



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

Processo nº 11020.007753/2008-90
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1402-00.753 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 30 de setembro de 2011
Matéria IRPJ, CSLL E IR-FONTE . AÇÃO FISCAL
Recorrente MARCOPOLO S/A
Recorrida 1A TURMA - DRJ EM PORTO ALEGRE - RS

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2003

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.

IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE - PAGAMENTO SEM CAUSA – Quando os recursos tidos como provenientes de omissão de receitas resultam de pagamentos feitos no exterior pelos destinatários finais dos produtos às controladas da contribuinte, não há que se falar em incidência de imposto de renda retido na fonte em razão de pagamento sem causa, posto que inexistente pagamento de valores por parte da autuada que ensejariam a retenção em fonte.

IRPJ E CSLL. SUBFATURAMENTO EM OPERAÇÕES COM SUBSIDIARIA NO EXTERIOR. FORMA DE TRIBUTAÇÃO. Inexistindo valores omitidos, haja vista que, em princípio, os valores das operações foram regularmente contabilizados, incabível tratar o subfaturamento em vendas a subsidiárias no exterior como receita omitidas.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, 1) rejeitar as preliminares; 2) afastar a aplicação da multa de ofício qualificada, reduzindo-a ao percentual básico de 75%; 3) cancelar a tributação do IR-Fonte, pagamento sem causa, pela inocorrência do fato gerador; o Conselheiro Moises Giacomelli Nunes da Silva votou pelas conclusões; 4) cancelar a tributação do IRPJ e da CSLL por erro na forma de constituição do crédito tributário. Tudo nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

(assinado digitalmente)

Albertina Silva Santos de Lima - Presidente

(assinado digitalmente)

Antônio José Praga de Souza – Relator

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

Relatório

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

Consta da decisão recorrida o seguinte relato:

Trata-se dos autos de infração lavrados contra a interessada, em 05/12/2008, para exigir-lhe o crédito tributário de R\$ 119.153.346,33, referente a Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ), Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) e Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF) (fls. 02/53).

A sociedade empresarial é tributada pelo regime do lucro real, conforme art. 246, I e III, do RIR/99. No ano-calendário de 2003, período de apuração do auto, 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 (11020.003966/2005-08, 11020.003967/2005-44), 2000 (11020.004103/2006-21), 2001 e 2002 (11020.004863/2007-19, incluindo os dois anos). Este processo – que trata de fatos geradores ocorridos em 1993 – decorre das constatações levantadas nos anos anteriores, sobre as quais foi solicitado ao sujeito passivo que fizesse considerações, acrescidas de outros elementos apurados na ação fiscal.

O relatório fiscal (fls. 95/172) pretende demonstrar que a interessada utilizava as sociedades vinculadas *Marcopolo International Corporation (MIC)*, com sede nas Ilhas Virgens Britânicas (paraíso fiscal), e *Ilmot International Corporation*, no Uruguai, como *centrais de refaturamento* para intermediar formalmente negócios que, na essência, corresponderiam a operações diretas entre a Marcopolo S/A e seus importadores finais. Nesse intento, aponta indícios que evidenciariam a ausência de participação daquelas empresas na exportações da Marcopolo e desvendariam os artifícios utilizados para conferir aparência de legalidade a operações destinadas a subfaturar receitas e manter irregularmente em contas bancárias estrangeiras numerário que deveria ter sido internalizado no País.

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

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

[...]

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

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

O que é Refaturamento?

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

Uso de refaturamento – exemplo

Uma corporação em uma jurisdição com alta carga tributária vende \$500.000 em produtos ou serviços para a Alemanha a cada ano. Digamos que o custo de produtos e despesas operacionais seja de \$300.000. Assim, a empresa lucra \$200.000 antes da tributação. Digamos que essa empresa estabeleça uma offshore para agir como intermediária. A empresa nacional vende seus produtos e serviços para a empresa offshore por, suponhamos, \$320.000. A offshore imediatamente revende os produtos

e serviços para o cliente na Alemanha por \$500.000, tendo um lucro de \$180.000. Como offshore não paga tributos, os \$180.000 são lucro líquido. A empresa exportadora, em jurisdição com alta carga tributária, apresenta lucro mínimo (\$20.000). Os \$180.000 de lucro, livres de tributação, podem ser depositados em uma conta bancária ou em outro investimento, de acordo com os interesses da empresa nacional.

Como é o transporte da mercadoria?

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

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

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

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

➤ Relativamente à MIC:

- a) situada nas Ilhas Virgens Britânicas – paraíso fiscal onde é prometido sigilo e não há cobrança de impostos sobre a renda de empresas estrangeiras; onde estariam registradas mais de 700.000 empresas, em país com área de 153 Km² e população de 23 mil habitantes em 2007 (a título de comparação, a Receita Federal registraria, no mesmo ano, em Caxias do Sul a existência de 35.600 empresas ativas regulares, sejam matrizes ou filiais, em município de 400 mil habitantes e área de 1.644 Km²); e onde há grande quantidade de firmas que oferecem serviços de criação de *offshores*, tais como a sucursal de empresa panamenha, *Sucre & Sucre Trust Ltd.*;
- b) documentos de desembaraço aduaneiro uruguaios relativos a exportações da Marcopolo em 1999 registram o domicílio da MIC com o mesmo endereço da Marcopolo S/A, em Caxias do Sul;
- c) para o propósito de comprovar a existência fática da MIC, a fiscalizada apresentou fatura de energia elétrica e recibo de pagamento de serviços telefônicos de 2006, nas quais constava a empresa *Sucre & Sucre* como usuária do serviço – no recibo telefônico, além do valor pago, não constava dados relevantes, como o tipo de serviço prestado, o número do telefone, o endereço da linha telefônica, a discriminação das ligações etc.;
- d) as explicações da contribuinte para a divergência entre o endereço da fatura de energia elétrica e o das faturas comerciais foram inconsistentes e apresentaram erros primários, demonstrando o desconhecimento pela contribuinte da estrutura postal da localidade;

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

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

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

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

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

➤ Relativamente à Ilmot:

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

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

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

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

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

- Relativamente a ambas empresas externas:

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

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

- c) o único contrato apresentado para comprovar a formalização de vendas a compradores finais (exportação de carrocerias para *Bidayah Intertrade FZE*, dos Emirados Árabes Unidos, outro paraíso fiscal) não guarda relação direta com as operações investigadas e é pouco para firmar a tese da contribuinte relativamente à atuação das empresas estrangeiras, considerando-se as elevadas cifras de vendas formais das duas empresas;
- d) a pequena amostra e a simplicidade dos pedidos eletrônicos apresentados para comprovar as compras das *intermediárias* junto à Marcopolo (fls. 474/477) pouco valor tiveram como prova em favor da contribuinte diante dos indícios apontando para a simulação – os pedidos poderiam ter sido formalizados até mesmo após o início do procedimento fiscal;
- e) as cartas de crédito dos importadores finais em favor de MIC/Ilmot e as transferências de numerário também não servem de prova para estabelecer a efetiva participação dessas empresas nas operações, e ainda constituem parte da mecânica da simulação;
- f) os financiamentos obtidos pelas intermediárias apresentam a Marcopolo na figura de garantidora;
- g) 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;
- h) os contratos firmados entre Marcopolo e MIC/Ilmot agregam-se aos diversos mecanismos direcionados a conferir aparência de legalidade a operações inexistentes;
- i) todos os documentos da MIC e Ilmot são emitidos em Caxias do Sul e assinados por funcionários da Marcopolo, mandatários de suas centrais de refaturamento que não recebem remuneração destas, mas somente da autuada;
- j) há imensa semelhança entre as faturas comerciais emitidas pela Marcopolo e pela MIC e Ilmot;
- k) o argumento de que MIC e Ilmot seriam fundamentais para a manutenção e conquista do mercado externo não condiz com os documentos apresentados pela autuada para comprovar as vendas das *intermediárias* pois existem vínculos societários entre a Marcopolo e os supostos adquirentes (Polomex, Marcopolo South Africa e Brasa); e
- l) o fato de o gestor comercial das empresas externas, Rafael Adaudo da Costa, ser empregado da Marcopolo evidencia a estreita relação de independência operacional e gerencial das *intermediárias* com a autuada.

O relatório fiscal destaca também 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 e revenda de produtos de fabricação da Marcopolo) 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.

A omissão de receita apurada em cada operação de exportação (vinculada a uma DDE) foi obtida pela diferença entre o valor da fatura emitida pela empresa *intermediária no exterior* para o importador final e o valor da fatura emitida pela Marcopolo para a MIC/Ilmot, excluída parcela de drawback, se houvesse. Os resultados, apurados 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). No caso de operações amparadas no Protocolo ICMS 10/94, que permite a exportação de chassis de ônibus com trânsito pela indústria de carroceria, observou-se que o valor da fatura da MIC/Ilmot, informado pela Marcopolo, já expurgava o valor do chassis.

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

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

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

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

A intimação dos autos de infração ocorreu em 12/12/2008 (fl. 173) e as impugnações foram apresentadas em 09/01/2009 (fls. 902/1000, 2075/2174 e 2198/2294), sendo-lhes agregados diversos documentos para fazer prova e para respaldar suas alegações. Dentre os registros informativos, destacam-se: (...)

Finalmente, a impugnante ainda protesta pela posterior juntada de documentos, em especial de parecer elaborado por empresa de auditoria independente, comprobatório das despesas incorridas e suportadas pelas empresas no exterior. Aproveita para disponibilizar ao fisco toda a apuração de resultados das empresas controladas no exterior, a fim de que este ateste a legitimidade dos prejuízos lá auferidos.

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 consequências no plano da eficácia

tributária, independentemente de prévia manifestação judicial a respeito da validade do ato viciado ou de as operações estarem sujeitas a outras regras legais de controle tributário, por envolver empresas sediadas em países com regimes tributários favorecidos.

OMISSÃO DE RECEITAS. BASE DE CÁLCULO. 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. 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 RECEITAS. CONSIDERAÇÃO DAS DESPESAS DE TERCEIROS. Além de ofender o princípio contábil da entidade, a consideração das despesas efetuadas por terceiros participantes da simulação não encontra abrigo quando os valores e respectivos comprovantes estão indisponíveis à apreciação do agente fiscal.

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

IMPOSTO DE RENDA NA FONTE. OPERAÇÃO OU SUA CAUSA NÃO COMPROVADA. Todo pagamento efetuado pelas pessoas jurídicas cuja operação ou sua causa não for comprovada está sujeito à incidência de 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.

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

Lancamento Procedente.

