

J. Pereira Rangel Advogados Associados

José Renato Pereira Rangel - OAB-RJ 123.594

Renato Chagas Rangel - OAB-RJ 148.658

Av. das Américas 3500, Bloco 07, Sala 516, Barra da Tijuca Rio de Janeiro/RJ

CEP 22.640-102 Tel.: (021) 2210-5306

E-mail: jrenator@yahoo.com

**EXMO. SR. DR. JUIZ FEDERAL TITULAR DA VARA CÍVEL FEDERAL DE
BRASÍLIA – SEÇÃO JUDICIÁRIA DO DISTRITO FEDERAL**



Vara 58380-16.2012.4.01.3400

30 NOV 12 30
SEÇÃO - NUCJU
RELOGIO N: 1

JUSTIÇA FEDERAL - DF

FERNANDA SORATTO ULIANO RANGEL, brasileira
nata, casada, empresária, inscrita no CPF/MF sob o nº 014.943.729-32, RG n. 3.173.570,
expedido pela SSP/SC, quite com suas obrigações eleitorais, portadora do título de eleitor
nº. 0306 7986 0990, residente e domiciliada à Av. Prefeito Dulcídio Cardoso, nº 3.080,
bloco 02, apto. 403, bairro Barra da Tijuca, Município do Rio de Janeiro-RJ, CEP 22.631-
054, **vem**, respeitosamente, por seu advogado constituído, que poderá receber intimações
em seu escritório profissional, localizado à Av. das Américas, nº 3.500, bloco 07, sala 516,
bairro Barra da Tijuca, Rio de Janeiro-RJ, CEP 22.640-102, com fulcro no art. 5º, inciso
LXXIII da Constituição da República, e art. 1º da Lei nº 4.717/65, propor a presente

AÇÃO POPULAR

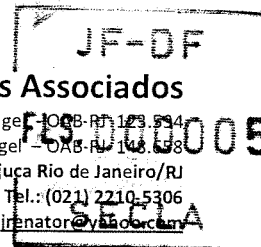
em face de **MARCOPOLO S/A**, pessoa jurídica de direito
privado, inscrita no CNPJ/MF sob o nº 88.611.835/0001-29, com sede social localizada à
AV. MARCOPOLO, nº 280, Bairro PLANALTO, Município de CAXIAS DO SUL-RS, CEP
95.086-200;

e

em face da **UNIÃO FEDERAL (FAZENDA NACIONAL)**,
pessoa jurídica de direito público interno, representada em juízo pela Procuradoria da
Fazenda Nacional em Brasília-DF, nos termos do art. 12 da LC nº 73/93, com sede no Ed.
PGFN, Quadra 01, Lote 01/05 Bl. "G", 6º Andar, Setor de Autarquias Sul – SAS, CEP:
70.070-010, pelos seguintes motivos de fato e de direito:

J. Pereira Rangel Advogados Associados

José Renato Pereira Rangel - OAB-RJ 123.534
Renato Chagas Rangel - OAB-RJ 148.638
Av. das Américas, 3500, Bloco 07 Sala 516, Barra da Tijuca Rio de Janeiro/RJ
CEP 22.640-102 Tel.: (021) 2210-5306
E-mail: jrenator@yahooc.com



PRELIMINARES

**DA COMPETÊNCIA DA SEÇÃO JUDICIÁRIA FEDERAL
DO DISTRITO FEDERAL**

Eis a dicção do art. 109, § 2º, da Constituição da República,
in verbis:

Art. 109. [...]

§ 2º - As causas intentadas contra a União poderão ser aforadas na seção judiciária em que for domiciliado o autor, naquela onde houver ocorrido o ato ou fato que deu origem à demanda ou onde esteja situada a coisa, ou, ainda, no **Distrito Federal**. (Grifei)

Portanto, é competente o foro da seção judiciária federal de Brasília-DF, eis que a União Federal é parte Ré na presente demanda, forte no art. 109, § 2º, da CF/88.

**DA ISENÇÃO DO PAGAMENTO DE CUSTAS
PROCESSUAIS E EVENTUAIS ÔNUS DE SUCUMBÊNCIA**

Eis a dicção do Art. 5º, inciso LXXIII, da Constituição da República, *in verbis:*

Art. 5º. [...]

LXXIII - qualquer cidadão é parte legítima para propor ação popular que vise a anular ato lesivo ao patrimônio público ou de entidade de que o Estado participe, à moralidade administrativa, ao meio ambiente e ao patrimônio histórico e cultural, ficando o autor, salvo comprovada má-fé, **isento de custas judiciais e do ônus da sucumbência;**

Portanto, em atenção ao comando constitucional acima, é imperiosa a isenção quanto ao recolhimento de custas processuais e eventuais ônus sucumbenciais em desfavor da Autora Popular.

DA COMPROVAÇÃO DE QUITAÇÃO DAS OBRIGAÇÕES ELEITORAIS DA AUTORA POPULAR

Sendo a ação popular uma modalidade de exercício direto da democracia, tal como o voto, a Autora Popular comprova a quitação de suas obrigações eleitorais, conforme certidão de quitação eleitoral em anexo.

Se a Constituição da República erigiu, no § único, do art. 1º, a democracia indireta ou representativa como fundamento do Estado de Direito, também não esqueceu, nos arts. 5º e 14, dos meios de participação direta do cidadão no exercício do poder soberano: plebiscito, referendo, iniciativa legislativa popular, ações populares, ações civis públicas, ação penal privada subsidiária da pública e o próprio Tribunal do Júri.

A ação popular nada mais é que uma reserva de soberania do povo, que outorgou procuração, com reserva de poderes, ao Estado (representado pelo *Parquet*), no dia 05 de outubro de 1988, para defender os seus interesses, mas mantendo aberta a possibilidade de defesa direta dos mesmos, por meio de instrumentos como a ação popular.

Portanto, com base nessa legitimidade extraordinária, defendendo direito alheio em nome próprio, por força do comando constitucional estampado no art. 5º, inciso LXXIII, e comprovada a quitação eleitoral, a Autora deduz a presente pretensão de salvaguarda de interesses que transcendem a sua pessoa e alcançam a coletividade, como é o caso do patrimônio público federal.

DA NATUREZA FISCAL DA PRESENTE DEMANDA

Tendo a presente demanda natureza eminentemente fiscal, eis que relativa a ato omissivo de arrecadação tributária a cargo da União Federal, é imperiosa a sua representação em juízo pela Procuradoria da Fazenda Nacional, com fulcro no art. 12, inciso V e § único, da Lei Complementar 73/93, *in verbis*:

Art. 12 - À Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, órgão administrativamente subordinado ao titular do Ministério da Fazenda, compete especialmente:

[...]

V - representar a União nas causas de natureza fiscal.

JF-DF
J. Pereira Rangel Advogados Associados

José Renato Pereira Rangel - OAB-RJ 123.594
Renato Chagas Rangel - OAB-RJ 148.658
Av. das Américas, 3500, Bloco 07 Sala 516, Barra da Tijuca Rio de Janeiro/RJ
CEP 22.640-102 Tel.: (021) 2210-5306
E-mail: jrenator@yahoo.com
FLS. 0000007
SECLA

Parágrafo único - São consideradas causas de natureza fiscal as relativas a:

I - tributos de competência da União, inclusive infrações à legislação tributária;

DA LEGITIMIDADE PASSIVA DA EMPRESA-RÉ

Tendo a Ré **MARCOPOLLO S/A** se beneficiado de forma direta pela omissão arrecadatória federal, que deveria lhe exigir o crédito tributário objeto da presente demanda, como amplamente demonstrado abaixo, resta cristalina a sua legitimidade passiva para responder aos termos da presente demanda popular, forte no art. 6º, da Lei 4.717/65, *in verbis*:

Art. 6º A ação será proposta contra as pessoas públicas ou privadas e as entidades referidas no art. 1º, contra as autoridades, funcionários ou administradores que houverem autorizado, aprovado, ratificado ou praticado o ato impugnado, ou que, por omissas, tiverem dado oportunidade à lesão, e contra os beneficiários diretos do mesmo.

DA LEGITIMIDADE PASSIVA AD CAUSAM DOS INTEGRANTES DO ÓRGÃO COLEGIADO (Câmara Superior de Recursos Fiscais - CSRF)

Por se tratar de um órgão colegiado, a princípio não seria possível que seus integrantes (CSRF) respondessem pessoalmente, de forma isolada, pela decisão tomada em plenário, não se podendo falar em violação ao art. 6º, da Lei n. 4.717/65, eis que cada conselheiro, isoladamente, não detém poderes para dar ou negar provimento ao recurso administrativo da Contribuinte.

Ocorre, Exa, que o Colendo STJ entende haver litisconsórcio passivo necessário com todos os agentes públicos responsáveis pelo ato objurgado, havendo inúmeros julgados decidindo pela necessidade de citação de todos os envolvidos na formação do ato questionado pela ação popular, razão pela qual é imperiosa a citação de todos os conselheiros da CSRF que participaram do julgamento, a fim de se evitar ulterior alegação de nulidade processual.

Eis os julgados do Colendo Superior Tribunal de Justiça:

PROCESSUAL CIVIL. AÇÃO POPULAR. ATO PRATICADO POR PREFEITO. HOMOLOGAÇÃO DE CONCURSO PARA PROVIMENTO DE EMPREGO PÚBLICO OBJETO DE ANULAÇÃO. CONCURSADOS QUE FORAM EXONERADOS E NÃO PARTICIPARAM DA LIDE. AUSÊNCIA DE CITAÇÃO DOS LITISCONSORTES NECESSÁRIOS. NULIDADE CONFIGURADA.

1. A ação popular reclama cúmulo subjetivo no pólo passivo, cujo escopo é o de alcançar e convocar para o âmbito da ação, não apenas os responsáveis diretos pela lesão, mas todos aqueles que, de forma direta ou indireta, tenham concorrido para sua ocorrência, bem assim os que dela se beneficiaram ou se prejudicaram.

2. É cediço em abalizada doutrina sobre o thema que: '(...) a insubsistência do ato atacado passa a ser uma inovação no statu quo ante que se coloca em face de todos os co-réus. Daí a necessidade, sentida pelo legislador, de que venham aos autos todos os legítimos contraditores, até para que se cumpra o art. 47 do CPC (...).' Rodolfo de Camargo Mancuso, in Ação Popular, RT, 5ª ed., 2003, p-172 3. Consectariamente, devem ser citados para integrar o litisconsórcio passivo necessário simples, os sujeitos elencados no art. 6º c/c art. 1º, da Lei 4717/65, verbis: (...).

(REsp 762.070/SP, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 17/12/2009, DJe 10/02/2010)

AÇÃO POPULAR - LITISCONSÓRCIO PASSIVO NECESSÁRIO - AUSÊNCIA DE CITAÇÃO - NULIDADE RECONHECIDA.

1. Segundo o art. 6º da Lei 4.717/65 (Lei da Ação Popular), a ação deve ser proposta contra a autoridade que autorizou, aprovou, ratificou ou praticou o ato impugnado.

2. Não há controvérsia quanto à autoria do ato impugnado, porque foi reconhecido que o Secretário de Governo assinou o ato inquinado de ilegal.

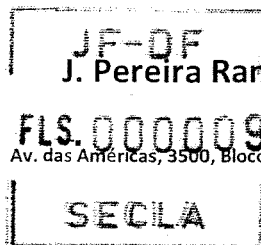
3. Como a ação foi ajuizada e se desenvolveu somente contra o Secretário de Transporte, faz-se necessário o chamamento do autor do ato, o Secretário de Estado de Governo, litisconsorte necessário.

4. As empresas beneficiárias indiretas do ato tido por ilegal, por ausência do nexo causal direto com o ato, não são litisconsortes necessárias (Art. 6º, § 1º, da Lei nº 4.717/65).

5. Recurso especial provido para anular o processo e determinar a complementação da citação.

(REsp 724.188/SC, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 23/06/2009, DJe 06/08/2009)

Portanto, é imperiosa a intimação da **UNIÃO FEDERAL (FAZENDA NACIONAL)** para que traga aos autos os endereços dos conselheiros que participaram do julgamento administrativo ora guerreado, a fim de viabilizar as citações, em atenção aos arts. 7º, I, 'b' e 8º, ambos da Lei n. 4.717/65, que obrigam a Administração Pública a fornecer tais informações, sob pena de responsabilidade.



J. Pereira Rangel Advogados Associados

José Renato Pereira Rangel - OAB-RJ 123.594

Renato Chagas Rangel - OAB-RJ 148.658

Av. das Américas, 3500, Bloco 07 Sala 516, Barra da Tijuca Rio de Janeiro/RJ

CEP 22.640-102 Tel.: (021) 2210-5306

E-mail: jrenator@yahoo.com

DA ADMISSIBILIDADE DA AÇÃO POPULAR PARA ATACAR ATO OMISSIVO DE ARRECAÇÃO TRIBUTÁRIA. LESIVIDADE DIRETA DO PATRIMÔNIO PÚBLICO. PRECEDENTES DO STJ.

É pacífica a jurisprudência do Colendo STJ no sentido da admissibilidade da ação popular para atacar ato omissivo de arrecadação tributária, ante a lesividade direta do patrimônio público.

Eis o entendimento do Colendo STJ, *in verbis*:

AÇÃO POPULAR. PRESCRIÇÃO. TERMO INICIAL. SE O ATO LESIVO APONTADO NA AÇÃO POPULAR RESULTA DE OMISSÃO DO PODER PÚBLICO, QUE, DEPOIS DE RECONHECER IMUNIDADE TRIBUTÁRIA À SOCIEDADE DEDICADAS AO ENSINO, TERIA DEIXADO NOS ANOS SEGUINTE DE FISCALIZAR A SUBSISTÊNCIA DOS RESPECTIVOS REQUISITOS (V.G., A NÃO DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS), A PRESCRIÇÃO EVIDENTEMENTE SO PODE FLUIR A CONTAR DA DATA EM QUE O FATOS SE TORNOU CONHECIDO, PORQUE É A PARTIR DE SUA PUBLICIDADE QUE OS FATOS ADMINISTRADOS PODEM SER CONTROLADOS. RECURSO ESPECIAL NÃO CONHECIDO. (RESP 199000089751, ARI PARGENDLER, STJ - SEGUNDA TURMA, DJ DATA:16/10/1995 PG:34632.)

DA ADMISSIBILIDADE DA AÇÃO POPULAR PARA PERSEGUIR OBRIGAÇÃO DE FAZER OU NÃO FAZER. PRECEDENTES DO COLENDO STJ.

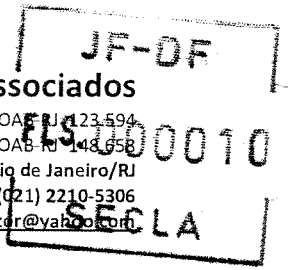
É cediço que a mola propulsora da ação popular é o interesse da sociedade de ter uma administração proba e eficiente. Desta sorte, para efetivação jurisdicional deste mister há vislumbrar situações em que o objeto da demanda popular não se cinja à invalidação de atos e posterior condenação à obrigação de pagar, podendo ser medida necessária para proteção do patrimônio público ou da moralidade administrativa a condenação à obrigação de fazer ou não fazer.

Neste diapasão, leciona Rodolfo de Camargo Mancuso (Ação Popular, 4ª ed., São Paulo: Editora RT, 2001, p. 76):

‘É preciso, todavia, entender-se o *comando condenatório*, nas ações populares, com a necessária amplitude que o tema requer. Não se trata, apenas, de condenação de cunho pecuniário, onde o responsável pela malversação do dinheiro público deve recompor o erário, mas são possíveis condenações de outra sorte, compreensivas de prestações positivas e negativas. [...]’

J. Pereira Rangel Advogados Associados

José Renato Pereira Rangel - OAB RJ 123.594
Renato Chagas Rangel - OAB RJ 148.658
Av. das Américas, 3500, Bloco 07 Sala 516, Barra da Tijuca Rio de Janeiro/RJ
CEP 22.640-102 Tel.: (021) 2210-5306
E-mail: jrenator@yahoo.com



Eis o entendimento consignado pelo Colendo Superior
Tribunal de Justiça:

ADMINISTRATIVO. AÇÃO POPULAR. INTERESSE DE AGIR. PROVA PERICIAL. DESNECESSIDADE. MATÉRIA CONSTITUCIONAL. 1. O recurso especial não é a via adequada para análise da suscitada afronta ao art. 5º, LXXIV e LV, da CF, cujo exame é da competência exclusiva da Suprema Corte, a teor do contido no art. 103 da Carta Magna. 2. As condições gerais da ação popular são as mesmas para qualquer ação: possibilidade jurídica do pedido, interesse de agir e legitimidade para a causa. 3. A ação popular pode ser ajuizada por qualquer cidadão que tenha por objetivo anular judicialmente atos lesivos ou ilegais aos interesses garantidos constitucionalmente, quais sejam, ao patrimônio público ou de entidade de que o Estado participe, à moralidade administrativa, ao meio ambiente e ao patrimônio histórico e cultural. 4. A ação popular é o instrumento jurídico que deve ser utilizado para impugnar atos administrativos omissivos ou comissivos que possam causar danos ao meio ambiente. 5. **Pode ser proposta ação popular ante a omissão do Estado** em promover condições de melhoria na coleta do esgoto da Penitenciária Presidente Bernardes, de modo a que cesse o despejo de elementos poluentes no Córrego Guaruaia (**obrigação de não fazer**), **a fim de evitar danos ao meio ambiente**. 6. A prova pericial cumpre a função de suprir a falta ou insuficiência de conhecimento técnico do magistrado acerca de matéria extra-jurídica, todavia, se o juiz entender suficientes as provas trazidas aos autos, pode dispensar a prova pericial, mesmo que requeridas pelas partes. 7. Recurso especial conhecido em parte e não provido. (STJ, 2ª T., Resp 889766, CASTRO MEIRA, DJ:18/10/2007 pg:333)

Destarte, verifica-se que a ação popular é instrumento jurídico apto a ser utilizado para impugnar atos administrativos comissivos ou omissivos que atentem contra o patrimônio público, a moralidade administrativa, o meio ambiente e o patrimônio histórico e cultural, não se cingindo à invalidação de atos e posterior condenação à obrigação de pagar, podendo ser medida necessária para proteção do patrimônio público ou da moralidade administrativa a condenação à obrigação de fazer ou não fazer.

DA NECESSÁRIA INTERVENÇÃO DO MINISTÉRIO PÚBLICO FEDERAL NA CONDIÇÃO DE *CUSTUS LEGIS*

É obrigatória a intervenção do *Parquet* nas ações populares na condição de *custus legis*, sob pena de nulidade do processo, nos termos dos arts. 6º, § 4º, e 7º, ambos da Lei 4.717/65.

No mesmo sentido, é o entendimento do Colendo STJ, *in verbis*:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL. AÇÃO POPULAR. CONCESSÃO DE SERVIÇOS PÚBLICOS NOS CEMITÉRIOS E FUNERAIS DO DISTRITO FEDERAL. JULGAMENTO ANTECIPADO DA LIDE. FALTA DE INTIMAÇÃO DO MINISTÉRIO PÚBLICO PARA SE MANIFESTAR SOBRE AS PROVAS E, ESPECIALMENTE, SOBRE O MÉRITO DA DEMANDA.

VIOLAÇÃO DOS ARTS. 246, DO CPC, E 7º DA LEI 4.717/65. NULIDADE ABSOLUTA. DOUTRINA. PROVIMENTO. 1. O Ministério Público, além de ativador das provas e auxiliar do autor, tem o dever legal de acompanhar a ação popular, ou seja, officiar no processo, dizer do direito, fiscalizar a aplicação da lei, bem como argüir todas as irregularidades ou ilegalidades processuais que contrariem a ordem pública e as finalidades da ação (SILVA, José Afonso da. Ação Popular Constitucional, 2ª ed., São Paulo: Malheiros Editores, 2007, p. 191). Interpretação dos arts. 6º, § 4º, e 7º, da Lei 4.717/65. 2. A possibilidade jurídica de o magistrado julgar antecipadamente a ação popular, com fundamento nos arts. 330, do CPC, e 7º, V, da Lei 4.717/65, não afasta a necessidade de intimação do Ministério Público. Julgamento antecipado e intervenção ministerial não são incompatíveis nem excludentes, porquanto têm fundamentos e finalidades distintas. Aquele, como instrumento de celeridade processual, tem por escopo antecipar a solução do litígio, quando: a) a questão de mérito for estritamente de direito, ou, sendo de fato e de direito, não houver necessidade de produzir prova em audiência; ou b) ocorrer revelia. De outro lado, a intervenção ministerial, por razões de interesse público, visa garantir a correta aplicação da lei e a proteção do patrimônio público, sendo, assim, indisponível, quer pela vontade das partes, quer pelo juiz da causa. 3. O MPDFT, no caso concreto, não foi regularmente intimado para se manifestar sobre eventual diligência probatória, tampouco sobre o mérito da ação popular. Sua intervenção ocorreu, no primeiro momento, por iniciativa da própria Promotoria de Justiça de Defesa do Patrimônio Público e Social, que solicitou vista dos autos para fins de investigação ministerial, e, no segundo momento, por intimação do Juízo, para comparecer à audiência de tentativa de conciliação. 4. A falta de intimação do representante do Ministério Público no momento processual adequado, seja para se manifestar sobre eventual(is) prova(s) que entendesse pertinente(s) – que, aliás, poderia(m) ser deferida(s) ou indeferida(s) pelo Juízo, com fundamento no art. 130 do CPC –, seja para emitir parecer sobre o mérito da lide, notadamente quando, sob o seu ponto de vista, a causa de pedir (próxima e remota) se revestir de plausibilidade jurídica, constitui nulidade absoluta (CPC, art. 246). 5. Recurso especial provido, para decretar a nulidade do processo desde a sentença. (RESP 200501255953, DENISE ARRUDA, STJ - PRIMEIRA TURMA, DJ DATA:11/10/2007 PG:00295.)

**DA CONSTITUIÇÃO DO DEVEDOR EM MORA NOS
TERMOS DO ART. 174, § ÚNICO, INCISO III, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO
NACIONAL**

É imperioso o recebimento da presente demanda popular, constituindo, desde já, a empresa ré em mora, para fins de interrupção do prazo prescricional dos créditos tributários reclamados na presente demanda em favor da União Federal (Fazenda Nacional), *in verbis*:

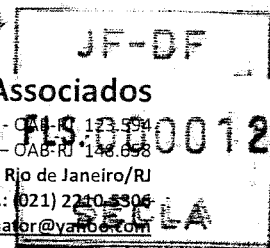
Art. 174 - A ação para a cobrança do crédito tributário prescreve em 5 (cinco) anos, contados da data da sua constituição definitiva.

Parágrafo único. A prescrição se interrompe:

III - por qualquer ato judicial que constitua em mora o devedor;

J. Pereira Rangel Advogados Associados

José Renato Pereira Rangel - OAB-RJ 123.594
Renato Chagas Rangel - OAB-RJ 146.658
Av. das Américas, 3500, Bloco 07 Sala 516, Barra da Tijuca Rio de Janeiro/RJ
CEP 22.640-102 Tel.: (021) 2240.5306
E-mail: jrenator@yahoo.com



DA INEXISTÊNCIA DE SIGILO FISCAL QUANTO AOS FATOS INVOCADOS NA PRESENTE DEMANDA

A presente demanda popular busca atacar ato omissivo de arrecadação tributária da União Federal causador de grave lesão ao patrimônio público federal, com base em fatos e informações que **não** estão albergados pelo sigilo fiscal, como é o caso das decisões prolatadas pelos Conselhos Administrativos de Recursos Fiscais do Ministério da Fazenda, eis que disponíveis ao público em geral por meio da *internet* através do *site* www.conselhos.fazenda.gov.br.

Ademais, o Código Tributário Nacional, nos §'s 1º e 3º, do art. 198, excetua da proteção de sigilo fiscal as informações requisitadas pela Autoridade Judiciária no interesse da justiça, *in verbis*:

Art. 198. Sem prejuízo do disposto na legislação criminal, é vedada a divulgação, por parte da Fazenda Pública ou de seus servidores, de informação obtida em razão do ofício sobre a situação econômica ou financeira do sujeito passivo ou de terceiros e sobre a natureza e o estado de seus negócios ou atividades. *(Redação dada pela Lcp nº 104, de 10.1.2001)*

§ 1º Excetua-se do disposto neste artigo, além dos casos previstos no art. 199, os seguintes: *(Redação dada pela Lcp nº 104, de 10.1.2001)*

I - requisição de autoridade judiciária no interesse da justiça; *(Inciso incluído pela Lcp nº 104, de 10.1.2001)*

Portanto, não se pode invocar eventual sigilo fiscal diante de informações já disponibilizadas ao público em geral por força da legislação vigente, como é o caso da publicação dos acórdãos prolatados pelas instâncias administrativas do Ministério da Fazenda ou que serão prestadas no interesse da justiça, forte no art. 198, § 1º, inciso I, do CTN.

