



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo nº	11020.004863/2007-19
Recurso nº	Especial do Procurador
Acórdão nº	9101-001.403 – 1ª Turma
Sessão de	17 de julho de 2012
Matéria	Imposto de Renda Pessoa Jurídica
Recorrente	Procuradoria da Fazenda Nacional
Interessado	MARCOPOLLO S/A

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2001, 2002

Ementa: ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

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 nº 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 AS 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; MANN

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

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, INCISO I, EM FACE DE EVENTO QUE SE AMOLDA AO PARÁGRAFO ÚNICO DO DISPOSITIVO. Independentemente da ocorrência de dolo, fraude, ou simulação, se a contagem do prazo é deslocado do fato gerador para o primeiro dia do ano seguinte Aquele 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 as operações foram efetivamente realizadas e os valores envolvidos foram regularmente contabilizados, incabível tratar o subfaturamento em vendas a subsidiárias no exterior como receita omitidas. Verificada a observância da legislação de preços de transferência, resta ao fisco, nessas hipóteses auditar os resultados tributáveis da controlada no exterior, à luz do art. 394 do RIR/99.

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.

Documento assinado digitalmente conforme Lei nº 11.343-2006 e Resolução nº 272-2012 do CFC. Recurso de ofício Negado Provimento. Recurso Voluntário Provido.

Autenticado digitalmente em 14/08/2012 por JORGE CELSO FREIRE DA SILVA, Assinado digitalmente em 14/08/2012 por JORGE CELSO FREIRE DA SILVA, Assinado digitalmente em 15/08/2012 por SUSY GOMES HOFFMANN, Assinado digitalmente em 14/08/2012 por ALBERTO PINTO SOUZA JUNIOR, Assinado digitalmente em 22/08/2012 por OTACILIO DANTAS CARTAXO

Impresso em 28/08/2012 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, negado provimento ao recurso. Vencido o Conselheiro Alberto Pinto Souza Júnior, que votava pela anulação do acórdão recorrido. A Conselheira Karem Jureidini Dias votou pelas conclusões. Os Conselheiros Alberto Pinto Souza Júnior e Susy Gomes Hoffmann apresentarão declaração de voto. O Conselheiro Valmir Sandri declarou-se impedido.

(Assinado digitalmente)

OTACÍLIO DANTAS CARTAXO - Presidente.

(Assinado digitalmente)

JORGE CELSO FREIRE DA SILVA - Relator.

EDITADO EM: 14/08/2012

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Susy Gomes Hoffmann, Karem Jureidini Dias, Orlando José Gonçalves Bueno, Jose Ricardo da Silva, Alberto Pinto Souza Junior, Valmar Fonseca de Menezes, Valmir Sandri, Francisco de Sales Ribeiro de Queiroz.

Relatório

Em sessão de 30/09/2011, a 2ª Turma da 4ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF, mediante Acórdão 140200.752, por unanimidade de votos deu provimento ao Recurso voluntário do contribuinte Marco Polo S/A, proferido em litígio em que se discutia a exigência de IRPJ, CSLL e IRRF relativos ao ano calendário de 2001 e 2002, acórdão esse que restou assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

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 nº 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 OFICIO AGRAVADA EM 50%. CABIMENTO. ATENDIMENTO INSUFICIENTE AS INTIMAÇÕES FISCAIS - Agrava-se a penalidade, na forma do artigo 44, § 2.º, da lei nº 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.

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

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, INCISO I, EM FACE DE EVENTO QUE SE AMOLDA AO PARÁGRAFO ÚNICO DO DISPOSITIVO. Independentemente da ocorrência de dolo, fraude, ou simulação, se a contagem do prazo é deslocado do fato gerador para o primeiro dia do ano seguinte Aquele 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 as operações foram efetivamente realizadas e os valores envolvidos foram regularmente contabilizados, incabível tratar o subfaturamento em vendas a subsidiárias no exterior como receita omitida. Verificada a observância da legislação de preços de

transferência, resta ao fisco, nessas hipóteses auditar os resultados tributáveis da controlada no exterior, à luz do art. 394 do RIR/99.

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.

Para melhor compreensão da matéria, transcrevo abaixo o relatório constante no Acórdão recorrido, *in verbis*:

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, em parte o relatório da decisão recorrida:

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 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 A 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:

- 1) o fabricante de chassi e a Marcopolo vendem A "intermediária" por um valor total inferior ao preço praticado na venda do produto acabado: a Marcopolo recebe o chassi e o incorpora A 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;
- 2) o fabricante de chassi vende seu produto diretamente ao importador final, enquanto a Marcopolo vende a carroceria A. sua controlada por um preço inferior ao cobrado do mesmo importador final: o trânsito das mercadorias segue o mesmo rito do procedimento anterior; e
- 3) a Marcopolo vende a carroceria A "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 Arabes 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 As 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 "reinyoincing 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 As vendas de MIC e Ilmot. Quanto As 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 Mica das empresas "intermediárias", apesar de formalmente constituídas. Dentre eles, podem ser elencados:

- Relativamente a 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 desembaraços 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 sitio da interne, 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 sitio 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, Africa 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 Associados 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 indicio 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;

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 sitio 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 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" a 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, mandatária das "intermediárias", que não recebem remuneração destas, mas tão 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 Adaute 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 vem 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 as omissões de receitas arbitradas por insuficiência dos dados, referentes a exportações da Marcopolo diretas A, MIC e Ilmot a multa ainda foi, agravada em 50% (art. 44, § 2º da Lei nº 9.430/96), por falta de resposta. As 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 Mica da MIC e Ilmot (anexo IV — fls. 2663/2688): 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 Luis 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 Emilio 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 A coação moral exercida pela fiscalização que, a partir de juízo pré-concebido, interpretava cada resposta, documento ou informação prestada como indicio 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 consequências, através dos registros e documentos relativos A 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 A 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 a legislação fiscal, mais parecendo peça de contestação As 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 da Impugnante, implementada nos idos da década de 90, diante da situação econômica então vigente no país;

8) MIC e Ilmot são responsáveis pela organização e centralização de operações no exterior, atuando no financiamento, comercialização, apoio técnico e assistência

pós-venda e mitigando riscos políticos, cambiais e financeiros brasileiros;

9) a estrutura internacional utilizada pela impugnante é legítima e comum no Brasil e no mundo, sendo adotada e divulgada inclusive por empresas públicas como a Petrobrás;

10) as operações de compra e venda (intermediação) desconsideradas pela fiscalização foram realizadas em razão de melhor se adequarem As necessidades comerciais, negociais e financeiras;

11) a autonomia privada e o direito de propriedade não são absolutos e ilimitados, mas o exercício do poder arrecadador não pode ultrapassar o próprio limite da lei, punindo o contribuinte por aquilo que praticou sem qualquer vício, em conformidade com o ordenamento;

12) o planejamento tributário ilícito ocorre quando o contribuinte realiza operações visando exclusivamente à redução da carga tributária, sem a submissão de fato aos efeitos decorrentes dessas operações, quer pela anulação de seus efeitos por meio de outros atos, quer pela mera não observância de tais efeitos — as operações de compra e venda desconsideradas ocorreram efetivamente e foram praticadas pelas partes, estando comprovadas em todos os seus aspectos comerciais, financeiros e jurídicos;

13) as operações ora questionadas não se enquadram no conceito de planejamento tributário ilícito, visto que decorrem da estrutura de internacionalização e exportação adotada, submetendo-se a todos os efeitos jurídicos e de fato decorrentes do modelo operacional;

14) a interpretação dos negócios jurídicos não pode significar a interpretação arrecadatória;

15) a fiscalização efetivamente desconsiderou atos jurídicos praticados; porém, como a desconsideração ainda não tem regulamentação legal, a figura da simulação foi utilizada indevidamente para justificar a autuação;

16) a desconsideração de atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária nunca foi regulamentada, como previsto no parágrafo único do art. 116 do CTN, com a redação dada pela Lei Complementar nº 104/01;