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

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

$$(\dots)$$

Entendeu a fiscalização tratar-se de simulação, sob o argumento de que as vendas dos produtos da Recorrente no exterior, realizadas por suas empresas controladas - Marcopolo International Corporation - MIC - e Ilmot International Corporation S.A - Ilmot -, teriam ocorrido apenas no plano formal, de forma

que teria havido em realidade vendas diretas da Recorrente para clientes situados no exterior

Devidamente impugnados, os Autos de Infração lavrados foram julgados pela Delegacia de Julgamento de

Porto Alegre, que julgou procedente o lançamento, mantendo o crédito tributário exigido

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

- o processo de fiscalização não buscou a verificação da efetiva ocorrência no ano de 2003 da alegada simulação supostamente perpetrada pela Recorrente, pautando suas conclusões em indícios e documentos referentes aos fatos ocorridos nos anos de 1999 e 2000 (processos 11020.003966/2005-08, 11020.003967/2005-44, 11020.004103/2006-21).
- 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 pelas empresas MIC e Ilmot;
- ainda que se admitisse a desconsideração das operações, tal desconsideração não poderia ser parcial, sem considerar os custos e despesas relacionados às operações, sob pena de nulidade do lançamento;
- a Recorrente observou as regras de preço de transferência e tributação de lucros de controladas situadas no exterior, o que, pela natureza antielisiva dessa legislação, afasta qualquer acusação de manipulação dos preços nessas operações;
- não houve omissão de receitas, visto que todas as receitas estão devidamente registradas e declaradas;
- nesse mesmo sentido, ainda que fosse possível admitir a desconsideração no presente caso, imprescindível o afastamento da multa qualificada de 150%, visto que ausente o comportamento doloso por parte da Recorrente. Da mesma forma, nos termos do art. 100 do CTN, a convivência por anos das autoridades com as operações em tela, também corrobora a necessidade de afastamento de penalidades contra a Recorrente;
- nos termos do art. 146 do CTN, a mudança nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento tributário somente pode alcançar fatos geradores futuros, jamais podendo retroagir à situações pretéritas, ainda mais para a aplicação de multa qualificada de 150%;
- por fim, igualmente absurdo o lançamento de IRRF, uma vez que não verificada a ocorrência de seu critério material de incidência, já que a Recorrente não realizou qualquer pagamento para suas controladas.

Vejamos.

I - DA NÃO OCORRÊNCIA DE FISCALIZAÇÃO PARA O ANO DE 2003

É de crucial importância deixar claro que, novamente, o processo de fiscalização que culminou na lavratura dos autos de infração ora combatidos, não buscou a verificação da efetiva ocorrência no ano de 2003 da alegada simulação imputada à Recorrente, violando a tipicidade cerrada, valendo-se do que chamou de indícios de simulação em outros anos, em patente afronta ao artigo 142 do CTN.

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 originalmente fiscalizadas, relativas aos anos 1999 e 2000.

Assim, tendo sido constatadas supostas irregularidades nas exportações e revendas nos anos de 1999 e 2000, concluiu que no ano de 2003, também teriam ocorrido as mesmas irregularidades.

Por esta razão, para o ano de 2003, à exceção das planilhas preenchidas pela própria Recorrente, as faturas e DDE's entregues, nenhum outro documento foi analisado relativo à execução material das operações do ano autuado.

Todo o conjunto indiciário apontado pela fiscalização como indicativo da suposta simulação ocorrida nas operações de 2003 refere-se aos originalmente fiscalizados, ou seja, não há provas ou indícios de que haveria irregularidades nas exportações e revendas que motivaram a lavratura dos autos de infração em debate.

Neste sentido, por oportuno, vale lembrar que este egrégio Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, em outras ocasiões, como a colacionada abaixo, por unanimidade, já concluiu que a prova por presunção é tida como precária quando apenas se apóia na experiência dos casos anteriores:

"Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ Exercício: 1998, 1999 PREÇO, DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODO DE CÁLCULO MAIS FAVORÁVEL. Não há prioridade de aplicação dos três métodos de preços de transferência que servem de parâmetro para o estabelecimento de custos de importação. Recai sobre contribuinte o ônus de evidenciar, por um ou por mais de um desses métodos, a sua regularidade fiscal. Já o Fisco pode apurar o valor base do arbitramento do custo parâmetro por apenas um dos métodos existentes e, nessa hipótese, não há falar na adoção do método mais favorável ao contribuinte. APLICAÇÃO RETROATIVA D PREÇOS PRATICADOS POR PESSOAS NÃO VINCULADAS PARA FINS D COMPARAÇÃO. A legislação de preços de transferência autoriza a aplicação de uma presunção relativa (juris tantum) para fins de arbitramento do custo da importação desde que se comprove o excesso de custo pela comparação com preços praticado por pessoas independentes ou apurados por meio da utilização de margens fixas de lucro. Essa regra antielisiva pode ser infirmada por ocorrências específicas representadas por fatos que fujam ao padrão estabelecido pela experiência, tanto que a legislação autoriza a desconsideração da margem fixa se evidenciada regularidade da operação pela comparação com outras similares realizadas por terceiros independentes (método PIC). Por ser uma presunção legal, a comprovação do excesso de custo pelo Fisco deve ser cercada de maior rigor. Não é possível a comprovação do fato indiciário pelo emprego de dupla presunção. Inválida a autuação que se baseia em importações realizadas em 2001 para comparações com operações de 1997 e 1998. A adoção da taxa de câmbio como única variável importante nesse cálculo não empresta segurança necessária à comparação de preço de importação em anos anteriores. Recurso especial negado. ". (Número do Processo 16327.003124/2002-74. CSRF/01-06.014, Rel. Cons. Marco Vinicius Neder, Pres. Antonio Praga).

Veja que o presente caso é ainda mais grave, visto tratar-se de acusação de ilícito fiscal, em que a irregularidade há que ser demonstrada veementemente pela autoridade fiscal. Contudo, todo o processo fiscalizatório que culminou na presente autuação resumiu-se na análise de faturas comerciais, DDEs e uma planilha preenchida pela própria Recorrente.

Não houve a preocupação fiscal de fundamentar suas conclusões com um único documento ou elemento indiciário relativo ao ano de 2003, limitando-se a copiar os fundamentos e supostos elementos de prova ameadados nos primeiros anos de

fiscalização, sem sequer dar-se ao trabalho de verificar se seriam válidos para o ano fiscalizado.

Trata-se, pois, de uma presunção de irregularidade totalmente contrária a todo e qualquer princípio ou regra que deve nortear a atividade administrativa de lançamento tributário, especialmente envolvendo uma acusação de tamanha gravidade como a existência de um ilícito tributário, o que, em situações muito menos gravosas, tal como acima transcrito, já foi rechaçada por esse E. Conselho.

Ademais, conforme veremos a seguir, a Recorrente trouxe aos autos provas contundentes da regularidade das operações praticadas nos anos de 2003, que, também, ao arrepio da legislação pátria, foram solenemente ignoradas pela decisão de primeiro grau.

II - DA AUSÊNCIA DE SIMULAÇÃO

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

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

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

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

Vejamos, pois, as razões pelas quais a Recorrente reafirma que a acusação de simulação apontada no ano de 2003 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.

III - 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 das carrocerias de ônibus.

Importante notar que, desde já, nenhuma prova ou indício é apontado pela fiscalização ou pela decisão de primeiro grau como motivador da conclusão de que os clientes situados no exterior entravam em contato e negociavam diretamente com a Recorrente a venda das carrocerias.

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

E não há indícios ou provas desse contato, por mais óbvio que pareça, porque, simplesmente, os clientes situados no exterior NÃO ENTRAM EM CONTATO OU NEGOCIAM DIRETAMENTE COM A RECORRENTE, mas sim com representantes comerciais situados em países diversos, contratados (doc. 01 fls. 1262 a 1285 dos autos), geridos e comissionados (doc. 02 fls. 1516 a 1519 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, obviamente, 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, no ano de 2003, tal atividade de gestão era exercida pelo Sr. Rafael Adata, que possuía à 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, assistência técnica e garantia dos produtos fabricados pela Recorrente, ou seja, da execução material das operações de revenda praticadas, 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 (doc. 03 - fls. 1081 a 1084; 1153 a 1156; 1328 a 1341);
- Comprovantes de despesas de viagens para visitas comerciais a clientes e representantes comerciais (doc. 04 - fls. 1157 a 1175);
- Comprovantes de despesas de assistência técnica e garantia dos produtos Marcopolo (doc. 05 - fls. 1571 e seguintes);

Vale mencionar que a decisão de primeiro grau, apesar de reconhecer a participação do Sr. Rafael Adata como gestor das empresas MIC e Ilmot³ (fls. 2361v), 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 fato de que referido gestor possuía vínculo empregatício com a Marcopolo no período e, assim, entendeu a r. decisão recorrida que Rafael Adata era, na verdade, empregado da Marcopolo e não de suas controladas.

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 Aauto.

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 a partir das fls. 1912 encontram-se juntados os comprovantes das despesas da viagem do Sr. Rafael Aauto à Costa Rica, com atenção especial para as instalações da ZUZU, bem como os e-mails para os representantes da Zuzu tratando dos próximos passos após a visita (doc. 06).

Registre-se que no documento ora anexado, a representante comercial enviou, em 19.09.2003, após receber solicitação formal do cliente, uma cotação para a venda de uma carroceria modelo Torino, montada sob chassi Mercedes Benz, que acabou sendo faturada em 2003.

Assim, como se vê pela leitura dos e-mails acima citados, bem como por todas as demais correspondências comerciais constantes nos autos, há efetiva participação da MIC e seu gestor comercial na negociação e efetivação das vendas realizadas com os clientes finais, tratando sobre preços, prazos de entrega, defeitos e falhas nas carrocerias, etc.

Da mesma forma, quanto à assertiva de que o gestor comercial da MIC e da ILMOT possuía vínculo empregatício com a Marcopolo no período também é importante tecer algumas considerações:

Com efeito, através do contrato de trabalho firmado entre Rafael Aauto e MIC e ILMOT (Contrato de Locación de Servicios - doc. 07), firmado em fevereiro de 2002, resta claro que o Sr. Rafael foi contratado por essas empresas para realizar a gestão comercial dessas no exterior em relação aos bens comprados da Marcopolo e que seriam revendidos no mercado externo, e em especial para a execução dos serviços de supervisão dos representantes comerciais, consoante se verifica da cláusula 2 do dito contrato:

Servicios de gestión comercial a las contratantes en mercados de ómnibus y carrocerias para ómnibus, representados por el desarrollo y captación de nuevos mercados y mantenimiento de la cartera de clientes. De forma adicional, se incluyen los servicios de asesoramiento y supervisión de los representantes comerciales y actos complementarios de gestión a los mercados em los cuales las Contratantes actúan, como, por ejemplo, de análisis de mercado, asistencia a negocios de postventas, seguimiento de procesos licitatorios, etc.

Pois bem, como se pode ver da documentação anexa (doc. 07), o Sr. Rafael Aauto era contratado pela MIC e ILMOT, sendo que delas recebeu remuneração no período em que exerceu suas funções de gestor das

empresas no exterior. Nesse tocante, importante abrir parênteses para explicar a forma de remuneração, para que não haja dúvidas de que havia uma contraprestação arcada pelas empresas localizadas no exterior pelos serviços prestados.