J. Pereira Rangel Advogados Associados

José Renato Pereira Rangel - OAB-RJ 133.594
Renato Chagas Rangel - OAB-RJ 148.958
Av. das Américas, 3500, Bloco 07 Sala 516, Barra da Tijuca Rio de Janeiro/RJ
CEP 22.640-102 Tel.: (021) 2210-5306
E-mail: jrenator@yahoo.com

JF-DF

15-0000013

SECLA

DA POSSIBILIDADE DE MUDANÇA PARA O PÓLO ATIVO APÓS O OFERECIMENTO DE CONTESTAÇÃO PELA UNIÃO FEDERAL

Em se tratando de ação popular, é permitido ao ente público migrar do pólo passivo para o ativo a qualquer tempo, a juízo de seu representante legal, a fim de defender o interesse público.

Eis a dicção do art. 6º, da Lei 4.717/65, *in verbis*:

Art. 6º. [...]

§ 3º A pessoas jurídica de direito público ou de direito privado, cujo ato seja objeto de impugnação, poderá abster-se de contestar o pedido, ou poderá atuar ao lado do autor, desde que isso se afigure útil ao interesse público, a juízo do respectivo representante legal ou dirigente.

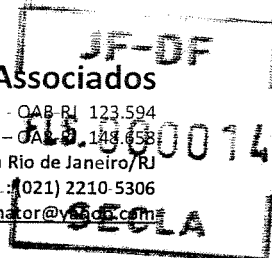
No mesmo sentido, é o entendimento do Colendo STJ, *in verbis*:

ADMINISTRATIVO. AÇÃO POPULAR. ENTE PÚBLICO. MUDANÇA PARA O POLO ATIVO APÓS OFERECIMENTO DE CONTESTAÇÃO. POSSIBILIDADE. 1. Em se tratando de Ação Popular, é permitido ao ente público migrar do polo passivo para o ativo a qualquer tempo, a juízo de seu representante legal, a fim de defender o interesse público. Precedentes. 2. Recurso especial não provido. (RESP 201000513515, CASTRO MEIRA, STJ - SEGUNDA TURMA, DJE DATA:28/06/2010.)

Portanto, é imperiosa a intimação do ente público para que opte pela migração de pólo, nos termos da legislação vigente e entendimento jurisprudencial acima.

J. Pereira Rangel Advogados Associados

José Renato Pereira Rangel - OAB RJ 123.594
Renato Chagas Rangel - OAB RJ 149.658
Av. das Américas, 3500, Bloco 07 Sala 516, Barra da Tijuca Rio de Janeiro/RJ
CEP 22.640-102 Tel.: (021) 2210-5306
E-mail: jrenator@yaboo.com.br



DOS FATOS

DA OMISSÃO ARRECADATÓRIA CAUSADORA DE GRAVE LESÃO AO PATRIMONIO PÚBLICO FEDERAL

A Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), órgão do Ministério da Fazenda, na sessão do dia 17 de julho de 2012, nos autos do Processo Administrativo Fiscal nº 11020.003681/2009-92, confirmou a anulação de todos os lançamentos tributários ultimados em desfavor da Ré **Marcopolo S/A e negou provimento ao recurso da Fazenda Nacional**, o que merece cuidadosa revisão pelo Poder Judiciário diante dos duvidosos fundamentos do acórdão administrativo em anexo.

Portanto, Exa, o lançamento tributário ultimado em desfavor da Ré **MARCOPOLO S/A** era exigível e estava alinhado ao entendimento jurisprudencial do Colendo STJ, razão pela qual é imperiosa a revisão judicial da decisão administrativa ultimada pela CSRF, órgão do Ministério da Fazenda, nos autos do Processo Administrativo Fiscal nº 11020.003681/2009-92, que confirmou a anulação, de forma ilegal, dos lançamentos tributários corretamente efetuados com base na legislação vigente e alinhados à jurisprudência pátria.

DO FATO GERADOR DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA

Contra o contribuinte foram lavrados autos de infração (i) de Imposto de Renda Pessoa Jurídica – IRPJ – e multa isolada por insuficiência de recolhimento das estimativas de IRPJ (fls. 02/08), (ii) de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL – e multa isolada por insuficiência de recolhimento das estimativas da CSLL (fls. 18/21) e (iii) de Imposto de Renda Retido na Fonte – IRRF (fls. 27/65), exigindo um total de crédito tributário de R\$ 183.903.699,01.

A pessoa jurídica optou pelo regime do lucro real anual com pagamentos mensais de IRPJ e CSLL calculados com base em estimativas.

De acordo como *Relatório de Fiscalização* de folhas 173/265, os lançamentos foram efetuados porque o sujeito passivo, ao longo dos anos de 1999 a 2007, efetuou exportações para *tradings* sediadas no Uruguai e nas Ilhas Virgens Britânicas, operações entendidas pela fiscalização como sendo simuladas, cujo objetivo foi de omitir receitas e manter o numerário em contas bancárias no exterior.

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 pelo contribuinte. A partir de então, foram lavrados autos de infração relacionados aos anos-calendário de 1999 (11020.003966/2005-08, 11020.003967/2005-44), 2000 (11020.004103/200621), 2001 e 2002 (11020.004863/200719) e 2003 (11020.007753/200890).

J. Pereira Rangel Advogados Associados

José Renato Pereira Rangel - OAB/RJ 123.594
Renato Chagas Rangel - OAB/RJ 148.668
Av. das Américas, 3500, Bloco 07 Sala 516, Barra da Tijuca Rio de Janeiro/RJ
CEP 22.640-102 Tel.: (021) 2210-5306
E-mail: jrenator@yahoo.com

JF-DF

01500015

SECLA

Neste processo são tratadas as mesmas questões fáticas dos processos administrativos anteriores, só que em relação aos fatos geradores ocorridos nos anos-calendários de 2004 a 2007, com o acréscimo de novos elementos que foram solicitados ao contribuinte e com novas informações por este trazidas aos autos.

Dentre esses novos elementos merece referência a interferência de duas novas *Tradings* no processo de exportação adotado pelo impugnante. Trata-se das *Sociedad Anônima Financiera de Inversiones* – SAFIs – Kilvert e Kemplive, sediadas no Uruguai e cujo objeto, descrito em seus instrumentos constitutivos (fls. 1881 e 1898), é totalmente amplo, não permitindo que se aponte uma atividade principal. Nessas sociedades a Marcopolo não detém qualquer participação societária.

Quando intimado a apresentar os contratos firmados com as referidas sociedades, o contribuinte inicialmente nada apresentou. Depois de reintimado (fls. 706), a exemplo das procurações anteriormente apresentadas, emitidas por MIC/Ilmot, apresentou também procurações outorgadas por Kilvert e Kemplive à funcionários da Marcopolo (fls. 1446/1453).

Nos esclarecimentos a respeito da participação das referidas sociedades nas exportações da Marcopolo, esta informou (fls. 713/714) que a Kilvert e a Kemplive, estando domiciliadas no exterior, realizavam operações de *trading*, adquirindo seus produtos e revendendo-os para terceiros. Afirmou que essas empresas foram indicadas pelo Bank Boston e London Forfaiting, com quem mantinha relações comerciais e lhes forneciam apoio creditício. Nada detalhou acerca da operacionalização das operações. Afirmou, outrossim, não existirem contratos de representação comercial firmados com as referidas *Tradings*.

Noutra oportunidade, quando intimada a esclarecer o motivo ou fundamento para a intermediação de tais empresas e para explicar também o motivo por que deixou de utilizar, nas exportações intermediadas por Kilvert e Kemplive, suas próprias controladas (MIC/Ilmot), esclarece que a estruturação das operações realizadas para essas empresas em 2004 a 2006 foi apresentada pelas instituições financeiras à época parceiras da Marcopolo, que indicaram as empresas para viabilizar financeiramente a exportação dos seus produtos (fls. 1835).

Esclareceu que as subsidiárias MIC e Ilmot estabeleceriam contato com os compradores finais, promoveriam, adquiririam e revenderiam os produtos da Marcopolo no exterior, além de prestarem, diretamente ou por terceiros, serviços de assistência técnica. Dessa forma, a eventual diferença entre os valores constante das faturas comerciais emitidas pela Marcopolo para a MIC e Ilmot e as faturas emitidas por estas, seria atribuída à natureza distinta de cada operação uma, de venda pelo estabelecimento industrial ao revendedor e outra, de revenda ao consumidor final.

No que tange às sociedades Kilvert e Kemplive, esclareceu que as intermediações de vendas se processaram de forma idêntica, com a justificativa de que tais empresas foram indicadas por instituições financeiras que possuíam relações comerciais com as mesmas e lhes forneciam apoio creditício (fls. 714). Tais empresas teriam viabilizado financeira e comercialmente a exportação dos produtos da Marcopolo (fls. 399), sendo que a estruturação das operações, nos anos de 2004 a 2006, foi apresentada pelas instituições financeiras à época parceiras da Marcopolo, que indicaram as empresas para viabilizar financeiramente a exportação de seus produtos (fls. 1835).

J. Pereira Rangel Advogados Associados

José Renato Pereira Rangel - OAB-RJ 123.594
Renato Chagas Rangel - OAB-RJ 141.558
Av. das Américas, 3500, Bloco 07 Sala 516, Barra da Tijuca Rio de Janeiro/RJ
CEP 22.640-102 Tel.: (021) 2210-5306
E-mail: jrenator@yahoo.com

JF-DF

FLS 000016

DECLA

As exportações sob análise, efetuadas nos anos-calendário de 2004 a 2007, perfazem os seguintes totais:

Ano	TRADINGS				Total Global
	ILMOT	KEMPLIVE	KILVERT	MIC	
2004	11.579.447,00	56.933.626,00		19.855.370,00	88.368.443,00
2005	11.022.019,00	7.078.234,00	77.437.674,00	15.011.257,00	110.549.184,00
2006	18.794.350,00		22.992.960,00	80.594.016,00	122.381.326,00
2007	22.521.654,00			113.581.098,00	136.102.752,00

Como se tratam das mesmas questões fáticas dos processos administrativos anteriores, por questões de celeridade e economia processual, impende colacionar o Relatório integrante do Acórdão nº 1019.635, da sessão de 21 de maio de 2009, prolatado pela Primeira Turma de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, Processo nº 11020.007753/2008-90, que assim sintetizou os fundamentos dos lançamentos relativos ao ano-calendário de 2003, *in verbis*:

‘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 “empresamãe” 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?

J. Pereira Rangel Advogados Associados

José Renato Pereira Rangel - OAB RJ 123.594
Renato Chagas Rangel - OAB RJ 148.658
Av. das Américas, 3500, Bloco 07 Sala 516, Barra da Tijuca Rio de Janeiro/RJ
CEP 22.640-102 Tel.: (021) 2210-5306
E-mail: jrenato@yahoo.com

JF-DF

FLS 000017

SECLA

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.;

J. Pereira Rangel Advogados Associados

José Renato Pereira Rangel - OAB-RJ 120.594

Renato Chagas Rangel - OAB-RJ 148.659

Av. das Américas, 3500, Bloco 07 Sala 516, Barra da Tijuca Rio de Janeiro/RJ

CEP 22.640-102 Tel.: (021) 2210-5306

E-mail: jrenator@yahoo.com

JF-DF

FLS 000018

SECLA

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 infraestrutura 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 offshore para fazer refaturamento, providenciando serviços de caixa postal, telex, telefone e fax para uso da companhia offshore;

h) inexistência de 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 infraestrutura 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

J. Pereira Rangel Advogados Associados

José Renato Pereira Rangel - OAB RJ 128.597
Renato Chagas Rangel - OAB RJ 148.658
Av. das Américas, 3500, Bloco 07 Sala 516, Barra da Tijuca Rio de Janeiro/RJ
CEP 22.640-102 Tel.: (021) 2240-5306
E-mail: jrenator@yahoo.com

JF-DF

FLS. 0000019

SECLA

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 Associados, 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;

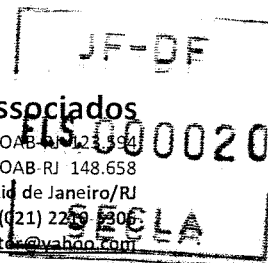
j) há imensa semelhança entre as faturas comerciais emitidas pela Marcopolo e pela MIC e Ilmot;

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 Adauto da Costa, ser empregado da Marcopolo evidencia a estreita relação de independência operacional e gerencial das intermediárias com a autuada.

J. Pereira Rangel Advogados Associados

José Renato Pereira Rangel - OAB RJ 148.658
Renato Chagas Rangel - OAB RJ 148.658
Av. das Américas, 3500, Bloco 07 Sala 516, Barra da Tijuca Rio de Janeiro/RJ
CEP 22.640-102 Tel.: (021) 2269-806
E-mail: jrenato@advhoo.com



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 2.158-35, 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, de 1996, por entendimento de que houve simulação da participação das Centrais de Faturamento em exportações visando, dolosamente, a omissão de receitas e a evasão de divisas, o que se caracteriza como fraude, como definido no art. 72 da Lei nº 4.502, de 1964.

Como o sujeito passivo optou pela tributação dos seus resultados pelo Lucro Real Anual com recolhimentos mensais calculados com base em estimativas ou balanços suspensão/redução, o uso das Centrais de Refaturamento proporcionou-lhe a diminuição dos valores devidos mensalmente a título de IRPJ e CSLL.

J. Pereira Rangel Advogados Associados

José Renato Pereira Rangel - OAB-RJ 123.594
Renato Chagas Rangel - OAB-RJ 123.658
Av. das Américas, 3500, Bloco 07 Sala 516, Barra da Tijuca Rio de Janeiro/RJ
CEP 22.640-102 Tel.: (021) 2210-5306
E-mail: jrenator@yaho.com

JF-DF

FLS. 000021

SECLA

Por isso, com base na previsão do art. 44, inc. II, alínea "b", da Lei nº 9.430, de 1996, com a redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007, foi lançada a multa isolada de 50% sobre o valor da estimativa não recolhida em razão da infração apontada nos autos.

Apreciando a impugnação administrativa da Ré Marcopolo S/A, a douta Delegacia da Receita Federal de Julgamento manteve a integralidade dos lançamentos tributários.

Em grau de recurso, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) deu provimento ao recurso voluntário da Ré Marcopolo S/A e anulou a integralidade das exigências tributárias.

Por fim, no julgamento do recurso especial administrativo, a Camara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) manteve o entendimento do CARF e confirmou a anulação da integralidade dos lançamentos tributários.

Assim sendo, o objetivo da presente demanda popular é anular integralmente o julgamento ultimado pela CSRF (Camara Superior de Recursos Fiscais) e restabelecer a integralidade dos lançamentos tributários, ante o equívoco da referida decisão administrativa.

Como amplamente demonstrado abaixo, os lançamentos tributários ultimados pelo Fisco são hígidos, razão pela qual é imperiosa a procedência da presente demanda popular para anular o julgamento administrativo realizado pela Camara Superior de Recursos Fiscais do Ministério da Fazenda, condenando a Ré **Marcopolo S/A** ao pagamento dos débitos tributários em epígrafe, forte no art. 14, § 1º, da Lei nº 4.717/65, *in verbis*:

Art. 14. [...]

§ 1º Quando a lesão resultar da falta ou isenção de qualquer pagamento, a condenação imporá o pagamento devido, com acréscimo de juros de mora e multa legal ou contratual, se houver.

DO DIREITO

DA INEXISTÊNCIA DE PRESCRIÇÃO

Eis a dicção do art. 21, da Lei nº 4.717/65, *in verbis*:

Art. 21. A ação prevista nesta lei prescreve em 5 (cinco) anos.

Pois bem.

J. Pereira Rangel Advogados Associados

José Renato Pereira Rangel - OAB-RJ 173.594
Renato Chagas Rangel - OAB-RJ 42.588
Av. das Américas, 3500, Bloco 07 Sala 516, Barra da Tijuca Rio de Janeiro/RJ
CEP 22.640-102 Tel.: (021) 2110-5306
E-mail: jrenator@yahoo.com

JF-DF

FLS. 000022

SECLA

O Acórdão Administrativo ora guerreado foi prolatado em 17 de julho de 2012, razão pela qual ainda não transcorreu o prazo quinquenal referido no art. 21 da Lei nº 4.717/65.

Ademais, até a prolação do referido Acórdão Administrativo, o prazo prescricional estava suspenso, forte no art. 151, inciso III, do CTN, eis que também suspensa a exigibilidade do crédito tributário.

Portanto, é patente a ausência de prescrição quanto ao crédito tributário perseguido na presente demanda.

DO MÉRITO

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

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

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

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

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

J. Pereira Rangel Advogados Associados

José Renato Pereira Rangel - OAB-RJ 28.594
Renato Chagas Rangel - OAB-RJ 148.658
Av. das Américas, 3500, Bloco 07 Sala 516, Barra da Tijuca Rio de Janeiro/RJ
CEP 22.640-102 Tel.: (021) 2210-5306
E-mail: jrenator@yahoo.com

JF-DF

0000023

SECLA

constatações (informações extraídas dos Acórdãos prolatados nos Processos Administrativos Fiscais n. 11020.004103/2006-21 e 11020.003681/2009-92):

Relativamente às empresas Marcopolo International Corporation (MIC) e ILMOT Internacional Corporation (ILMOT):

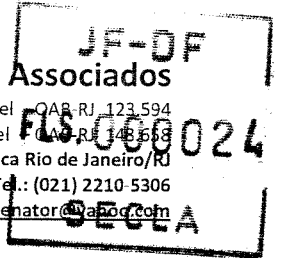
- os serviços de assistência técnica aos clientes dos produtos (para os quais tais empresas se comprometeram contratualmente a fornecer diretamente ou por intermédio de terceiros contratados, sob supervisão e orientação destas) teriam sido efetivamente fornecidos pela própria Ré Marcopolo S/A (fls. 91/93, 1389, 1421/1440);
- apesar de instalada no Uruguai, a ILMOT não teria vendas para esse país, mas sim a MIC, que é das Ilhas Virgens Britânicas (fl. 95);
- algumas operações realizadas com lucro zero pelas controladas conflitariam com o argumento da contribuinte de que as margens de lucro daquelas seriam necessárias para cobrir riscos e custos operacionais (fls. 93/94 e 218);
- inexistiriam contratos de venda da MIC e ILMOT formalizados com compradores finais, mesmo que tenham vendido, juntas, mais de US\$ 55,5 milhões em 2000 (fl. 269);
- extratos eletrônicos apresentados para representar pedidos de compras das "intermediárias" à Marcopolo, não foram aproveitados como prova e favor da contribuinte dada a existência de indícios apontando para a simulação e pela pequena amostra e simplicidade de pedidos, que poderiam ter sido formalizados até mesmo após o início do procedimento fiscal (fls. 80/81 e 328/354);
- as cópias de cartas de crédito dos importadores finais em favor das "intermediárias" também não serviram de prova para estabelecer a efetiva participação dessas empresas nas operações, sendo consideradas como parte da mecânica da simulação (fls. 80/81 e 924/952);
- os financiamentos obtidos pelas intermediárias apresentam a Ré Marcopolo S/A na figura de garantidora (fls. 80/82 e 953/1092);
- o volume significativo de cópias de pedidos de importação originários da Polomex S.A., empresa mexicana controlada pela Ré **Marcopolo S/A**, não seria suficiente para comprovar a efetiva ligação entre as "intermediárias" e os importadores finais, nem afastar a simulação, já que não foram apresentados documentos relativos a outras empresas, apesar de solicitados (fls. 82/83, 1093/1214, 1278 e 1287);
- os contratos firmados entre Marcopolo e MIC/ILMOT limitar-se-iam a negócios jurídicos direcionados a conferir aparência de legalidade a operações inexistentes (fls. 83 e 1421/1440);
- todos os documentos da MIC e ILMOT teriam sido emitidos em Caxias do Sul e teriam sido assinados por funcionários da Marcopolo, mandatários das "intermediárias" que não teriam recebido remuneração destas, mas somente da Ré (fls. 83, 86/87, 228, 271, 273, 402/405, 1238/1276, 1304/1346 e 1385/1388); e
- existiria imensa semelhança entre as faturas comerciais emitidas pelas empresas envolvidas (a Ré, a MIC e ILMOT) - exemplos: fls. 271, 273 e 1303.

Relativamente à Marcopolo International Corporation

(MIC):

J. Pereira Rangel Advogados Associados

José Renato Pereira Rangel - OAB RJ 123.594
Renato Chagas Rangel - OAB RJ 148.668
Av. das Américas, 3500, Bloco 07 Sala 516, Barra da Tijuca Rio de Janeiro/RJ
CEP 22.640-102 Tel.: (021) 2210-5306
E-mail: jrenatorangel@uol.com



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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

- embora o faturamento anual da MIC em 2000 tenha sido de aproximadamente US\$ 13,7 milhões, por vendas para Trinidad e Tobago, África do Sul, Barbados, Uruguai, Moçambique e Costa Rica, dentre outros países, os únicos salários

J. Pereira Rangel Advogados Associados

José Renato Pereira Rangel - OAB-RJ 123.594
Renato Chagas Rangel - OAB-RJ 148.638
Av. das Américas, 3500, Bloco 07 Sala 516, Barra da Tijuca Rio de Janeiro/RJ
CEP 22.640-102 Tel.: (021) 2210-5306
E-mail: jrenato@vahoo.com

JF-DF

FLS. 000025

SECLA

pagos foram os de quatro sócios-gerentes da Ré **Marcopolo S/A** (fls 402/408, 1284/1285, 1299/1301 e 1592).

Relativamente à Ilmot Internacional Corporation

(ILMOT)

- a empresa foi criada no Uruguai, onde as sociedades anônimas financeiras de investimentos (Safi) gozam de tratamento fiscal privilegiado;
- sendo solicitadas faturas de energia elétrica e de serviços telefônicos de 2000 para justificar a existência da empresa, foram apresentados documentos de 2006, onde consta a empresa KPMG Uruguay como usuária dos serviços (fls. 409/411), que, segundo a Ré **Marcopolo S/A**, seria locadora do espaço para a empresa *Consadi Asociados Asesoramiento Empresarial* (fl. 1285);
- nenhum documento apresentado pela Ré (inclusive o recibo de pagamento de uma fatura paga em 2000, referente a serviços administrativo-contábeis prestados em 1999) foi considerado hábil para comprovar e explicar a efetiva ligação entre as empresas ILMOT e *Consadi Asociados*, relativamente ao fornecimento de bens de infraestrutura para atendimento de suas necessidades (fl. 1285, 1360 e 1362);
- a análise da fatura telefônica apresentada, mesmo que de um período em que a contribuinte já estava sob fiscalização, estabeleceu forte indício de que o serviço de telefonia não era utilizado para o atendimento das necessidades da ILMOT, já que não se constatou registro de contato com a Ré no Brasil ou com importadores finais (fls. 88/91, 410, 1363/1384, 1477/1483); e
- haveria incongruência entre o faturamento da ILMOT em 2000 (quase US\$ 41,9 milhões) e a estrutura da empresa, segundo a documentação apresentada, como exemplificado por ausência de sítio na internet da ILMOT e Consadi Asociados, reduzida quantidade de ligações internacionais na fatura de telefonia e ausência de comprovação de contatos com os compradores finais.

A Fiscalização registrou, ainda, que a Ré **Marcopolo S/A** buscou meios para evitar a aplicação das legislações relativas a preços de transferência e tributação em bases universais.

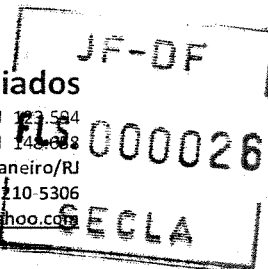
Nesse sentido, consignou o auditor fiscal autuante que a adequação ao mecanismo dos preços de transferência seria utilizada pela Ré como componente da simulação, fortalecendo a aparência de legalidade das operações (fls. 95/96). Quanto a incidência da legislação sobre tributação em bases universais, afirmou a Fiscalização que ela vem sendo contornada pela Ré. Sustentou que, no caso da tributação dos lucros auferidos no exterior, quando era prevista a tributação, os estatutos da MIC, por exemplo, previam a possibilidade de criação de fundo de reserva, antes mesmo da apuração dos dividendos, afastando a tributação da parcela de lucro necessária.

Aditou que também era prevista a reincorporação de dividendos não solicitados por três anos.

A Fiscalização esclareceu, por fim, que, com a vigência da Medida Provisória nº2.158-35, de 24 de agosto de 2001, em que a tributação dos lucros independe da distribuição efetiva, "coincidentemente" houve um vultoso prejuízo, fato que se repetiu em 2002, com total de prejuízos acumulados que ainda não foram revertidos até 2004 (fls. 104, 160/197, 1215, 1286, 1442/1443).