17) a fiscalização reconhece a intermediação da MIC nas operações com a Bidayah; entretanto, para o universo das demais operações praticadas, desconsidera os efeitos da "intermediação", tratando indevidamente a MIC/ILMOT como centrais de refaturamento;

18) as exportações em questão consistem basicamente em duas operações principais (venda da impugnante para MIC/Ilmot e destas para os consumidores finais) e outras operações acessórias (com representantes comerciais e com instituições financeiras) — todas foram declaradas e quistas pelas partes, havendo total compatibilidade entre a forma e o conteúdo (substância) das mesmas;

19) As transações submeteram-se aos seus regulares efeitos jurídicos, inclusive aos caracterizadores da própria compra e venda – entrega da mercadoria e recebimento do preço quanto aos vendedores (Marcopolo e Emic/Ilmot) e recebimento da 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 indicio 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 A 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 Adaauto 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 Adaauto 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 controladoras nas operações (é prática usual nomear controladores como garantidores)

32) o compartilhamento de recursos humanos entre empresas pertencentes ao mesmo grupo econômico não configura indicio 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 as 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 exaurem a de qualquer outro normativo em relação a 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 RIR199 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 indicio 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 valor pago, pela importadora final a 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, § 20). 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 Aquele 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. 2 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 dos cartões 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 comercial 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, I, 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 empresa 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 desconconsideração das operações, tal desconconsideração 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 desconconsideração 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.

I- DA DECADÊNCIA

Não há como se sustentar os lançamentos em relação ao ano de 2001 e 2002, na medida em que foram atingidos pela decadência, nos termos do quanto disposto no art. 150, § 4º ou do artigo 173, I e parágrafo único, ambos do CTN, tendo em vista que a notificação da lavratura do auto de infração deu-se em 10 de dezembro de 2007.

Isso porque, nos casos de tributos sujeitos ao lançamento por homologação, como no caso do IRPJ, CSLL e IRRF, a regra contida no art. 150, § 4º do CTN estabelece que o direito de realizar o lançamento fiscal decai após cinco anos da ocorrência do fato gerador, o que, na situação concreta ora discutida, importa na decadência do direito em 31.12.2006.

Noutro giro, de qualquer forma, mesmo diante da aplicação do art. 173, I e parágrafo único, do CTN, por suposta existência de dolo, fraude ou simulação, a decadência teria ocorrido 02.01.2007, 22.03.2007 ou, quando muito, em 28.06.2007.

Isso porque o Superior Tribunal de Justiça já pacificou o entendimento de que o termo inicial do prazo previsto no art. 173, I, do CTN, tem início no primeiro dia do exercício seguinte ao da ocorrência do fato gerador, conforme fica claro na seguinte decisão:

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.

I. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte aquele 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 incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: REsp 766.050/PR, Rei. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rei. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.14276.142/SP, Rei. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).

(...)

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 aquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte 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 (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 Edição Marcos 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. (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.

§1 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.

§2 O sobrestamento de que trata o §1 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 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:03106/2009) (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 autuar 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 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 §4 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 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 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

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 14/08/2012 por JORGE CELSO FREIRE DA SILVA, Assinado digitalmente em 14/

08/2012 por JORGE CELSO FREIRE DA SILVA, Assinado digitalmente em 15/08/2012 por SUSY GOMES HOFFMANN

, Assinado digitalmente em 14/08/2012 por ALBERTO PINTO SOUZA JUNIOR, Assinado digitalmente em 22/08

/2012 por OTACILIO DANTAS CARTAXO

Impresso em 28/08/2012 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

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 as operações era expedida e assinada pela Recorrente;*
- e) Os clientes pagariam as 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 revenda;*
- c) As empresas controladas não possuiriam estabelecimentos e funcionários condizentes com o volume de operações praticadas;*
- d) Os documentos correspondentes as vendas realizadas pelas controladas seriam expedidos e assinados por funcionários da Recorrente em Caxias do Sul - Br.*

Vejam, 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 indicio 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 indicio - documentos, evidência de ligações telefônicas, correspondências, mensagens eletrônicas, etc... - foi trazido pela fiscalização para demonstrar a primeira etapa da simulação por ela apontada, qual seja, o contato com clientes situados no exterior com a Recorrente.

E não há indícios ou provas desse contato, por mais óbvio que pareça, porque, simplesmente, os clientes situados no exterior NÃO ENTRAM EM CONTATO OU

NEGOCIAM DIRETAMENTE COM A RECORRENTE, mas sim com representantes comerciais situados em países diversos, contratados (doe. 01 fls. 1289/1424) e geridos e comissionados (doe. 02 fls. 1188/1197 e fls. 2636/2660 dos autos) pelas empresas MIC e Ilmot.

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

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

Nesse sentido, restou comprovado pela Recorrente que, nos anos de 2001 e 2002, tal atividade de gestão era exercida pelo Sr. Rafael Adaudo, 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 á. 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 Adaudo como gestor das empresas MIC e Ilmot, 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 Adaudo 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 Adaudo.

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 as 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 a 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 as fls. 433.

Da mesma forma, quanto A. 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 Adaute 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 as 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 as 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, infraestrutura 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 venda, 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.

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

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

Por fim, em relação ao fato dos documentos de venda das empresas MIC e Ilmot para clientes serem expedidos e assinados por funcionários da Recorrente

localizados em Caxias do Sul - RS, importa dizer que, dentro de um contexto de grupo empresarial, não havia outra forma de operacionalizar a entrega das mercadorias revendidas sem que tais documentos acompanhassem as mercadorias desde sua fabricação do Brasil.

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

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

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

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

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

VI- DO CRITÉRIO ERRÔNEO DO CALCULO

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

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

Aliás, de crucial importância é a menção de julgado proferido pelo E. Conselho de Contribuintes, o qual, muito embora tratando de tradings interposta no país, determinou, além da descaracterização da simulação, a imputação dos custos no cálculo fiscal relativamente As 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 A 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 imposto 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. 1ª 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, A, 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 de a 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 (in) 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 as 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 A 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 AS SOLICITAÇÕES FISCAIS, MAS, JAMAIS, AGINDO COM QUALQUER CONDUTA QUE PUDESSE CARACTERIZAR EMBARAÇO OU DIFICULDADES À FISCALIZAÇÃO, À QUAL SEMPRE TEVE AMPLO ACESSO As 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:

Acórdão 101-97110 – sessão de 4/02/2009.

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" lid 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 "

Inconformada, a Fazenda Nacional apresentou, tempestivamente, recurso especial de divergência, alegando haver interpretações divergentes conferidas por outros colegiados, relativamente às seguintes matérias:

1- "Caracterização de simulação ou planejamento fiscal" (fls.3788/3.809);

2- "Qualificação da multa de ofício pela configuração da simulação"(fls.3.809/3.812).

3- "aplicação do parágrafo único do art. 173 do CTN para contagem do prazo decadencial" (fls. 3.812/3.815)

Para fins de demonstração da divergência, indicou como paradigmas os acórdãos nº 105-17.083 e 105.17.084 (fls.3.788/3.789):

EXPORTAÇÕES PARA PESSOAS VINCULADAS - INEXISTÊNCIA. SIMULAÇÃO - As declarações de vontade de mera aparência, reveladoras da prática de ato simulado, uma vez afastadas, fazem emergir os atos que se buscou dissimular. No caso vertente, em que a contribuinte construiu de forma artificiosa operações de exportação para empresas sediadas em países que adotam tratamento fiscal favorecido, o abandono da intermediação inexistente impõe a tributação das receitas omitidas, resultante da diferença entre o montante efetivamente pago pelo destinatário final e o apropriado contabilmente pela fornecedora do produto (...)"

É de se destacar que os Acórdãos paradigmas utilizados pela Fazenda Nacional tratam de processos da mesma empresa Marcopolo; e que, em tais paradigmas, a empresa perdeu apenas em parte, haja vista que o IRRF foi considerado indevido.