Explica-se: o Sr. Rafael Aauto foi expatriado para atuar como gestor comercial da MIC e ILMOT. Por questões logísticas, decidiu-se que seria mais interessante que o mesmo residisse nos EUA, mais especificamente na Florida, e, assim, para facilitar a

obtenção do visto de trabalho junto ao governo americano, optou-se por criar uma subsidiária integral da MIC com sede no solo americano (Marcopolo of America Inc.) que seria a contratante direta do referido senhor, que, como visto, foi expatriado para a prestação de serviços à MIC e ILMOT.

Dessa forma, mensalmente, MIC ou ILMOT remetiam valores à conta da Marcopolo of America, valores estes correspondentes às despesas de manutenção do escritório e remuneração do Sr. Rafael Adatao. Assim, verifica-se que mensalmente o Sr. Rafael Adatao recebia seu salário (aproximadamente US\$ 6.000,00) transferido da conta da Marcopolo of America, que tinha como origem transferência anteriormente recebida de MIC e ILMOT que eram quem efetivamente respondiam pelo salário de seu gestor.

Tudo isso fica comprovado se analisarmos, por exemplo, os extratos bancários da Marcopolo of America do ano de 2003, combinados com os contracheques (payroll by paycheck) do Sr. Rafael Adatao naquele período.

Assim, não resta dúvida que, mensalmente, MIC e ILMOT transferiam à conta da Marcopolo of America a quantia suficiente para o pagamento de seu salário, além de outros valores que diziam respeito à manutenção do escritório americano.

Como se pode ver, o contrato de trabalho assinado entre o Sr. Rafael Adatao e MIC e ILMOT, aliado com os comprovantes de pagamento de sua remuneração pelas empresas localizadas em BVI e no Uruguai, não deixam margem a qualquer dúvida de que este senhor era contratado das empresas off-shore, mesmo que ainda mantivesse seu vínculo empregatício com a Marcopolo.

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

Veja que o Sr. Rafael Adatao, não só representava do ponto de vista legal as empresas MIC e ILMOT, agindo em nome dessas no pagamento de comissões à representantes comerciais, na obtenção de

financiamentos bancários e outras atividades, mas principalmente para o que interessa à presente discussão, apresentava-se e relacionava-se com clientes e representantes comerciais no exterior em nome das empresas MIC e ILMOT.

Assim, independentemente da manutenção do vínculo empregatício no Brasil com a Recorrente, no período em que esteve no exterior, representou e agiu em nome das empresas MIC e ILMOT, relacionando-se comercialmente com clientes e representantes em nome delas e não em nome da Recorrente, conforme demonstram os inúmeros documentos trazidos aos autos.

IV - DEMAIS INDÍCIOS APONTADOS PELA FISCALIZAÇÃO

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

realizadas pelas controladas seriam expedidos e assinados por funcionários da Recorrente em Caxias do Sul - Br.

Acerca do fato das empresas MIC e Ilmot estarem situadas em países com tributação favorecida - BVI e Uruguai - a Recorrente, apoiando-se em seu direito de escolha, elegeu as localidades que lhe melhor convinha para a consecução de seus objetivos⁴.

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

Da mesma forma, o fato estrutura física dos estabelecimentos das empresas MIC e Ilmot resumirem-se a uma sala locada com equipamento básicos de escritório e funcionários administrativos terceirizados (cuja existência, além de não contestada, restou comprovada por meio de certidões notariais -fls. 2009 e seguintes), tampouco representa um indicativo de que tais empresas não executaram as atividades pelas quais são responsáveis.

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

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

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

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

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

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

antes de qualquer procedimento de fiscalização, entre a Impugnante e a MIC e a ILMOT.

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

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

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

V- DO CRITÉRIO ERRÔNEO DO CÁLCULO

É preciso mencionar, ainda, que, mesmo que superado todos os argumentos acima expostos, e admitida a acusação de planejamento fiscal irregular, ainda sim, os Autos de 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", nos termos em que apontado nos laudos emitidos pela KPMG Assurance Services Ltda. acerca das despesas relacionadas com transações de compra e venda de carrocerias e chassis de ônibus no mercado internacional (doc. 08).

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

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

VI - DA MULTA AGRAVADA

Por fim, não se pode deixar de repisar que o intuito doloso é pré-requisito para a aplicação da multa de

150%. Entretanto, no caso em análise não há dolo e não houve sequer tentativa de impedir o conhecimento dos atos praticados, dada a evidência como eles se externaram publicamente e na contabilidade, bem como foram dados ao direto

conhecimento da fiscalização, razão pela qual não há como se aplicar a multa agravada.

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

Ademais, não se pode deixar de mencionar que o evidente intuito de fraude resta inexoravelmente descaracterizado quando a conduta do contribuinte, à época dos fatos, afigurava-se para ele sob o manto da licitude e amparo do direito. Isto é, num esforço de imaginação, caso desconsiderado tudo o quanto demonstrado pela Recorrente, é certo que se tratando de erro de proibição não tem

cabimento a multa agravada. Esse entendimento vem sendo seguido pelos mais recentes julgados deste E. CARF .

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

Note-se que, além de apenas a partir do ano de 2010 ter sido introduzido dispositivo legal que demande a comprovação de requisitos reclamados pela fiscalização no ano de 2003 para a validação das operações de empresas situadas em países com tributação favorecida, a própria IN 1.154/11 dispensa da comprovação desses novos requisitos operações realizadas com empresas coligadas e controladas sujeitas à disponibilização automática dos lucros nos termos do artigo 74 da MP nº 2.158/2001.

Veja que, se somente agora, a partir do ano de 2010, há previsão legal acerca da exigibilidade de requisitos empresariais tais como "capacidade operacional" para a validade de operações realizadas por empresas situadas em países com tributação favorecida, é certo que no ano de 2003 a discussão sobre a necessidade de uma estrutura operacional robusta era deveras incipiente.

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

VII - 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.

VIII- DO IRRF

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

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

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

"IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE. PAGAMENTO SEM CAUSA. Se, na hipótese retratada nos autos, os recursos tidos como provenientes de omissão de receitas resultam de pagamentos feitos no exterior pelos destinatários finais dos produtos às controladas da contribuinte, não há que se falar em incidência de imposto de renda retido na fonte em razão de pagamento sem causa, vez que inexistente movimentação física de valores por parte da autuada. "

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

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

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

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

R\$ 3.339.000,00 (balanço do ano-calendário 1995, também devidamente publicado no Diário Oficial, o mesmo ocorrendo nos anos posteriores (doc. 09)

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

Tal fato é corroborado com a existência de Notas Fiscais de venda de produtos, faturas comerciais e telas do Siscomex que claramente indicam as operações realizadas entre Marcopolo e suas controladas MIC e ILMOT em períodos anteriores aos autuados (doc. 10).

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

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

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

Ora, a Fiscalização sabia da ocorrência dessa espécie de operação e, por longos anos, as aceitou sem qualquer ressalva, não sendo razoável que, de uma hora para outra, passe a questioná-las de forma tão veemente, como se fosse a prática de um enorme ilícito tributário.

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

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

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

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

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

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

Nos termos do artigo acima transcrito, parece claro que a mudança de entendimento fiscal acerca dos elementos caracterizadores da figura da simulação, tal como na acusação ora discutida, a exemplo da necessidade de comprovação da capacidade operacional das empresas MIC e ILMOT, execução material das operações, dentre

outros, somente poderia atingir fatos geradores ocorridos após essa mudança de entendimento, isto é, posteriormente ao ano de 2005.

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

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

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

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

Ainda, no que se refere à constituição do crédito tributário, na remota hipótese de ser mantida a exigência fiscal, é certo que o auto de infração deverá ser revisto, a fim de que a autoridade fiscal recomponha o saldo dos prejuízos das empresas MIC e ILMOT, uma vez que a suposta "receita omitida" atribuída pela fiscalização, foi devidamente considerada na apuração do resultado da Recorrente.

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

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

Instada a manifestar-se nos termos do Regimento Interno do CARF, a douta PGFN apresentou contra-razões, aduzindo que (*verbis*):

(...)

II. DO DIREITO

PRELIMINAR

Em sede de preliminar, a recorrente reclama suposta nulidade fundada no fato de que a fiscalização considerou elementos colhidos em procedimentos relativos a exercícios anteriores.

Sua irresignação não merece prevalecer.

Todos os elementos indispensáveis à verificação e mensuração do crédito tributário relativo ao ano de 2003 foram devidamente trazidos aos autos. Os elementos

relativos a exercícios anteriores visam apenas demonstrar o *modus operandi* da autuada, sendo que ela própria admite diversas vezes que tal proceder provinha de "legítima opção de modelo comercial, que vem sendo utilizado consistentemente desde o início da década de 90" (fl. 2436).

A autuada, nesta preliminar, se limita a afirmar que os documentos relativos ao ano de 2003 não foram analisados, mas em nenhum momento afirma ou demonstra que mudou a estrutura de suas operações, nem trouxe novos elementos, diversos dos já apresentados em autuações anteriores, capazes de justificar a suposta intermediação das empresas offshore. Não foi por falta de oportunidade: consta do Auto de Infração (fls. 98) que o sujeito passivo foi intimado de que, se possuísse elementos que justificassem as operações de 2003, estes poderiam ser apresentados, conforme Termo de intimação nº 1, fls. 177/179. Todos os documentos apresentados, tanto durante a fiscalização quanto com a impugnação, foram apreciados e considerados.

Logo, não procede a alegação de nulidade, uma vez que o Auto de Infração se encontra suficientemente instruído, bem como foi dada ao contribuinte oportunidade plena de apresentar todos os documentos que lhe apossassem, documentos estes que não foram ignorados pelas autoridades lançadora e julgadora de 1ª instância.

MÉRITO

No mérito, não há como vingar a tentativa da recorrente de convencer o douto julgador da efetiva intervenção das controladas MIC e Ilmot nas exportações das carrocerias que fabrica.

A defesa busca demonstrar a efetiva execução material das exportações por parte de suas subsidiárias mediante a juntada de diversos documentos - em sua grande maioria de emissão das próprias empresas envolvidas (Marcopolo, MIC/Ilmot, compradores finais) - que comprovariam a existência de duas vendas distintas e independentes em cada operação, atestando a execução material das exportações por parte das controladas.

Não voltaremos aqui a discorrer sobre toda a base teórica acerca do instituto da simulação, questão suficientemente tratada na peça de acusação e na decisão de primeira instância. Cumpre-nos apenas destacar que é insito à simulação que os aspectos formais (documentais) da operação simulada estejam, tanto quanto possível, de acordo com a realidade que se deseja fazer transparecer. Logo, é de se esperar que a fiscalizada apresente documentos que, formalmente, atestem a venda às suas controladas, e a intermediação destas para atingir os compradores finais das mercadorias.