J. Pereira Rangel Advogados Associados

José Renato Pereira Rangel - OAB-RJ 123.564
Renato Chagas Rangel - OAB-RJ 143.002
Av. das Américas, 3500, Bloco 07 Sala 516, Barra da Tijuca Rio de Janeiro/RJ
CEP 22.640-102 Tel.: (021) 2210-5306
E-mail: jrenator@yahoo.com



Com efeito, desprezando-se por completo a situação concreta posta em análise, tome-se, por exemplo, a situação (hipotética) de um empreendedor que, utilizando-se de artifícios variados, capitaliza-se por meio de sonegação fiscal². Obviamente, uma vez não reprimido pela ação do Fisco, é de se esperar que, decorrido um certo tempo, os frutos decorrentes dos recursos não transferidos ao erário possam ser traduzidos em um patamar mais elevado de renda e, por consequência, de pagamentos de tributos, não significando, com isso, que o montante de tributos pago corresponda ao que efetivamente deveria ter sido recolhido ao longo do tempo considerado.

Argumenta a Ré **Marcopolo S/A** que a escolha do modelo negocial adotado por ela não pode ser injustificadamente questionada pelas autoridades fiscais.

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

Não cabe, realmente, à autoridade administrativa imiscuir-se nos planejamentos adotados pelo contribuinte para realizar seu objeto social. Cabe, sim, verificar: a) se a atividade declarada pelo contribuinte efetivamente foi realizada; e b) se tal atividade, uma vez provada a sua inexistência, revela mecanismo criado com o intuito de provocar danos ao erário.

Utilizando-se do parecer elaborado pela empresa TENDÊNCIAS CONSULTORIA INTEGRADA, a fiscalização reproduziu o seguinte excerto do referido documento trazido ao processo administrativo pela própria Ré Marcopolo S/A, *in verbis*:

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

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

Para utilizar expressão da própria Ré **Marcopolo S/A**, a *compatibilidade da forma com a substância é que deve nortear o tratamento jurídico da operação*. Pois bem, nesse contexto, vejamos se a contribuinte, não obstante não ter

² O não pagamento de tributos pode, à evidência, constituir meio de capitalização, cujo único risco é a possibilidade de atuação da Administração Tributária, que, reprimindo a conduta, poderá aplicar as sanções administrativas cabíveis.

J. Pereira Rangel Advogados Associados

José Renato Pereira Rangel - OAB-RJ 123.594
Renato Chagas Rangel - OAB-RJ 146.658
Av. das Américas, 3500, Bloco 07 Sala 516, Barra da Tijuca Rio de Janeiro/RJ
CEP 22.640-102 Tel.: (021) 2210-5306
E-mail: jrenator@yahoo.com

JF-DF

665.000027

SECLA

efetuado isso quando intimada pela autoridade fiscal, trouxe aos autos elementos capazes de demonstrar, de forma inequívoca, tal compatibilidade.

A contribuinte, ao interpor suas peças impugnatórias 3 (fls. 1.636/1.716), anexou aos autos documentos capeados pelas seguintes denominações:

- LIVRO DIÁRIO DA MARCOPOLLO S/A REGISTRADO NA JUNTA COMERCIAL COMPROVANDO A EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL DO INVESTIMENTO MIC (fls. 1.905/1.908);
- ORGANOGRAMA SOCIETÁRIO DAS EMPRESAS INVESTIDAS PELA MARCOPOLLO S/A (fls. 1.909/1.910);
- CERTIDÃO DE NOTÁRIO PÚBLICO DAS ILHAS VIRGENS BRITÂNICAS. (fls. 1.911/1.937);
- CERTIDÕES EMITIDAS POR ÓRGÃOS OFICIAIS QUE ATESTAM A EXISTÊNCIA E REGULARIDADE DA ILMOT (fls. 1.938/1.946);
- NOTA FISCAL DE DESPESAS COM IMPLEMENTAÇÃO DO PROGRAMA SAP (fls. 1.947/1.948);
- RELATÓRIO DE ADMINISTRAÇÃO DA MARCOPOLLO S/A (fls. 1.949/1.950);
- CONTRATOS DE ASSUNÇÃO E RECONHECIMENTO DE DÍVIDA DA MIC (fls. 1.951/1.962);
- PAGAMENTOS DE HOMOLOGAÇÃO DE PRODUTOS PARA INGRESSO EM DIVERSOS PAÍSES (fls. 1.963/1.982);
- MATÉRIA DA MÍDIA ACERCA DA ESTRATÉGIA COMERCIAL DA MARCOPOLLO S/A (fls. 1.983/1.985);
- CONTRATOS DE REPRESENTAÇÕES COMERCIAIS (fls. 1.986/2.119);
- COMPROVAÇÕES DE PAGAMENTOS DE COMISSÕES DA MIC/ILMOT A SEUS AGENTES COMERCIAIS SUBCONTRATADOS (fls. 2.120/2.132);
- DESPESAS COM ASSISTÊNCIA TÉCNICA (fls. 2.133/2.180);
- PLANILHAS DAS EXPORTAÇÕES EFETUADAS PELA MARCOPLO S/A COM A MIC E A ILMOT: PLANILHA "FLUXO FINANCEIRO", PLANILHA 01, PLANILHA 02, PLANILHA 03 E CORRESPONDENTES DOCUMENTOS COMPROBATÓRIOS (fls. 2.181/2.191);
- EXTRATOS BANCÁRIOS DA ILMOT E MIC, COMPROVANDO A EXISTÊNCIA DE DÉBITOS INCORRIDOS PARA O DESENVOLVIMENTO DE SUA ATIVIDADE (fls. 2.192/3.165);
- DECLARAÇÃO DE INFORMAÇÕES ECONÔMICO-FISCAIS DA PESSOA JURÍDICA (DIPJ) DE 2001 — ANO-CALENDÁRIO DE 2000 (fls. 3.166/3.186);
- CONTRATOS DE FINANCIAMENTO (fls. 3.187/3.190);
- PLANILHA COM RESULTADOS AUFERIDOS NO EXTERIOR (fls. 3.191/3.192);
- CONTRATOS DE CÂMBIO (fls. 3.194/3.197);
- CONTRATOS DE COMPRA E VENDA FIRMADOS PELA MIC/ILMOT (fls. 3.198/3.338);

J. Pereira Rangel Advogados Associados

José Renato Pereira Rangel - OAB RJ 123.594
Renato Chagas Rangel - OAB RJ 198.458
Av. das Américas, 3500, Bloco 07 Sala 516, Barra da Tijuca Rio de Janeiro/RJ
CEP 22.640-102 Tel.: (021) 2210-5306
E-mail: jrenator@yahoo.com

JF-DF

000028

SECLA

- PEDIDOS DE COMPRA DOS CLIENTES À MIC/ILMOT (fls. 3.339/3.341);
- OPERAÇÕES DE VENDA DA MARCOPOLLO FINANCIADA PELA ILMOT (fls. 3.342/3.413); e
- CARTAS DE CRÉDITO (fls. 3.414/3.646).

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

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

A documentação em questão permite constatar, também, certa contradição.

Explica-se: como se sabe, o procedimento ora sob análise representa prosseguimento da ação fiscal efetuada em relação ao ano de 1999 (processo administrativo nº 11020.003966/2005-08).

A Ré Marcopolo S/A traz aos autos do processo administrativo, capeada com a denominação "CONTRATOS DE REPRESENTANTES COMERCIAIS" cópia de um denominado CONTRATO DE AGENCIAMENTO COMERCIAL E OUTRAS AVENÇAS entre ela e a empresa MARCOPOLLO INTERNATIONAL CORPORATION (MIC), datado de 02 de janeiro de 1995. Do referido contrato, em que a MIC assume o papel de AGENTE COMERCIAL, merecem reprodução os seguintes excertos:

[...]

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

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

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

J. Pereira Rangel Advogados Associados

José Renato Pereira Rangel - OAB/RJ 123.594
Renato Chagas Rangel - OAB/RJ 148.651
Av. das Américas, 3500, Bloco 07 Sala 516, Barra da Tijuca Rio de Janeiro/RJ
CEP 22.640-102 Tel.: (021) 2210-5306
E-mail: jrenator@vale.com.br



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

[...]

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

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

Não obstante, resta evidente que a "estrutura" adotada pela Ré permitiu suavizar consideravelmente sua carga tributária.

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

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

1. ainda que não se possa questionar a constituição formal das empresas Marcopolo International Corporation (MIC) e Ilmot International Corporation

J. Pereira Rangel Advogados Associados

José Renato Pereira Rangel - OAB RJ 123.594
Renato Chagas Rangel - OAB RJ 148.618
Av. das Américas, 3500, Bloco 07 Sala 516, Barra da Tijuca Rio de Janeiro/RJ
CEP 22.640-102 Tel.: (021) 2210-5306
E-mail: jrenator@yahoo.com

JF-DF

000030

SELA

(ILMOT), a Ré não trouxe aos autos comprovação inequívoca de que as citadas empresas mantinham estruturas operacionais capazes de realizar as atividades para as quais haviam sido criadas³, nem que tenham, de fato, exercido essas atividades;

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

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

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

[...]

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

10. Já, nas Faturas Comerciais emitidas pela MIC, o endereço indicado era o seguinte (exemplo à folha nº1303): *Chera Chamber, Road Town, 68193 Ciudad: Tortola — Brihish Virgin Island* (sic)

11. Diante da aparente inconsistência de informações (endereço das faturas comerciais, da fatura de energia elétrica e da empresa *Sucre & Sucre*), solicitamos ao contribuinte uma série de esclarecimentos.

Respondeu o contribuinte (folha nº1390) que:

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

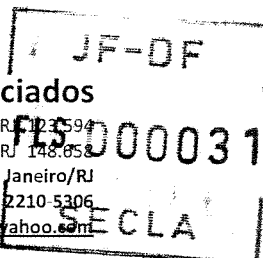
2. o termo "*Chera Chambers*" é o nome do edifício onde se localiza a MIC;

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

³ Em conformidade com o Relatório de Auditoria Fiscal (fls. 70/127), a Ré, buscando comprovar a operações da MIC, forneceu uma fatura de energia elétrica, na qual constava como usuária dos serviços a empresa *SUCRE & SUCRE TRUST LTD*. Foi apresentado, também, recibo de pagamento relativo a serviços de telefonia, também em nome da *SUCRE & SUCRE*, em que não foi possível verificar nem o número do telefone nem o endereço para o qual os serviços haviam sido prestados. Tanto um quanto o outro (fatura e recibo) eram relativos ao ano de 2006 e, apesar de reiteradas solicitações, não foram entregues os documentos referentes ao ano de 2000 ou mesmo os mim' os períodos anteriores a 2006.

J. Pereira Rangel Advogados Associados

José Renato Pereira Rangel - OAB-RJ 123.594
Renato Chagas Rangel - OAB-RJ 148.058
Av. das Américas, 3500, Bloco 07 Sala 516, Barra da Tijuca Rio de Janeiro/RJ
CEP 22.640-102 Tel.: (021) 2210-5306
E-mail: jrenator@yahoo.com



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

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

O termo "*Wickhams Cay 1*", ao contrário das informações prestadas, refere-se a uma das mais tradicionais áreas urbanas de Road Town (folhas n° 1492 a 1501). Em relação ao endereço da Sucre & Sucre, percebemos que o edifício "*Ornar Hodge*", em outros sítios na internet (f. 1474), é indicado como estando na área "*Wickhams Cay 1*" (f. 1502).

Destaca-se também, entre outras, a área "*Main Street*" (que não é uma rua, apesar do nome induzir a esse entendimento), uma das mais importantes regiões turísticas da cidade, onde se localiza a Agência de Correios (folha n° 1502 e 1506) de Road Town.

No decorrer da nossa pesquisa, restaram-nos dúvidas apenas com relação ao termo "*Chera Chambers*". Encontrado em poucos sítios, às vezes parecia se referir a uma área urbana, às vezes a um edifício.

Como não pudemos formar uma convicção, pelo benefício da dúvida, aceitamos a informação prestada pelo contribuinte (item 1, parágrafo 11).

Chegamos, assim, às seguintes constatações:

1. As Faturas Comerciais emitidas pela MIC apresentam reiteradamente um erro formal (parágrafo 10), que poderia levar um observador desatento a fazer deduções equivocadas, como por exemplo: (i) "*Road Town, 68193*" poderia ser visto como um endereço mais preciso (talvez um nome de um logradouro seguido de Código Postal ou Número da edificação); (ii) "*Ciudad: Tortola*" poderia levar alguém a imaginar que Tortola é o nome de uma cidade. Na verdade, porém, o endereço é bem mais vago: Edifício: Chera Chamber, Cidade: Road Town n° IBC (*International Bussiness Corporation*): 68193 Ilha: Tortola Pais: British Virgin Islands;

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

J. Pereira Rangel Advogados Associados

José Renato Pereira Rangel - OAB RJ 123.594
Renato Chagas Rangel - OAB RJ 148.552
Av. das Américas, 3500, Bloco 07 Sala 516, Barra da Tijuca Rio de Janeiro/RJ
CEP 22.640-102 Tel.: (021) 2210-5306
e-mail: renato@advavo.com

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

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

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

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

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

- Através das Faturas de Energia Elétrica e Telefonia, percebemos que o usuário dos serviços era a KPMG Uruguay. Informou o contribuinte que a Consadi Asociados Asesoramiento Empresarial, que por sua vez utiliza e subloca espaço da KPMG Uruguay, presta serviços para a ILMOT (folha n° 1360). Assim como para a MIC, não foram fornecidos contratos que explicassem claramente a relação entre as partes. Ao invés disso, foi entregue um Recibo em que a Consadi Asociados indica receber US\$ 7.872,00 da ILMOT em razão da "Factura número 6837 de 24/04/2000", sem discriminação dos serviços prestados (folha n° 1363). Em nova intimação (folha n° 1358), solicitamos explicação sobre o teor da Fatura, e nos foi entregue uma cópia do referido documento, indicando o pagamento de honorários por serviços-administrativos contábeis prestados em 1999 (folha n° 1393).

- A apresentação dessa Fatura, a princípio, parecia estabelecer um vínculo entre as duas empresas, embora não explicasse de forma clara se, através desse genérico "serviço administrativo contábil", era possível à ILMOT efetuar seus papéis contratuais, como estabelecer contato com seus importadores finais. Mais relevante, porém, é que, quando confrontada com as respostas a outras informações, a entrega dessa Fatura revelou uma interessante incongruência. Uma das alegações recorrentes para a não entrega de documentos é o fato de serem "muito antigos" (exemplo às folhas n° 265 e 1285), mas essa Fatura, referente a serviços de

J. Pereira Rangel Advogados Associados

José Renato Pereira Rangel - OAB RJ 123.594
Renato Chagas Rangel - OAB RJ 48.658
Av. das Américas, 3500, Bloco 07 Sala 516, Barra da Tijuca Rio de Janeiro/RJ
CEP 22.640-102 Tel.: (021) 2210-5306
E-mail: jrenato@vianet.com.br



1999, foi apresentada celeremente (num prazo de 5 dias corridos, três dos quais, úteis). Assim, ponderamos a possibilidade desse fato indicar que a Consadi Associados estivesse simplesmente emprestando seu domicílio para mascarar a inexistência de fato da ILMOT.

8. Não foi identificado qualquer contrato de compra e venda entre a MIC/ILMOT e os compradores finais⁴.

9. Os documentos apresentados pela contribuinte no curso da ação fiscal (extratos de pedidos de compra por meio eletrônico; cartas de crédito; comprovantes de financiamento; pedidos eletrônicos e contratos firmados entre a Ré e as empresas MIC e ILMOT), a exemplo da colacionada ao recurso, não reúnem elementos intrínsecos e extrínsecos capazes de confirmar as operações questionadas⁵.

10. A totalidade dos documentos das empresas MIC e ILMOT foram emitidos em Caxias do Sul, Rio Grande do Sul, tendo sido assinados por funcionários registrados na Ré.

11. Indícios levantados por ocasião da ação fiscal anterior (relativa ao ano-calendário de 1999) foram também confirmados no procedimento ora apreciado, em especial os relacionados à operacionalização da venda dos produtos da Ré (DUA — Documento Único Aduaneiro, em que no campo reservado ao registro do domicílio foi identificado o endereço da Ré Marcopolo S/A) e às Faturas Comerciais (assinadas, mediante procuração, por funcionários da Ré, sem que haja qualquer indicação de que foram remunerados pelas prestações de serviços correspondentes⁶);

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

13. Relativamente à ILMOT, não obstante ter sido intimada, a Ré Marcopolo S/A não apresentou qualquer documento indicando o pagamento de salários ou pró-labores.

15. Análise da fatura de telefone relativa à ILMOT (em nome de KPMG - URUGUAY) revelou que, no período a que se refere (09 de setembro a 08 de outubro de 2006), época em que a Ré Marcopolo S/A encontrava-se sob fiscalização, a única ligação internacional feita para o Brasil foi direcionada à KPMG no Rio de Janeiro, e que as duas ligações de maior duração foram feitas para o Panamá (onde inexistia qualquer indicação de venda da ILMOT) e para os Estados Unidos (para a central de atendimento do VISA), isto é, não foram identificadas ligações para a Ré Marcopolo S/A,

⁴ A alegação da contribuinte para não apresentar a documentação no sentido de que a maior parte das relações comerciais era realizada de maneira informal, efetivamente não é razoável, eis que, como ressalta a Fiscalização, no ano de 2000, MIC e ILMOT supostamente teriam vendido mais de US\$ 55.000.000,00 em produtos.

⁵ Observe-se, por exemplo, que quando foi intimada a apresentar documentos relativos a operações efetuadas com importadores finais que não tivessem vínculo com ela, a Ré Marcopolo S/A informou que, como regra, não procedia a arda indefinida de pedidos e correspondências.

⁶ De acordo com a autoridade fiscal, quatro pessoas que recebiam salários da MIC eram sócios-diretores da Ré Marcopolo S/A, sendo que não foram identificadas outras pessoas físicas desempenhando funções junto à MIC.

J. Pereira Rangel Advogados Associados

José Renato Pereira Rangel - OAB RJ 123.594
Renato Chagas Rangel - OAB RJ 148.658
Av. das Américas, 3500, Bloco 07 Sala 516, Barra da Tijuca Rio de Janeiro/RJ
CEP 22.640-102 Tel.: (021) 2210-5306
E-mail: jrenator@uol.com.br



nem para o Chile, México ou Paraguai, locais de domicílio dos compradores finais dos produtos da Ré.

16. Não foi apresentada qualquer fatura telefônica da empresa *SUCRE & SUCRE*, empresa que, supostamente, prestaria serviços à MIC.

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

18. A ILMOT, localizada no Uruguai, pela análise feita pela Fiscalização nas faturas comerciais emitidas, tem compradores finais apenas no Chile, México e Paraguai, enquanto que de acordo com as faturas comerciais da MIC, apesar dessa empresa estar localizada nas Ilhas Virgens Britânicas, constam importadores domiciliados no Uruguai.

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

Releva ressaltar que, no caso vertente, em que pese a substancial existência de indícios acerca da inexistência de fato das empresas intervenientes (MIC e ILMOT), a Fiscalização, entendendo que não havia provas suficientemente sólidas, não considerou esse aspecto para fins de lançamento. Centrou-se, na verdade, na reunião de elementos que autorizassem a conclusão de que as empresas MIC e ILMOT não promoveram, de fato, vendas dos produtos da Ré.

Adite-se, ainda, que, isoladamente considerados, os elementos colacionados pela autoridade fiscal não permitem confirmar tal ilação, porém, apreciados de forma conjunta, resta evidente a prática de ato simulado, eis que o negócio que transparece (vendas para as empresas controladas) existiu única e exclusivamente no âmbito do planejamento tributário engendrado, pois, não se encontram reunidos nos

J. Pereira Rangel Advogados Associados

José Renato Pereira Rangel - OAB RJ 123.594
Renato Chagas Rangel - OAB RJ 118.653
Av. das Américas, 3500, Bloco 07 Sala 516, Barra da Tijuca Rio de Janeiro/RJ
CEP 22.640-102 Tel.: (021) 2210-5306
E-mail: jrp@advogados.com

JF-DF

FLS. 000035

SECLA

autos suporte documental capaz de dar sustentação à tese de sua existência no plano fático.

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

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

Cabe esclarecer, ainda, que, diferentemente do alegado pela Ré, a Fiscalização não se serviu das disposições do parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional para promover o lançamento, mas, sim, de uma realidade extraída de criteriosa análise dos fatos postos a sua disposição. Não se pode falar em descon sideração de atos ou negócios jurídicos onde não se vislumbra, faticamente, esses mesmos atos e negócios jurídicos.

Da mesma forma, não há que se falar em adequação de operações às regras de preços de transferência quando o conjunto de indícios carreado aos autos demonstra que, no plano fático, tais operações não foram concretizadas.

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

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

Mais uma vez releva ressaltar que, aqui, não há que se falar em subfaturamento de preços praticados em operações com empresas vinculadas, pois os

J. Pereira Rangel Advogados Associados

José Renato Pereira Rangel - OAB RJ 123.594
Renato Chagas Rangel - OAB RJ 148.658
Av. das Américas, 3500, Bloco 07 Sala 516, Barra da Tijuca Rio de Janeiro/RJ
CEP 22.640-102 Tel.: (021) 2210-5306
E-mail: jrenator@vsnor.com

JF-DF

ALB 000036

SECLA

elementos trazidos pela Fiscalização demonstram que efetivamente não houve interveniência, de fato, das empresas controladas pela Ré (MIC e ILMOT). A participação das referidas controladas nas operações em questão cingiu-se ao seu refaturamento, para (usando a expressão trazida pela Ré) receber *"por fora"* parcela do preço recebido.

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

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

Na mesma linha, tal argumentação não deve ser recepcionada. Primeiro, porque a Ré não traz aos autos qualquer documento que possa ser considerado hábil para comprovar custos ou despesas incorridos por suas controladas; e, segundo, porque não restou também comprovado nos autos, no âmbito em que os fatos apurados estão sendo considerados, que eventuais custos ou despesas de suas controladas tenham, de alguma forma, concorrido para a obtenção de suas receitas. Assim, diante da situação concreta retratada pela Fiscalização, não cabe outra conclusão que não a de que os custos e despesas vinculados às receitas de exportação já foram devidamente apropriados pela Ré.

Ressalte-se, ainda, que as manifestações jurisprudenciais trazidas pela Ré no âmbito do processo administrativo fiscal acerca do arbitramento de lucros auferidos no exterior e oriundos de sociedades estrangeiras controladas por empresas domiciliadas no país, mostram-se absolutamente dissociadas dos fatos aqui apreciados.

Cabível também, como já se antecipou, a multa qualificada, eis que, no caso, resta evidente a intenção da contribuinte de subtrair parcela de suas receitas à incidência tributária.

Assim, é absolutamente imprópria a tentativa da Ré de caracterizar sua conduta como erro de proibição. Os elementos carreados aos autos pela autoridade fiscal deixam fora de dúvida que a Ré tinha real consciência da ilicitude de sua conduta, não havendo que se falar, portanto, em redução da penalidade aplicada. Nessa linha, mantido o entendimento de que houve prática de ato simulado, não há que falar em afastamento da multa qualificada.

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

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

J. Pereira Rangel Advogados Associados

José Renato Pereira Rangel - OAB-RJ 123.594
Renato Chagas Rangel - OAB-RJ 149.658
Av. das Américas, 3500, Bloco 07 Sala 516, Barra da Tijuca Rio de Janeiro/RJ
CEP 22.640-102 Tel.: (021) 2210-5306
E-mail: jrenator@yahoo.com

JF-DF

FLS. 000037

SECLA

Como bem salientado em um dos pareceres, "*... se pode encontrar na jurisprudência vários casos relacionados a um mesmo objeto... com soluções divergentes, a despeito de premissas teóricas comuns. É que cada um dos casos se diferencia dos outros por suas próprias circunstâncias, de modo que em alguns pode haver simulação e em outros não*".

Como também ressaltado no documento em referência, "*... a prova e a contraprova são matérias estranhas a um parecer deste, sendo encargos e responsabilidades das autoridades fiscais e da competente defesa da Marcopolo*".

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

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

2. como já se disse, a declaração de uma vontade não desejada constitui uma elementar do instituto em discussão (simulação relativa), razão pela qual sua inexistência conduziria, necessariamente, à conclusão distinta da apresentada pelas autoridades fiscais. Nesse diapasão, carece de relevância a argumentação de que a Fiscalização teve acesso a documentação relacionada com os atos praticados;

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

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

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

6. a ausência de estrutura operacional das empresas controladas pela Ré, capaz de dar suporte às operações realizadas, ainda que, isoladamente, pudesse ser admitida no âmbito de uma "*organização racional da atividade econômica*", no caso vertente ganha maior expressividade em razão de que: a) constituiu, apenas, um dos elementos dentro de um conjunto amplo de provas apresentado pela autoridade fiscal; b) considerado o porte dos negócios empreendidos (volumosa

J. Pereira Rangel Advogados Associados

José Renato Pereira Rangel - OAB-RJ 123.594
Renato Chagas Rangel - OAB-RJ 148.638
Av. das Américas, 3500, Bloco 07 Sala 516, Barra da Tijuca Rio de Janeiro/RJ
CEP 22.640-102 Tel.: (021) 2210-5306
E-mail: jrenato@vivo.com

JF-DF

RES-000038

SECLA

exportação), tal ausência não pode ser tal que se possa até mesmo especular-se sobre a própria existência fática de tais empresas; e c) não se encontra nos autos a efetiva comprovação da realização das operações de compra e revenda dos produtos por parte de tais empresas;

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

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

Além disso, merece destaque o fato de que, apesar da densidade teórica da argumentação expendida nos documentos apresentados (peça recursal e pareceres) pela Ré no âmbito do processo administrativo fiscal, a mesma não conseguiu contraditar, com documentação hábil e idônea, as provas e conclusões trazidas pela autoridade fiscal, conforme fundamentação acima.