Deste modo, entendo que não há demonstração de paradigma válido, para configurar a divergência, no que se refere ao IRRF.

Também ressalto que, ao contrário do acórdão recorrido, as decisões dos acórdãos paradigmas não foram unânimes; havendo votos no sentido de dar total provimento ao recurso voluntário da contribuinte.

Por seu turno, a empresa recorrida apresentou contra razões, alegando em síntese a inexistência de paradigma válido, em razão de divergências na matéria fático probatória dos acórdãos paradigmas, e, no mérito, a manutenção do acórdão recorrido.

O Presidente da Quarta Câmara considerou atendidos os pressupostos de admissibilidade e deu seguimento ao recurso.

É o relatório.

Voto

Conselheiro JORGE CELSO FREIRE DA SILVA - Relator

O recurso preenche os requisitos de admissibilidade, e é tempestivo, devendo ser conhecido.

Adoto integralmente o voto do Conselheiro Antonio José Praga de Sousa, a seguir transcrito.

Voto

Conselheiro Antonio Jose Praga de Souza, Relator.

Os recursos, voluntário e de ofício, preenchem os requisitos legais e regimentais para sua admissibilidade, deles conheço.

Passo a apreciar as matérias em litígio.

I - RECURSO VOLUNTÁRIO

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

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

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

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

191. O art. 72 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, define fraude como sendo toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido ou a evitar ou diferir o seu pagamento.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Em síntese a Fiscalização concluiu que os procedimentos da contribuinte amoldam-se 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 autuada, seus diretores ou funcionários. Logo, não restou caracterizado o conluio entre as pessoas jurídicas que participaram diretamente dos fatos que ensejaram a tributação.

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

Entende-se por dolo a consciência e a vontade de realização dos elementos objetivos (materiais) da conduta que se 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".

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

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

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

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

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

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

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

Cabe aqui reportar alguns desses julgamentos:

i) Acórdão 1402-00.337 de 14/12/2010

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

Naquele processo, verificou-se que as receitas auferidas e escrituradas pelo contribuinte, que inclusive eram declaradas ao Fisco Estadual pela totalidade,

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

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

ii) Acórdão 1402-00.494 de 31/03/2011

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

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 América 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 (alas, estatuto, livros contábeis, entre outros) utilizados para movimentar contabilmente recursos de outras empresas do grupo (...)"

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

iii) Acórdão 102-48.633 de 14/07/2007

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

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

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

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

Ora, uma empresa com esses números certamente estava sujeita ao acompanhamento especial de que trata a de que trata a Portaria SRF no 448 de 2002.

Definitivamente não é crível que a dedução pudesse ser ocultada do Fisco na contabilidade ou na DIPJ da recorrente, o que em verdade não ocorreu.

Registre-se, ainda, que no ano-calendário de 2002 a fiscalização arbitrou a receita considerada omitida, ou seja, aplicou presunção para apurar a base de 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 receitas, 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.

1.2 - 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 A.

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.

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 as 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 As 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 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 a 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.

1.3 — 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 CT7V)....", 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 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 nº5.844, de 1943, art. 77, Lei nº2.862, de 1956, art. 28, Lei nº5.172, de 1966, art. 149, Lei nº8.541, 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 nº5.844, 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 indicio veemente de falsidade ou inexatidão (Decreto-Lei nº5.844, 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 nº8.021, de 1990, art. 6º).

§ 1º Considera-se sinal exterior de riqueza a realização de gastos incompatíveis com a renda disponível do contribuinte (Lei nº8.021, 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 nº8.021, de 1990, art. 6º, § 2º).

§ 3º Ocorrendo a hipótese prevista neste artigo, o contribuinte será notificado para o devido procedimento fiscal de arbitramento (Lei nº8.021, de 1990, art. 6º, § 3º).

§ 4º No arbitramento tomar-se-ão como base os preços de mercado vigentes a época da ocorrência dos fatos ou eventos, podendo, para tanto, ser adotados índices ou indicadores econômicos oficiais ou publicações técnicas especializadas (Lei nº8.021, de 1990, art. 6º, § 4º).

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-3º Região. AC 96.03.066315-8/MS. Rel.: Des. Federal Baptista Pereira. 3a Turma. Decisão: 03/10/01. DI 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.

1.4 —Decadência

Aduz o recorrente que não há como se sustentar os lançamentos em relação ao anos de 2001 e 2002, 'a medida em que foram atingidos pela decadência, nos termos do quanto disposto no art. 150, § 4º ou do artigo 173, I e parágrafo único, ambos do CTN, tendo em vista que a notificação da lavratura do auto de infração deu-se em 10 de dezembro de 2007.

Compulsando os autos, verifica-se que tanto no ano-calendário de 2001 quanto em 2002 o contribuinte optou pela sistemática do lucro real anual. Logo, consideram-

se ocorrido os fatos geradores do IRPJ e CSLL, complexivos, no dia 31/12 de cada ano.

Assim, afastada a fraude, bem como os pressupostos da aplicação da multa de ofício qualificada, cumpre também reconhecer a decadência do lançamento do ano-calendário de 2001, aplicando-se o art. 150 parágrafo 4º. do CTN, haja vista que no presente caso houve antecipação de pagamento do IRPJ e CSLL.

Nesse sentido vem decidindo o Superior Tribunal de Justiça-STJ. Cite como exemplo o Recurso Especial nº 973.733- SC (2007/0176994-0), julgado em 12 de agosto de 2009, sendo relator o Ministro Luiz Fux:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTOS SUJEITOS 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.

I. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte aquele 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 incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: REsp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zetvascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).

2. É que a decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, entre as quais figura a regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado (Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 163/210).

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 aquele 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 (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.

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, á. 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 2001estd 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 identifico 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 as 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 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 5º 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.

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, Aíds, 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.

1.5 — 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 A "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 outro que não utilizar a exigência tributária, mediante a cobrança de IR-Fonte, como espécie de "sanção", ao arremio da característica essencial de tributo: prestação pecuniária de característica não sancionatória."

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, sendo 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."

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" As 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.

1.6 — Exigência do IRPJ e da CSLL

A Fiscalização concluiu que a contribuinte simulou as vendas As 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. E, 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.



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 indicio - 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 obvio 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 Adaudo, 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 Adaudo 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 Adaudo 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 Adaudo.

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 A. 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 as 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.. (...)”

Alias, 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 do 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 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 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, consequentemente 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.

Cumpre observar também que, para regular situações semelhantes á. 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 privilegiado 3, 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 1.º da Lei 9.532/1997, dispõe:

Art. 1.º 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 domiciliado 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 esta 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 nº9.249, de 1995, art. 25);

(...)

§ 5º Os lucros auferidos por filiais, sucursais ou controladas, no exterior, de pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil ser 'do computados na apuração do lucro real com observância do seguinte (Lei nº9.249, 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 embasem as demonstrações em Reais deverão ser mantidas no Brasil pelo prazo previsto no art. 173 da Lei nº5.172, 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).

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

Dispõe o art. 7º da Instrução Normativa SRF nº 213/2002 que o resultado positivo da equivalência patrimonial deverá compor o lucro real e a base de cálculo da CSLL apurados em 31 de dezembro e que o resultado negativo deverá ser adicionado ao lucro real e base de cálculo da CSLL, inclusive por ocasião do levantamento de balanços ou balancetes de suspensão ou redução de pagamentos mensais. Essa disposição é corroborada pelo entendimento desde Conselho, manifestado em diversos julgados a exemplo do acórdão 101-96.318 em 13.09.2007, cuja ementa elucida:

EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL - INVESTIMENTOS NO EXTERIOR – Os resultados positivos da avaliação dos investimentos pelo método de equivalência patrimonial, segundo a legislação do Imposto de Renda, não se enquadram na categoria de lucros auferidos pela controladora sujeitos à incidência desse Imposto.

