de ética jurídica e sua aplicação nas relações jurídicas de direito público. (...)**” (MS 22.357/DF, Rel. Min. GILMAR MENDES – grifei)*

Dos fundamentos do acórdão acima referido, como razões de decidir, colho a seguinte passagem:

(...)

“Vale mencionar, por oportuno, que também a prática jurisprudencial da Suprema Corte dos EUA tem observado esse critério, fazendo-o incidir naquelas hipóteses em que sobrevém alteração substancial de diretrizes que, até então, vinham sendo observadas na formação das relações jurídicas, inclusive em matéria penal.”

“Refiro-me, não só ao conhecido caso “Linkletter” – Linkletter v. Walker, 381 U.S. 618, 629, 1965 –, como, ainda, a muitas outras decisões daquele Alto Tribunal, nas quais se proclamou, a partir de certos marcos temporais, considerando-se determinadas premissas e com apoio na técnica do ‘prospective overruling’, a inaplicabilidade do novo precedente a situações já consolidadas no passado, cabendo lembrar, dentre vários julgados, os seguintes: Chevron Oil Co. v. Huson, 404 U.S. 97, 1971; Hanover Shoe v. United Shoe Mach. Corp., 392 U.S. 481, 1968; Simpson v. Union Oil Co., 377 U.S. 13, 1964; England v. State Bd. of Medical Examiners, 375 U.S. 411, 1964; City of Phoenix v. Kolodziejcki, 399 U.S. 204, 1970; Cipriano v. City of Houma, 395 U.S. 701, 1969; Allen v. State Bd. of Educ., 393 U.S. 544, 1969, v.g.”. (Fonte: Voto do Ministro Celso de Mello, no Mandado de Segurança nº 26.603-1, conhecido nacionalmente como o caso da infidelidade partidária dos Deputados Federais).

Com tais fundamentos, ainda que vencido em relação à exigência do crédito, afasto a multa qualificada e, por consequência, para evitar embargos de declaração, examino a questão da decadência.

Da decadência

No início do século passado, mais precisamente, 06 de fevereiro de 1905, em Conferência sobre a coisa julgada, na Universidade de Bolonha, Chiovenda iniciou sua exposição dizendo que nada mais havia a ser dito sobre o tema que não fosse repetição de tudo

quanto já havia sido falado e escrito. O tempo mostrou que o ilustre processualista estava errado em sua avaliação. Nos cem anos seguintes rios de tinta e montanhas de papéis foram gastos no estudo do tema que até hoje não encontra consenso entre os processualistas. Observa-se, por exemplo, a tese dos que passaram a defender a relativização da coisa julgada ou o tratamento dado a esta no atual projeto de Código de Processo Civil, para as ações coletivas,. Faço tal registro porque em relação à decadência, apesar de tudo o que já foi dito, há divergências incontáveis.

A propósito, na tentativa de evitar controvérsias entre decisões proferidas na esfera administrativa e no judiciário, inseriu-se no Regimento Interno do Carf o artigo 62-A, com a seguinte redação:

Art. 62-A. As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos artigos 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973, Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

Pois bem, para ficar no âmbito do STJ, nos termos do artigo 543-C, do CPC, a admissibilidade, processamento, quorum e competência para julgamento de recursos repetitivos têm requisitos especiais, dentre os quais os que seguem:

- a) emissão de juízo valorativo pelo Ministro Relator propondo ao colegiado a matéria a ser submetida à sistemática dos recursos repetitivos;
- b) admissibilidade de pessoas, órgãos ou entidades com interesse na controvérsia (art. 543-C, § 4º, do CPC);
- c) vista ao Ministério Público (art. 543-C, § 5º, do CPC);
- d) possibilidade de sustentação oral dos interessados;
- e) julgamento pela seção ou na Corte Especial, conforme o caso, que decidirá com o quorum de que trata o art. 119 do Regimento Interno do STJ (art. 543-C, §§ 6º e 9º, do CPC).