Ademais, a Lei Complementar nº 104/2001, alterou o § único, do art. 116 do Código Tributário Nacional, que passou a ter a seguinte redação, *in verbis*:

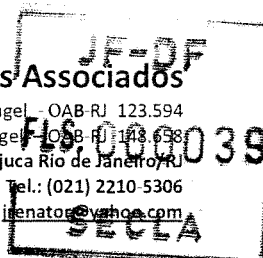
Art. 116. [...]

Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária. (Incluído pela Lcp nº 104, de 10.1.2001)

A referida norma busca afastar a hipótese típica da chamada fraude à lei, isto é, a observância da letra da lei (*verba legis*) para alcançar fim contrário ao seu espírito (*mens legis*).

J. Pereira Rangel Advogados Associados

José Renato Pereira Rangel - OAB RJ 123.594
Renato Chagas Rangel - OAB RJ 143.638
Av. das Américas, 3500, Bloco 07 Sala 516, Barra da Tijuca Rio de Janeiro/RJ
CEP 22.640-102 Tel.: (021) 2210-5306
E-mail: renatos@vishoa.com



José Carlos Moreira Alves é preciso e didático ao explicar desse modo a fraude à lei, *verbis*:

"A mesma distinção é de fazer-se aqui, porque na fraude à lei o que ocorre é justamente isto: observa-se a letra da lei, mas para se alcançar um fim contrário ao espírito da lei. Emprego a palavra lei no sentido amplo, para traduzir norma jurídica, pois, embora sejam raros os exemplos, é possível, inclusive ocorrer fraude ao costume.

Quando o ato vai contra as palavras e o espírito da lei, é ele *contra legem*, contrário à lei, em que há a violação direta da lei.

Já quando o ato preserva a letra da lei, mas ofende o espírito dela, o ato é de fraude à lei. É possível para praticar-se fraude à lei que haja a utilização de um ato só ou um complexo de atos. De um ato só, temos vários exemplos. Darei o célebre exemplo de uma Constituição Imperial do Imperador Constantino, que estabeleceu que todas as doações de valor superior a 500 sólidos precisavam observar o instituto da *insinuado apud acta*, ou seja, deviam ser celebrados por ato escrito e registrados em arquivo público. Então, o que se fazia para não observar essas formalidades era, ao invés de doar para a mesma pessoa 500 sólidos, celebrar seis doações cada uma de 100 sólidos. Com isso observava-se estritamente a palavra da lei: não havia, considerando-se esse fracionamento, doação de mais de 500 sólidos. Desrespeitava-se, porém, o espírito da lei, que era justamente o de que toda doação que ultrapasse o valor de 500 sólidos teria de observar aquelas formalidades.

Por vezes, há necessidade de uma conjugação de atos. Temos, por exemplo o de pessoas interpostas para o fim de fraudar a lei. Funcionário público não pode comprar em leilão bem público, então um amigo dele compra em leilão não para ficar com ele, mas com a finalidade posterior de revender esse bem para aquele funcionário público. Consequentemente as palavras da lei foram observadas: ele não comprou em leilão, e sim, de terceiro, mas o espírito da lei foi violado. Assim temos aqui um complexo de negócios jurídicos que em si mesmos são válidos, mas pela sua reunião passa a ser em fraude à lei. Observam os *verba legis*, mas ferem a *mens legis* ou a *sententia legis*.

Temos, portanto, que a fraude à lei é uma espécie do gênero violação à lei. Quando é *contra legem*, há violação direta: quando é *in fraudem legis*, temos violação indireta."⁷

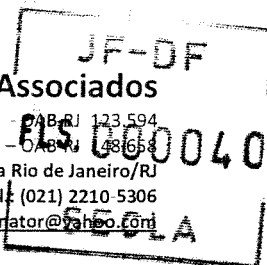
Há exemplos na jurisprudência brasileira em que o Poder Judiciário reprovou esse tipo de conduta contrária ao Fisco. Marco Aurélio Greco relata caso clássico que bem exemplifica essa questão:

"Um exemplo bem esclarece o que estou expondo. Trata-se de um caso clássico julgado pelo Supremo Tribunal Federal na década de 60 num período em que era proibido importar automóvel como instrumento para proteger a indústria automotiva nascente

⁷ ALVES, José Carlos Moreira. As Figuras Correlatas da Elisão Fiscal. In. Fórum de Direito Tributário. v. 1, n.1, Belo Horizonte: Editora Fórum, 2003.

J. Pereira Rangel Advogados Associados

José Renato Pereira Rangel - OAB RJ 123.594
Renato Chagas Rangel - OAB RJ 48.658
Av. das Américas, 3500, Bloco 07 Sala 516, Barra da Tijuca Rio de Janeiro/RJ
CEP 22.640-102 Tel: (021) 2210-5306
E-mail: jrerator@yahoo.com



àquela época. Esta é a norma 1 (= ser proibido importar automóvel). Portanto, não era possível o contribuinte chegar ao resultado desejado (ter um automóvel importado) em razão de existir a norma 1. Existia, porém, uma segunda norma que reconhecia haver no Brasil uma frota de veículos que necessitava de peças estrangeiras para continuar funcionando e esta frota não podia ser prejudicada. Por isso, existia uma segunda norma que permitia a importação de partes e peças. Certo contribuinte importou partes e peças (hipótese de incidência da norma 2) só que todas as partes e peças com as quais montou um automóvel no Brasil. Ele cometeu abuso? Não, porque não excedeu ao direito que a norma 2 contempla. O que fez foi contornar a norma 1 pelo uso da norma 2. Driblou a norma que proibia a importação de veículo pronto utilizando a norma que permitia a importação de partes e peças. Este caso foi reconhecido pelo Supremo Tribunal Federal como hipótese de fraude à lei tributária. O contribuinte infringiu algo, mas não a lei diretamente, tanto que sua conduta está coberta por uma lei (a das partes e peças).”⁸

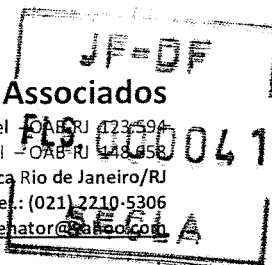
Outro exemplo mais recente é o conhecido caso de uma empresa que, para beneficiar-se da tributação com base no lucro presumido, que lhe era vantajoso, constituiu 8 (oito) sociedades que exploravam a mesma atividade, de comercialização, no varejo e no atacado, de produtos da mesma fornecedora. O Fisco considerou o fracionamento indevido e procedeu à autuação, que foi legitimada pelo antigo Tribunal Federal de Recursos (Apelação Cível nº 115.478-RS, de 18/02/1987). Pergunta-se: os particulares não têm o direito de constituir ou desconstituir tantas sociedades quantas entendam necessárias aos seus fins empresariais? Não há como negar que têm. Contudo, concluiu o TFR que o ordenamento jurídico não tolera que essa liberdade de livre organização seja utilizada como mero artifício para a obtenção de vantagem não albergada pelo ordenamento. É dizer, embora a conduta estivesse de acordo com a letra da lei, fosse formalmente lícita, violava o seu espírito, pois a opção oferecida da tributação com base no lucro presumido deve levar em conta o porte real das empresas, e não uma feição aparente, criada artificialmente, apenas para usufruir de uma opção fiscal mais vantajosa.

Assim sendo, é imperioso concluir que o procedimento da Ré constituiu violação ao espírito da lei, eis que a criação de “centrais de refaturamento” em paraísos fiscais no exterior, de forma artificial e simulada, tão somente para driblar o pagamento de tributos incidentes sobre a exportação, não atende aos requisitos legais.

⁸ Greco, Marco Aurélio — Planejamento Tributário — São Paulo: dialética, 2004 — p. 220.

J. Pereira Rangel Advogados Associados

José Renato Pereira Rangel – OAB RJ 123.594
Renato Chagas Rangel – OAB RJ 148.656
Av. das Américas, 3500, Bloco 07 Sala 516, Barra da Tijuca Rio de Janeiro/RJ
CEP 22.640-102 Tel.: (021) 2210-5306
E-mail: jrenator@uol.com.br



DA INÉRCIA DA FAZENDA NACIONAL

A União Federal, de forma ilegal, não manifestou qualquer interesse em confirmar o lançamento *ex officio* do débito tributário em epígrafe, por meio da decisão prolatada nos autos do Processo Administrativo Fiscal nº 11020.003681/2009-92, ultimada pelo Camara Superior de Recursos Fiscais, órgão do Ministério da Fazenda.

Assim sendo, é imperioso o recebimento e processamento da presente demanda popular para anular a decisão da CSRF e condenar a Fazenda Nacional a promover a constituição definitiva do crédito tributário ou, alternativamente, condenar diretamente a Ré **Marcopolo S/A** ao pagamento do débito tributário regularmente lançado pela Autoridade Fiscal, forte no art. 14, § 1º, da Lei nº 4.717/65 *in verbis*:

Art. 14. [...]

§ 1º Quando a lesão resultar da falta ou isenção de qualquer pagamento, a **condenação imporá o pagamento devido**, com acréscimo de juros de mora e multa legal ou contratual, se houver. (Grifei)

**DA INEXISTÊNCIA DE INSTÂNCIA ADMINISTRATIVA
DE CURSO FORÇADO**

É desnecessário aguardar o desfecho do processo administrativo tributário para se postular em juízo uma lesão ou ameaça a direito individual, coletivo ou difuso.

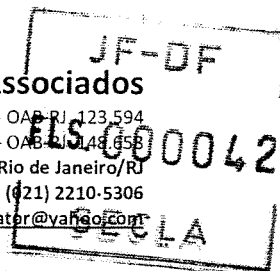
Todos têm acesso à justiça para postular tutela jurisdicional preventiva ou reparatória de um direito individual, coletivo ou difuso. Ter direito constitucional de ação significa poder deduzir pretensão em juízo e também poder dela defender-se. Todo expediente destinado a impedir ou dificultar sobremodo a ação ou a defesa no processo civil constitui ofensa ao princípio constitucional do direito de ação.

No mesmo sentido, esclarece Alexandre de MORAES:

‘Inexiste a obrigatoriedade de esgotamento da instância

J. Pereira Rangel Advogados Associados

José Renato Pereira Rangel - OAB RJ 123.594
Renato Chagas Rangel - OAB RJ 148.658
Av. das Américas, 3500, Bloco 07 Sala 516, Barra da Tijuca Rio de Janeiro/RJ
CEP 22.640-102 Tel.: (021) 2210-5306
E-mail: jrenater@vahoo.com



administrativa para que a parte possa acessar o Judiciário. A Constituição Federal de 1988, diferentemente da anterior, afastou a necessidade da chamada jurisdição condicionada ou instância administrativa de curso forçado, pois já se decidiu pela inexigibilidade de exaurimento das vias administrativas para obter-se o provimento judicial, uma vez que exclui a permissão, que a Emenda Constitucional n. 7 à Constituição anterior estabeleceu, de que a lei condicionasse o ingresso em juízo à exaustão das vias administrativas, verdadeiro obstáculo ao princípio do livre acesso ao Poder Judiciário.⁹

Com relação ao legislador infra-constitucional, este não pode limitar o acesso ao Poder Judiciário, já que a própria Constituição afirma taxativamente: "a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito".

Em face disso, sob uma ótica literal, qualquer tentativa legislativa de limitação ao acesso à Justiça seria maculada de inconstitucionalidade. Em outras palavras: a lei não pode exigir o exaurimento da instância administrativa para a propositura da ação judicial, eis que qualquer limite seria intolerável.

Posição esta, também defendida por Nelson NERY JUNIOR e Rosa Maria ANDRADE: "não pode a lei infraconstitucional condicionar o acesso ao Poder Judiciário ao esgotamento da via administrativa como ocorria no sistema revogado".¹⁰

DA INEXISTÊNCIA DE COISA JULGADA NAS DECISÕES ADMINISTRATIVAS

Conferir às 'decisões definitivas de órgãos administrativos' o poder de imutabilidade inerente à coisa julgada judicial, vulnera o princípio do "direito à jurisdição", previsto no art. 5º, XXXV, da CF/88, *in verbis*:

Art. 5º. [...]

XXXV - a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito;

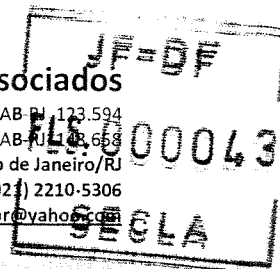
A extensão e a envergadura do princípio do "direito à jurisdição", previsto no art. 5º, XXXV, da CF/88, não pode ser tolhida, eis que representa a "explosão máxima do Estado de Direito, outorgando o exercício do direito de ação,

⁹ MORAES, Alexandre de. Op. cit., p. 199.

¹⁰ NERY JR., Nelson; NERY, Rosa Maria Andrade. **Código de Processo Civil Anotado**. 6 ed. São Paulo: Saraiva, 1999, p 137.

J. Pereira Rangel Advogados Associados

José Renato Pereira Rangel - OAB-RJ 123.594
Renato Chagas Rangel - OAB-RJ 48.658
Av. das Américas, 3500, Bloco 07 Sala 516, Barra da Tijuca Rio de Janeiro/RJ
CEP 22.640-102 Tel.: (021) 2210-5306
E-mail: jrenator@yahoo.com



mediante o preenchimento de suas condições, visando a aplicação da norma e a conseqüente solução dos conflitos."¹¹

Sem nenhum demérito acerca da qualidade técnica de suas composições, é forçoso concluir que os ilustres integrantes dos órgãos colegiados administrativos não gozam das garantias da magistratura, tais como inamovibilidade e vitaliciedade, indispensáveis a prolação imparcial de uma decisão.

Trata-se, portanto, de uma sublime garantia constitucional que preceitua de forma enfática que, em havendo lesão ou ameaça de lesão a direito, nada poderá afastar e ninguém será afastado da apreciação do Poder Judiciário. Nas palavras de Hugo de Brito Machado, *"trata-se da mais elementar e mais fundamental de todas as garantias jurídicas, que pode ser considerada, em termos bem simples, como o direito de ter direito."*¹²

Na formação dos Colegiados administrativos existem formalidades que visam, dentre outras coisas, assegurar um mínimo de imparcialidade na apreciação da questão litigiosa, de modo a evitar que a Administração decida tão somente em favor de seus próprios interesses, buscando-se a promoção de um julgamento pautado estritamente nos fatos e ditames legais. Mirando-se nesta suposta imparcialidade, a composição dos Conselhos Administrativos é paritária, isto é, cada um dos colegiados de julgamento é integrado em igual número, dividido por representantes da Fazenda Nacional (Auditores-Fiscais) e representantes dos contribuintes.

Entretanto, insta destacar que os membros destes Conselhos Administrativos não possuem as garantias institucionais inerentes aos magistrados, e sequer usufruem da mesma posição de imparcialidade, vez que ou são servidores do Fisco ou são indicados por órgãos de classe dos contribuintes. Assim sendo, uma das principais características do processo administrativo é a não configuração de uma clássica relação processual triangular, na medida em que, nesta esfera, a Administração Pública é parte e atua como órgão julgador ao mesmo tempo.

Assim sendo, em razão das inúmeras particularidades presentes na etapa processual administrativa, não parece ser possível falar no fenômeno da coisa julgada nos mesmos moldes da coisa julgada em nível judicial. Mais que isso, o *nomen iuris* "coisa julgada" sequer merece ser utilizado no âmbito administrativo.

¹¹ CAIS, Cleide Previtali. *O processo tributário*. 5 ed. São Paulo: RT, 2007, p.81

¹² MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 31ª Ed. Revista, atualizada e ampliada. São Paulo: Malheiros Editores, 2010, p. 488

J. Pereira Rangel Advogados Associados

José Renato Pereira Rangel - OAB RJ 123.594
Renato Chagas Rangel - OAB RJ 148.958
Av. das Américas, 3500, Bloco 07 Sala 516, Barra da Tijuca Rio de Janeiro/RJ
CEP 22.640-102 Tel.: (021) 2210-5306
E-mail: jrenato@yahoo.com

JF-DF

15000044

SECLA

O próprio art. 156 do CTN, que elenca as hipóteses de extinção do crédito, através do seu inciso IX, apresenta a ressalva sobre a possibilidade de ajuizamento de ação anulatória em face de decisões definitivas no âmbito administrativo, e não faz qualquer menção de ser o contribuinte o único a poder utilizá-la, *in verbis*:

Art 156. Extinguem o crédito tributário:

[...]

IX – a decisão administrativa irreformável, assim entendida a definitiva na órbita administrativa, **que não possa mais ser objeto de ação anulatória.**(Grifei)

Corroborando a plena possibilidade de revisão judicial das decisões administrativas, imagine-se uma hipótese teratológica de uma decisão administrativa definitiva de mérito que tenha indevidamente (e ilegalmente) rechaçado a aplicação de um dispositivo legal que beneficiaria a Fazenda Pública sob o fundamento de inconstitucionalidade¹³. Pergunta-se: Esta decisão administrativa que violou literal disposição de lei não poderia nunca ser desconstituída? Ela mereceria uma qualidade de imutabilidade que sequer existe nas decisões do próprio Poder Judiciário? Estes questionamentos se nos apresentam de extrema importância para se entender a incalculável temeridade de se impedir, sob qualquer aspecto, o amplo e universal acesso à Justiça.

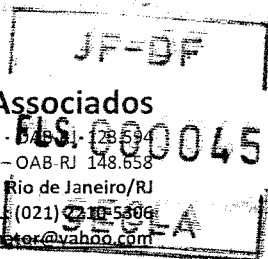
Portanto, não restam dúvidas de que as decisões de órgãos administrativos como os Conselhos Administrativos de Recursos Fiscais revestem-se da natureza de ato administrativo, porquanto emanam da manifestação de vontade da Administração Pública visando a constituir, resguardar, conservar ou extinguir direitos, e impor obrigações a si própria ou a terceiros.

Isto significa dizer que, somente no âmbito jurisdicional é que se pode falar numa verdadeira definitividade das decisões prolatadas, enquanto no administrativo essa irreformabilidade resta inarredavelmente mitigada pela garantia do acesso à justiça, prevista no art. 5º, inciso XXXV, da Carta Constitucional.

¹³ Decreto nº 70.235/72, art. 26-A: " No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob o fundamento de inconstitucionalidade." (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

J. Pereira Rangel Advogados Associados

José Renato Pereira Rangel - OAB RJ 128.559
Renato Chagas Rangel - OAB RJ 148.658
Av. das Américas, 3500, Bloco 07 Sala 516, Barra da Tijuca Rio de Janeiro/RJ
CEP 22.640-102 Tel.: (021) 2411-5300
E-mail: jrenator@yahoo.com



DA RESTRIÇÃO DE ACESSO ÀS INFORMAÇÕES

Cumpre esclarecer que o Ministério da Fazenda não disponibiliza o acesso aos autos do processo administrativo fiscal a terceiros, razão pela qual a presente demanda foi baseada tão somente nos fatos disponíveis na *internet* e no Acórdão Administrativo ora guerreado e extraído do *site* www.conselhos.fazenda.gov.br.

Assim sendo, é imperiosa a intimação da Fazenda Nacional para que junte aos autos cópia integral do processo administrativo fiscal n. 11020.003681/2009-92.

DO VALOR DA CAUSA E DA LESÃO AOS COFRES

PÚBLICOS

Eis a dicção do art. 14, § 1º, da Lei nº 4.717/65, *in verbis*:

Art. 14. Se o valor da lesão ficar provado no curso da causa, será indicado na sentença; se depender de avaliação ou perícia, será apurado na execução.

§ 1º Quando a lesão resultar da falta ou isenção de qualquer pagamento, a condenação imporá o pagamento devido, com acréscimo de juros de mora e multa legal ou contratual, se houver.

Por sua vez, assim preconiza o CPC, *in verbis*:

**CAPÍTULO IX
DA LIQUIDAÇÃO DE SENTENÇA
(Incluído pela Lei nº 11.232, de 2005)**

Art. 475-A. Quando a sentença não determinar o valor devido, procede-se à sua liquidação. (Incluído pela Lei nº 11.232, de 2005)

[...]

Art. 475-B. Quando a determinação do valor da condenação depender apenas de cálculo aritmético, o credor requererá o cumprimento da sentença, na forma do art. 475-J desta Lei, instruindo o pedido com a memória discriminada e atualizada do cálculo. (Incluído pela Lei nº 11.232, de 2005)

§ 1º Quando a elaboração da memória do cálculo depender de dados existentes em poder do devedor ou de terceiro, o juiz, a requerimento do credor, poderá requisitá-los, fixando prazo de até trinta dias para o cumprimento da diligência. (Incluído pela Lei nº 11.232, de 2005)

J. Pereira Rangel Advogados Associados

José Renato Pereira Rangel - OAB RJ 123.594
Renato Chagas Rangel - OAB RJ 148.653
Av. das Américas, 3500, Bloco 07 Sala 516, Barra da Tijuca Rio de Janeiro/RJ
CEP 22.640-102 Tel.: (021) 2210-5306
E-mail: jrenator@advogados.com

JF-DF

113.300046

SECLA

Portanto, é imperiosa a apresentação, pela Fazenda Nacional, de cópia integral do processo administrativo fiscal em epígrafe, a fim de permitir a posterior liquidação da sentença por meros cálculos aritméticos, com fulcro no art. 475-B, *caput* do CPC.

Neste contexto, não é possível precisar o valor da causa no momento da propositura da presente demanda, razão pela qual é admissível a sua fixação em valor simbólico.

A jurisprudência do Colendo STJ, quando não se sabe precisamente o valor econômico do bem da vida buscado judicialmente, vem decidindo pela possibilidade da fixação de valor pelo autor em quantia simbólica e provisória, passível de posterior adequação ao valor apurado pela sentença ou no procedimento de liquidação.

Portanto, como o benefício patrimonial buscado ainda não é integralmente conhecido, ante a restrição de acesso aos autos do processo administrativo em epígrafe, é imperiosa a sua fixação em valor simbólico, conforme entendimento jurisprudencial do Colendo STJ, *in verbis*:

PROCESSO CIVIL. VALOR DA CAUSA. AÇÃO DECLARATÓRIA DE NULIDADE CUMULADA COM REPETIÇÃO DE INDÉBITO. ILIQUIDEZ DO VALOR ECONÔMICO DO BEM DA VIDA ALMEJADO. ESTIPULAÇÃO DE VALOR SIMBÓLICO E PROVISÓRIO. POSSIBILIDADE. ALÍNEA "C" DO PERMISSIVO CONSTITUCIONAL. AUSÊNCIA DE COTEJO ANALÍTICO. INEXISTÊNCIA DE SIMILITUDE FÁTICA ENTRE O JULGADO ATACADO E OS ACÓRDÃOS APONTADOS COMO PARADIGMAS. NÃO-CONHECIMENTO DO DISSENSO JURISPRUDENCIAL. 1. A jurisprudência desta Corte, **quando não se sabe precisamente o valor econômico do bem da vida buscado judicialmente, vem decidindo pela possibilidade da fixação de valor pelo autor em quantia simbólica e provisória, passível de posterior adequação ao valor apurado pela sentença ou no procedimento de liquidação.** Precedentes. [...] (RESP 200400176759, MAURO CAMPBELL MARQUES, STJ - SEGUNDA TURMA, DJE DATA:16/09/2010.)

Ocorre, Exa, que o Acórdão Administrativo ora guerreado dá conta de que o crédito tributário total exigido da Ré **Marcopolo S/A**, nos autos do presente processo administrativo fiscal são relativos a IRPJ, multa isolada de IRPJ, CSLL, multa isolada de CSLL e IRRF, perfazendo o montante de R\$183.903.699,01.

Eis o trecho do relatório fiscal citado no Acórdão Administrativo ora guerreado, *in verbis*:

[...]