Entretanto, com o comando fixado pelo artigo 74 da Medida Provisória n. 2.158-35/2001, o resultado positivo dessa equivalência decorrente de investimentos no exterior, integram a base de cálculo do lucro real e da CSLL.

Logo, considerando a existência formal e Mica de MIC e Ilmot, bem como a participação dessas nas operações, ainda que incipiente, ao constatar irregularidades na apuração dos resultados das controladas no exterior, o procedimento correto do Fisco seria ajustar o valor para fins de tributação na Marcopolo, observando o art. 394 do RIR/199.

Quanto a não observância desse procedimento consta o seguinte no Termo de Verificação Fiscal:

NÃO TRIBUTAÇÃO DOS RESULTADOS AUFERIDOS PELA MIC E ILMOT

117. Um dos principais argumentos utilizados pelas empresas estadunidenses que se valem de empresas subsidiárias como Centrais de Refaturamento para subfaturar preços é que, por legislação local, os lucros auferidos por empresas no exterior são tributados. De forma semelhante, alegou a contribuinte em Impugnação:

"56. Ademais, o fato da autoridade fiscal estar totalmente apegada à falsa idéia de conspirações fantasiosas, não permitiu que se ativesse ao fato de que o investimento da Impugnante nas duas empresas que entende a fiscalização não existirem de fato (argumento que será demonstrado e comprovado que não possui qualquer fundamento), foi trazido à tributação por decorrência dos arts. 25 a 27 da Lei nº9.249/95."

118. Uma análise mais criteriosa, entretanto, revela outra situação. Partindo do "Demonstrativo dos Lucros/Prejuízos Acumulados" (folha nº 1741) apresentado pela contribuinte com relação à empresa MIC, extraímos os dados constantes na tabela seguinte, que serviram de base para a análise do Fisco a respeito dos lucros das empresas "intermediárias".

Lucros e Prejuízos da MIC

Ano Base	Lucros/Prejuízos	Lucros/Prejuízos Acumulados
1998	4.320.471,00	4.291.040,00
1999	5.062.802,00	9.353.842,00
2000	(871.609,00)	8.482.233,00
2001	(30.060.574,12)	(21.578.341,12)
2002	(12.824.870,89)	(34.403.212,01)
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 as 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, a 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 a 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 tiveram sido originalmente produzidos, acrescidos dos impostos e taxas cobrados pelo referido país na exportação, e de margem de lucro de vinte por cento, calculada sobre o custo apurado.

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

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

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

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

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

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

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

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 mascará-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 obvio 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 indicio de que houve um planejamento tributário ilícito: ao invés de, desde o principio, 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 11020.00410312006-21, 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 Chui, 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 tributação no plano mundial, seja para evitar a dupla pretensão tributária sobre o mesmo fato, seja para restringir os negócios comerciais realizados com países que concedam regimes preferenciais de tributação.

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

Essa posição da OCDE foi bastante importante: apesar de a organização ser composta pelas maiores economias de mercado do mundo — e, por consequência, majoritariamente, países exportadores de capital — a OCDE também recomenda aos Países não-membros — em sua maioria, importadores de capital — a adotarem as recomendações tragadas pela organização. No entanto, muitas vezes, as recomendações tragadas 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 diretrizes, 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 Aqueles 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".

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

Assim, a legislação brasileira adotou um critério objetivo, delimitando os países com Regime de Tributação Favorecida com base na alíquota máxima de tributação da renda. Cumpre esclarecer, ainda, que a Lei nº. 9.430/96 sofreu recente alteração, restringindo ainda mais o conceito, por meio da Lei nº. 11.727, de 23 de junho de 2008, que 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 a 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 as 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 fiscal. Desta forma, cada país, identificado o planejamento empresarial ou negocial com o objetivo de redução de carga tributária, poderá adotar medidas anti-elisivas para atribuição de efeitos tributários próprios — e diversos — daquele que originalmente seriam aplicáveis. No caso em apreço, interessa a utilização das empresas estrangeiras no formato de trading companies, ou empresa de comercialização.

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

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, as operações efetuadas por pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no Brasil, com qualquer pessoa física ou jurídica, ainda que não vinculada, residente ou domiciliado 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 a 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 negocial realizado pelo contribuinte.

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

Aliás, também não vejo a possibilidade de a Fiscalização buscar, nas empresas MIC e ILMOT, indícios, por exemplo, da existência de funcionários e estrutura operacional compatível com o montante dos negócios realizados, ou até perquirir, de forma oficiosa, a efetiva existência do seu endereço no país estrangeiro. Ora, estas são empresas trading comerciais constituídas no formato offshore em Países com Regime de Tributação Favorecida. Por óbvio que elas não possuem o formato estrutural e organizacional de uma empresa comercial ordinária. Ressalte-se, ainda, que a forma que o direito brasileiro definiu para lidar com esta categoria de empresas não foi a desconsideração dos negócios por elas realizadas com as empresas residentes, mas sim o controle dos preços praticados nas operações realizadas com estas empresas.

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

De fato, sendo estas empresas subsidiárias integrais da empresa brasileira, a tributação de seus rendimentos se faz quando da disponibilização do lucro ou por meio da equivalência patrimonial. Assim, não pode a fiscalização, ao promover a desconsideração dos negócios realizados pelo contribuinte, deixar de considerar o reflexo que referidos rendimentos provocaram na contabilidade da empresa no

curso dos anos. Isso porque essa desconsideração acaba provocando a dupla incidência do imposto de renda sobre o mesmo rendimento, situação absolutamente contrária à lei e à sistemática de funcionamento do tributo em questão.

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

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

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

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

Outrossim, caso o entendimento fosse pela manutenção do lançamento, todos os custos e despesas devidamente comprovados deveriam ser deduzidos 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 inocorrência 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.

Antônio José Praga de Souza – Relator

Conclusão:

Diante de todo, voto no sentido de manter o cancelamento da exigência, tendo em vista o erro flagrante da fiscalização quanto a forma de tributação dessas operações, Conforme voto transcrito anteriormente.

Em face do exposto, manifesto-me por conhecer do recurso da Fazenda Nacional e NEGAR-LHE PROVIMENTO.

(Assinado digitalmente)

JORGE CELSO FREIRE DA SILVA – Relator

Declaração de Voto

Conselheira SUSY GOMES HOFFMANN

Primeiramente esclareço que a presente declaração de voto é apresentada considerando que pedi vistas do processo antes que o eminente relator tivesse apresentado o seu voto e, pela complexidade da matéria, entendi por bem preparar o presente voto.

Rendo as minhas homenagens ao ilustre relator e faço as minhas considerações sobre o caso em julgamento.

No presente caso, a fiscalização apurou omissão de receitas, caracterizada por suposto subfaturamento de exportações, perpetrada por meio de alegada simulação de intermediação de empresas controladas no exterior.

Nesta sessão estão sendo julgados os três autos de autos de infração lavrados pela douta fiscalização, para a exigência de IRPJ, CSLL e IRRF, relativos aos anos-calendário de 2001 a 2003.

Em breve síntese dos fatos tem-se que a Fiscalização concluiu que a empresa contribuinte utilizava as sociedades vinculadas MIC (Marcopolo International Corporation) e a Ilmot International Corporation, situadas, respectivamente, nas Ilhas Virgens Britânicas e no Uruguai, como “centrais de refaturamento”, funcionando como intermediárias, formais, em negócios que, efetivamente, eram realizados entre a Marcopolo e seus importadores finais.

Quantificou-se a omissão de receitas em cada operação de exportação, pela diferença entre o valor da fatura emitida pela intermediária no exterior (MIC ou Ilmot) para o importador final e o valor da fatura emitida pela Marcopolo para a Mic ou para a Ilmot.

Cabe desde logo esclarecer que tais diferenças são, em média, no importe de 12% entre o valor praticado pela Marcopolo para as suas controladas e das suas controladas para as clientes.