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

Nesta toada, se as empresas offshore MIC e Ilmot efetivamente adquiriam as mercadorias da Marcopolo e atuavam como grandes e notórias revendedoras globais destes produtos - atuação esta supostamente motivada pela necessidade de impulsionar as vendas externas, diminuir burocracias e turbulências cambiais, facilitar captação de financiamentos -, como quer fazer crer a recorrente, tais fatos e circunstâncias deveriam ser

facilmente confirmados por meios outros que não apenas documentos firmados pelas próprias partes envolvidas.

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

INEXISTÊNCIA DE PARTICIPAÇÃO EFETIVA DAS CONTROLADAS NAS OPERAÇÕES DE EXPORTAÇÃO

Para começar, se imagina que empresas que se ocupam da revenda de bens complexos e personalizados , como carrocerias para ônibus e caminhões, com faturamentos anuais que, por vezes, se aproximam a cem milhões de reais, apresentem estrutura física e corpo funcional compatível ou que, de alguma forma, busquem se apresentar a seus potenciais clientes como as empresas bem sucedidas que são.

Não é o que ocorre com MIC e Ilmot. Estas empresas parecem preferir a discrição, não só no que diz respeito à visibilidade como também quanto à estrutura física.

Instada a comprovar que suas controladas mantinham estrutura operacional capaz de realizar o mister para o qual foram criadas, mediante apresentação de faturas de energia elétrica ou telefonia destas, a recorrente alegou que não as possuía, pois se valiam de empresas especializadas em fornecer infra-estrutura a terceiros. Não obstante essa alegação, não apresentou contratos firmados para a prestação desses serviços⁴.

Mesmo os poucos documentos relativos a telefonia obtidos (uma fatura emitida contra KPMG, que supostamente se referia à Ilmot, e um recibo em nome de Sucre&Sucre, que se referiria a operações da MIC), não foram esclarecedores: o recibo atribuído à MIC não apresentava qualquer dado relevante, como discriminação das ligações ou endereço da linha telefônica; a fatura atribuída à Ilmot não apresenta, entre as escassas ligações internacionais que dela constam, nenhuma ligação para o Brasil (sede da controladora). Já as ligações feitas para países nos quais a empresa efetivou vendas não somam 10 minutos, sendo que para o Chile, destino principal das exportações naquele ano, não há uma ligação sequer.

Logo, é de se duvidar que tais escritórios efetivamente se prestassem a suprir as necessidades de infra-estrutura de MIC e Ilmot. A MIC, vale mencionar, sequer demonstra preocupação em declinar seu endereço de forma completa e precisa em suas faturas, vez que falta o bairro, o número em que está localizado o edifício, o andar e a sala do escritório. Entretanto, nem teria porque se preocupar com isso, já que, conforme se vê nos contratos, toda comunicação a eles relativa deveria ser remetida com cópia para a Marcopolo no Brasil (fls. 1449, 1478), em mais um indício que seria ela, na realidade, a responsável pela execução destes contratos.

No que diz respeito ao corpo funcional, as empresas também são bastante discretas. Em ambas, os únicos salários pagos eram os de quatro diretores. Todos sócios-gerentes ou diretores também da Marcopolo S/A. Em 2003, um outro funcionário da Marcopolo, Rafael Adaudo, foi designado gestor comercial de MIC e Ilmot. Não obstante, sua remuneração continuou sendo paga majoritariamente pela Marcopolo.

Segundo a recorrente, tamanha singeleza de staff e estrutura é plenamente justificável, diante da simplicidade das operações empreendidas pelas suas controladas. Segundo o contrato assinado entre elas e a Marcopolo, essas modestas operações consistiriam em: comprar os produtos da controladora, revender e distribuí-los no mercado externo, prestar serviços pós- venda (garantias, assistência técnica), manter escritórios equipados com funcionários qualificados, remeter

informações detalhadas sobre os negócios, clientes visitados e situação de mercado, dentre outros.

Ocorre que não é apenas a suposta simplicidade das operações que possibilita esta diminuta estrutura. A fiscalização apurou que todos os documentos das empresas MIC e Ilmot eram emitidos em Caxias do Sul, e assinados por funcionários da Marcopolo, que recebiam procuração de seus diretores (que são os mesmos das controladas) para tanto (fl. 117).

Toda a documentação necessária às exportações (faturas comerciais, certificados de origem, documento único aduaneiro), fosse em nome da Marcopolo, fosse das offshore, era emitida pela estrutura da recorrente. Inclusive, o Documento Único Aduaneiro de fl. 463, relativo a desembaraços aduaneiros no Uruguai, em 1999⁵, embora se refira à MIC, declina o endereço da Marcopolo no campo domicílio, indicando clara confusão entre os papéis de uma e outra nas exportações.

É relevante observar que os funcionários que emitiam e assinavam os documentos em nome das intermediárias não recebiam delas qualquer remuneração, tão somente da Marcopolo.

Ora, um dos poucos indícios de que essas empresas realizaram as exportações que alegam são justamente os documentos de exportação formalizados em seu nome, já que os bens sequer transitam pelos territórios em que elas se situam - vão direto do fabricante ao comprador final. O fato de tais documentos terem sido emitidos e assinados por pessoas que a própria recorrente afirma não terem vínculo financeiro com a suposta exportadora (fl. 118, *in fine*), mas apenas com a Marcopolo, fortalece a tese de que tais serviços foram prestados no interesse da Marcopolo, indicando ser esta a real exportadora dos bens aos compradores finais.

Foram trazidos à colação, ainda no intuito de demonstrar a execução material das exportações pelas controladas, contratos entre as empresas offshore e compradores finais (fls. 1425 e ss.), bem como comprovantes das tratativas entre o gestor comercial Rafael Adaute e representantes comerciais responsáveis pelas vendas.

Quanto aos contratos, tais documentos em nada podem favorecer a contribuinte, eis que não estão traduzidos para o vernáculo, como manda a legislação pertinente, a saber: artigos 22 § 1º da Lei 9.784/99, 156 e 157 do Código de Processo Civil, e artigo 224 do Código Civil.

De qualquer forma, como já afirmado anteriormente, diante da própria natureza da simulação, seria de se esperar que, sob os aspectos formais, a operação se apresentasse, tanto quanto possível, da maneira como as partes pretendem fazê-la parecer. Deste modo, a mera existência de tais contratos não gera a presunção absoluta da verdade dos interesses neles explicitados.

Já quanto os emails que objetivam comprovar as tratativas entre MIC/Ilmot e seus representantes comerciais, cumpre lembrar que a pessoa que personifica as controladas na condição de gestor comercial, o Sr. Rafael Aduato, é também empregado da Marcopolo S/A e ainda é Administrador da Marcopolo of America, outra empresa do grupo, controlada pela MIC. Aliás, é como gerente comercial da Marcopolo of America que ele assina as correspondências eletrônicas que a recorrente usa como exemplo em sua peça recursal (fls. 3410/3411). É impossível precisar no interesse de quem, na verdade, ele atua.

Tais tratativas podem perfeitamente ilustrar como a Marcopolo, por intermédio de seu funcionário Rafael Adauto, participa ativamente das vendas destinadas aos seus compradores finais.

Registre-se, também, o fato de que os preços a serem praticados pela MIC perante seus clientes devem obedecer a parâmetros determinados pela Marcopolo, conforme cláusula 1.4, a) do Termo de alteração e consolidação do contrato de distribuição e agenciamento firmado entre as duas empresas (fls. 589 a 608). Eis aí mais um indício da diminuta autonomia da controlada no exercício de seu mister de revender os produtos da controladora, evidenciando sua atuação como mera extensão da controladora no paraíso fiscal.

De tudo, se vê que os fatos efetivamente verificados não condizem com a participação positiva das empresas controladas no processo de exportação das mercadorias da Marcopolo até os clientes finais.

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

PROPÓSITO NEGOCIAL

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

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

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

De logo, se vê que manter uma maior proximidade com os mercados consumidores não pode ser a justificativa para a intermediação das referidas empresas. Elas são estabelecidas em paraísos fiscais, sendo que um deles (BVI) não foi destino final de qualquer mercadoria. O outro (Uruguai) até o foi, porém quem forneceu a mercadoria nesse caso foi a empresa sediada nas ilhas virgens, já que a forma como a Ilmot fora constituída não lhe permitia ter negócios no mercado interno uruguaio. Outrossim, as mercadorias saíam do Brasil diretamente para o destinatário final, sendo irrelevante, sob esta perspectiva, onde se situam as intermediárias ou mesmo sua existência. Desta forma, os benefícios de logística mencionados certamente não se referem a um modelo mais eficiente de distribuição das mercadorias.

Quanto à necessidade de se contornar a instabilidade econômica e cambial brasileira, em que pese a densidade teórica dos argumentos trazidos nos pareceres, não restou claro, em nenhum momento, como essa instabilidade afetava as operações da recorrente, nem como a

estrutura de exportações indiretas - na qual as mercadorias passavam, apenas formalmente, por empresas offshore encarregadas de refaturá-las a um preço superior - permitia a ela minimizar essa instabilidade.

A fim de contornar oscilações cambiais excessivas, entende-se que a empresa domiciliada no exterior poderia, por exemplo, formar estoques adquiridos com o real desvalorizado (gastando menos dólares, portanto), para se prevenir para uma

encomenda do importador final realizada em época na qual a moeda nacional esteja em alta (quando ela gastaria mais dólares para fazer a mesma compra). Nesta situação, meramente ilustrativa, se vislumbra claramente que tal proceder redundaria em proteção contra oscilações cambiais inesperadas.

Entretanto, como admitido pela própria recorrente, suas subsidiárias encomendavam-lhe as mercadorias depois de tê-las supostamente negociado com o cliente externo (Anexo I - fl. 974). Nesta hipótese, não se vislumbra como o fato de a exportação ocorrer com sua intermediação poderia proteger controlada ou controladora da volatilidade cambial da moeda brasileira. Tampouco se preocupou a recorrente em demonstrá-lo de forma suficientemente clara, como feito no exemplo acima. Limita-se a alegar, teórica e genericamente, que a estabilidade política, institucional e monetária dos paraísos fiscais propicia benefícios que convergem para uma maior competitividade internacional das companhias.

Ocorre que não é isso que se questiona nos autos. Não se está a refutar que o uso de um centro offshore possa trazer vantagens competitivas às empresas que atuam no comércio internacional, como um instrumento de logística financeira. É legítimo a qualquer empresa, principalmente a uma multinacional como a Marcopolo, estabelecer filial ou subsidiária nessas jurisdições para usufruir das facilidades que elas oferecem. O que não se vê é uma razão pela qual, nas operações de exportação da Marcopolo, as mercadorias tenham que se submeter ao refaturamento por suas controladas no exterior para alcançar essas vantagens, já que, como se viu, essas empresas não possuem nenhum outro papel efetivo nas exportações.

O mesmo se pode dizer quanto à alegada redução de custos que a estrutura das exportações questionadas proporcionaria. Neste particular, vale transcrever trecho do acórdão 105-17.084, que analisou caso idêntico, relativo ao mesmo contribuinte:

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

Da mesma forma, não se especifica as burocracias que se pretende minimizar através da operação por meio de controladas offshore, sendo provável que as operações de comércio exterior entre controladora e controlada enfrentam burocracias da mesma ordem das que seriam enfrentadas numa operação direta entre a recorrente e o importador final, senão maiores.