Contra o contribuinte foram lavrados autos de infração (i) de Imposto de Renda Pessoa Jurídica – IRPJ – e multa isolada por insuficiência de recolhimento das estimativas de IRPJ (fls. 02/08), (ii) de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL – e

J. Pereira Rangel Advogados Associados

José Renato Pereira Rangel – OAB-RJ 117.594
Renato Chagas Rangel – OAB-RJ 138.653
Av. das Américas, 3500, Bloco 07 Sala 516, Barra da Tijuca Rio de Janeiro/RJ
CEP 22.640-102 Tel.: (021) 2210-5306
E-mail: jrenator@yahoo.com

JF-DF

PLS 000047

SECLA

multa isolada por insuficiência de recolhimento das estimativas da CSLL (fls. 18/21) e (iii) de Imposto de Renda Retido na Fonte – IRRF (fls. 27/65), exigindo um total de crédito tributário de R\$ 183.903.699,01,[...].'

Assim sendo, e diante da impossibilidade de se precisar o valor exato dos créditos tributários ora perseguidos em valores atualizados, impende fixar o valor da causa em montante simbólico correspondente ao valor histórico referido no Acórdão Administrativo ora guerreado, qual seja, *R\$ 183.903.699,01 (cento e oitenta e três milhões, novecentos e três mil, seiscientos e noventa e nove reais)*, passível de posterior adequação ao valor apurado pela sentença ou no procedimento de liquidação, conforme entendimento do Colendo STJ nos autos do REsp N° 642.712/PE (2004/0017675-9).

DO PEDIDO

ANTE O EXPOSTO, a Autora Popular requer:

a) a **CITAÇÃO** da **UNIÃO FEDERAL (FAZENDA NACIONAL)** por oficial de justiça, nos termos do art. 222, 'c', do CPC, bem como a **CITAÇÃO** da Ré **MARCOPOLO S/A**, pelo correio, com Aviso de Recebimento (AR), nos termos do art. 222, *caput*, do CPC, nos endereços constantes do cabeçalho da presente exordial, para, querendo, contestarem a presente demanda no prazo comum de 20 (vinte) dias, forte no art. 7º, inciso IV, da Lei nº 4.717/65;

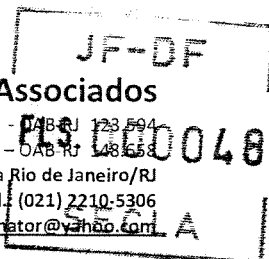
b) a **CITAÇÃO** dos conselheiros Alberto Pinto Souza Júnior, Karem Jureidini Dias, Susy Gomes Hoffmann, Otacílio Dantas Cartaxo (Presidente) e Jorge Celso Freire da Silva, Orlando José Gonçalves Bueno, Jose Ricardo da Silva, Valmar Fonseca de Menezes, Valmir Sandri, Francisco de Sales Ribeiro de Queiroz, com fulcro no art. 6º da Lei n. 4.717/65, nos endereços a serem fornecidos pela Fazenda Nacional;

c) a **PROCEDÊNCIA** do pedido para:

c.1) **ANULAR** o Acórdão Administrativo prolatado pelo Camara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), na sessão do dia 17 de julho de 2012, nos autos do Processo Administrativo Fiscal nº 11020.003681/2009-92, que desconstituiu a integralidade dos lançamentos tributários corretamente ultimados em desfavor da Ré **Marcopolo S/A**;

J. Pereira Rangel Advogados Associados

José Renato Pereira Rangel - OAB RJ 123.594
Renato Chagas Rangel - OAB RJ 148.658
Av. das Américas, 3500, Bloco 07 Sala 516, Barra da Tijuca Rio de Janeiro/RJ
CEP 22.640-102 Tel.: (021) 2210-5306
E-mail: jrenator@yahoo.com



c.2) **CONDENAR** a **UNIÃO FEDERAL (FAZENDA NACIONAL)** à obrigação de fazer consistente na constituição definitiva dos créditos tributários em epígrafe (IRPJ, multa isolada de IRPJ, CSLL, multa isolada de CSLL e IRRF) ou a sua inscrição em Dívida Ativa, em desfavor da Ré **Marcopolo S/A**, restabelecendo a integralidade dos lançamentos tributários, acrescido dos juros de mora e demais encargos, incluindo-se a multa punitiva, e relativo ao Processo Administrativo Fiscal nº 11020.003681/2009-92, conforme fundamentação acima, em valor a ser apurado conforme liquidação de sentença através de cálculos aritméticos (art. 475-B do CPC), eis que indevidamente anulados pelo Camara Superior de Recursos Fiscais, órgão do Ministério da Fazenda; ou, **ALTERNATIVAMENTE**, com fulcro no art. 14, § 1º, da Lei nº 4.717/65 e art. 466-A do CPC, **CONDENAR** diretamente a Ré **Marcopolo S/A** ao pagamento dos débitos tributários respectivos, acrescido dos juros de mora e demais encargos, incluindo-se a multa punitiva, em valor a ser apurado conforme liquidação de sentença através de cálculos aritméticos (art. 475-B do CPC), tudo em favor da União Federal;

c.3) **CONDENAR** os Réus ao pagamento das despesas processuais e honorários advocatícios de sucumbência;

d) a intimação da **UNIÃO FEDERAL (FAZENDA NACIONAL)** para que opte pela migração para o pólo ativo da presente demanda popular, forte no art. 6º, § 3º, da Lei nº 4.717/65;

e) a intimação da **UNIÃO FEDERAL (FAZENDA NACIONAL)** para que traga aos autos cópia integral do Processo Administrativo Fiscal nº 11020.003681/2009-92, ante o acesso restrito aos referidos autos.

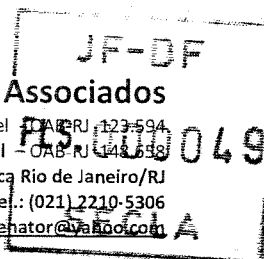
f) a intimação da **UNIÃO FEDERAL (FAZENDA NACIONAL)** para que traga aos autos os endereços dos conselheiros que participaram do julgamento administrativo ora guerreado, a fim de viabilizar as citações, em atenção aos arts. 7º, I, 'b' e 8º, ambos da Lei n. 4.717/65, que obrigam a Administração Pública a fornecer tais informações, sob pena de responsabilidade;

g) a intimação do *Parquet* Federal na condição de *custus legis*, para acompanhar todos os atos da presente demanda popular, nos termos do art. 6º, § 4º e art. 7º, ambos da Lei 4.717/65;

h) a produção de todos os meios de prova em direito admitidos, especialmente o documental;

J. Pereira Rangel Advogados Associados

José Renato Pereira Rangel - OAB-RJ 26.076
Renato Chagas Rangel - OAB-RJ 148.658
Av. das Américas, 3500, Bloco 07 Sala 516, Barra da Tijuca Rio de Janeiro/RJ
CEP 22.640-102 Tel.: (021) 2210-5306
E-mail: jrehator@yahoo.com



Dá-se à causa o valor de R\$ 183.903.699,01 (cento e oitenta e três milhões, novecentos e três mil, seiscentos e noventa e nove reais), conforme entendimento do Colendo STJ nos autos do REsp Nº 642.712/PE.

Termos em que,
Pede Deferimento.

Brasília-DF, 26 de novembro de 2012.

A handwritten signature in black ink, appearing to be 'Renato Chagas Rangel'.

RENATO CHAGAS RANGEL
OAB-RJ 148.658

A handwritten signature in black ink, appearing to be 'José Renato Pereira Rangel'.

JOSÉ RENATO PEREIRA RANGEL
OAB-DF 26.076

JF-DF

FLS. 000050

SECLA

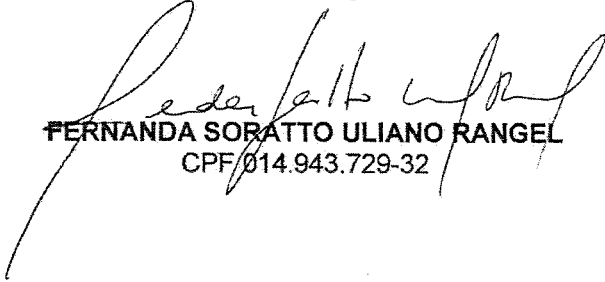
PROCURAÇÃO

OUTORGANTE: FERNANDA SORATTO ULIANO RANGEL, brasileira, casada, empresária, inscrita no CPF/MF sob o nº 014.943.729-32, RG nº 3.173.570, expedido pela SSP/SC, portadora do título de eleitor nº 0306 7986 0990, residente e domiciliada à Av. Prefeito Dulcídio Cardoso, nº 3.080, bloco 02, apto. 403, bairro Barra da Tijuca, Município do Rio de Janeiro-RJ, CEP 22.631-054;

OUTORGADOS: RENATO CHAGAS RANGEL, brasileiro, casado, advogado devidamente inscrito na OAB-RJ sob o número 148.658, inscrito no CPF/MF sob o nº 043.045.037-07, e **JOSÉ RENATO PEREIRA RANGEL**, inscrito na OAB-DF sob o nº 26.076 e OAB-RJ sob o nº 123.594, inscrito no CPF/MF sob o nº 034.879.467-34, podendo ambos receber intimações no seu escritório profissional localizado à Av. das Américas, 3500, Bloco 07 Sala 516, Barra da Tijuca, Rio de Janeiro/RJ, CEP 22.640-102, Tel.: (021) 2210-5306, email jrenator@yahoo.com;

PODERES: Por este instrumento particular de mandato, o(s) outorgante(s) acima qualificado(s) nomeia(m) e constitui(em) seu bastante procurador o(s) outorgado(s) acima qualificado(s), para, com os poderes da cláusula "*ad judicia*", na forma prevista no artigo 38 do Código de Processo Civil, c/c o parágrafo 2º, do artigo 5º, do Estatuto da Ordem dos Advogados do Brasil, propor perante qualquer juízo, instância ou tribunal, quaisquer ações judiciais, podendo, ainda, o referido procurador contestar, reconvir e argüir exceções de incompetência, litispendência ou coisa julgada, enfim, podendo praticar todos os demais atos que se fizerem necessários ao bom e fiel desempenho do mandato que lhe é ora outorgado, podendo substabelecer com ou sem reservas de poderes;

Brasília-DF, 20 de agosto de 2012.


FERNANDA SORATTO ULIANO RANGEL
CPF 014.943.729-32



JF-DF

FLS. 000051

SECLA

JF-DF

FLS.000052

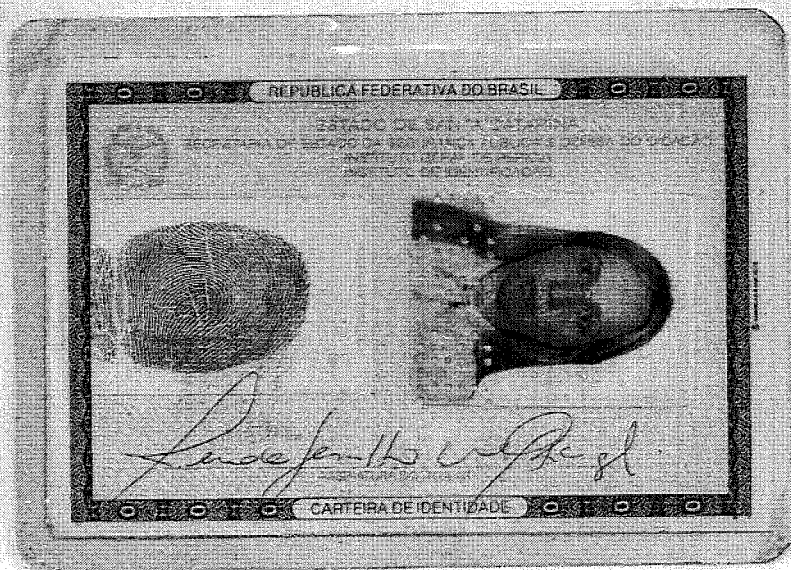
SECLA

VALIDA EM TODO O TERRITÓRIO NACIONAL	
REGISTRO GERAL	3.173.570
DATA DE EXPEDICAO	02/ABR/2007
NOME	FERNANDA SORATTO ULIANO RANGEL
FILIAÇÃO	LEO CALIXTO ULIANO ZELIA SORATTO ULIANO
NATURALIDADE	CRICIÚMA SC
DATA DE NASCIMENTO	06/MAI/1975
DOC ORIGEM	CERT. CAS. 17928 LV B-139 FL 111 CART. FERNANDES CRICIÚMA SC
CPF	014.943.729-32
CRICIÚMA - SC	Delegado Regional de Polícia Moraes 253744-3
ASSINATURA DO DIRETOR LEI Nº 216 DE 2002/03	

JF-DF

FLS.000053

SESLA





JF-DF

FLS.000054

Comprovante de Inscrição e de Situação Cadastral

SECLA

Contribuinte,

Confira os dados de Identificação da Pessoa Jurídica e, se houver qualquer divergência, providencie junto à RFB a sua atualização cadastral.



REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL
CADASTRO NACIONAL DA PESSOA JURÍDICA

NÚMERO DE INSCRIÇÃO
88.611.835/0001-29
MATRIZ

COMPROVANTE DE INSCRIÇÃO E DE SITUAÇÃO
CADASTRAL

DATA DE ABERTURA
08/08/1966

NOME EMPRESARIAL
MARCOPOLO SA

TÍTULO DO ESTABELECIMENTO (NOME DE FANTASIA)
MARCOPOLO

CÓDIGO E DESCRIÇÃO DA ATIVIDADE ECONÔMICA PRINCIPAL
29.30-1-02 - Fabricação de carrocerias para ônibus

CÓDIGO E DESCRIÇÃO DAS ATIVIDADES ECONÔMICAS SECUNDÁRIAS
Não informada

CÓDIGO E DESCRIÇÃO DA NATUREZA JURÍDICA
204-6 - SOCIEDADE ANÔNIMA ABERTA

LOGRADOURO
AV MARCOPOLO

NÚMERO
280

COMPLEMENTO

CEP
95.086-200

BAIRRO/DISTRITO
PLANALTO

MUNICÍPIO
CAXIAS DO SUL

UF
RS

SITUAÇÃO CADASTRAL
ATIVA

DATA DA SITUAÇÃO CADASTRAL
03/11/2005

MOTIVO DE SITUAÇÃO CADASTRAL

SITUAÇÃO ESPECIAL

DATA DA SITUAÇÃO ESPECIAL

Aprovado pela Instrução Normativa RFB nº 1.183, de 19 de agosto de 2011.

Emitido no dia 23/11/2012 às 18:07:05 (data e hora de Brasília).

Página: 1/1

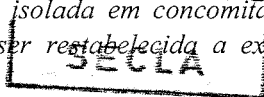
Voltar

Processo nº 11020.003681/2009-92
Acórdão n.º 9101-01.402



CSRF-T1
Fl. 79

FLS. 000055



Portanto, cumpre afastar a exigência da multa isolada em concomitante com a multa de ofício proporcional, na hipótese de ser restabelecida a exigência do principal.

CONCLUSÃO

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

É este o voto condutor do presente Acórdão.

Antônio José Praga de Souza – Relator”

Conclusão

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

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

JORGE CELSO FREIRE DA SILVA – Relator

Declaração de Voto

Conselheira SUSY GOMES HOFFMANN

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

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

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

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

, Assinado digitalmente em 14/08/2012 por ALBERTO PINTO SOUZA JUNIOR, Assinado digitalmente em 16/08

/2012 por OTACILIO DANTAS CARTAXO

Impresso em 17/08/2012 por SILVANA CRISTINA DOS SANTOS FERNANDES - VERSO EM BRANCO

Processo nº 11020.003681/2009-92
Acórdão n.º 9101-01.402

JF-DF

CSRF-T1
Fl. 80

FLS.000056

SECLA

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

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

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

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

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

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

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

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

O acórdão recorrido, proferido pela 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da Primeira Seção de Julgamento do CARF, deu provimento integral ao recurso voluntário do contribuinte, para afastar a aplicação da multa de ofício qualificada, reduzindo-a para 75%, e cancelar a tributação do IRRF, por incorrência do fato gerador, e para cancelar a tributação do IRPJ e da CSLL, por erro na forma de constituição do crédito tributário.

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

Processo nº 11020.003681/2009-92
Acórdão n.º 9101-01.402



FLS. 000057

SECLA

dos fatos apurados pela fiscalização, os quais, em verdade, configuram, inequivocamente, simulação.

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

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

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

Inicialmente, a questão do reexame de provas.

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

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

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

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

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

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

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

FLS. 000058

SECLA

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

Recurso não conhecido.

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

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

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

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

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

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

Veja, há que se distinguir entre o *error facti judicando* (julgamento errôneo da prova) e o *error in judicando* (erro de julgamento). Somente este pode ensejar o recurso especial; aquele, não. Naquele, ao órgão *ad quem* caberia avaliar as provas presentes nos autos.

Neste, o órgão *da quem* analisa o julgamento em relação aos fatos reputados comprovados pelo órgão *a quo*. Ora, no presente caso, a recorrente fundamenta o seu pleito no *error facti*

Processo nº 11020.003681/2009-92
Acórdão n.º 9101-01.402

DF-DF CSRT-T1
FL. 83

FLS. 0000059

judicando, uma vez que a sua intenção é que este órgão julgador considere como não comprovado algo que o órgão *a quo* entendeu comprovado. Inequívoco o exame da prova, não admissível, na linha do entendimento do Superior Tribunal de Justiça, em sede de recurso especial.

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

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

"Cabe ressaltar, também, que, como foi reiteradamente afirmado tanto pela autoridade fiscal responsável pelo feito como pela a julgadora de primeira instância, no caso vertente, não se encontra em discussão a existência ou não das empresas controladas pela Recorrente (MIC e ILMOT), mas, sim, se tais empresas efetivamente promoveram a revenda, no exterior, de produtos adquiridos de sua controladora no Brasil (a Recorrente)" (acórdão nº 105-17.083).

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

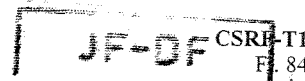
No acórdão recorrido, entendeu-se que o contribuinte logrou comprovar, consoante os termos do referido acórdão, ainda que de forma incipiente, a efetiva intermediação das operações.

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

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

Mas o acórdão recorrido não se resumiu à questão da comprovação das operações, que levou ao cancelamento do lançamento do IRPJ e da CSLL. A este resultado

Processo nº 11020.003681/2009-92
Acórdão n.º 9101-01.402



FLS. 000060

SECLA

chegou-se, sobretudo, porque se entendeu, no acórdão recorrido, ter havido erro na constituição do crédito tributário.

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

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

(...)

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

Entendo que nesse ponto 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 de receitas na venda ao adquirente final, deve a fiscalização apurar eventuais valores tributáveis na forma dos artigos 18, 19 e 24 da lei nº 9.430/1996.

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

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

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/04/2004

Autenticado digitalmente em 14/08/2012 por JORGE CELSO FREIRE DA SILVA, Assinado digitalmente em 14/08/2012 por JORGE CELSO FREIRE DA SILVA, Assinado digitalmente em 15/08/2012 por SUSY GOMES HOFFMANN, Assinado digitalmente em 14/08/2012 por ALBERTO PINTO SOUZA JUNIOR, Assinado digitalmente em 16/08/2012 por OTACILIO DANTAS CARTAXO

Impresso em 17/08/2012 por SILVANA CRISTINA DOS SANTOS FERNANDES - VERSO EM BRANCO

FLS. 000061

SECLA

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 9430/96 limitou-se a verificar se o preço praticado encontra respaldo nos critérios definidos pelos seus artigos 18 a 22, sendo que alcançados estes parâmetros mínimos, há de ser respeitado o planejamento negocial realizado pelo contribuinte.

(...)

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

Verifica-se, desta forma, que o acórdão recorrido ao cancelar o lançamento tributário sustentou-se em quatro fundamentos i) a existência das operações realizadas pelas empresas MIC e ILMOT (entendendo que o fisco não conseguiu comprovar a inexistência de tais operações); ii) a empresa recorrida obedeceu as regras de preço de transferência; iii) que o lançamento foi feito de forma errônea pois “A partir da MP 2158-35/2001 não há que se falar em fugir da tributação dos resultados no Brasil via controladas no exterior, a menos que existam outras irregularidades” de tal modo que se houve a alegação de que em 2001 houve um vultoso prejuízo, caberia a fiscalização ter fiscalizado esse prejuízo e glosar eventuais valores deduzidos indevidamente nos resultados; iv) ademais, mantido o lançamento, todos os custos e despesas devidamente comprovados deveriam ser reduzidos da base de cálculo, pois as vendas foram efetivamente realizadas.

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

Pois bem, no acórdão recorrido, consignou-se que, conforme a fiscalização, “em momento algum foi desconsiderada a personalidade jurídica das empresas MIC e ILMOT, tampouco a existência formal e material de ambas, e principalmente, a efetividade dos negócios”.

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

Devo ainda considerar que o conhecimento do Recurso Especial se dá, em especial, porque as premissas fáticas foram similares em todos os lançamentos, tanto os que originaram o acórdão recorrido como os acórdãos paradigmas, além disso as demais questões de direito e que fundamentaram o acórdão recorrido também restaram analisadas nos acórdãos

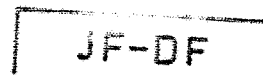
Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.209-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 14/08/2012 por JORGE CELSO FREIRE DA SILVA, Assinado digitalmente em 14/08/2012 por JORGE CELSO FREIRE DA SILVA, Assinado digitalmente em 13/08/2012 por SUST GOMES HOFFMANN

, Assinado digitalmente em 14/08/2012 por ALBERTO PINTO SOUZA JUNIOR, Assinado digitalmente em 16/08/2012 por OTACILIO DANTAS CARTAXO

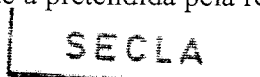
Impresso em 17/08/2012 por SILVANA CRISTINA DOS SANTOS FERNANDES - VERSO EM BRANCO

Processo nº 11020.003681/2009-92
Acórdão n.º 9101-01.402



CSRF-T1
Fl. 86

FLS. 000062



paradigmas, de tal modo, que ainda que de forma menor do que a pretendida pela recorrente, a divergência se faz presente.

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

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

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

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

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

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

Parece-me que não.

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

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

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

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

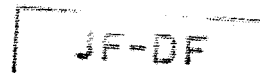
Autenticado digitalmente em 14/08/2012 por JORGE CELSO FREIRE DA SILVA, Assinado digitalmente em 14/

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

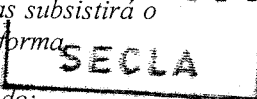
, Assinado digitalmente em 14/08/2012 por ALBERTO PINTO SOUZA JUNIOR, Assinado digitalmente em 16/08

/2012 por OTACILIO DANTAS CARTAXO

Impresso em 17/08/2012 por SILVANA CRISTINA DOS SANTOS FERNANDES - VERSO EM BRANCO



FLS.000063



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

§ 1º Haverá simulação nos negócios jurídicos quando:

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

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

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

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

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

Nestor Duarte, discorrendo sobre o instituto, ensina que:

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

(...)

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

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

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

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

Heleno Tôrres põe em relevo a presença do conluio entre as partes na simulação. Segundo ele, a relação simulatória é regida

FLS. 000064

SECLA

por duas normas jurídicas, a que cria o negócio simulado e a que estipula o 'pacto simulatório'.

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

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

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

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

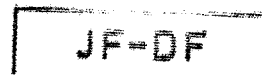
Outro fato é a realização de um negócio jurídico, com a intenção de realização efetiva desse negócio jurídico, ainda que desse negócio, como ocorre no presente caso, importe em uma economia tributária em relação aos interessados.

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

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

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

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



FLS.000065

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

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

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

Não há simulação na hipótese.

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

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

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

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

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

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

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

Documentos assinados digitalmente, conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

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

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

, Assinado digitalmente em 14/08/2012 por ALBERTO PINTO SOUZA JUNIOR, Assinado digitalmente em 16/08

/2012 por OTACILIO DANTAS CARTAXO

Impresso em 17/08/2012 por SILVANA CRISTINA DOS SANTOS FERNANDES - VERSO EM BRANCO

*"PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO: PREÇOS PRATICADOS X
PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA*

111. *Em análise preliminar, constatou-se que os preços praticados nas exportações para a MIC/ILMOT pareciam estar em conformidade com o Método de Preços de Transferência. Entretanto, ao confrontarmos essa adequação com o extenso conjunto de indícios levantados sobre a simulação da intermediação da MIC/ILMOT, nova interpretação emerge.*

112. *Como já observado, em casos de simulação, o ilícito é praticado de forma a dificultar a produção de provas diretas. Mais que isso, medidas são tomadas para mascará-lo com a aparência de legalidade. A emissão de faturas, a contratação de empresas para emprestar domicílio em outros países, contratos e pedidos eletrônicos são apenas alguns dos meios para proteger o planejamento tributário irregular.*

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

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

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

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

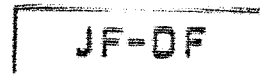
Aqui, acrescento os bem lançados argumentos aduzidos pela Conselheira Karem Jureidini Dias ao prolar o seu voto. Em síntese expôs a eminente Conselheira que as regras de preço de transferência constituem-se em regra específica anti-elisiva e que uma vez tratar-se, no caso, de empresas relacionadas (Marcopolo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

Documento assinado digitalmente por JORGE CELSO FREIRE DA SILVA em 14/08/2012 às 14:08:00.