Citei os requisitos acima para demonstrar que este Colegiado, na forma do artigo 62-A, do Regimento Interno do Carf, deve aplicar as decisões do STJ aprovadas com observância dos requisitos contidos no artigo 543-C, do CPC, e do Regimento Interno daquela Corte. Ainda que possamos compreender como absolutamente equivocado determinado julgamento submetido ao regime dos recursos repetitivos, enquanto o STJ não rever seu posicionamento, não há como deixar de observá-lo, sob pena de violação do disposto no artigo 62-A, do Regimento Interno do Carf.

Aqui, para efeitos do artigo 62-A, do Regimento Interno do Carf, não é possível sustentar o entendimento do STJ em julgado de Turma ou decisão monocrática. Existe a necessidade de seguir o quanto foi decidido no recurso repetitivo, com aplicação semelhante às Súmulas do Carf que por serem aprovadas com procedimento especial e quorum qualificado prevalecem em relação aos julgados dos demais colegiados que não dispõem de competência para editar súmula.

Em relação à decadência, tenho que a decisão do STJ, proferida no REsp 973733/SC, submetido ao regime de recurso repetitivo, tinha por objeto avaliar a aplicação cumulativa dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º e 173, I, do CTN. Vejamos a ementa, nos pontos que interessam:

Ementa:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, do CTN. IMPOSSIBILIDADE.

*1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo inocorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito....
(...)*

3. O dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponible, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal (...)"

Tenho por absolutamente equivocada a decisão do STJ, quando diz, em recurso repetitivo, que “**o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado**” **corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponible**”. Isto, por não refletir a jurisprudência da Corte, me conduz à conclusão de que se aplica somente à tese discutida no REsp 973733/SC, que tinha por objeto avaliar a aplicação cumulativa dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º e 173, I, do CTN. A não ser este o entendimento, seguindo o que está dito no recurso repetitivo, chegar-se-ia a conclusão que mesmo nos casos de dolo, fraude ou simulação, com fatos geradores em 31 de dezembro, o prazo inicial da decadência iniciaria em 1º de janeiro do ano seguinte, o que destoaria da interpretação feita pela doutrina e pela jurisprudência relacionada ao artigo 173, I, do CTN.

A vigorar o entendimento de que os fundamentos do REsp 973733/SC, aplicam-se de forma geral aos casos de decadência, tenha ou não ocorrido atividade do contribuinte, diante do que dispõe o artigo 62-A do Regimento do Carf, a esperança é que seja corrigido o equívoco, à semelhança do que já se discute em relação à interpretação dada ao artigo 166 do CTN. Do contrário, enquanto permanecer a decisão do STJ e o artigo 62-A, do Regimento do Carf, dizendo que, para efeitos do artigo 173, I, do CTN, o “primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado corresponde,

No caso do imposto de renda pessoa física, o sujeito passivo, ao término de cada ano-calendário, apresenta Declaração de Ajuste Anual. Nos casos em que o contribuinte não apurar nenhum imposto a pagar, mesmo assim a Fiscalização irá homologar sua declaração. Isto, conforme já afirmei, demonstra que o que se homologa é a atividade praticada pelo sujeito passivo e não eventual pagamento realizado²¹.

(...)

Quer o sujeito passivo tenha apurado ou não imposto a pagar; quer tenha pago ou não o tributo apurado, salvo os casos de dolo, fraude ou simulação, o prazo decadencial para o lançamento em face de eventuais omissões sempre terá como marco a data da ocorrência do fato gerador. Neste ponto, tenho que a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, que somente admite a contagem do prazo decadencial pelo artigo 150, § 4º, do CTN nos casos em que houver pagamento antecipado, merece ser revista, pois tal tese não apresenta solução para as situações em que o contribuinte faz o lançamento e apura prejuízo, para ser compensado no período seguinte, como ocorre na atividade agrícola. A jurisprudência da citada Corte também não resolve, de forma adequada, os casos em que a pessoa física apresenta Declaração de Ajuste Anual, sem imposto a pagar ou com direito a restituição. Por fim, também não apresenta solução para os casos em que a pessoa jurídica apresenta prejuízo fiscal e, por consequência, não tem imposto a pagar.