Também não parece verdadeiro que a facilidade para obter financiamentos ou a necessidade de efetuar pagamentos em moeda estrangeira de forma expedita justifiquem a intermediação das offshore.

Não se pode crer que uma sociedade constituída em um paraíso fiscal, sem a mínima estrutura e sem funcionários possa gozar de maior confiabilidade, prestígio e mais fácil acesso a financiamentos do que uma empresa com o porte, tradição e know-how da Marcopolo. Antes, são as empresas offshore que adquirem tais predicados pelo justo fato de pertencerem ao mesmo grupo econômico da Marcopolo! Isso tanto é verdade que os financiamentos contratados por elas apresentam a Marcopolo como garantidora.

Ainda que a recorrente demonstre que foram as empresas tomadoras do empréstimo que arcaram com os custos financeiros (o que não está sob questionamento na autuação), isto não afasta a conclusão de que a suposta agilidade para obter financiamentos não justifica a intermediação de MIC e Ilmot, eis que tais financiamentos seriam obtidos pela Marcopolo com a mesma facilidade⁶.

Quanto à agilidade para se efetuar pagamentos em moeda estrangeira à sua rede de representantes comerciais e de prestadores de assistência técnica, não parece que seja necessário fazer com que as exportações passem por empresas sediadas em paraísos fiscais para que a recorrente possa ter no exterior um centro financeiro que possibilite a celeridade desejada.

Assim, não é consistente o argumento de que a exportação mediante interposição de empresas offshore seria essencial para obtenção de financiamentos externos ou para agilizar pagamentos a terceiros.

Outro fato completamente injustificável é o de que as empresas MIC e Ilmot foram utilizadas até mesmo na intermediação de exportações para empresas do mesmo grupo econômico (Polomex e Marcopolo South África) e ainda para outra empresa cujo quadro societário apresenta pessoa intimamente ligada a sócios da Marcopolo (Brasa Ltda - vide relatório fiscal, fls. 111/113).

A recorrente argumenta que este fato, aparentemente incongruente, decorre do modelo negocial adotado, dando a entender que suas exportações sempre se fazem por intermédio de controladas, mediante a

atuação de representantes comerciais, seja quem for o comprador final da mercadoria (fls. 2435/2436).

Entretanto, a fiscalização constatou, em 2001 e 2002, exportações da Marcopolo feitas diretamente com importadores estrangeiros, não sendo de todo verdadeira a afirmação acima (fl. 112 dos autos). Desta forma, não se compreende porque empresas tão intimamente ligadas optariam negociar por intermédio de terceiros, inclusive se sujeitando ao pagamento de comissões a representantes comerciais.

Enfim, todos os motivos indicados pela recorrente para explicar o porquê de suas exportações fazerem uma "escala formal" em suas controladas no exterior antes de seguirem para os seus reais destinatários, conhecidos desde o início da operação, são inconsistentes, sendo certo que os mesmos resultados poderiam ser obtidos caso as exportações fossem feitas diretamente dela para aqueles. Todos, exceto a redução das receitas de exportação submetidas à tributação no país.

A inexistência de motivos que justifiquem a primeira etapa das operações auditadas, qual seja, a exportação da Marcopolo para suas controladas, traz à tona uma das características principais das operações que, mediante simulação, visam à finalidade de pagar menos tributos que o devido: a ausência de propósito negocial legítimo.

Propósito negocial é o conjunto de razões de caráter econômico, comercial, societário ou financeiro que justifica a adoção dos atos e negócios jurídicos, não sendo lícito aos contribuintes praticar atos desprovidos de qualquer utilidade a não

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

A ausência de propósito negocial é própria dos atos simulados, que são praticados apenas para esconder uma realidade subjacente que acarretaria maior ônus tributário às partes. No caso, conforme demonstrado nos parágrafos acima, os motivos declinados para justificar a interveniência das controladas MIC e Ilmot nas exportações de Marcopolo S/A não se sustentam, e os fatos apurados mostram que sua participação no processo que leva as carrocerias da recorrente até seus destinatários finais é meramente artificial.

A intermediação dessas empresas foi simulada para dissimular a operação que, na realidade, acontecia: a exportação se dava entre a Marcopolo S/A e os chamados importadores finais. Neste cenário, as controladas offshore funcionavam como meras centrais de refaturamento, possibilitando que a Marcopolo contabilizasse receita inferior ao valor efetivamente pago pelas suas exportações, mantendo parte desse valor nos paraísos fiscais referidos, imune à tributação.

Tal conclusão, de que a intervenção as controladas nas exportações da controladora visava à manutenção de parte das receitas de exportação no exterior, imune à tributação brasileira, é corroborada pelos artifícios usados a fim de se esquivar dessa tributação.

Originalmente, os estatutos da MIC possibilitavam que seus diretores constituíssem fundo de reserva com qualquer parcela do lucro, e que os dividendos não reclamados após 3 anos fossem reincorporados em benefício da empresa, evitando sua distribuição e tributação pelas leis brasileiras, até o advento da MP 2158-35/2001. A partir de 2001, quando os lucros apurados passaram a ser tributados independentemente de distribuição, a MIC, coincidentemente, passou a apresentar prejuízos acumulados, não revertidos até o ano em que se concluiu a fiscalização. Os resultados da Ilmot eram reconhecidos pela MIC (fl. 123).

Desta forma, o lucro das referidas empresas permaneceu incólume à tributação no Brasil, pelo menos até 2004, conforme o relatório fiscal.

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

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

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA

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

As regras de preços de transferência estabelecem parâmetros que, por presunção legal, são os mínimos a serem observados nas exportações entre coligadas. Todavia não proíbem a constatação de que, mesmo observados estes parâmetros, ainda assim

persistiu o subfaturamento. Nada impede a realização de investigações que possam levar à constatação fática daquilo que, por meio de presunções, a lei busca reprimir.

Ademais, a legislação supõe a efetiva existência da operação entre pessoas vinculadas. No caso em apreço, há que se considerar que não se trata simplesmente de reconhecer o subfaturamento em operações de exportação entre empresas vinculadas. O que a autoridade fiscal demonstrou é que as operações entre a Marcopolo e MIC/Ilmot não existiram na realidade, se revestindo de mera aparência, para encobrir exportações realizadas diretamente da Marcopolo para os importadores finais, que nem sempre eram empresas do mesmo grupo econômico.

Desta forma, não há nenhuma mácula no procedimento adotado, nem procede a alegação de que as regras de preços de transferência excluem a possibilidade de qualquer outro tipo de controle pelas autoridades tributárias em operações entre pessoas jurídicas vinculadas. Principalmente se estas operações foram simuladas.

IRRF

Como se viu, as estruturas montadas pela recorrente no exterior se assemelham em tudo às centrais de refaturamento, conforme exposto no anexo II ao relatório fiscal, cujo objetivo é manter parte das receitas de exportação no exterior, sem submetê-las à tributação no país.

O uso das centrais de refaturamento possibilitou às beneficiárias uma dupla vantagem indevida. Ao tempo em que diminui as receitas de exportação da controladora, diminuindo a base impositiva dos principais tributos federais, enseja efeito equivalente à remessa de capital para as subsidiárias no exterior, sem causa que o justifique e sem a retenção na fonte do imposto de renda devido.

Veja-se que, conforme todo o exposto até aqui, a operação subjacente, camuflada pela simulação, é uma exportação diretamente da Marcopolo para os importadores finais por preço superior ao preço consignado na venda da Marcopolo para suas controladas. A diferença entre os preços não ingressa no país, mas apenas no caixa das controladas no exterior.

Ou seja, um valor que deveria ter sido pago à Marcopolo foi creditado diretamente à sua subsidiária no exterior. Do ponto de vista financeiro, é como se a Marcopolo tivesse recebido todo o valor pago pelo comprador final e remetido parte desse valor para suas coligadas estrangeiras (valor remetido = preço pago pelo comprador final - preço pago pela controlada).

Essa remessa de divisas às avessas permitiu o suprimento financeiro das controladas no exterior sem causa que o justifique, já que estas empresas nunca participaram de fato das exportações. Esta situação amolda-se à hipótese de incidência prevista no artigo 674 do RIR/99 (art. 61, §1, da Lei 8981/95).

É de se reconhecer que não se verificou, "fisicamente", a transferência de numerário da controladora para as controladas. Entretanto, como fruto da simulação praticada, obteve-se fluxo financeiro equivalente, que sem ela não teria sido possível. Como observaram as autoridades que lavraram o Auto de Infração:

"Se, hipoteticamente, a Marcopolo não tivesse se valido dos artifícios decorrentes da interposição simulada das centrais de refaturamento, ela teria recebido integralmente o verdadeiro valor das mercadorias exportadas. Caso, ainda assim, desejasse remeter parcela de sua receita às suas controladas no exterior, sem que para isso houvesse justificativas, teria que efetuar a retenção de IR na fonte, de acordo com a legislação aplicável."

Por ser decorrente de comprovada simulação, a situação deve ser tratada de acordo com os efeitos jurídicos que efetivamente produziu, e não simplesmente da forma como consta no papel, sendo devido o IRRF sobre o valor destinado às controladas no exterior.

Não se observa, no lançamento de IRRF, a alegada duplicidade com o lançamento das receitas de exportação omitidas: enquanto este lançamento se refere a tributos incidentes sobre fatos que revelam capacidade econômica da Marcopolo, o lançamento do IRRF é reflexo da capacidade econômica atribuída às suas controladas, muito embora seja cobrado exclusivamente da fonte pagadora.

Não obstante a responsabilidade pelo recolhimento recaia, em ambos os casos, sobre a Marcopolo, cada lançamento se refere à renda de um contribuinte distinto, não havendo que se falar em duas tributações sobre a mesma renda.

Quanto às objeções sobre o reajustamento da base de cálculo, fundadas na ilegalidade da IN 15/01, cumpre observar que a jurisprudência administrativa é firme no sentido de ser devido tal reajuste. Exemplificativamente:

IRF - PAGAMENTOS SEM COMPROVAÇÃO DA OPERAÇÃO OU DE SUA CAUSA - INCIDÊNCIA - Sujeita-se à incidência do imposto de renda exclusivamente na fonte, à alíquota de 35%, todo pagamento efetuado pela pessoa jurídica quando não for comprovada a operação ou a sua causa (Lei nº 8.981, de 20/01/1995, art. 61, § 1º).

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

Ademais, está correta a DRJ quando afirma ser fixa a alíquota prevista na Lei, não cabendo a dedução da classe de rendimentos.