Assim, importante frisar que o valor relevante do conjunto dos autos de infração se dá porque foi cobrado o valor do imposto relativo a esta diferença, a respectiva CSL sobre a diferença, a multa de 150% em vista de alegada simulação, multa de 50% em razão de obstrução à fiscalização, além da exigência do IR Fonte sobre os valores omitidos (o que sequer tinha base legal).

Daí que num primeiro momento, em face do relevante valor dos autos, pode aparentar que haveria uma grande diferença praticada entre os valores praticados entre a primeira e a segunda operação, o que, ao se verificar nos autos, não procede.

O acórdão recorrido, proferido pela 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da Primeira Seção de Julgamento do CARF, deu provimento integral ao recurso voluntário do contribuinte, para afastar a aplicação da multa de ofício qualificada, reduzindo-a para 75%, e

cancelar a tributação do IRRF, por inoccorrência do fato gerador, e para cancelar a tributação do IRPJ e da CSLL, por erro na forma de constituição do crédito tributário.

A Procuradoria da Fazenda Nacional interpôs recurso especial com fundamento em divergência jurisprudencial relativamente à (a) caracterização da simulação ou planejamento fiscal e quanto à (b) questão referente à qualificação da multa de ofício pela configuração de simulação, conforme previsto no artigo 44, inciso II, §1º, da Lei nº 9.430/96 (isto é, não se discute mais a aplicação da multa agravada e do IR Fonte).

Discorreu a Recorrente, no sentido de que, conforme os julgados apresentados como paradigmas, o acórdão recorrido não andou bem na qualificação jurídica dos fatos apurados pela fiscalização, os quais, em verdade, configuram, inequivocamente, simulação.

Sustentou-se que, na hipótese, não seria o caso, propriamente, de reexame das provas constantes dos autos, mas sim de sua qualificação jurídica, tratando-se de questão de direito, e não de fato.

Por outro lado, no que se refere à multa qualificada, discorreu, em síntese, no sentido da caracterização da simulação, o que enseja a multa mais grave.

Pois bem, primeiramente, importa tecer algumas considerações sobre o âmbito do conhecimento do recurso especial da Fazenda Nacional.

Inicialmente, a questão do reexame de provas.

Firme é o meu entendimento de que, no julgamento do recurso especial, a Câmara Superior de Recursos Fiscais, assim como consolidado na súmula nº 07 do Superior Tribunal de Justiça, não pode declinar-se sobre o conjunto probatório presente nos autos, a fim de novamente avaliá-lo, no sentido de constatar se determinado fato encontra-se ou não comprovado.

A Câmara Superior de Recursos Fiscais é campo de discussão de questões jurídicas, de direito. A avaliação probatória, no âmbito do CARF, vai até a segunda instância. Isso não quer dizer que, aqui, não se pode verificar, para fins de decidir sobre uma questão jurídica, aquilo que se tem, no decorrer do processo, por inequivocamente comprovado. Esta inequívoca comprovação depreende-se, precipuamente, do teor do acórdão recorrido, de segundo grau.

Repare-se bem a sutileza da questão. Uma vertente é a Câmara Superior de Recursos Fiscais mergulhar no exame das provas presentes nos autos (documentos, laudos) e, de tal exame, concluir que determinado fato encontra-se provado ou não, em contraposição ao explicitado no acórdão de segunda instância. Isto não é aceitável em sede de recurso especial.

Outro o cenário, contudo, em que a Câmara Superior de Recursos Fiscais, em face do narrado no acórdão recorrido, e nele tido por comprovado ou não, emite um juízo jurídico diverso daquele emitido pela órgão *a quo*, mas desde que sobre as mesmas premissas fáticas. Neste caso, não se tem propriamente um reexame do material de conhecimento (dos fatos e provas), mas sim uma reavaliação jurídica daqueles fatos já explicitados no acórdão recorrido.

É neste sentido que o Superior Tribunal de Justiça vem interpretando o seu próprio entendimento consolidado no enunciado nº 07 da sua súmula jurisprudencial. Cito alguns julgados:

“PENAL. RECURSO ESPECIAL. ART. 168-A DO CÓDIGO PENAL. REEXAME E REVALORAÇÃO DE PROVAS. SÚMULA Nº 07/STJ.

I – A reavaliação da prova ou de dados explicitamente admitidos e delineados no decisório recorrido não implica no vedado reexame do material de conhecimento (Precedentes).

II - Não se conhece de recurso especial que, para o seu objetivo, exige o reexame da quaestio facti (Súmula nº 7 - STJ).

Recurso não conhecido.

(REsp 683702/RS, Rel. Ministro FELIX FISCHER, QUINTA TURMA, julgado em 01/03/2005, DJ 02/05/2005, p. 400)”

AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL - ROUBO DE CARGA - DEMANDA REGRESSIVA DE SEGURADORA CONTRATADA PELO PROPRIETÁRIO DOS BENS EM FACE DA TRANSPORTADORA - DECISÃO MONOCRÁTICA PROVENDO O RECLAMO DA DEMANDADA, PARA ISENTÁ-LA DO DEVER DE INDENIZAR. INSURGÊNCIA DA AUTORA - 1. A REDEFINIÇÃO DO ENQUADRAMENTO JURÍDICO DOS FATOS EXPRESSAMENTE MENCIONADOS NO ACÓRDÃO HOSTILIZADO CONSTITUI MERA REVALORAÇÃO DA PROVA - DELIBERAÇÃO UNIPESSOAL EM CONFORMIDADE AO ENTENDIMENTO CRISTALIZADO NA SÚMULA N. 7 DO STJ - 2. SUBTRAÇÃO DA CARGA, MEDIANTE AÇÃO ARMADA DE ASSALTANTES - CAUSA INDEPENDENTE, DESVINCULADA À NORMAL EXECUÇÃO DO CONTRATO DE TRANSPORTE, QUE CONFIGURA FATO EXCLUSIVO DE TERCEIRO, EXCLUENTE DA RESPONSABILIDADE CIVIL - ENTENDIMENTO CONSOLIDADO NESTE SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA - ALUSÃO, ADEMAIS, NO ARESTO ATACADO, DA ADOÇÃO DE PROVIDÊNCIAS CONCRETAS POR INICIATIVA DA TRANSPORTADORA VISANDO À PREVENÇÃO DA OCORRÊNCIA - 3. RECURSO DESPROVIDO.

(AgRg no REsp 1036178/SP, Rel. Ministro MARCO BUZZI, QUARTA TURMA, julgado em 13/12/2011, DJe 19/12/2011)

Neste julgado, o Min. Marco Buzzi esclarece que a “reincursão no acervo fático probatório mediante a análise detalhada de documentos, testemunhos, contratos, perícias, dentre outros” constitui reexame de prova, não admissível em recurso especial. Por outro lado, “a reavaliação da prova constitui em atribuir o devido valor jurídico a fato incontroverso sobejamente reconhecido nas instâncias ordinárias, prática francamente aceita em sede de recurso especial”.

Pois bem, no presente caso, é de se fixar se a pretensão recursal da Fazenda envolve a reavaliação jurídica da prova ou se demanda uma verdadeira reincursão no material probatório.

Parece-me que, no caso, só é possível analisar o recurso sob a ótica da reavaliação jurídica da prova, apesar de a pretensão da Recorrente ser o de uma verdadeira reincursão no material probatório.

Veja, há que se distinguir entre o *error facti judicando* (julgamento errôneo da prova) e o *error in judicando* (erro de julgamento). Somente este pode ensejar o recurso especial; aquele, não. Naquele, ao órgão *ad quem* caberia avaliar as provas presentes nos autos. Neste, o órgão *ad quem* analisa o julgamento em relação aos fatos reputados comprovados pelo órgão *a quo*. Ora, no presente caso, a recorrente fundamenta o seu pleito no *error facti judicando*, uma vez que a sua intenção é que este órgão julgador considere como não comprovado algo que o órgão *a quo* entendeu comprovado. Inequívoco o reexame da prova, não admissível, na linha do entendimento do Superior Tribunal de Justiça, em sede de recurso especial.