Autenticado digitalmente em 14/08/2012 por JORGE CELSO FREIRE DA SILVA, Assinado digitalmente em 14/08/2012 por JORGE CELSO FREIRE DA SILVA, Assinado digitalmente em 15/08/2012 por SUSY GOMES HOFFMANN, Assinado digitalmente em 14/08/2012 por ALBERTO PINTO SOUZA JUNIOR, Assinado digitalmente em 16/08/2012 por OTACILIO DANTAS CARTAXO

Impresso em 17/08/2012 por SILVANA CRISTINA DOS SANTOS FERNANDES - VERSO EM BRANCO

Processo nº 11020.003681/2009-92
Acórdão n.º 9101-01.402



CSRF-T1
Fl. 91

FLS.000067

SECLA

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

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

Do que se extrai dos autos, os negócios realizados pela Recorrente, quais sejam, MIC – Marcopolo International Corporation, localizado nas Ilhas Virgens Britânicas e ILMOT International Corporation S/A, constituída sob a forma de sociedade anônima financeira de investimentos – SAFI, no Uruguai.

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

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

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

Estes argumentos também restam fortes e fundamentam o acórdão recorrido.

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

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

Documento assinado digitalmente em 14/08/2012 por JORGE CELSO FREIRE DA SILVA, Assinado digitalmente em 14/08/2012 por JORGE CELSO FREIRE DA SILVA. Assinado digitalmente em 15/08/2012 por SUSY GOMES HOFFMANN, Assinado digitalmente em 14/08/2012 por ALBERTO PINTO SOUZA JUNIOR, Assinado digitalmente em 16/08/2012 por OTACILIO DANTAS CARTAXO

Autenticado digitalmente em 14/08/2012 por JORGE CELSO FREIRE DA SILVA, Assinado digitalmente em 14/08/2012 por JORGE CELSO FREIRE DA SILVA. Assinado digitalmente em 15/08/2012 por SUSY GOMES HOFFMANN, Assinado digitalmente em 14/08/2012 por ALBERTO PINTO SOUZA JUNIOR, Assinado digitalmente em 16/08/2012 por OTACILIO DANTAS CARTAXO

Impresso em 17/08/2012 por SILVANA CRISTINA DOS SANTOS FERNANDES - VERSO EM BRANCO

Impresso em 17/08/2012 por SILVANA CRISTINA DOS SANTOS FERNANDES - VERSO EM BRANCO

Processo nº 11020.003681/2009-92
Acórdão n.º 9101-01.402

JF-DF

CSRF-T1
Fl. 92

FLS.000068

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

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

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

(Assinado digitalmente)

SUSY GOMES HOFFMANN

Declaração de Voto

Conselheiro ALBERTO PINTO SOUZA JUNIOR

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

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

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

FLS. 0000069

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

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

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

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

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

“(...)ao longo dos cinco anos em que a Recorrente vem sendo fiscalizada acerca da presente operação, em nenhum momento qualquer indício 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.

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

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

Ora, causa espécie, que a decisão da DRJ/POA tenha sido reformada pelo acórdão recorrido sem o enfrentamento de qualquer dos pontos por ela levantados. O acórdão recorrido não apreciou as provas, pois quem se limita a transcrever o que o contribuinte alega, sem articular idéias próprias, não fez qualquer juízo de valor sobre o conjunto probatório.

Processo nº 11020.003681/2009-92
Acórdão n.º 9101-01.402

JF-DF

CSRF-T1
Fl. 94

FLS. 0000070

Ademais, há vários pontos sustentados pela DRJ/POA que não foram enfrentados pela contribuinte e que o Relator do acórdão recorrido passou ao largo.

SECLA

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

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

(Assinado digitalmente)

ALBERTO PINTO SOUZA JUNIOR

FLS. 0000071

diversos de distribuição e agenciamento comercial, assim como de outros prestadores de serviços (folhas nº 1289 a 1424), comprovantes de pagamentos de honorários a advogados (folhas nº 1278 a 1283), recibo de despesas de patrocínio (folhas nº 1284 a 1285). Entretanto, como não estamos descaracterizando as empresas, e sim a sua intermediação nas operações fiscalizadas, esses dados não são relevantes.

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

Entendo que nesse ponto residuiu 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 215835/2001 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:

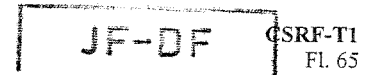
I – Método dos Preços Independentes Comparados - PIC: definido como a média aritmética dos preços de bens, serviços ou direitos, idênticos ou similares, apurados no mercado brasileiro ou de outros países, em operações de compra e venda, em condições de pagamento semelhantes;

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;

Processo nº 11020.003681/2009-92
Acórdão n.º 9101-01.402



FLS. 000072

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)

SECLA

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.

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):

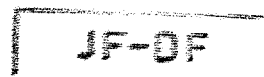
PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO: PREÇOS PRATICADOS x PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA

III. 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.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 14/08/2012 por JORGE CELSO FREIRE DA SILVA, Assinado digitalmente em 14/08/2012 por JORGE CELSO FREIRE DA SILVA, Assinado digitalmente em 15/08/2012 por SUSY GOMES HOFFMANN, Assinado digitalmente em 14/08/2012 por ALBERTO PINTO SOUZA JUNIOR, Assinado digitalmente em 16/08/2012 por OTACILIO DANTAS CARTAXO

Impresso em 17/08/2012 por SILVANA CRISTINA DOS SANTOS FERNANDES - VERSO EM BRANCO



FLS. 000073

SECLA

112. Como já observado, em casos de simulação, o ilícito é praticado de forma a dificultar a produção de provas diretas. Mais que isso, medidas são tomadas para mascará-lo com a aparência de legalidade.

A emissão de faturas, a contratação de empresas para emprestar domicílio em outros países, contratos e pedidos eletrônicos são apenas alguns dos meios para proteger o planejamento tributário irregular.

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

114. Ao longo das fiscalizações de 2005 e 2006 e, perceptivelmente, na Impugnação ao auto de 2005, a contribuinte alegou reiteradamente a sua adequação a esse mecanismo, desconsiderando o fato 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 11020.004103/200621, acórdão 1017.084, de 25/06/2008. Transcrevo seus fundamentos (verbis).

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

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

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

A comunidade internacional, desde a fundação da Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico – OCDE, vem se ocupando das questões relacionadas à tributação no plano mundial, seja para evitar a dupla pretensão

FLS.0000074

SECLA

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, tratase

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

FLS. 000075

SECLA

tributação favorecida o país "que não tribute a renda ou que tribute à alíquota máxima inferior a 20% (vinte por cento)".

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

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

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

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

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

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

III – não tribute, ou o faça em alíquota máxima inferior a 20% (vinte por cento), os rendimentos auferidos fora de seu território; IV – não permita o acesso a informações relativas à composição societária, titularidade de bens ou direitos ou às operações econômicas realizadas."

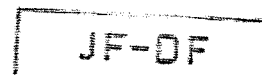
Cabe ressaltar que são inúmeras as formas de utilização dos Países com Regime de Tributação Favorecida que permitem a redução de carga impositiva, valendo-se de mecanismos e procedimentos lícitos, dentro da chamada elisão fiscal 6. Desta forma, cada país, identificado o planejamento empresarial ou negocial 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 à alíquota máxima inferior a vinte por cento.

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



FLS.0000076

SECLA

Art. 24A. 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 desconconsideração 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 comercial realizado pelo contribuinte.

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

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,

FLS.000077

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

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

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

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

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

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

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

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

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.206-2 de 24/08/2004

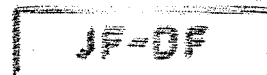
Autenticado digitalmente em 14/08/2012 por JORGE CELSO FREIRE DA SILVA, Assinado digitalmente em 14/

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

, Assinado digitalmente em 14/08/2012 por ALBERTO PINTO SOUZA JUNIOR, Assinado digitalmente em 16/08

/2012 por OTACILIO DANTAS CARTAXO

Impresso em 17/08/2012 por SILVANA CRISTINA DOS SANTOS FERNANDES - VERSO EM BRANCO



FLS. 000078

Operações com as empresas KILVERT e KEMPLIVE

No tocante à tributação das operações com essas empresas, que somente ocorreu neste processo, a recorrente traz as seguintes alegações:

II - IMPOSSIBILIDADE DA TESE FISCAL PARA AS EMPRESAS KIL VERT E KEMPLIVE

O ponto que deve ser considerado, antes do aprofundamento nas provas materiais do caso, é o fato de que, nesta autuação em particular, a Fiscalização buscou abarcar as operações envolvendo as empresa KILVERT e KEMPLIVE, indicadas pelos Bancos (doc. 01 fls. 4221 a 4223 dos autos) que financiaram as operações de exportação e que não guardam qualquer relação societária com a Recorrente.

De fato, as certidões de notário uruguaio traduzidas por escrivão juramentado (doc. 02 fls. 4205 a 4219) demonstraram, de forma inequívoca, que as empresas KILVERT e KEMPLIVE são totalmente independentes e não têm nenhum vínculo societário com a Recorrente, empresas do seu grupo econômico, sócios ou administradores, o que torna ilógica e inaplicável a tese fiscal de que a Recorrente teria auferido vantagem fiscal ilícita nessas operações.

Com efeito, o cerne da tese arguida pelas autoridades fiscais para justificar as autuações lavradas contra a Recorrente reside no suposto subfaturamento nas vendas para "paraísos fiscais" e o subsequente refaturamento a preços de mercado, de forma a deslocar o lucro para locais com menor tributação, porém, mantendo-se os ganhos financeiros dentro do grupo econômico.

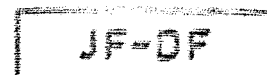
Contudo, essa tese não se sustenta logicamente quando as supostas "centrais de refaturamento" não são empresas do mesmo grupo econômico, visto que o lucro auferido por essas empresas no exterior jamais acrescerão o patrimônio da Recorrente ou de suas empresas controladas e coligadas.

Mesmo admitindo que as empresas KILVERT e KEMPLIVE constituem-se em "centrais de refaturamento", sem qualquer substância, ainda sim, não poderia subsistir a acusação de omissão de receitas contra a Recorrente, uma vez que essas receitas não se incorporaram, quer direta, quer indiretamente, ao patrimônio da Recorrente ou das empresas de seu grupo econômico.

Manter-se a autuação fiscal para essa situação representa uma afronta às provas trazidas aos autos acerca da correção formal e material das operações praticadas pela Recorrente, mas principalmente um atentado à todo e qualquer princípio e regra constante em nosso sistema tributário, pois implicaria em admitir, sem qualquer indício, prova, fundamento legal ou sequer alegação lógica, que a Recorrente seja tributada e penalizada em razão de um acréscimo patrimonial auferido por um terceiro.

Tal questão é particular dos Autos de Infração envolvidos neste processo administrativo e, desta forma, deve ter atenção especial dos N. Conselheiros, haja vista não se fazer presente nos demais processos administrativos julgados na mesma sessão, em que pese a relevância de todos os outros argumentos ora trazidos e constantes nos demais autos.

Quanto a esse matéria, a meu ver, cabe integral razão à recorrente. Isso porque não foi trazido aos autos quaisquer elementos de prova de que essas empresas teriam devolvido ao menos parte dos valores recebidos pela intermediação à Marcopolo ou a pessoas ligadas a esta.



FLS 000079

SECLA

Tal qual asseverou a recorrente, ainda que se possa admitir que as empresas KILVERT e KEMPLIVE constituem-se em "centrais de refaturamento", cumpre ao fisco o ônus da prova de que as receitas retornaram à Marabá.

Às fls. 10 e 11 do TVF, a Fiscalização destaca que foram acrescentadas as exportações intermediadas por KILVERT e KEMPLIVE, pois que obedecem ao mesmo padrão operacional daquelas supostamente intermediadas por MIC e ILMOT.

E mais (verbis):

"(...) destaque-se que: tendo-se em vista que em procedimentos fiscais anteriores "foram regularmente colhidas provas, de pleno conhecimento da fiscalizada, que apontam para a existência de simulação nas operações de intermediação de exportações da mesma, efetuadas por empresas sediadas em países com tratamento fiscal favorecido (MIC, ILMOT, KILVERT e KEMPLIVE" a fiscalização sempre possibilitou à fiscalizada que apresentasse "quaisquer esclarecimentos e informações que considere afastar os indícios de simulação nas operações de exportação já levantados, ocorridas nos anos de 2004 a 2007, acompanhados, quando for o caso, da documentação pertinente" (fls 390 e 706), ao que a fiscalizada alegou tão somente desconhecer "a existência de provas ou indícios que apontem para a existência de simulação nas operações de exportações realizadas, especialmente para os anos objeto da presente fiscalização." (fl 403). Reitera a mais absoluta legitimidade e legalidade das operações cujo modelo operacional foi motivado e influenciado pelas condições econômicas, cambiais e burocráticas vigentes no país (fl 404 e 715). Afirma que "as operações de trading fiscalizada efetivamente foram praticadas, estando comprovadas em todos seus aspectos comerciais, financeiros e jurídicos, não havendo razão para se ventilar hipótese de simulação." (fl 715). Neste tópico, além das alegações, nada apresentou que pudesse desfazer o entendimento desta fiscalização.

Por fim, apresentou uma Nota Cosit nº 480, de 21 de dezembro de 2007 (fls 1799 e 1802) que analisa uma sugestão de regulamentação das operações de exportação por conta e ordem de empresas controladas domiciliadas no exterior. Tal Nota conclui pela desnecessidade de tal regulamentação posto que a atual legislação já contempla adequadamente o tema. Não ficou muito claro qual o objetivo da fiscalizada ao apresentar tal Nota Cosit, nem como teve acesso a tal documento, porém destaca-se, da Nota Cosit, o seguinte excerto:

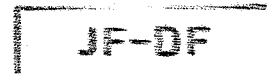
"Por outro lado, poderá a fiscalização, em função da documentação apresentada, concluir tratar-se de simulação ante a insuficiência de dados comprobatórios da materialidade das operações em questão, entendimento que poderá gerar autuação e posteriores discussões nas esferas administrativa e judicial."

(...)

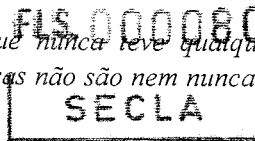
Mais adiante, às fls. 26 e seguintes do TVF, a Fiscalização volta ao tema e consigna:

5.2.3 DA DOCUMENTAÇÃO INERENTE À SUPOSTA INTERMEDIÇÃO DE KILVERT/KEMPLIVE

Também em relação à intermediação supostamente efetuada por KILVERT e KEMPLIVE a fiscalizada foi intimada a esclarecer o papel destas empresas nas exportações efetuadas. Inicialmente cumpre destacar que a fiscalizada por diversas



vezes fez questão de tentar demonstrar que nunca teve qualquer relação com KILVERT e KEMPLIVE e que ambas empresas não são nem nunca foram empresas controladas ou coligadas à fiscalizada.



Outrossim inicialmente informou que as mesmas tão somente “viabilizaram financeira e comercialmente a exportação dos produtos Marcopolo” (fl 399), sem esclarecer a forma como isso ocorrera. Novamente intimada a detalhar a participação das mesmas, limitou-se a dizer que as empresas (KILVERT e KEMPLIVE) realizavam operações de trading, adquirindo-os (produtos) da fiscalizada e revendendo-os para terceiros (fl 714). Procurou sempre colocar em suas respostas, que KILVERT e KEMPLIVE nunca tiveram qualquer ligação com a fiscalizada.

Note-se que apesar de ter sido expressamente intimada a explicar detalhadamente a forma como tais operações ocorriam, particularmente sobre a forma como eram estabelecidos os contatos entre os clientes finais e a intermediária e entre esta e a fiscalizada, bem como a motivação para que as exportações tenham se realizado por meio de KILVERT e KEMPLIVE, a fiscalizada é extremamente econômica em suas explicações.

Intimada a apresentar documentos da área comercial relacionados com contratos, pedidos, contatos ou correspondências trocadas entre estes importadores (KILVERT e KEMPLIVE) afirmou que dispunha tão somente da “entrada do pedido das referidas mercadorias em seu sistema, bem como as faturas comerciais emitidas pela Marcopolo S A para as mencionadas empresas.” (fl 713) Note-se que a tal “entrada do pedido” é um simples extrato interno de pedido, gerado pelo próprio sistema da fiscalizada (fl 1431 a 1433). Ou seja, nada é apresentado que comprove a existência de um suposto pedido de compras efetuado pelas supostas intermediárias KILVERT e KEMPLIVE.

Doutro lado, quando intimada a apresentar quaisquer contratos que porventura tenham sido firmados entre KILVERT e KEMPLIVE e a fiscalizada, informa que “não existem contratos de representação comercial firmados entre Marcopolo S A e as empresas KILVERT e KEMPLIVE” (fl 1714).

Quer a fiscalizada fazer crer que nos anos de 2004 e 2005, quando exportou mais de 64 milhões à empresa KEMPLIVE, ou nos anos de 2005 e 2006, quando exportou mais de 100 milhões à empresa KILVERT, o fez sem qualquer contrato firmado com as mesmas, e sem que tenha guardado qualquer registro de pedidos, contatos, comunicações, correspondências, ou semelhantes.

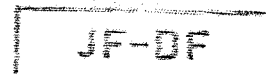
Da mesma forma que em relação às exportações supostamente intermediadas por MIC/ILMOT, também em relação às exportações efetuadas por KILVERT/KEMPLIVE, a fiscalizada não consegue demonstrar a efetiva participação/intermediação das mesmas nas operações realizadas. Nem mesmo a fiscalizada consegue (por óbvio que não deseja) esclarecer qual o papel destas empresas em suas exportações, vez que ora afirma que elas viabilizaram financeira e comercialmente a exportação, e depois afirma que as empresas adquiriam os produtos e os revendiam para terceiros.

5.2.4. DA MOTIVAÇÃO À SUPOSTA INTERMEDIAÇÃO DE KILVERT/KEMPLIVE

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

Autenticado digitalmente em 14/08/2012 por JORGE CELSO FREIRE DA SILVA, Assinado digitalmente em 14/08/2012 por JORGE CELSO FREIRE DA SILVA, Assinado digitalmente em 15/08/2012 por SUSY GOMES HOFFMANN, Assinado digitalmente em 14/08/2012 por ALBERTO PINTO SOUZA JUNIOR, Assinado digitalmente em 16/08/2012 por OTACILIO DANTAS CARTAXO

Impresso em 17/08/2012 por SILVANA CRISTINA DOS SANTOS FERNANDES - VERSO EM BRANCO



FLS.0000081

SERIAL

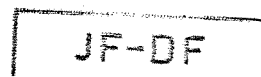
Muito interessante ainda destacar que a fiscalizada também não consegue demonstrar qual a motivação para o uso das empresas KILVERT e KEMPLIVE (sediadas no Uruguai) em suas operações de exportação, uma vez que a fiscalizada poderia utilizar sua própria controlada no mesmo país, a ILMOT. Claro que inicialmente se poderia imaginar que nestas operações, com a KILVERT e KEMPLIVE, seriam estas empresas que teriam prospectado os clientes e, portanto, intermediado a operação, por conta própria. Mas NÃO é isso que ocorre. Note-se que o principal importador final das exportações intermediadas por KILVERT e KEMPLIVE (mais de 60%) é a Polomex, que já era também um dos principais importadores finais das exportações intermediadas pela MIC, controlada da fiscalizada. Destaque-se ainda que a Polomex é empresa controlada pela Marcopolo (vide tópico 5.2.6).

Ora, como explicar que a uma empresa controlada pela Marcopolo (Polomex) utilize-se de uma terceira empresa trading (KILVERT ou KEMPLIVE) totalmente estranha e independente ao grupo Marcopolo, para efetuar suas importações, em detrimento de empresa do mesmo ramo (trading) pertencente ao grupo Marcopolo (MIC ou ILMOT)? Qual o interesse negocial para a fiscalizada nesta operação?

Certamente à fiscalizada não é interessante esclarecer tal incoerência. Quando intimada a tanto (fl 1819) simplesmente informa que “a estruturação das operações realizadas para as empresas KILVERT e KEMPLIVE, 2004 a 2006, foi apresentada pelas instituições financeiras à época parceiras da fiscalizada, que indicaram as empresas para viabilizar financeiramente a exportação dos produtos Marcopolo” (fl. 1835). Aliás a fiscalizada insiste na alegação de que as empresas KILVERT e KEMPLIVE lhe teriam sido indicadas por instituições financeiras parceiras. Alegou isto em mais de uma oportunidade.

De plano não é crível que a Marcopolo, empresa brasileira líder nacional na fabricação de carrocerias de ônibus e uma das maiores fabricantes de ônibus do mundo, se submeteria à ingerência de um banco que determinando à qual empresa deve a Marcopolo vender/exportar sua produção. Para tentar demonstrar esta “indicação”, apresentou uma carta do Bank Boston (fl 1435), em que este traz algumas informações da KILVERT. Ocorre que tal correspondência foi uma resposta a um questionamento da própria Marcopolo, ou seja, não demonstra uma imposição/indicação da instituição financeira (Bank Boston) para realização das operações da fiscalizada. Com efeito, depois de intimada (fl 1818, item 5) a apresentar a correspondência que dá origem à resposta do Bank Boston, a fiscalizada a apresenta, onde nota-se que é a mesma quem solicita as informações ao Bank Boston, e não o contrário (fl 1925).

Além disso, a suposta “indicação” data de 26/10/2005, enquanto a fiscalizada tem exportações à KILVERT desde fevereiro de 2005. Antes disso a fiscalizada já houvera providenciado, em dezembro de 2004, uma procuração da KILVERT para que funcionários da Marcopolo pudessem, em nome da KILVERT, assinar documentos necessários às operações de exportações (vide tópicos 5.2.9 Faturas Emitidas Pela Marcopolo e pela MIC/ILMOT/KILVERT/KEMPLIVE e 5.2.11 Mandatários da MIC/ILMOT/KILVERT/KEMPLIVE e Pagamentos de Remuneração). Ora, se a fiscalizada estivesse mesmo operando com a KILVERT por força de imposição ou indicação da instituição financeira (BANK BOSTON) efetuada por meio da correspondência apresentada, datada de outubro de 2005,



FLS.000082

SECLA

porque desde de dezembro de 2004 a fiscalizada já mantinha relações com esta suposta empresa?

Outro forte indicio de ausência de motivação comercial nas supostas intermediações efetuadas por KILVERT/KEMPLIVE reside no fato de que diversas destas intermediações foram efetuadas sem qualquer ganho por parte de KILVERT e KEMPLIVE. Note-se que no caso da KEMPLIVE, segundo planilha apresentada pela fiscalizada e validada pelo fisco, das 602 DDEs analisadas, 181 não tiveram ganho por KEMPLIVE, ou seja, a suposta intermediária revendeu o produto pelo mesmo preço pelo qual o tinha adquirido, ou mesmo por um valor um pouco menor.

No caso da KILVERT, das 853 DDEs, em 561 delas não houve qualquer ganho para a KILVERT.

Ora, caso KILVERT e KEMPLIVE, nas operações com a fiscalizada, fossem empresas totalmente independentes, que simplesmente compram e revendem os produtos da fiscalizada, por que motivo então realizariam tão expressivo número de operações sem qualquer ganho? Caridade? Por certo que não.

Outrossim, muito embora a fiscalizada não queira apresentar a real motivação para a utilização de intermediárias estranhas ao grupo Marcopolo para a realização destas operações, é muito provável que o real motivo para tanto tenha sido novamente tributário. Certo é que, caso tais operações tivesse sido intermediadas pela ILMOT ou MIC, ao invés de KILVERT ou KEMPLIVE, aquelas empresas poderiam vir a ter lucros a serem tributados pela fiscalizada no país, ou no mínimo, no caso da MIC, diminuiria consideravelmente o prejuízo de sua controladora Marcopolo Latino América S.A, prejuízo este que permite que seus (MIC) resultados não sejam tributados no Brasil (vide tópico 5.2.14 Outros Indícios – Não Tributação dos Resultados).

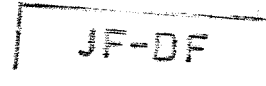
De qualquer forma, o que resta evidente deste tópico e do anterior, é que a fiscalizada não comprova a existência de qualquer intermediação das empresas KILVERT ou KEMPLIVE em suas exportações. Tampouco consegue comprovar qualquer relação comercial sua com estas empresas, e por fim, não demonstra qualquer motivação lógica ou intuito comercial para estas operações, o que consolida o entendimento desta fiscalização, de que também nas operações com KILVERT e KEMPLIVE, a exemplo das operações com MIC e ILMOT, há simulação objetivando manter valores a margem da tributação. Mas vejamos mais:

Ora, quando a fiscalizada afirma que sequer conhecia os dirigentes das SAFIs Uruguaias para as quais teria supostamente exportado mais de R\$ 164.000.000,00 no período de 2004 a 2006, somado ao fato de que os fundadores destas empresas aparentemente tinham por atividade corriqueira a fundação de SAFIs uruguaias, provavelmente para transmiti-las a estrangeiros, reforça-se a convicção de tais exportações não passavam de simulação. Vide ainda o anexo II deste relatório.