MULTA QUALIFICADA

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

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

DEDUÇÃO DE CUSTOS E DESPESAS INCORRIDOS PELAS EMPRESAS MIC E ILMOT

Em que pese a juntada, ao recurso voluntário, de uma série de comprovantes de despesas incorridas por MIC e Ilmot, tais elementos, assim como eventuais custos, não constam da contabilidade da autuada. Como bem observado pela decisão recorrida, "a consideração dos custos e despesas efetuadas por MIC e Ilmot agride um dos princípios basilares da contabilidade: o princípio da entidade. O alvo da

fiscalização não foi a desconsideração da personalidade jurídica das empresas externas (a existência delas sequer foi questionada) com o intuito de repassar à autuada todos os direitos e obrigações".

De fato, o auto de infração tem fundamento na constatação de que as controladas estrangeiras não tiveram participação nas operações de exportação auditadas. A acusação é no sentido de que as exportações eram feitas diretamente pela autuada, sendo a participação daquelas empresas nessas operações constituída de mera aparência. Neste diapasão, os custos e despesas efetivamente vinculados às exportações promovidas pela Marcopolo são aqueles que constam da sua própria contabilidade, já considerados no lançamento.

DEMAIS QUESTÕES

A recorrente ainda postula pela recomposição dos saldos dos prejuízos das controladas estrangeiras, pelo recálculo de incentivos fiscais e pela consideração do reflexo do aumento das receitas de exportação no cálculo do crédito presumido de IPI para fins de ressarcimento de PIS/COFINS.

O pedido de consideração dos prejuízos fiscais das coligadas estrangeiras encontra óbice na regra do artigo 7º, §2º, da IN SRF 213/2002, além da concomitância decorrente da postulação, perante o Poder Judiciário, de idêntica pretensão, no sentido de se permitir a compensação dos prejuízos apurados por suas controladas no exterior (fls. 372/415 e 2336/2338).

As diferenças no crédito presumido de IPI, decorrentes do aumento das receitas de exportação, constituem objeto alheio aos autos de infração, que tratam da determinação e da exigência dos créditos tributários lançados de IRPJ, CSLL e IRRF, devendo seu reconhecimento ser objeto de pedido e procedimento próprios.

Quanto aos impactos do presente lançamento em incentivos fiscais, cumpre remeter às precisas considerações da autoridade julgadora de primeira instância (fls. 2364, verso e 2365), não merecendo prevalecer a pretensão da recorrente.

As diferenças no crédito presumido de IPI, decorrentes do aumento das receitas de exportação, constituem objeto alheio aos autos de infração, que tratam da determinação e da exigência dos créditos tributários lançados de IRPJ, CSLL e IRRF, devendo seu reconhecimento ser objeto de pedido e procedimento próprios.

Quanto aos impactos do presente lançamento em incentivos fiscais, cumpre remeter às precisas considerações da autoridade julgadora de primeira instância (fls. 2364, verso e 2365), não merecendo prevalecer a pretensão da recorrente.

III. CONCLUSÃO

Os elementos trazidos aos autos mostram, de maneira contundente, a inexistência de participação efetiva das empresas estrangeiras MIC e Ilmot nas exportações efetuadas pela Marcopolo S/A.

De suas precárias sedes - se é que possuíam sedes de fato - saíram raras ligações internacionais, fato improvável para tradings exportadoras. Todos os seus documentos eram emitidos por funcionários da autuada e certos documentos de sua responsabilidade até mesmo indicavam o endereço da Marcopolo, em Caxias do Sul.

Ao longo da fiscalização, a autuada não logrou sequer demonstrar o relacionamento entre tais empresas e seus clientes. A prova mais contundente da participação material de MIC e Ilmot eram as comunicações entre seu gerente comercial e representantes comerciais que seriam responsáveis por promover as vendas no

exterior. Entretanto, este mesmo gerente era também funcionário da autuada, não se podendo precisar em nome de quem ele efetivamente atuava.

Os contratos firmados pela MIC com compradores finais indicavam a necessidade de que as correspondências fossem remetidas com cópia à Marcopolo, o que, somado às demais provas, reforça a convicção de ser ela a real responsável por sua execução.

Corroborando os indícios sobre a inexistência da participação material dessas empresas nas exportações, está a falta de justificativa dessa intermediação sob o prisma negocial. A autuada se submetia a essa intermediação até mesmo em exportações destinadas a empresas do seu próprio grupo econômico, o que não faz sentido.

A exação fiscal não está a refutar, peremptoriamente, a possibilidade de que empresas multinacionais, como a autuada, se valham de centros financeiros offshore, como um instrumento de logística financeira. O que se põe em questão é a forma como esses centros foram utilizados no caso concreto, simulando uma intermediação cuja existência empírica não se verifica. No caso, a única finalidade da intervenção dos centros financeiros era realizar o refaturamento de negócios jurídicos que, de fato, eram realizados entre a autuada e os compradores finais.

O anexo II do auto de infração (fl. 149), explicita de forma minuciosa o funcionamento das chamadas centrais de refaturamento e como sua proliferação tem efeitos nocivos às nações com tributação regular. O relatório de fiscalização e as provas coligidas demonstram com notável clareza que, nas exportações em apreço, MIC e Ilmot assumem função idêntica às das centrais de refaturamento, não tendo sido sequer constatada sua participação material nessas exportações.

Dois casos idênticos, relativos ao mesmo contribuinte, já foram objeto de julgamento pela Quinta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, consubstanciado nos acórdãos 105-17.083 e 105-17.084. Transcrevemos a ementa do último:

$$(\dots)$$

Como se vê, naquela ocasião o sodalício acatou a tese da fiscalização, no sentido de rechaçar exportações feitas através das centrais de refaturamento em questão, impondo a tributação sobre as receitas omitidas pela real exportadora.

Não obstante, optou por afastar a incidência do IRRF por não ter havido "movimentação física de valores por parte da autuada". Neste particular, divergimos da conclusão do eminente relator, pelas razões já expostas nesta peça.

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

É o relatório.

Voto

Conselheiro Antonio Jose Praga de Souza, Relator.

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

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

Tendo o contribuinte optado pelo lucro real anual em 2003, consideram-se ocorrido os fatos geradores do IRPJ e CSLL, complexivos, no dia 31/12 de cada ano.

Assim, ainda que seja aplicada a contagem de prazo na forma do art. 150 parágrafo 4º. do CTN para o IRPJ e CSLL, considerando que a ciência dos autos de infração ocorreu em 18/12/2008, não há que se falar em decadência, pois o início da contagem se deu em 01/01/2004. Registre-se que nesta mesma data iniciou a contagem do prazo de decadência do IR-Fonte, contando-se na forma do art. 173, inciso I, pois, não há que se falar em antecipação de pagamento.

I – DO MÉRITO

Quanto ao mérito, aplica-se neste processo a mesma decisão do acórdão 1402-00.752, processo 11020.004863/2007-19, proferido nesta data. Isso porque a situação fática é praticamente idêntica, excetuando-se a inexistência de agravamento da multa e inoccorrência de decadência.

Transcrevo os fundamentos do aludido acórdão.

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

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

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

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

$$(\dots)$$

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.”

$$(\dots)$$

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”¹.

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

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

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

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

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

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

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

i) Acórdão 1402-00.337 de 14/12/2010

Ementa: *MULTA DE OFÍCIO. QUALIFICAÇÃO. A redução sistemática de vultosas receitas na transposição de valores escriturados para as declarações entregues, sem qualquer justificativa plausível, evidencia o intuito de fraude. A*

apresentação de livros e documentos fiscais, durante a fiscalização, não elide a prática dolosa anterior.

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

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

ii) Acórdão 1402-00.494 de 31/03/2011

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

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

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

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

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

iii) Acórdão 102-48.633 de 14/07/2007

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

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

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

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

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

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

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

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

(...)

I.3 – Preliminares de nulidade

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

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

Aduz a Recorrente que:

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

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

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

Art. 59. São nulos;

I – os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

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

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

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

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

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

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

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

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

(...)

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

(...)

VI - omitir receitas ou rendimentos.

(...)

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

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

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

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

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

(...)

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

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

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

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

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

(Grifei)

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

*“Adite-se ainda que mesmo que se ultrapasse a questão da caducidade do direito, o lançamento relativo ao imposto de renda retido na fonte não poderia subsistir, eis que, aqui, a meu ver, não se vislumbra a própria ocorrência do fato gerador. Com efeito, a tributação do imposto de renda pessoa jurídica foi formalizada pela autoridade fiscal sob a alegação de ter havido omissão de receitas derivada do subfaturamento de exportações. Tal omissão encontra-se materializada pela diferença entre os valores pagos pelos importadores finais às intermediárias no exterior (MIC e ILMOT) e os remetidos por estas à Recorrente, sendo certo que tal diferença permaneceu no exterior. **Ante a inexistência de movimentação física de***

valores por parte da Recorrente, não há que se falar em incidência de imposto de renda retido na fonte em razão de pagamento sem causa.”

(grifei)

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

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

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

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

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

1.6 – Exigência do IRPJ e da CSLL

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

177. Após a extensiva análise de todos os documentos e explicações disponíveis, restou-nos certo que as empresas Marcopolo International Corp. (MIC) e Ilmot International Corporation S.A. (ILMOT) são, de fato, Centrais de Refaturamento. As alegadas intermediações foram simulações visando a acobertar, por um elaborado mas ilícito planejamento fiscal, a prática de subfaturamento dos preços de produtos exportados pela Marcopolo. Concluímos que as participações dessas Centrais de Refaturamento nas operações analisadas não passaram de atos ou negócios jurídicos aparentes, que dissimularam a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, ocultando a ocorrência do fato gerador de tributos federais (IRPJ, CSLL e IRRF) e a evasão de divisas para o exterior. Assim, resta ao Fisco apenas o devido **lançamento dos autos referentes a essas irregularidades.**

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

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

Vejamos o exemplo ilustrativo das operações extraído do Relatório Fiscal:



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

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

A Fiscalização apurou, ao fim e ao cabo, que nas operações intermediadas pela ILMOT, a média ponderada da diferença entre o preço pago pelos compradores finais e o

valor de venda da MARCOPOLO foi de 14,08%, em relação à MIC esse percentual foi de 18,94% (fl. 87 do TVF).

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

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

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

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

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

Nesse sentido, restou comprovado pela Recorrente que, **nos anos de 2001 e 2002, tal atividade de gestão era exercida pelo Sr. Rafael Adaauto**, 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 Adaauto 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 Adauto 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 Adauto.

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

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

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

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

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

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

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

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

Aduz o fisco: “(...)Mesmo considerando que os indícios coletados sobre a inexistência de fato das empresas MIC e ILMOT não se limitam aos anteriormente citados, o conjunto de provas indiciárias não se mostrou sólido o suficiente para que formássemos a convicção de que a MIC e ILMOT não existiam. Por outro lado, a contribuinte tampouco conseguiu, com os argumentos e documentos apresentados, convencer-nos de que existiam ... Ressaltamos, entretanto, que as conclusões a que chegamos, de acordo com o corpo do Relatório de Auditoria Fiscal, independem da existência ou não da MIC/ILMOT, uma vez que

é da ausência de intermediação nas operações fiscalizadas que resulta o lançamento do crédito tributário.” (fl. 102 do TVF).