Tal questão fica clara pela análise dos termos do Recurso Especial apresentado.

De fato, conforme se depreende dos acórdãos paradigmas, tem-se que, em síntese, se negou provimento ao recurso voluntário do contribuinte com base na ausência de comprovação, não da existência das empresas intermediárias situadas no exterior, mas sim da sua efetiva participação na operação de exportação. Entendeu-se, no acórdão paradigma, que o contribuinte não apresentara provas que atestassem, de forma clara, tal participação. Tenha-se por presente as seguintes passagens:

“Cabe ressaltar, também, que, como foi reiteradamente afirmado tanto pela autoridade fiscal responsável pelo feito como pela a julgadora de primeira instância, no caso vertente, não se encontra em discussão a existência ou não das empresas controladas pela Recorrente (MIC e ILMOT), mas, sim, se tais empresas efetivamente promoveram a revenda, no exterior, de produtos adquiridos de sua controladora no Brasil (a Recorrente)” (acórdão nº105-17.083).

“8. Não se discute nos presentes autos que uma empresa transnacional brasileira não possa vislumbrar, além de benefícios tributários, outras razões para realizar suas operações por intermédio de centros financeiros offshores. O que efetivamente está em pauta é que, instada a comprovar (repise-se, com documentação hábil e idônea) que suas controladas efetivamente adquiriram e revenderam os seus produtos, a Recorrente não traz ao processo sequer um único documento capaz de revelar, de forma efetiva, relação comercial entre suas controladas e os destinatários finais dos referidos produtos” (acórdão nº 105-17.084).

No acórdão recorrido, entendeu-se que o contribuinte logrou comprovar, consoante os termos do referido acórdão, ainda que de forma incipiente, a efetiva intermediação das operações.

Analisando o acórdão recorrido em sua totalidade inclusive com as declarações de voto, parece-me que as provas foram analisadas e de forma detalhada, inclusive com citação de documentos para se concluir que a contribuinte logrou comprovar, ainda que de forma inicial, a existência das operações. Enquanto que a fiscalização não logrou comprovar que as citadas operações de fato não existiram.

Assim, não vejo como fazer reavaliação das provas. Mas, desde logo esclareço que se eu tivesse que fazer nova análise das provas seria para concluir que a comprovação não foi incipiente, mas robusta e efetiva.

Mas o acórdão recorrido não se resumiu à questão da comprovação das operações, que levou ao cancelamento do lançamento do IRPJ e da CSLL. A este resultado chegou-se, sobretudo, porque se entendeu, no acórdão recorrido, ter havido erro na constituição do crédito tributário.

Com efeito, estabeleceu-se, no acórdão recorrido que:

“Logo, considerando a existência formal e fática de MIC e Ilmot, bem como a participação dessas nas operações, ainda que incipiente, ao constatar irregularidades na apuração dos resultados das controladas no exterior, o procedimento correto do Fisco seria ajustar o valor para fins de tributação na Marcopolo, observando o art. 394 do RIR/99.

(...)

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 quem 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 residui 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 de 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.

Citou-se, no acórdão recorrido, expressamente como “razões adicionais de decidir” o voto do Ilustre Conselheiro Alexandre Antonio Alkmim Teixeira, vencido no acórdão nº 105-7.084, um dos paradigmas, do qual cito a seguinte passagem:

“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 offshores estabelecidas em Países com Regime de Tributação Favorecida. A Lei nº 9430/96 limitou-se a 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 negocial realizado pelo contribuinte.

(...)

Ressalte-se, ainda, que a forma que o direito brasileiro definiu para lidar com esta categoria de empresas não foi a descon sideração 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”.

Verifica-se, desta forma, que o acórdão recorrido ao cancelar o lançamento tributário sustentou-se em quatro fundamentos i) a existência das operações realizadas pelas empresas MIC e ILMOT (entendendo que o fisco não conseguiu comprovar a inexistência de tais operações); ii) a empresa recorrida obedeceu as regras de preço de transferência; iii) que o lançamento foi feito de forma errônea pois “ 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” de tal modo que se houve a alegação de que em 2001 houve um vultoso prejuízo, caberia a fiscalização ter fiscalizado esse prejuízo e glosar eventuais valores deduzidos indevidamente nos resultados; iv) ademais, mantido o lançamento, todos os custos e despesas devidamente comprovados deveriam ser reduzidos da base de cálculo, pois as vendas foram efetivamente realizadas.

Assim, feitas estas considerações, em especial que a argumentação de que não nos cabe mais em sede de CSRF a nova análise das provas e a fim de manter a coerência com o quanto até agora exposto, que a Câmara Superior de Recursos Fiscais deve restringir a sua análise aos dados fáticos expressamente delineados no acórdão recorrido, cuja prova explicitou-se.

Pois bem, no acórdão recorrido, consignou-se que, conforme a fiscalização, *“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”*.

Considerou-se, por outro lado, no acórdão recorrido que, efetivamente, o contribuinte, pelos elementos de prova coligidos aos autos, logrou comprovar a intermediação das operações por parte da MIC e da ILMOT.

Devo ainda considerar que o conhecimento do Recurso Especial se dá, em especial, porque as premissas fáticas foram similares em todos os lançamentos, tanto os que originaram o acórdão recorrido como os acórdãos paradigmas, além disso as demais questões de direito e que fundamentaram o acórdão recorrido também restaram analisadas nos acórdãos paradigmas, de tal modo, que ainda que de forma menor do que a pretendida pela recorrente, a divergência se faz presente.

Assim concluindo a questão do conhecimento do Recurso Especial, no que tange à análise das provas, entendo que o que se deve considerar para a análise do mérito recursal é o dado reputado como comprovado, e que, portanto, deve servir de premissa para o desfecho do julgamento do recurso especial.

Parte-se, portanto, das seguintes premissas fáticas: a MIC e a ILMOT realmente existem, material e formalmente; as operações de exportação efetivamente ocorreram; a MIC e a ILMOT participaram, intermediando, as operações de exportação.

Neste sentido, não se vislumbra presente, primeiramente, a caracterização da simulação negocial.

Com efeito, o acórdão recorrido reputou comprovada a efetivação da atividade de intermediação negocial promovida pelas empresas MIC e ILMOT, dentro daquilo que lhes cabia (atividade de gestão, consistente, fundamentalmente, em prospecção, contato com os clientes, gestão financeira e de assistência técnica e garantia dos produtos fabricados pela empresa autuada). A base para tal constatação foi justamente os elementos de provas trazidos aos autos pelo contribuinte, que atestaram a perpetração daquelas atividades, por meio, por exemplo, de contas telefônicas, correspondências comerciais, comprovantes de despesas de viagens dos gestores comerciais para visitas a clientes e representantes comerciais, comprovantes de despesas de assistência técnica e de garantia dos produtos. Estas provas comprovaram a intermediação desconsiderada pela fiscalização.

Não nos cabe, aqui, mergulhar na análise das provas constantes dos autos, pois que isto constituiria o indevido reexame probatório. Cabe-nos apenas considerar aqueles dados retratados no acórdão recorrido. Caso contrário, este órgão julgador estaria a analisar um eventual “julgamento errôneo da prova” (*error facti judicando*), o que, nos termos do acima exposto, não é cabível em sede de recurso especial.

É neste sentido que se deve analisar o recurso especial: estando comprovadas a existência das empresas MIC e ILMOT e a efetividade da intermediação dessas empresas nas operações de exportação, estaria presente a simulação negocial?