Ressalvado o meu ponto de vista cujos fundamentos acima declinei, em face ao que dispõe o artigo 62-A do Regimento Interno do Carf, por entender que não é possível buscar fundamentos em outras decisões, não submetidas ao regime dos recursos repetitivo, para construir entendimento diverso do que consta do RESP 973733/SC-SC, tenho que o prazo decadencial, no caso concreto, em tendo ocorrido antecipação de pagamento, deve ser observado da seguinte forma:

I) em relação ao ano-calendário de 2001, para o IRPJ e a CSLL, com fatos geradores em 31/12/2001, o primeiro dia do exercício seguinte, na interpretação do recurso repetitivo, é 1º/01/2002, razão pela qual, quando do lançamento ocorrido em 28/12/2007, o alegado crédito tributário, em relação a 2001, se existente, já se encontrava extinto pela decadência.

II) Quanto ao IR-Fonte, diferentemente do IRPJ e da CSLL, cuja tributação com base no lucro real têm apuração anual, o IR-Fonte caracteriza-se por fato gerador instantâneo, não complexivo. Assim, os fatos ocorridos até 30 de dezembro podem ser lançados no mesmo exercício. Desta forma, o início do prazo decadencial, quando não há pagamento, conta-se do 1º dia do ano seguinte. No caso em concreto, como houve pagamento, em relação ao IR-Fonte, o marco inicial do prazo decadencial corresponde ao dia seguinte ao do fato gerador. Assim, em relação ao IR-Fonte, quando do lançamento ocorrido em 28/12/2007, já se encontravam decadentes os fatos ocorridos até 27/12/2002.

²¹ ZUUDI SAKAKIHARA, ao comentar sobre o objeto da homologação, assim se posiciona: “Cumprido recordar, porém, que o objeto da homologação é a atividade do sujeito passivo no sentido de determinar e quantificar a prestação tributária. Assim, não será alcançada pelos efeitos da homologação, expressa ou ficta, a operação que não foi concluída nesse procedimento. Isso pode ocorrer em relação àqueles tributos, cuja apuração, para fins de antecipação do pagamento, abrange inúmeras operações, cada uma das quais constituem, por si, fato gerador do imposto, como no caso do ICMS e do IPI, por exemplo”. In: “Código Tributário Nacional”, coordenador Vladimir

Do recurso de ofício

O recurso de ofício tem por objeto o afastamento da exigência do Imposto de Renda Retido na Fonte em face da decadência reconhecida para o lançamento dos fatos geradores anteriores a 28/12/2002. Ao se afastar a exigência do IRFonte, resta prejudicado o recurso de ofício. Ademais, se assim não fosse, por qualquer ângulo que se avalie, o recurso de ofício não merece ser provido, confirmando-se por seus próprios fundamentos que, em última análise, correspondem aos fundamentos sintetizados no parágrafo anterior.

ISSO POSTO, voto no sentido de **DAR** provimento ao recurso voluntário para cancelar integralmente a exigência do crédito tributário, resultando prejudicado o recurso de ofício. Caso vencido em relação à inexigibilidade do crédito tributário, afasto a exigência da multa isolada, da multa agravada e da multa qualificada, reduzindo esta ao percentual de 75% e, por consequência, reconheço a decadência em relação ao ano-calendário de 2001, para todos os tributos (IRPJ, CSLL e IRRF) e, para o ano de 2002, somente do IRRF, para os fatos geradores ocorridos em data anterior a **28/12/2002**. Quanto ao recurso de ofício, caso seja entendido que este não resultou prejudicado, nego-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Moisés Giacomelli Nunes da Silva