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

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

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

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

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

A contribuinte apresentou diversos documentos no intuito de comprovar as despesas da MIC/ILMOT que justificariam a diferença de preço e, 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 à que está sendo debatida nestes autos, quais sejam, transações jurídicas com empresas constituídas no exterior e submetidas a um tratamento de país ou dependência com tributação favorecida ou sob regime fiscal privilegiado³, em 2009, foi editada a Medida Provisória 472, convertida na Lei 12.249, de 2010, que passou a exigir a comprovação da capacidade operacional da pessoa física ou entidade no exterior de realizar a operação. Todavia, à luz do art. 104 do CTN, tal

norma não é aplicável ao caso presente em face do princípio da irretroatividade (*A lei vigente após o fato gerador, para a imposição do tributo, não pode incidir sobre o mesmo, sob pena de malferir os princípios da anterioridade e irretroatividade.*” - STJ. REsp 179966/RS. Rel.: Min. Milton Luiz Pereira. 1ª Turma.).

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

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

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

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

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

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

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

Atividades Exercidas no Exterior

Lucros, Rendimentos e Ganhos de Capital

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

$$(\dots)$$

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Grifei

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

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

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 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.

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 nº 9.249/95.”

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

121. A partir da Medida Provisória nº 2158-35, de 24 de agosto de 2001, entretanto, os lucros apurados por empresas controladas ou coligadas no exterior passaram a ser, independente de sua efetiva distribuição, considerados disponibilizados, para a controladora ou coligada no País, na data do balanço em que fossem apurados. **Percebe-se que, coincidentemente, em 2001 houve um vultoso 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.

(Grifei)

O trecho do TVF acima transcrito, especialmente nas partes grifadas, evidenciam que a Fiscalização verificou a possibilidade da tributação dos resultados obtidos pela Marcopolo com a MIC e ILMOT na forma da legislação de regência. Mas, nada fizeram

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

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

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

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

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

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

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

a) dos descontos incondicionais concedidos;

b) dos impostos e contribuições incidentes sobre as vendas;

c) das comissões e corretagens pagas;

d) da margem de lucro de:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

(grifei)

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

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO: PREÇOS PRATICADOS x PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

⁷ TORRES, Heleno. *Direito Tributário Internacional. Planejamento Tributário e Operações Transnacionais*. Revista dos Tribunais, São Paulo, 2001, p. 118.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

(Grifei).

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

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

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

II - CONCLUSÃO

Por todo o exposto, voto no sentido de: i) rejeitar as preliminares, ii) afastar a aplicação da multa de ofício qualificada, reduzindo ao percentual básico de 75%; iii) cancelar a tributação do IR-Fonte, pagamento sem causa, pela inocorrência do fato gerador; iv) cancelar a tributação do IRPJ e CSLL por erro na forma de constituição do crédito tributário.

É este o voto condutor do presente Acórdão.

(assinado digitalmente)

Antônio José Praga de Souza - Relator

Declaração de Voto

Conselheiro Leonardo Henrique Magalhães de Oliveira.

I. DOS FATOS

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

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

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

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

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

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

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

Diante conjunto de indícios levantados, o Fisco concluiu-se que a Marcopolo exportava diretamente para os compradores finais (supostos clientes de MIC, Ilmot, Kilvert e Kemplive), operação dissimulada através da simulação de duas operações de compra e venda: uma entre a autuada e suas controladas e outra entre as controladas e os compradores finais.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Uma vez que já estavam em vigor as normas de tributação em bases mundiais o procedimento do contribuinte, trata-se de verdadeiro o **erro na interpretação de lei** que não se confunde com **fraude à lei**, como já decidiu a Câmara Superior de Recursos Fiscais:

"PENALIDADE QUALIFICADA - INOCORRÊNCIA DE VERDADEIRO INTUITO DE FRAUDE - ERRO DE PROIBIÇÃO - ARTIGO 112 DO CTN. Em se tratando de matéria controvertida, tem-se que o resultado final é apenas pela ocorrência de erro na interpretação da lei, mas não de fraude à lei. Recurso negado" Acórdão CSRF nº 02-02896.

Cabe aqui transcrever o trecho do voto proferido pela I. Conselheira Relatora do acórdão em comento, Maria Teresa Martinez López, que reconheceu a inexistência de fraude nesse caso, tendo em vista que a matéria controvertida decorre, exclusivamente, de erro na interpretação de lei:

"Por certo, tenho comigo quando nos referimos a dolo, devemos partir do conceito extraído do direito penal. Assim, presente na definição de fraude como sendo a vontade ou a intenção do agente de praticar o ato definido como crime. É, no meu sentir, ter a plena consciência de que o ato praticado irá ocasionar o resultado delituoso. No conceito material, crime é uma ação ou omissão que se proíbe e se procura evitar, ameaçando-a com pena, porque constitui ofensa (dano ou perigo) a um bem jurídico individual ou coletivo.

Não nos olvidemos estar a fraude fiscal caracterizada pela prática de uma ação ou omissão, intencionalmente criminosa, tendente a impedir a ocorrência do fato gerador do tributo. Exemplos desse tipo se mostram quando nos deparamos, por exemplo, com uma falsificação de documentos ou de livros fiscais/contábeis. Ou, diante da comprovação da existência de notas fiscais calçadas.

Não é realmente a hipótese descrita nos autos, em que se discutiu, primeiramente se houve ou não incidência da CPMF, com manifestações não unânimes sobre a polêmica matéria, e a dois, a de se as normas do Banco Central, a qual está a interessada obrigada a cumprir, poderiam justificar, não a forma de proceder da interessada, mas sim a não incidência da CPMF pretendida pela fiscalização. Ora, se a forma de proceder da interessada não encontra obstáculos perante a fiscalização do Banco Central, não há em princípio, de se falar consequentemente em fraude, no sentido definido na lei nº 4.502, de 1964.

Não nos olvidemos que a interessada efetuou operações com base na liberdade de contratar, na liberdade de iniciativa econômica, na livre concorrência, e essencialmente, sem a objeção do Banco Central, à época dos fatos. Vale dizer, o ponto de partida da análise é uma liberdade de escolha, de uma ou outra opção, e até mesmo, por que não, na possível escolha de poder pagar menos tributo, se permitido for a opção lícita de escolha. (...)

Cabe lembrar que o chamado direito de se auto-organizar, para pagar menos impostos, é sobretudo emanção de uma liberdade individual. Não há e nem pode haver crime nisso.

Ora, se a matéria mostrou-se controvertida, tem-se que o resultado final revela apenas erro na interpretação da lei, mas não de fraude à lei.

Como suporte das conclusões aqui expostas dispõe o art. 112 do Código Tributário Nacional que: "A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto: (...) IV - à natureza da penalidade aplicável, ou à sua gradação". É o assim chamado princípio 'in dubio pro reo', consagrado no art. 112 do CTN."

Pelo exposto, peço venia para retificar meu entendimento anteriormente manifestado e afastar a aplicação da multa qualificada e, por conseguinte, acolher a preliminar de decadência do ano-calendário de 2001.

III. DO MÉRITO

O conselheiro Relator e o conselheiro Moises Giacomelli em seus votos abordaram incisivamente um ponto que não me recordo ter sido tratado com a devida profundidade nos julgamentos anteriores, qual seja:

Independentemente de estar ou não configurado o subfaturamento, a eventual diferença apurada não pode ser tributada na forma de omissão de receitas. Seja porque existem regras de preço de transferencia a serem observadas, seja pelo fato de os resultados com as subsidiárias no exterior estão sujeitas a tributação na controlada pela sistemática da equivalencia patrimonial.

As operações comerciais com empresas subsidiárias localizadas no exterior, mormente em países com tributação favorecida estão sujeitas ao controle de preços de transferência consoante 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:

- dos descontos incondicionais concedidos;
- dos impostos e contribuições incidentes sobre as vendas;
- das comissões e corretagens pagas;
- da margem de lucro de:

1. sessenta por cento, calculada sobre o preço de revenda após deduzidos os valores referidos nas alíneas anteriores e do valor agregado no País, na hipótese de bens importados aplicados à produção;
2. vinte por cento, calculada sobre o preço de revenda, nas demais hipóteses. (NR) *(Redação dada à alínea pela Lei nº 9.959, de 27.01.2000, DOU 28.01.2000)*

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

IV. CONCLUSÃO

Diante do exposto, voto no sentido de afastar a aplicação da multa qualificada e, no mérito, dar provimento aos recursos para cancelar integralmente as exigências.

(assinado digitalmente)

Leonardo Henrique Magalhães de Oliveira

Declaração de Voto

Conselheiro Moisés Giacomelli Nunes da Silva

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

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

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

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

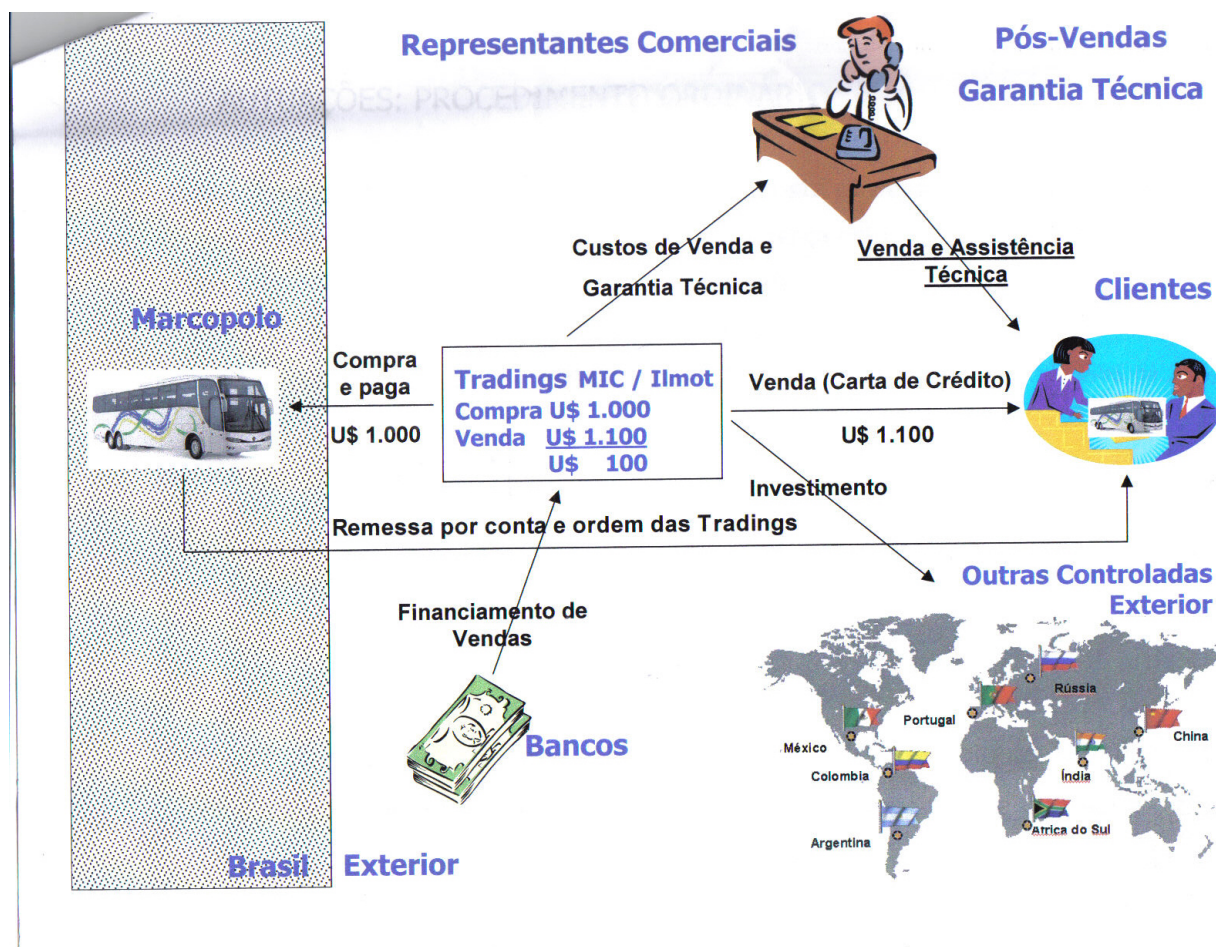
Além do contrato firmado com a MIC, o documento de fls. 580 e seguintes, que compõe os memoriais que foram entregues, dá conta de que a Marcopolo, ora recorrente, em 14 de janeiro de 2000, firmou contrato semelhante com a empresa Ilmot International Corporation S.A.