Parece-me que não.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 14/08/2012 por JORGE CELSO FREIRE DA SILVA, Assinado digitalmente em 14/

08/2012 por JORGE CELSO FREIRE DA SILVA, Assinado digitalmente em 15/08/2012 por SUSY GOMES HOFFMANN

, Assinado digitalmente em 14/08/2012 por ALBERTO PINTO SOUZA JUNIOR, Assinado digitalmente em 22/08

/2012 por OTACILIO DANTAS CARTAXO

Impresso em 28/08/2012 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

A autuação deu-se porque a fiscalização compreendeu que o contribuinte autuado utilizou as empresas MIC e ILMOT para simular uma intermediação entre a Marcopolo (autuado) e seus importadores finais, funcionando, aquelas empresas como “centrais de refaturamento”. Com a perpetração de tal simulação, a empresa tinha por efeito redução relevante nas suas receitas de exportação (na formação da base de cálculo do IRPJ e CSLL) e na remessa de divisas ao exterior.

Sucedee que, tendo por comprovada a efetiva participação das empresas intermediárias nas operações de exportação, não se tem por configurada a simulação.

Com efeito, a simulação prevista, no Código Civil, nos seguintes termos:

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

§ 1º Haverá simulação nos negócios jurídicos quando:

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

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

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

§ 2º Ressalvam-se os direitos de terceiros de boa-fé em face dos contraentes do negócio jurídico simulado”

A simulação importa, por sua própria natureza, a concretização aparente de um negócio jurídico que, em verdade, não ocorre, no que tange ao próprio negócio jurídico, ou no que se refere aos seus participantes. Nele, tem-se uma intenção em desconformidade com o ordenamento jurídico.

Nestor Duarte, discorrendo sobre o instituto, ensina que:

“Para se caracterizar a simulação são necessários a intencionalidade da divergência entre a vontade e a declaração, o acordo entre as partes e o objetivo de enganar.

(...)

No rol dos negócios simulados, encontram-se aqueles que aparentam negócio inexistente ou diverso do verdadeiro; os celebrados com pessoa diversa da que auferirá o proveito; os que encerram falsidade ideológica por conter disposições não verdadeiras; e os documentos com data anterior ou posterior à verdadeira”.¹

A simulação configura-se, deste modo, na concretização de um negócio jurídico que encoberta alguma violação à lei.

Miguel Delgado Gutierrez, discorrendo sobre o assunto, discorre no seguinte sentido:

“Para que ocorra a simulação há a necessidade de dos seguintes requisitos: a) conluio entre as partes, na maioria dos casos configurando uma declaração bilateral de vontade; b) não correspondência entre a real intenção das partes e o negócio por elas declarado, apenas aparentemente querido; c) intenção de enganar, iludir terceiros, inclusive o Fisco.

Helena Tórres põe em relevo a presença do conluio entre as partes na simulação. Segundo ele, a relação simulatória é regida por duas normas jurídicas, a que cria o negócio simulado e a que estipula o ‘pacto simulatório’.

As partes, no exercício da sua autonomia privada, estabelecem uma específica relação entre elas, decorrente do concurso de declarações de vontade, visando criar uma aparência de negócio jurídico legítimo, com causa própria a terceiros de boa-fé.

Paralelamente, as mesmas partes, também por um ato de vontade, colocam outra norma jurídica no ordenamento, cujo objeto é a manifestação de declaração contrária ao ato aparente e desconhecida dos terceiros de boa-fé. Essa seria a norma do ‘acordo simulatório’.

O acordo simulatório é necessário para haver simulação. Tulio Rosembuj ensina que a simulação sempre se apóia em um convênio, pacto, entendimento entre vários sujeitos. Na simulação, a divergência entre o que as partes querem e o que declaram é produzida deliberadamente, em decorrência de acordo entre os contratantes ou entre o declarante e o destinatário”²

Ora, deve-se fazer, necessariamente, uma diferenciação, em termos de simulação: dentro do negócio jurídico simulado, há um desvio de cunho subjetivo, entre a vontade efetivamente declarada e a vontade real. Este desvio importa a caracterização de um conluio, entre as partes, com vistas a enganar terceiros, encobrindo um negócio que realmente se quer perpetrar, por outro. Há simulação, em si, do negócio, quando há intento de ludibriar terceiros.

Outro fato é a realização de um negócio jurídico, com a intenção de realização efetiva desse negócio jurídico, ainda que desse negócio, como ocorre no presente caso, importe em uma economia tributária em relação aos interessados.

Realidade outra haveria se estivéssemos a tratar de um negócio que apenas formalmente existia, sem a sua concretização material. Não é o caso, pois que temos como premissa o fato de que, substancialmente, as intermediações realmente ocorreram, conforme depreendemos do acórdão recorrido.

O contribuinte agiu de maneira legítima, de modo que concordo com a conclusão exposta no acórdão recorrido, pelo relator, de que o contribuinte realizou um planejamento fiscal legítimo.

O contribuinte juntou farta documentação, com laudos, documentos fiscais, procedimentos aceitos pelas fiscalizações federais e estaduais, e, consoante meu entendimento provou efetivamente a ocorrência das operações (ainda que, como salientado, esta análise não mais é objeto deste recurso especial).

Ressalte-se que, para a caracterização da simulação, faz-se necessário que os atos negociais praticados tenham finalidade subjacente, oculta, diversa daquela que assoma do negócio que aparentemente viceja.

No caso, a intermediação da venda dos produtos da autuada pelas empresas MIC e ILMOT, deveria encobrir negócio outro, como a fiscalização concluiu, de exportação direta da autuada para os seus importadores finais, sem efetiva participação das empresas controladas no exterior, com o fim único de diminuir as receitas.

Contudo, não se pode fugir disso, a participação material das empresas MIC e ILMOT encontra-se demonstrada e importante relevar que a própria fiscalização não descaracteriza a existência das empresas MIC e ILMOT.

As operações tiverem o objetivo de concretizar exportações, podendo-se mesmo incluir, nesse objetivo, um abrandamento da carga tributária, mas um abrandamento legítimo e lícito, dentro de um planejamento que não se choca com o ordenamento jurídico brasileiro.

Não há simulação na hipótese.

Neste sentido, cumpre ter por presente aspectos de suma relevância.

O primeiro deles é que a diferença entre as duas operações, o que restou comprovado ser, na média, no importe de 10%, é totalmente consonante com a atividade da segunda operação – ou seja, o valor acrescentado pelas empresas controladas contempla os custos da intermediação dos negócios (custos de representação comercial ou distribuição e custos atinentes à venda propriamente dito). Fosse este citado percentual muito maior, por exemplo, na casa dos 25% em diante, haveria fortes indícios de que o valor da segunda operação contemplava valores diversos ao da venda para exportação.

O segundo argumento é no sentido de que o contribuinte, ao perpetrar o planejamento fiscal, pelo que se depreende dos autos, respeitou limites que condizem com as regras de preços de transferência.

Com efeito, as regras de preços de transferência, como sabido, no que aqui nos toca, tem por finalidade evitar o subfaturamento nas exportações perpetradas com pessoas vinculadas. A sua previsão, encontra-se no artigo 19 da Lei nº 9.430/96.

A fiscalização entendeu que a MIC e ILMOT funcionavam, nas operações de exportação, como verdadeiras “centrais de refaturamento”, servindo unicamente para abrigar, por assim dizer, os lucros das transações de exportação.

No entanto, na medida em que se constata, como se concluiu no presente caso, que o contribuinte autuado respeitou os limites estabelecidos pela Lei nº 9.430/96, referentes aos preços de transferência, nas exportações por ele praticadas, cujas intermediações foram concretizadas por empresas a ele ligadas, não há como permanecer hígida a assertiva de que tais intermediárias seriam apenas “centrais de refaturamento”, a não ser que se confira às ditas “centrais de refaturamento” uma legitimidade resguarda pela observância das margens de preços aceitáveis nas exportações, sem que estas sejam consideradas subfaturadas.