(...)

O que se está a demonstrar, e que não resta claro o porquê de haver a necessidade de intermediação nessas operações, uma vez que é óbvio que importadores finais com estreitos laços com a fiscalizada contratam suas importações diretamente com

a mesma. Afinal de contas, para o comprador final (Marcopolo South Africa ou, analogamente, Polomex), o preço final poderia ser o mesmo se a exportação fosse



FLS.000083

realizada diretamente com a Marcopolo. Ao mesmo tempo, o lucro do sujeito passivo poderia ser maior, sem a necessidade de ~~se pagar~~ parte de sua receita com uma empresa sediada nas Ilhas Virgens Britânicas ou no Uruguai.

Apesar desses aparentes contrasensos, a Marcopolo continua afirmando que as exportações cujo importador final era a Brasa, a Marcopolo South África e a POLOMEX, contaram com a efetiva participação de representantes comerciais ou ainda de KILVERT e KEMPLIVE.

Diante da óbvia existência de vínculos entre a Polomex (importador final de mais da metade das intermediações de KILVERT e KEMPLIVE), Marcopolo South Africa, Brasa e a Marcopolo, não se delineiam motivos que justifiquem a intermediação da MIC/ILMOT ou de KILVERT e KEMPLIVE, restando prejudicados os argumentos do sujeito passivo.

O objetivo da transcrição de todo esse trecho do TVF e deixar claro neste voto a convicção deste Relator quanto ao caráter presuntivo da autuação. Ainda que se concorde com a linha acusatória desenvolvida pelo Fisco, Repito, a meu ver, seria necessário fazer prova de que o valor das intermediações KILVERT e KEMPLIVE, ou ao menos parte desses, foram vertidos ao grupo Marcopolo.

Os indícios são relevantes, mas as justificativas da contribuinte também são consistentes.

Não se pode admitir que as operações com KILVERT e KEMPLIVE foram simuladas sem uma única prova direta dessa fraude. É certo que a jurisprudência admite o lançamento calcado em presunção simples, conforme trazido na decisão de 1ª instância, mas reitero: inexistem nos autos quais indícios de que as empresas KILVERT e KEMPLIVE de alguma repassaram os recursos ao Grupo Marcopolo.

Sequer foram apuradas ingressos de recursos de origem não justificada na Marcopolo que pudessem ser relacionados a essas operações.

O Fisco não pode esperar que a Marcopolo faça prova a seu desfavor. Estivéssemos tratando de uma glosa de despesas ou de custos, o ônus seria da Marcopolo. Mas nesse caso devo admitir que a Fiscalização exigiu provas que ela deveria ter produzido.

Repito: se KILVERT e KEMPLIVE são empresas de fachada da própria Marcopolo e sendo certo que os pagamentos realmente foram efetuados para essas empresas, então estamos diante de uma fraude, a qual não pode ser presumida. Logo, para efetuar a tributação o fisco deveria mesmo fazer prova de que por alguma forma KILVERT E KEMPLIVE repassaram ao menos parte desses valores para o Grupo Marcopolo, pelo que comprovaria não só a omissão de receitas como a fraude.

Acerca do ônus da prova em matéria de omissão de receitas, este Conselho tem entendimento sedimentado de que cabe ao Fisco trazer aos autos elementos desse prática, ainda que indiretos. Nesse sentido é farta a jurisprudência administrativa. Veja-se:

CARACTERIZAÇÃO DE INFRAÇÃO. ÔNUS DA PROVA. Cabe à fiscalização, como regra geral, reunir os elementos caracterizadores da infração atribuída ao sujeito passivo. ACÓRDÃO 110300.136 de 09.03.2010.

FLS. 000084

da obrigação e da constituição do crédito. Não se comprovando a existência efetiva da omissão cancela-se o lançamento. ACÓRDÃO 10807839 em 16/05/2004

ÔNUS DA PROVA Na relação jurídicotributária o onus probandi incumbit ei qui dicit. Salvo no caso das presunções legais, cabe ao Fisco investigar, diligenciar, demonstrar e provar a efetiva ocorrência do fato jurídico tributário ou o procedimento do sujeito passivo que se configure como infração à legislação tributária, no sentido de realizar a legalidade, o devido processo legal, a verdade material, o contraditório e a ampla defesa. ACÓRDÃO 10320.419 de 19/10/2000

Concluo, pois, que as exigências calcada em omissão de receitas envolvendo as operações com KILVERT E KEMPLIVE deve ser cancelada por insuficiência no conjunto probatório apresentado pelo Fisco.

No que concerne a incidência do IR-Fonte, a total incompatibilidade da acusação Fiscal com as operações envolvendo KILVERT e KEMPLIVE, pois, admitindo-se por hipótese que as operações forma simuladas, sendo essas empresas meramente "veículo", então, inexistiu pagamento da Marcopolo para as mesmas, salvo por eventual "prestação de serviços" (que evidentemente não seria sem causa).

Concluo, pois, que tanto a tributação em face de omissão de receitas, quanto pelo acusação de pagamento se causa, envolvendo as operações com as empresas KILVERT e KEMPLIVE devem ser canceladas.

Multa de ofício isolada em concomitância com a multa de ofício proporcional

Sobre a matéria já possuo entendimento sedimentado, que já manifestei em diversas decisão no CARF, a exemplo do acórdão CSRF 910100.450, de 4/11/2009, cuja ementa transcrevo:

MULTA ISOLADA NA FALTA DE RECOLHIMENTO POR ESTIMATIVA. É inaplicável a penalidade quando há concomitância com a multa de ofício sobre o ajuste anual, ou apuração inexistência de tributo a recolher no ajuste anual.

Transcrevo agora excertos do voto condutor daquele julgado:

No que tange a exigência da multa de ofício isolada, por falta de recolhimento do IRPJ ou CSLL sobre estimativas, após o encerramento do ano-calendário, verifica-se que a penalidade foi aplicada com fulcro no art. 44, inciso I, e § 1º, inciso IV, da Lei 9.430/96, do seguinte teor:

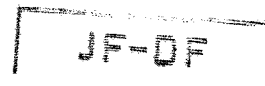
Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

I - de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;" (...)

§ 1º As multas de que trata este artigo serão exigidas:

I – juntamente com o tributo ou a contribuição, quando não houverem sido anteriormente pagos (...)

IV - isoladamente, no caso de pessoa jurídica sujeita ao pagamento do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido, na forma do art. 2º, que deixar de fazê-lo, ainda que tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente;"



FLS.000085

SECLA

Por sua vez, o art. 2º, referido no inciso IV do § 1º do art. 44, dispõe:

Art. 2º A pessoa jurídica sujeita a tributação com base no lucro real poderá optar pelo pagamento do imposto, em cada mês, determinado sobre base de cálculo estimada, mediante a aplicação, sobre a receita bruta auferida mensalmente, dos percentuais de que trata o art. 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, observado o disposto nos §§ 1º e 2º do art. 29 e nos arts. 30 a 32, 34 e 35 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com as alterações da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995

Os artigos 29, 30, 31, 32 e 34 da Lei 8.981/95 tratam da apuração da base estimada. O art. 35 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com as alterações da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995, consubstancia hipótese em a falta de pagamento ou o pagamento em valor inferior é permitida (exclusão de ilicitude). Diz o dispositivo:

“Art. 35. A pessoa jurídica poderá suspender ou reduzir o pagamento do imposto devido em cada mês, desde que demonstre, através de balanços ou balancetes mensais, que o valor acumulado já pago excede o valor do imposto, inclusive adicional, calculado com base no lucro real do período em curso.

§ 1º Os balanços ou balancetes de que trata este artigo:

a) deverão ser levantados com observância das leis comerciais e fiscais e transcritos no livro Diário;

b) somente produzirão efeitos para determinação da parcela do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro devidos no decorrer do ano-calendário. (...)”

Do exame desses dispositivos pode-se concluir que o art. 44, inciso I, c.c o inciso IV do seu § 1º, da Lei 9.430/96 é norma sancionatória que se destina a punir infração substancial, ou seja, falta de pagamento ou pagamento a menor da estimativa mensal. Para que incida a sanção é condição que ocorram dois pressupostos: (a) falta de pagamento ou pagamento a menor do valor do imposto apurado sobre uma base estimada em função da receita bruta; e (b) o sujeito passivo não comprove, através de balanços ou balancetes mensais, que o valor acumulado já pago excede o valor do imposto, inclusive adicional, calculado com base no lucro real do período em curso.

Destaco trecho do voto proferido pelo Ilustre Conselheiro Marcos Vinícius Neder de Lima, no julgamento do Recurso nº 105139.794, Processo nº 10680.005834/200312, Acórdão CSRF/0105.552, verbis:

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

Registre-se que, no entendimento deste Relator, os fundamentos acima se aplicam mesmo após a alteração no artigo 44 da Lei 9.430/1996, estabelecida na Lei 11.941/2009.



FLS. 000086

SECLA

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

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

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

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

(...)

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

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

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

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

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/06/2001

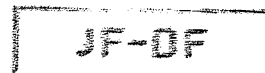
Autenticado digitalmente em 14/08/2012 por JORGE CELSO FREIRE DA SILVA, Assinado digitalmente em 14/

08/2012 por JORGE CELSO FREIRE DA SILVA, Assinado digitalmente em 14/08/2012 por GUSTAVO GOMES ROFFMAN

, Assinado digitalmente em 14/08/2012 por ALBERTO PINTO SOUZA JUNIOR, Assinado digitalmente em 16/08

/2012 por OTACILIO DANTAS CARTAXO

Impresso em 17/08/2012 por SILVANA CRISTINA DOS SANTOS FERNANDES - VERSO EM BRANCO



FLS. 000087

SECLA

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 140200.337 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 140200.494 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%.

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

FLS. 000088

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".

Porém, 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 10248.633 de 14/07/2007

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

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

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

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

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

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

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

Tanto é assim que o parágrafo 3o. do artigo 24 da lei 9.249/1995 que em sua redação original estabelecia a aplicação de multa qualificada sempre que apurada omissão de 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.

Aduz a Recorrente que:

- o processo de fiscalização, que culminou na lavratura dos autos de infração, não buscou a verificação da efetiva ocorrência nos anos de 2001 e 2002 da infração atribuídas à empresa.

- os Auditores-Fiscais entenderam, equivocadamente, que as controladas no exterior MIC e Ilmot e a revenda destas para seus clientes teriam ocorrido nos exatos termos daquelas realizadas nos anos de 1999 e 2000.

- a partir das supostas irregularidades nas exportações e revendas nos anos de 1999 e 2000, concluiu que nos anos de 2001 e 2002, também teriam ocorrido as mesmas irregularidades.

- logo, não há provas ou indícios de que haveria irregularidades nas exportações e revendas que motivaram a lavratura dos autos de infração dos anos de 2001 e 2002.

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

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

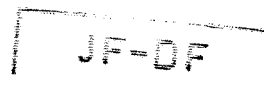
Art. 59. São nulos;

I – os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

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

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

No presente caso, verifica-se que, tal qual asseverado na decisão recorrida, “a atuação da fiscalização foi conduzida dentro dos limites da legalidade. Não há evidências de impessoalidade, tendenciosidade ou cometimento vícios no curso da ação fiscal (tal como a coação moral), como alegado pela impugnante. A partir



FLS.0000090

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 evidenciou 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, 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 omissos, 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 (DecretoLei nº 5.844, de 1943, art. 79, § 1º).

(...)

Art. 846. O lançamento de ofício, além dos casos especificados neste Capítulo, farse-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).

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

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

I. À falta de apresentação pelo sujeito passivo de demonstrações contábeis idôneas à base de cálculo do Imposto de Renda, remanesce à Fiscalização o recurso de proceder ao arbitramento para chegar aos valores que deveriam ter sido declarados.” (TRF3ª Região. AC 96.03.0663158/ 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.

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

Autenticado digitalmente em 14/08/2012 por JORGE CELSO FREIRE DA SILVA, Assinado digitalmente em 14/08/2012 por JORGE CELSO FREIRE DA SILVA, Assinado digitalmente em 15/08/2012 por SUSY GOMES HOFFMANN, Assinado digitalmente em 14/08/2012 por ALBERTO PINTO SOUZA JUNIOR, Assinado digitalmente em 16/08/2012 por OTACILIO DANTAS CARTAXO

Impresso em 17/08/2012 por SILVANA CRISTINA DOS SANTOS FERNANDES - VERSO EM BRANCO

SECRET

FILE 000092

SECRET

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

FLS. 000093

excludentes: rendimento no Brasil e cobrar IRPJ, CSLL e, ao mesmo tempo, aplicar regramento afirmando que referido rendimento foi remetido ao exterior), cujo resultado não é outro que não utilizar a exigência tributária mediante a cobrança de IR-Fonte, como espécie de "sanção", ao arrepio da característica essencial de tributo: prestação pecuniária de característica não sancionatória." (grifos do original).

Pois bem, a meu ver, quanto ao IR-Fonte, o ilustre Conselheiro Wilson Fernandes Guimarães no acórdão 10517084 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.”

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

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

Nesse sentido já decidi este colegiado no acórdão 140200.155, 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.

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

1.6 – Exigência do IRPJ e da CSLL

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

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

, Assinado digitalmente em 14/08/2012 por ALBERTO PINTO SOUZA JUNIOR, Assinado digitalmente em 16/08/2012 por OTACILIO DANTAS CARTAXO

Impresso em 17/08/2012 por SILVANA CRISTINA DOS SANTOS FERNANDES - VERSO EM BRANCO

FLS.000094

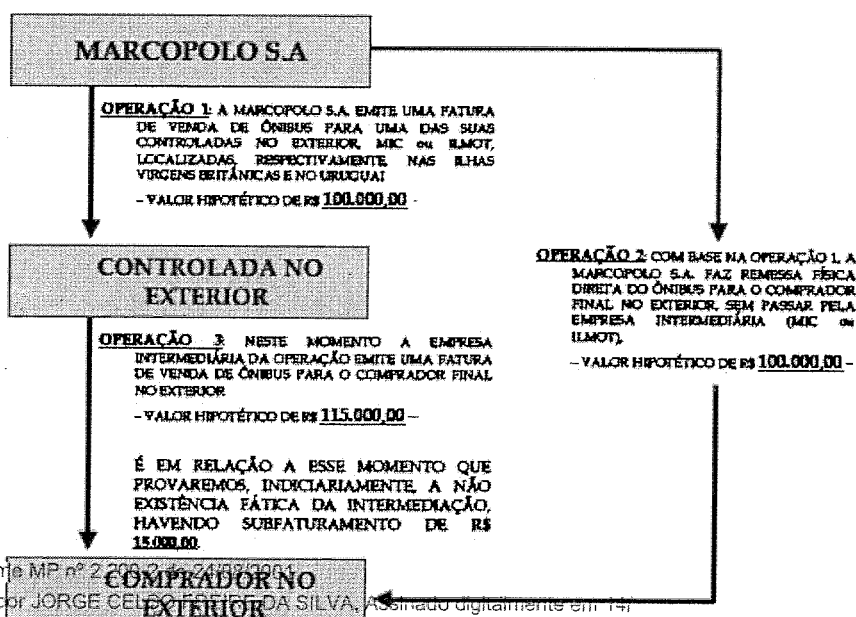
fiscais), praticando valores consideravelmente inferiores ao que eram revendidos por essas a seus clientes no exterior. Isso sem qualquer justificativa material, caracterizando a prática de subfaturamento de preços. Vejamos o cerne da acusação fiscal (verbis):

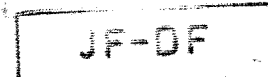
177. Após a extensiva análise de todos os documentos e explicações disponíveis, restou-nos certo que as empresas Marcopolo International Corp. (MIC) e Ilmot International Corporation S.A. (ILMOT) são, de fato, Centrais de Refaturamento. As alegadas intermediações foram simulações visando a acobertar,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





FLS. 0000095

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, prova 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 Adauto, que possuía a sua disposição a estrutura operacional necessária para o exercício de suas atividades.

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

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-3 de 24/08/2001

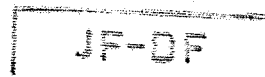
Autenticado digitalmente em 14/08/2012 por JORGE CELSO FREIRE DA SILVA, Assinado digitalmente em 14/

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

, Assinado digitalmente em 14/08/2012 por ALBERTO PINTO SOUZA JUNIOR, Assinado digitalmente em 16/08/

2012 por OTACILIO DANTAS CARTAXO

Impresso em 17/08/2012 por SILVANA CRISTINA DOS SANTOS FERNANDES - VERSO EM BRANCO



FLS. 0000096

• Contas telefônicas com o detalhamento das ligações realizadas e recebidas para diversos clientes, representantes comerciais e para a Recorrente, bem como emails (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 Adaauto 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 Adaauto.

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. 24412442 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 0115065513119. Este número pertence à empresa Importaciones Zuzu, S.A., representante comercial da MIC na Costa Rica (contrato de representação comercial juntado às fls. 13261338), 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.

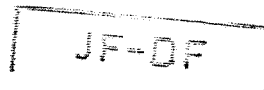
Esta carroceria de nº 3562002 acabou sendo faturada em 20.09.2002 e consta da planilha do fisco, juntada à fl. 434.

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

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 433 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 14/08/2012 por JORGE CELSO FREIRE DA SILVA, Assinado digitalmente em 14/08/2012 por JORGE CELSO FREIRE DA SILVA, Assinado digitalmente em 15/08/2012 por SUSY GOMES HOFFMANN, Assinado digitalmente em 14/08/2012 por ALBERTO PINTO SOUZA JUNIOR, Assinado digitalmente em 16/08/2012 por OTACILIO DANTAS CARTAXO

Impresso em 17/08/2012 por SILVANA CRISTINA DOS SANTOS FERNANDES - VERSO EM BRANCO



FLS. 000097

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, convencernos 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.

Cumpra observar também que, para regular situações semelhantes à que está sendo debatida nestes autos, quais sejam, transações jurídicas com empresas constituídas no exterior e submetidas a um tratamento de país ou dependência com tributação favorecida ou sob regime fiscal privilegiado³, em 2009, foi editada a Medida Provisória 472, convertida na Lei 12.249, de 2010, que passou a exigir a comprovação da capacidade operacional da pessoa física ou entidade no exterior de realizar a operação. Todavia, à luz do art. 104 do CTN, tal norma não é aplicável ao caso presente em face do princípio da irretroatividade (A lei vigente após o fato gerador, para a imposição do tributo, não pode incidir sobre o mesmo, sob pena de malferir os princípios da anterioridade e irretroatividade." STJ. REsp 179966/RS. Rel.: Min. Milton Luiz Pereira. 1ª Turma.).

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

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

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

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

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

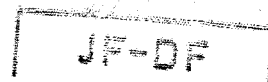
Por sua vez, a Medida Provisória nº 2.15835/2001, Art. 74, estabeleceu que os lucros auferidos por controlada ou coligada no exterior serão considerados disponibilizados para a controladora ou coligada no Brasil na data do balanço no qual tiverem sido apurados.

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);



FLS. 000099



(...)

§ 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;

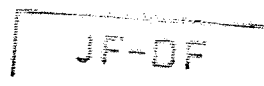
IV – a pessoa jurídica deverá conservar em seu poder cópia das demonstrações financeiras da coligada.

§ 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).

Portanto, os lucros de controladas serão apurados segundo a legislação brasileira, isto é, com base em demonstrativos contemporâneos ao encerramento do período



FLS. 000100

SECLA

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 10196.318 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. 2.15835/2001, 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

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

Autenticado digitalmente em 14/08/2012 por JORGE CELSO FREIRE DA SILVA, Assinado digitalmente em 14/08/2012 por JORGE CELSO FREIRE DA SILVA, Assinado digitalmente em 15/08/2012 por SUSY GOMES HOFFMANN

, Assinado digitalmente em 14/08/2012 por ALBERTO PINTO SOUZA JUNIOR, Assinado digitalmente em 16/08

/2012 por OTACILIO DANTAS CARTAXO

Impresso em 17/08/2012 por SILVANA CRISTINA DOS SANTOS FERNANDES - VERSO EM BRANCO

FLS.000701

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 215835, de 24 de agosto de 2001, entretanto, os lucros apurados por empresas controladas ou coligadas no exterior passaram a ser, independente de sua efetiva distribuição, considerados disponibilizados, para a controladora ou coligada no País, na data do balanço em que fossem apurados.

Percebe-se que, coincidentemente, em 2001 houve um vultuoso prejuízo, fato que se repetiu em 2002. Criou-se, assim, um total de prejuízos acumulados que, em 2004, ainda não havia sido revertido.

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

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

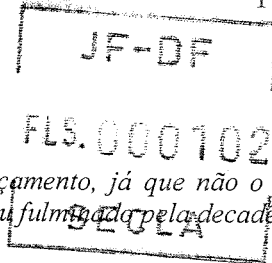
CONTRATOS, HONORÁRIOS DE ADVOGADOS, DESPESAS DE PATROCÍNIO

Parte da documentação apresentada pela contribuinte poderia comprovar a efetiva participação da MIC e da ILMOT em atividades diversas, comprovando, dessa forma, sua existência. Entre esses documentos foram disponibilizados: contratos

, Assinado digitalmente em 14/08/2012 por ALBERTO PINTO SOUZA JUNIOR, Assinado digitalmente em 16/08

/2012 por OTACILIO DANTAS CARTAXO

Impresso em 17/08/2012 por SILVANA CRISTINA DOS SANTOS FERNANDES - VERSO EM BRANCO



Por todas essas razões, deve ser mantido o lançamento, já que não o direito de lançar, sob qualquer uma destas óticas, não restou fulcro para a decadência.

IV. DA SIMULAÇÃO

No mérito, melhor sorte não assiste à recorrente, que insiste em afirmar ter havido a efetiva intervenção das controladas MIC e Ilmot, bem como das empresas Kilvert e Kamplive nas exportações das peças que fabrica.

A atuada tenta demonstrar a execução material das exportações por parte das supostas intermediárias, mediante a juntada de diversos documentos em sua grande maioria de emissão das próprias empresas envolvidas que comprovariam a existência de duas vendas distintas e independentes em cada operação, atestando a execução material das exportações por parte das intermediárias.

Ocorre, no entanto, que na simulação os aspectos formais (documentais) da operação simulada apresentam-se, 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 empresas intermediárias, e as operações 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, Ilmot, Kilvert e Kemplive 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.

IV.1. DA INEXISTÊNCIA DE PARTICIPAÇÃO EFETIVA DAS CONTROLADAS NAS OPERAÇÕES DE EXPORTAÇÃO

Para começar, imagina-se que empresas que se ocupam da revenda de bens complexos e personalizados, como carrocerias para ônibus e caminhões, com altíssimos faturamentos, 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, entretanto, o que ocorre com MIC e Ilmot, que parecem preferir a discricção, não só no que diz respeito à visibilidade como também quanto à estrutura física.

FLS. 000703

outros documentos, de faturas de energia elétrica ou telefonia destas, a recorrente limou-se a apresentar poucos documentos. A título de exemplo, veja-se que em relação à Ilmot, juntou aos autos contas telefônicas e de energia elétrica tão somente relativas ao ano de 2007. Destaque-se que 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, um dos destinos das exportações naquele ano, não há uma ligação sequer.

Juntou, ainda, recibos de despesas de energia em nome de Sucre&Sucre Trust Ltda. (empresa panamenha que presta serviços de planejamento tributário, criação de offshore, e outros serviços de gerenciamento), que se refeririam a gastos, supostamente, realizados pela MIC. No entanto, deixou de comprovar a contratação da Sucre&Sucre pela MIC. De todo o modo, o recibo atribuído à MIC não apresentava qualquer dado relevante, como discriminação das ligações ou endereço da linha telefônica.

Logo, é de se duvidar que tais escritórios efetivamente se prestassem a suprir as necessidades de infraestrutura de MIC e Ilmot.

Segundo a recorrente, tamanha singeleza de 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.

No entanto, não se pode concordar com a recorrente. Ora, não se admite que empresas que movimentaram, entre 2004 e 2007, montante superior a R\$ 500.000.000,00 (quinhentos milhões de reais), como se deu com a MIC, não tivessem escritórios administrativos organizados, com número de funcionários compatível com suas atividades e seu faturamento e capazes de gerir e administrar a empresa.

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. Toda a documentação necessária às exportações (faturas comerciais, certificados de origem, documento único aduaneiro), fossem em nome da Marcopolo, fossem das offshore, era emitida pela estrutura da recorrente.