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

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

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

inadimplência, a legitimidade para fazer a cobrança era da MIC e da Ilmot, conforme quadro que segue:



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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Em síntese, os pareceres sustentam que:

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

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

- a) Inexistência de participação efetiva das empresas controladas nas operações de exportação;
- b) Que as empresas subsidiárias eram carecedoras de estrutura, pois os únicos salários pagos eram de quatro diretores que também eram sócios-gerentes ou diretores da Marcopolo;
- c) Que a fiscalização apurou que todos os documentos das empresas MIC e Ilmot eram emitidos em Caxias do Sul e assinados por funcionários da Marcopolo que recebiam procuração de seus diretores.
- d) Que as operações não ocorreram da forma como consta nos papéis e tampouco os motivos declinados pela recorrente sustentam a existência de um legítimo propósito negocial.
- e) Que as empresas subsidiárias estão estabelecidas em paraísos fiscais, motivo pelo qual não é possível justificar as operações comerciais por meio desta com base no argumento de “maior proximidade com os mercados consumidores”.
- f) Ainda que recorrente demonstre que foram as empresas tomadoras do empréstimo que arcaram com os custos financeiros (o que não está sob questionamento na atuação), isto não afasta a conclusão de que a suposta

agilidade para obter financiamentos justifica a intermediação da MIC e Ilmot, eis que tais financiamentos seriam obtidos pela Marcopolo com a mesma facilidade.

- g) Quanto à multa qualificada, sustenta a Procuradoria de que o ilícito não ocorreu de mero erro de proibição.
- i) No que tange à multa agravada, ela foi aplicada pelo não fornecimento de faturas comerciais de vendas da MIC e Ilmot aos compradores finais.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Das questões relacionadas à alegação de omissão de receita

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

A empresa recorrente realizou exportações?

Em tendo realizado exportações, quem pagou o respectivo valor?

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

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

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

No que diz respeito às perguntas acima, não há dúvidas de que a empresa recorrente realizou exportações e que recebeu o valor correspondente a partir de pagamentos

realizados pelas empresas MIC, Ilmot, que o termo de verificação fiscal faz referência como “centrais de refaturamento”, circunstância que analisarei mais adiante.

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

O que é omissão de receita?

Quando se caracteriza?

Omissão de receita é conceito subjetivo ou tem definição legal?

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

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

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

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

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

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

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

Das situações que exigem tributação com base em preços de transferência

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

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

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

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

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

SEÇÃO V

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA

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

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

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

a) dos descontos incondicionais concedidos:

b) dos impostos e contribuições incidentes sobre as vendas;

c) das comissões e corretagens pagas;

d) da margem de lucro de:

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

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

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

....

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

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

...

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

..

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

....

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

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

....

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

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

...

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

- (i) omissão de receita;
- (ii) pagamento sem causa;
- (iii) multa qualificada com base na alegação de simulação;

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

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

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

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

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

Do pagamento sem causa

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Não havendo omissão de receita nos termos do artigo 283 do Regulamento do Imposto de Renda; inexistindo situação que justifique a exigência, no caso concreto, de recolhimento de estimativas mensais; inexistindo prova material do alegado pagamento sem causa; inexistindo acusação de prática de preço menor daqueles praticados no mercado com as empresas situadas em países de tributação favorecida e tratando-se de fatos ocorridos antes do

disposto no artigo 26 da Lei nº 12.249, de 2010, não subsiste a autuação contida no auto de infração, razão pela qual voto no sentido de cancelar integralmente, sob pena de chancelar lançamento feito com base em fato que não caracteriza a incidência das normas tributárias invocadas pela autoridade autuante.

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

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

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

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

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

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

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

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

Das multas

Afastada a exigência principal, não cabe falar em multa qualificada. Todavia, em atenção aos que possam divergir, caso não prevaleça a tese que consta deste voto, para, ou para que não se afirme que a Câmara deixou de analisar esta matéria, vou tratá-la em separado.

Da multa qualificada

Em conversa informal com o ilustre Conselheiro Antônio Praga, cujo tema era circunstâncias caracterizadoras da multa qualificada nos casos de simulação, com a

inteligência que lhe é peculiar, mediante exemplo simples, ele traz elementos relevantes para compreensão da matéria. Diz ele, com outras palavras: Se a norma, de forma expressa, proíbe que A use camisa branca e A, desafiando a lei, coloca uma camisa branca e a encobre com uma camisa azul, usada por cima, A está simulando uma situação, qual seja, não uso de camisa branca quando na realidade está usando, só que de forma oculta. Nestas condições, caracterizada está a situação que tipifica a infração qualificada.

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

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

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

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

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

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

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

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

- a) a intenção dolosa da recorrente em ocultar as verdadeiras operações comerciais;
- b) a participação das centenas ou milhares de consumidores que mesmo tendo negociado, em tese, diretamente com a Marcopolo, pagaram às empresas MIC e Ilmot.

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

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

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

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

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

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

A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal seguia o entendimento de que a troca injustificada de Partido Político não importaria em perda do mandato. Ocorre que o Tribunal Superior Eleitoral, em 27 de março de 2007, ao responder a Consulta nº 1.398/DF,

nela assentou que a troca de partido, de forma injustificada, resultava em perda do mandato, eis que este pertence ao partido e não ao candidato eleito. Tivemos uma mudança histórica na jurisprudência da Corte. A lei era a mesma, o que mudou foi a sua interpretação. Inúmeras controvérsias surgiram em relação aos Deputados que meses antes haviam trocado de partido.

Seria jurídico impor perda do mandato aos Deputados que, seguindo a jurisprudência do Supremo, haviam torçado de partido? É evidente que não e foi isto que decidiu o Supremo Tribunal Federal quando do julgamento do Mandado de Segurança nº 26.603/DF. Os Deputados que haviam trocado de partido, antes da data aqui referida, o fizeram baseado em um contexto objetivo de expectativa de plena validade de seus atos. Não pode a mudança de jurisprudência do órgão que tem a prerrogativa de decisão final, seja na esfera administrativa ou judicial, atingir direitos daqueles que conduziram seus atos seguindo a orientação da Corte. No Direito Tributário este fundamento jurídico está alicerçado nos artigos 100, II, III¹³, 140 e 146 do CTN.

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

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

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

PENALIDADE QUALIFICADA – INOCORRÊNCIA DE VERDADEIRO INTUITO DE FRAUDE – ERRO DE PROIBIÇÃO – ARTIGO 112 DO CTN – SIMULAÇÃO RELATIVA - FRAUDE À LEI – Independentemente da patologia presente no negócio jurídico analisado em um planejamento tributário, se simulação relativa ou fraude à lei, a existência de conflitantes e respeitáveis

13

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

...

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

III - as práticas, reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;

correntes doutrinárias, bem como de precedentes jurisprudências contrários à nova interpretação dos fatos pelo seu verdadeiro conteúdo, e não pelo aspecto meramente formal, implica em escusável desconhecimento da ilicitude do conjunto de atos praticados, ocorrendo na espécie o erro de proibição. Pelo mesmo motivo, bem como por ter o contribuinte registrado todos os atos formais em sua escrituração, cumprindo todas as obrigações acessórias cabíveis, inclusive a entrega de declarações quando da cisão, e assim permitindo ao fisco plena possibilidade de fiscalização e qualificação dos fatos, aplicáveis as determinações do artigo 112 do CTN. Fraude à lei não se confunde com fraude criminal. (Ac. 101-95.537, Rel. Mário Junqueira Franco Júnior)¹⁴.

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

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

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

$$(\dots)$$

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

“Reforo-me, não só ao conhecido caso “Linkletter” – Linkletter v. Walker, 381 U.S. 618, 629, 1965 –, como, ainda, a muitas outras decisões daquele Alto Tribunal, nas quais se proclamou, a partir de certos marcos temporais, considerando-se determinadas premissas e com apoio na técnica do ‘prospective overruling’, a inaplicabilidade do novo precedente a situações já consolidadas no passado, cabendo lembrar, dentre vários julgados, os seguintes: Chevron Oil Co. v. Huson, 404 U.S. 97, 1971; Hanover Shoe v. United Shoe Mach. Corp., 392 U.S. 481, 1968; Simpson v. Union Oil Co., 377 U.S. 13, 1964; England v. State Bd. of Medical

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

Processo nº 11020.007753/2008-90
Acórdão n.º **1402-00.753**

S1-C4T2
Fl. 81

Examiners, 375 U.S. 411, 1964; City of Phoenix v. Kolodziejski, 399 U.S. 204, 1970; Cipriano v. City of Houma, 395 U.S. 701, 1969; Allen v. State Bd. of Educ., 393 U.S. 544, 1969, v.g.”. (Fonte: Voto do Ministro Celso de Mello, no Mandado de Segurança nº 26.603-1, conhecido nacionalmente como o caso da infidelidade partidária dos Deputados Federais).

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

ISSO POSTO, voto no sentido de **DAR** provimento ao recurso voluntário para cancelar integralmente a exigência do crédito tributário. Caso vencido em relação à inexigibilidade do crédito tributário, afasto a multa qualificada, reduzindo esta ao percentual de 75%.

(assinado digitalmente)

Moisés Giacomelli Nunes da Silva