Repare-se que a própria fiscalização reconheceu, aliás como mencionado expressamente no acórdão recorrido, a observância, por parte do contribuinte, dos parâmetros estabelecidos pelos Métodos de Preços de Transferência. Textualmente, eis o quanto dito pela Fiscalização:

“PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO: PREÇOS PRATICADOS X PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA

111. Em análise preliminar, 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, 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”

A intermediação fora comprovada por um valor condizente com o de mercado (média de 10%). A adequação aos Preços de Transferência, praticada pelo contribuinte, não poderia ser levada em conta, desta forma, contra o próprio contribuinte, quanto mais como um indício da simulação (que não ocorrera), conforme concluiu a Fiscalização.

Aqui, acrescento os bem lançados argumentos aduzidos pela Conselheira Karem Jureidini Dias ao prolatar o seu voto. Em síntese expôs a eminente Conselheira que as regras de preço de transferência constituem-se em regra específica anti-elisiva e que uma vez tratar-se, no caso, de empresas relacionadas (Marcopolo – autuada – e ILMOT e MIC – controladas pela autuada) a única via de constituição do crédito tributário via lançamento tributário seria pela fundamentação nos dispositivos legais atinentes ao Preço de Transferência.

Assim, a autuação fiscal não poderia estar fundamentada na desconsideração das operações realizadas pela MIC e ILMOT e, em vista das regras de Preço de Transferência estabelecidas no artigo 19 da Lei 9.430/96, só poderia ser fundamentado eventual lançamento tributário com base nas regras acima especificadas.

Cabe ainda observar que no acórdão recorrido, foi adotada a declaração de voto vencido do Conselheiro Alexandre Alkmim Teixeira que trata do tema das operações com empresas estabelecidas em países com tributação favorecida, cujos trechos principais também cito neste voto:

Do que se extrai dos autos, os negócios realizados pela Recorrente, quais sejam, MIC – Marcopolo International Corporation, localizado 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 9.430/96 limitou-se a 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 comercial realizado pelo contribuinte.

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

Estes argumentos também restam fortes e fundamentam o acórdão recorrido.

Ademais, e para mim, de fundamental importância, argumento este que por si só seria suficiente para determinar a manutenção do acórdão recorrido, o fato do erro no lançamento pelo fato de que a fiscalização deveria ter levado em conta, na apuração do quanto devido pelo contribuinte a título de IRPJ e CSLL, não apenas as receitas decorrentes das operações de exportação, pois, impunha-se que considerasse os custos e despesas, comprovados pelo contribuinte, nas operações de venda para o exterior, com vistas à dedução correta da base de cálculo daqueles tributos. Isto não ocorreu.

Ora, como levar apenas as receitas das vendas? Como afastar as despesas? Se a operação não ocorria por meio das empresas controladas, como alegou a fiscalização, por decorrência lógica, os custos incorridos pelas controladas (e que certamente existiram) também deveriam ter sido trazidos para o cômputo da base de cálculo dos tributos exigidos.

E, parece que resta claro o motivo pelo qual a fiscalização não trouxe tais despesas e custos, pois eles foram elevados e a fiscalização acabou por optar por não entrar nesta seara, o que nos termos do acórdão recorrido induziu a outro erro no lançamento, qual seja, segundo o r. acórdão recorrido a fiscalização após o advento da MP 2178-35, deveria ter sido por meio deste veículo normativo e aí, deveria ser verificado o conteúdo do prejuízo fiscal.

Enfim e em síntese resta certo que: a) não há fundamento jurídico para fazer uma reavaliação jurídica da prova; b) que a partir das premissas adotadas resta indubitável que não houve simulação e portanto a fundamentação fática do lançamento não se sustenta; c) a autuação teria que ser feita via disposições relativas ao preço de transferência, pois, por serem empresas relacionadas há a obrigatoriedade da utilização da norma anti-elisiva específica; d) o lançamento, ao só trazer as receitas das operações de intermediação, sem trazer também as despesas e custos incorreu em erro que acarreta a nulidade do lançamento; e) o lançamento só poderia ter se fundamentado no previsto para a Lei 9.430/96 no que se refere às hipóteses de empresas localizadas em países com regime de tributação favorecida; f) que o argumento principal do acórdão recorrido – de que houve erro na forma do lançamento tributário que deveria ter fiscalizado os prejuízos das controladas e glosar eventuais valores deduzidos indevidamente dos resultados – não foi atacado pelo Recurso Especial.

Por todo o exposto e em vista de todos os argumentos não vejo como entender como sustentável o lançamento objeto deste processo administrativo e, por consequência, nego provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional.

(Assinado digitalmente)

SUSY GOMES HOFFMANN

Declaração de Voto

Conselheiro ALBERTO PINTO SOUZA JUNIOR

Peço vênica ao ilustre relator, para divergir do seu voto, pelas razões que passo a expor.

A questão posta em julgamento reside, inicialmente, em verificar se resta demonstrada a simulação nas operações de exportação por conta e ordem de empresas subsidiárias no exterior.

A prima facie, já saliento que é irrelevante, *in casu*, que a contribuinte tenha observado as regras de preços de transferência (Lei 9.430/96). Ora, a observância das regras de preços de transferência não têm o condão de validar atos simulados. Se houve atos simulados, estes são nulos e lhes devem ser negados os efeitos que lhes são próprios.

Assim, o que se deve perquirir é se a fiscalização logrou demonstrar o pacto simulatório, o que só se pode constatar a partir de uma análise minuciosa do conjunto probatório. Isso porque dificilmente existirá uma prova direta para demonstrar a simulação. No mais das vezes, a simulação restará demonstrada pela dinâmica dos fatos que aflora da análise das provas. Caso ultrapassada a fase de demonstração do pacto simulatório, deveria também a fiscalização demonstrar que o ato dissimulado sofreria uma incidência tributária mais gravosa do que o ato simulado.

Bem, por ora, cabe verificar quais as conclusões dos julgados administrativos que antecederam esta sessão de julgamento, pois, a eles, caberiam a análise minuciosa do conjunto probatório.

A decisão da DRJ/Porto Alegre analisa com profundidade todo o conjunto probatório, conforme se verifica do item 2.6 do Acórdão a fls. 3.156 e segs.. Vários pontos são analisados e sustentados, para, alfim, concluir pela existência de simulação.

Por sua vez, o Acórdão recorrido se limita a transcrever os argumentos de defesa da contribuinte, exarados no recurso voluntário, se não vejamos o seguinte excerto desse julgado:

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 de documentos, evidência de ligações telefônicas, correspondências, mensagens eletrônicas, etc... foi trazido pela Recorrente para demonstrar a primeira etapa da simulação por ela

apontada, qual seja, o contato com clientes situados no exterior com a Recorrente.

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.”

Ora, causa espécie, que a decisão da DRJ/POA tenha sido reformada pelo acórdão recorrido sem o enfrentamento de qualquer dos pontos por ela levantados. O acórdão recorrido não apreciou as provas, pois quem se limita a transcrever o que o contribuinte alega, sem articular idéias próprias, não fez qualquer juízo de valor sobre o conjunto probatório. Ademais, há vários pontos sustentados pela DRJ/POA que não foram enfrentados pela contribuinte e que o Relator do acórdão recorrido passou ao largo.

Ademais, a alegação final do Relator do acórdão recorrido é merecedora de reparo, pois, em toda simulação, os atos simulados sempre são aparentemente válidos, logo, o fato de Fiscalização afirmar que as empresas existiam formalmente, não elimina, de plano, a possibilidade de ter existido simulação nas operações.

Em face do exposto, voto no sentido de declarar nula a decisão da 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara, pois, reformou a decisão da DRJ/POA, sem analisar o conjunto probatório. Tal fato impede que esta CSRF se pronuncie, porque, já que não podemos revisitar a prova, ou tomamos como correto a conclusão da DRJ/POA – o que significaria supressão de instância para o contribuinte, ou tomamos como verdadeiro o que o contribuinte afirmou no recurso voluntário (que fora transcrito pelo Relator no acórdão recorrido), o que também seria uma supressão de instância, já que não houve apreciação pela autoridade julgadora da Turma Recorrida.

(Assinado digitalmente)

ALBERTO PINTO SOUZA JUNIOR