Na verdade, a autoridade autuante identificou que a "estrutura física" da MIC não passava de uma caixa posta e contas bancárias. A corroborar essa conclusão, registre-se que a sua gestão era feita pelo Sr. Rafael Adaute, diretamente de Miami, e não na sede da empresa, nas Ilhas Virgens Britânicas. E mesmo no ano de 2007, em relação ao qual a recorrente apresentou contrato supostamente celebrado com uma empresa que forneceria escritório administrativo à MIC, o que se viu foi a contratação para a utilização meramente formal de um endereço físico que sequer era exclusivo, podendo ser utilizado, também, pela própria Sucre&Sucre ou oferecido a outros clientes.

É relevante observar, também, 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

FLS.000104

SECLA

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, não indo do fabricante ao comprador final. O fato de tais documentos terem sido emitidos e assinados por pessoas que não possuem vínculo financeiro com a suposta exportadora, 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.

Com efeito, vale mencionar, ainda, que conforme se vê nos documentos acostados ao processo, toda comunicação relativa à MIC deveria ser remetida com cópia para a Marcopolo no Brasil, em mais um indicio que seria ela, na realidade, a responsável pela execução das operações de exportação que, supostamente, envolviam também a sua controlada no exterior.

Foram trazidos à colação, ainda no intuito de demonstrar a execução material das exportações pelas controladas, contratos de distribuição e agenciamento comercial de produtos e outras avenças, celebrados entre a Marcopolo e as suas controladas, com cláusula que determina que os preços a serem praticados pela MIC e pela Ilmot perante seus clientes devem obedecer a parâmetros determinados pela Marcopolo.

Eis aí mais um indicio da diminuta autonomia das controladas no exercício de seu mister de revender os produtos da controladora, evidenciando suas atuações como mera extensão da controladora nos paraísos fiscais.

A despeito de ter apresentado diversos documentos, a recorrente não conseguiu se desincumbir do ônus de demonstrar o envio de pedidos de mercadorias da MIC e da Ilmot para a Marcopolo. Também não comprovou a negociação entre clientes finais e as suas controladas, supostamente intermediárias nas exportações.

Somente em relação ao ano de 2007 é que aprestou uma comunicação eletrônica que objetiva comprovar as tratativas entre MIC e seus representantes comerciais.

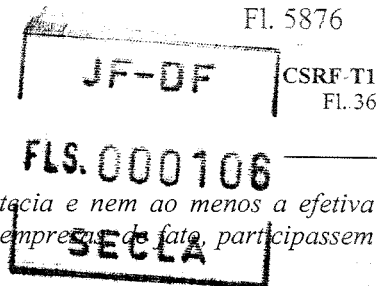
Entretanto, cumpre lembrar que a pessoa que naquela ocasião personifica a controlada é o Sr. Alexandre Luis Scherner Rodrigues, empregado da Marcopolo S/A até junho de 2007, quando teria sido supostamente contratado pela MIC, passando a receber dela os seus rendimentos. Ressalte-se, no entanto, que mesmo após tal "contratação", o Sr. Alexandre continuou residindo em Caxias do Sul, cidade sede da empresa fiscalizada, conforme suas declarações de IRPF.

Assim, torna-se impossível precisar no interesse de quem, na verdade, ele atuava.

Tais tratativas, na verdade, ilustram como a Marcopolo, por intermédio de seus funcionários, participava ativamente das vendas destinadas aos seus compradores finais.

Nesse sentido, é de se ver, ainda, que em um dos pedidos apresentados pela recorrente para corroborar a existência de tais negociações, levadas a efeito pelas controladas, o comprovador final informa se dirigir diretamente à fábrica, ou seja, à Marcopolo, o que reforça a tese fiscal, de que não houve participação das intermediárias nas operações de exportação.

De tudo, percebe-se 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



do ônus de demonstrar a forma como isso acontecia e nem ao menos a efetiva imposição da instituição financeira para que tais empresas, de fato, participassem das operações da Marcopolo.

Ao contrário. A Marcopolo apresenta carta emitida pelo Bank Boston, que nada mais foi do que uma resposta à uma consulta formulada pela própria recorrente, ou seja, correspondência cujo conteúdo em nada se assemelha à imposição mencionada.

Ademais, a referida carta é datada de outubro de 2005, mas as exportações supostamente intermediadas pela Kilvert e Kemplive iniciaram-se já em 2004, bem antes, então, do que a pretensa indicação da instituição financeira.

Intimada, novamente, a esclarecer a forma como a Kilvert e a Kemplive viabilizavam as suas exportações, a fiscalizada limitou-se a informar que as referidas empresas eram domiciliadas no exterior e realizavam operações de trading, comprando produtos das Marcopolo e revendendo-os a terceiros. Apesar dessas informações, não apresentou nenhum contrato de representação comercial que tivesse sido celebrado entre a Marcopolo e as empresas em questão. Também não apresentou qualquer documento que comprovasse a efetiva existência de algum pedido de compras efetuado pela Kilvert ou pela Kemplive.

Nesse sentido, interessante ressaltar que entre 2004 e 2006 a Marcopolo teria exportado mais de R\$ 164 milhões para a Kilvert. E apesar dessa vultosa quantia, a fiscalizada não possui um documento sequer que tivesse formalizado estas operações? Parecenos, no mínimo, estranho que a recorrente tivesse, de fato, realizado tais operações sem as formalidades necessárias.

Ademais, não informou, nem mesmo, quem eram os dirigentes das empresas com as quais negociava. A fiscalização identificou que a Kilvert foi constituída pelos Srs. Marcelo Pereira Darriulat e Fernando Juan Castagno Schickendantz. A Kemplive foi constituída por Fernando Juan Castagno Schickendantz e Janine Gómez Suarez.

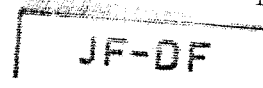
Identificou, ainda, que os Srs. Fernando Juan Castagno Schickendantz e Janine Gómez Suarez não tem por atividade costumeira a compra de ônibus, mas sim a constituição de empresas SAFI's no Uruguai, provavelmente para a venda a terceiros.

Não bastasse tudo isso, destaca-se, ainda, o fato de que a Marcopolo também não conseguiu provar as razões que a teriam levado a se utilizar da Kilvert e da Kemplive nas suas exportações, ainda mais considerando-se que ela possuía uma controlada no Uruguai, não se fazendo necessárias, a priori, a intermediação de terceiras empresas.

Outrossim, o principal comprador das mercadorias exportadas com intermediação da Kilvert e da Kemplive era a Polomex, empresa controlada pela Marcopolo, o que somente vem a reforçar a tese de que a participação daquelas empresas nas operações era totalmente desnecessária, já que a opção pela intermediação de tais empresas, na verdade, prejudica suas controladas.

A par destas constatações, verifica-se que as empresas Kilvert e Kemplive teriam realizado diversas intermediações sem auferir qualquer ganho financeiro.

Com isso, o que se vê é que a fiscalizada, mais uma vez, não conseguiu demonstrar a participação da Kilvert e da Kemplive em suas operações, assim como também não demonstrou o propósito, comercial de tais intermediações ou a relação



FLS.000107

SECLA

comercial que possuía com tais empresas, o que, por óbvio, levaria o Fisco à conclusão de que não houve a efetiva participação destas offshores nas referidas operações.

IV.3. DA AUSÊNCIA DE PROPÓSITO NEGOCIAL

Da mesma forma como os fatos adjacentes às exportações indicam que as operações, na realidade, não ocorreram da forma como constam 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 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, Ilmot, Kilvert e Kemplive, 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.

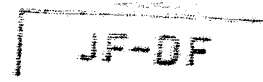
De logo, se vê que manter uma maior proximidade com os mercados consumidores não pode ser a justificativa para a intermediação das referidas empresas. Elas são estabelecidas em paraísos fiscais, sendo que um deles (Ilhas Virgens Britânicas) não foi destino final de qualquer mercadoria. O outro (Uruguai) até o foi, porém quem forneceu a mercadoria nesse caso foi a empresa sediada nas Ilhas Virgens, já que a Ilmot, a Kilvert e a Kemplive não poderiam vender para o mercado interno uruguaio sem que fossem tributadas normalmente.

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, 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. Nesta hipótese, não se vislumbra como o fato de a exportação ocorrer com sua intermediação poderia proteger a fiscalizada da volatilidade cambial da moeda brasileira. Tampouco se preocupou a recorrente em demonstrar de forma suficientemente clara, como feito no exemplo acima. Limita-se a



FLS.000108



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 no exterior para alcançar essas vantagens, já que, como se viu, as empresas intermediárias não possuem nenhum outro papel efetivo nas exportações.

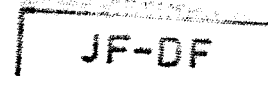
Também não há que se falar em redução de custos gerada pela estrutura das exportações questionadas. Neste particular, vale transcrever outro trecho do acórdão 10517.084 que, repita-se, analisou caso idêntico, relativo ao mesmo contribuinte:

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 knowhow 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.

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 Africa) e ainda para outra empresa



FLS. 000109

SECLA

cujo quadro societário apresenta pessoa intimamente ligada a sócios da Marcopolo (Brasa Ltda).

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. No entanto, 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 empresas 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, 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 a MIC, Ilmot, Kilvert e Kemoplive 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 esquiva 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 e das empresas Kilvert e Kemplive nas exportações de Marcopolo S/A não se sustentam, e os fatos apurados mostram que esta intermediação é meramente artificial e 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 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 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 215835/2001. A partir de 2001, quando os lucros apurados passaram a ser tributados independentemente de distribuição, a MIC, coincidentemente, passou a apresentar prejuízos acumulados², não revertidos até 2004. Até 2003, em razão do prejuízo acumulado pela MIC, não houve qualquer reflexo tributário para a

Marcopolo

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

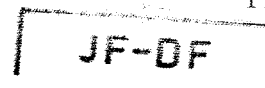
Autenticado digitalmente em 14/08/2012 por JORGE CELSO FREIRE DA SILVA, Assinado digitalmente em 14/

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

, Assinado digitalmente em 14/08/2012 por ALBERTO PINTO SOUZA JUNIOR, Assinado digitalmente em 16/08

/2012 por OTACILIO DANTAS CARTAXO

Impresso em 17/08/2012 por SILVANA CRISTINA DOS SANTOS FERNANDES - VERSO EM BRANCO



FLS. 000110

No entanto, dada a evolução dos lucros daquela controlada, esperava-se que em 2004 a mesma tivesse de submeter à tributação no Brasil o passível saldo de lucros acumulados. No entanto isso não aconteceu, já que em 2004 a MIC foi transferida para a Marcopolo Latino América S.A que, em 2004, apresentou prejuízo acumulado que continuou em anos seguintes. Desta forma, o lucro das referidas empresas permaneceu incólume à tributação no Brasil.

De tudo isto, vê-se que o modelo de exportações da recorrente, mediante a interveniência de offshore 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 empresas 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.

IV.4. DAS REGRAS DO PREÇO 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).

Nada impede a realização de investigações que possam levar à constatação fática daquilo que, por meio de presunções, a lei busca reprimir. As regras de preços de transferência estabelecem parâmetros que, por presunção legal, são os mínimos a serem observados nas exportações entre coligadas. Todavia não proibem a constatação de que, mesmo observados estes parâmetros, ainda assim persistiu o subfaturamento

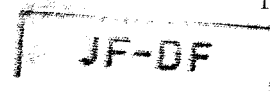
Ademais, a legislação supõe a efetiva existência da operação entre pessoas vinculadas. No caso em apreço, há que se considerar que não se trata simplesmente de reconhecer o subfaturamento em operações de exportação entre empresas vinculadas. O que autoridade fiscal demonstrou é que as operações entre a Marcopolo e MIC/Ilmot não existiram na realidade, revestindo-se 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 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.

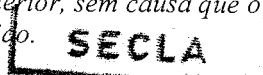
V. DO IRRF

Como se viu, as estruturas utilizadas pela recorrente no exterior se assemelham em tudo às centrais de refaturamento, conforme exposto no anexo I 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 controlada, diminuindo a base impositiva dos principais tributos federais, enseja



FLS.000111



efeito equivalente à remessa de capital para o 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 as intermediárias. A diferença entre os preços não ingressa no país, mas apenas na caixa das empresas no exterior.

Ou seja, um valor que deveria ter sido pago à Marcopolo foi creditado diretamente pelas empresas estrangeiras. 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 o exterior (valor remetido = preço pago pelo comprador final preço pago pela controlada).

Essa remessa de divisas às avessas permitiu o suprimento financeiro das empresas 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 nos artigos 674 e 725 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 intermediárias. Entretanto, como fruto da simulação praticada, obteve-se fluxo financeiro equivalente, que sem ela não teria sido possível. 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 empresas no exterior.

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:

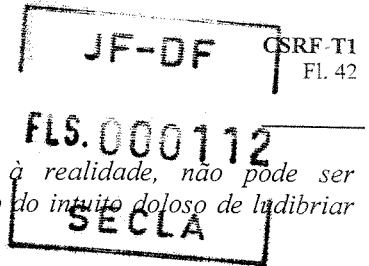
IRF PAGAMENTOS SEM COMPROVAÇÃO DA OPERAÇÃO OU DE SUA CAUSA INCIDÊNCIA

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 10283.010318/200112, Relator José Oleskovicz, data da sessão 15/05/2003].

Assim, correto o lançamento do IRRF, que deve, por isso, ser mantido.

VI. DA 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).



ocorreram na prática, que não correspondem à realidade, não pôde ser considerada um erro, mas apenas uma confirmação do intuito doloso de ludibriar àqueles que a eles tenham acesso.

A manutenção da multa imposta em face da Marcopolo, em operações idênticas, já foi consagrada por este Conselho, em acórdão outrora mencionado (nº 10517.084).

Vejamos o trecho que hora nos interessa:

(...) MULTA QUALIFICADA Se os fatos apurados pela Autoridade Fiscal permitem caracterizar o intuito deliberado do contribuinte de subtrair valores à tributação, é cabível a aplicação, sobre os valores apurados a título de omissão de receitas, da multa de ofício qualificada de 150%, prevista no inciso II do artigo 44 da Lei nº 9.430, de 1996. No caso vertente, não há que se falar em erro de proibição, vez que os elementos carreados aos autos pela autoridade fiscal deixam fora de dúvida que a Recorrente tinha real consciência da ilicitude de sua conduta.(...)

Por estes motivos, também neste particular o lançamento deve ser mantido.

VII. DA MULTA PELA FALTA DE RECOLHIMENTO DE IRPJ E CSLL DEVIDOS POR ESTIMATIVA

A contribuinte contesta, ainda, a imposição da multa isolada por falta de recolhimento de estimativas mensais, aplicada com base no art. 44, II, alínea 'b', da Lei nº 9.430/96 e cumulativamente com a multa pelo lançamento de ofício. Sem razão, no entanto, a recorrente.

A multa isolada deve ser exigida quando se verifique o descumprimento da obrigação, mesmo após o encerramento do ano-calendário, inobstante se apure prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa, conforme art. 44, inc. II, "b" da Lei 9.430/96.

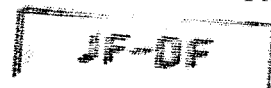
Verificada, então, falta de pagamento ou pagamento a menor do valor do imposto apurado sobre uma base estimada em função da receita bruta, bem como quedado inerte o sujeito passivo em comprovar, através de balanços ou balancetes mensais, que o valor acumulado já pago excede o valor do imposto, calculado com base no lucro real do período em curso, verificam-se os pressupostos fáticos e jurídicos, devendo ser mantida a exigência fiscal, por se apresentar legal e legítima.

Outrossim, é possível a aplicação concomitante das multas por falta de recolhimento das estimativas mensais e por lançamento de ofício. Explica-se.

O ordenamento jurídico pátrio rechaça a existência de bis in idem na aplicação de penalidades tributárias. Isso significa dizer, em suma, que não é legítima a aplicação de mais de uma penalidade em razão do cometimento da mesma infração tributária, sendo certo que o contribuinte não pode ser apenado duas vezes pelo cometimento de um mesmo ilícito.

Por outro lado, vale destacar que não há óbice a que sejam aplicadas ao contribuinte faltante, diante de duas infrações tributárias, duas penalidades, com a mesma base de cálculo ou não. Ora, como se sabe, a base de cálculo é elemento que apenas quantifica o imposto ou a penalidade tributária, possuindo, necessariamente, estreita relação com os fatos/atos que dão origem aos mesmos,

mas não se confundindo com esses fatos/atos. Assim, a penalidade tributária decorre sempre de um ato ilícito e a base de cálculo mensura o montante dessa penalidade.



FLS. 000113

SECLA

O que a proibição do bis in idem pretende evitar é a dupla penalização por um mesmo ato ilícito, e não, propriamente, a utilização de uma mesma medida de quantificação para penalidades diferentes, decorrentes do cometimento de atos ilícitos também diferentes.

Pois bem, com a redação dada pela Lei 11.488 de 2007, até as bases de cálculo foram diferenciadas, afastando de uma vez por todas qualquer alegação de bis in idem. Segundo texto dado pela 11.488/2007, a base de cálculo da multa pela falta de pagamento da estimativa consiste no valor do pagamento mensal, no percentual de 50%, enquanto a multa pelo lançamento de ofício incide sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata, no percentual de 75%.

Dessa forma, ter-se-ia ocorrido o bis in idem se as referidas multas decorrerem de uma mesma infração; por outro lado, será lícita a concomitância se as multas resultarem de infrações diversas, notadamente diante de bases de cálculo diferentes.

Em suma, a multa isolada tem como hipótese de incidência o descumprimento, pelo sujeito passivo, da obrigação legal de efetuar os recolhimentos dos valores por estimativa, enquanto a multa de ofício vinculada, traz como hipótese de incidência a falta de recolhimento do imposto devido no encerramento do período de apuração, de cujo cálculo são deduzidas o valor das estimativas pagas durante o ano-calendário.

São hipóteses de incidência distintas, com bases de cálculo distintos, não ocorrendo a alegada duplicidade na aplicação das multas. Assim, se não há nenhuma dúvida de que a contribuinte cometeu o ilícito acusado pela fiscalização, não há que se falar em dispensa da punição, apenas porque ao recorrido já havia sido exigida multa em decorrência de outro ilícito. Essa não pode ser a ratio da Lei 9.430/96.

Por outro lado, o Código Tributário Nacional prevê, em seu art. 97, que somente a lei pode determinar hipóteses de dispensa ou redução de penalidade. Sob essa ótica, não se pode criar nova hipótese de dispensa da multa isolada, não prevista na legislação, qual seja, a cobrança, concomitante, com a multa de ofício decorrente do não pagamento do tributo.

Assim, por estarem, ambas, devidamente fundamentada na legislação pátria, as multas impostas devem ser mantidas.

VIII. DEDUÇÃO DE CUSTOS E DESPESAS INCORRIDOS PELAS EMPRESAS MIC E ILMOT

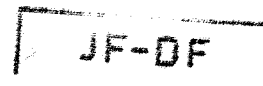
Em que pese a juntada, ao recurso voluntário, de uma série de comprovantes de despesas incorridas por MIC e Ilmot, tais elementos, assim como eventuais custos, não constam da contabilidade da autuada.

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".

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

Autenticado digitalmente em 14/08/2012 por JORGE CELSO FREIRE DA SILVA, Assinado digitalmente em 14/08/2012 por JORGE CELSO FREIRE DA SILVA, Assinado digitalmente em 15/08/2012 por SUSY GOMES HOFFMANN, Assinado digitalmente em 14/08/2012 por ALBERTO PINTO SOUZA JUNIOR, Assinado digitalmente em 16/08/2012 por OTACILIO DANTAS CARTAXO

Impresso em 17/08/2012 por SILVANA CRISTINA DOS SANTOS FERNANDES - VERSO EM BRANCO



FLS.000114

SECLA

De fato, o auto de infração tem fundamento na constatação de que as controladas estrangeiras não tiveram participação nas operações de exportação autuadas. 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, devendo, por isso, ser negado provimento ao recurso, na esteira, aliás, do que já restou decidido anteriormente por este Conselho, em processo contra o mesmo contribuinte. Senão vejamos:

(...)

IX. DAS DEMAIS QUESTÕES

A recorrente ainda postula pela recomposição dos saldos dos prejuízos das controladas estrangeiras e pelo recálculo de incentivos fiscais.

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.

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

Por fim, mister registrar a correção da base de cálculo utilizada pela fiscalização na apuração dos tributos devidos. Com efeito, verificou-se que a autoridade autuante levou em conta os dados constantes no Sistema da Receita Federal, assim como aqueles apresentados pela própria contribuinte e, também, pela Câmara de Indústria e Comércio de Caxias do Sul.

Com base em tais informações, elaborou mais de cem páginas de planilhas, compostas de uma parte referente aos dados básicos das exportações; outra relativa aos dados fornecidos pela Marcopolo e pela CIC (cuja validade foi verificada por amostragem setenta DDEs de MIC e Ilmot e mais de sessenta DDEs da Kilvert e Kemplive) e uma última parte que indica o valor do refaturamento (obtido pela diferença entre o valor das faturas das intermediárias e o das faturas da Marcopolo), a taxa de conversão (taxa de compra fixada pelo boletim de abertura do Banco Central do Brasil, vigente na data da averbação dos produtos), a base de cálculo do IRPJ e da CSLL, obtida pela conversão do refaturamento para reais.

A base de cálculo do IRRF, reajustada com base no artigo 20 da IN SRF nº 15/2001, foi obtida aplicando-se a fórmula do reajustamento aos valores referentes à omissão de receitas constante da coluna relativa à base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Assim sendo, mais uma vez mostra-se correto o lançamento.

X. DA JURISPRUDÊNCIA DO CARF SOBRE AS OPERAÇÕES DE EXPORTAÇÃO DA RECORRENTE

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.206-2 de 2004/2007

Autenticado digitalmente em 14/08/2012 por JORGE CELSO FREIRE DA SILVA, Assinado digitalmente em 14/08/2012 por JORGE CELSO FREIRE DA SILVA, Assinado digitalmente em 15/08/2012 por SUSY GOMES HOFFMAN, Assinado digitalmente em 14/08/2012 por ALBERTO PINTO SOUZA JUNIOR, Assinado digitalmente em 16/08/2012 por OTACILIO DANTAS CARTAXO

Impresso em 17/08/2012 por SILVANA CRISTINA DOS SANTOS FERNANDES - VERSO EM BRANCO

As operações de exportação da recorrente, tais quais as que fundamentaram o presente lançamento, já foram objeto de análise deste CARF, em outras ocasiões.

Contra a ora recorrente há outros processos administrativos referentes a operações idênticas, ocorridas em anos calendários anteriores.

Com efeito, através do acórdão nº 10517.084, por mais de uma vez já citado nestas contrarrazões, viu-se que a Primeira Sessão conclui que a participação das empresas intermediárias nas operações de exportação levadas a efeito pela contribuinte foi, de fato, simulada e que, por isso, houve omissão de receitas, decidindo-se, ao final, por manter a autuação.

Este, no entanto, não foi o único momento em que este CARF teve a possibilidade de julgar acerca da licitude das operações realizadas pela recorrente e concluir que as mesmas era ilegítimas.

Nesse sentido, nos autos do processo nº 11020.003966/200508 foi proferido o acórdão nº 10517.083, cuja ementa segue a seguir transcrita: (...)

Com isso, espera-se que tal entendimento, já consolidado neste Conselho, seja mantido quando do julgamento do presente processo, à exceção da tributação na fonte que, data vênica, deve ser tida por devida, nos termos do que demonstrado outrora.

XI. DA CONCLUSÃO

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

Ato contínuo, os autos foram encaminhados ao CARF e distribuído a este Conselheiro por conexão em face dos outros processos que já se encontram sobre minha relatoria.

É o relatório."

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

- 1- *"Caracterização de simulação ou planejamento fiscal"* (fls.5.636/5.657);
- 2- *"Qualificação da multa de ofício pela configuração da simulação"*(fls.5.657/5.660).
- 3- *"cabimento da multa isolada por falta de recolhimento de estimativas em concomitância com multa de ofício"* (fls. 5.660/5.6665)

Para fins de demonstração da divergência, indicou como paradigmas os acórdãos nº 105-17.083 e 105.17.084 (fls.5.637/5.639):

EXPORTAÇÕES PARA PESSOAS VINCULADAS - INEXISTÊNCIA SIMULAÇÃO - As declarações de vontade de uma aparente reveladoras da prática de ato simulado, uma vez afastadas, fazem emergir os atos que se buscava dissimular.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/04/2004
Autenticado digitalmente em 14/08/2012 por JORGE CELSO FREIRE DA SILVA, Assinado digitalmente em 04/08/2012 por JORGE CELSO FREIRE DAVEZ, Assinado digitalmente em 04/08/2012 por JORGE CELSO FREIRE DAVEZ, Assinado digitalmente em 14/08/2012 por ALBERTO PINTO SOUZA JUNIOR, Assinado digitalmente em 16/08/2012 por OTACILIO DANTAS CARTAXO

Impresso em 17/08/2012 por SILVANA CRISTINA DOS SANTOS FERNANDES - VERSO EM BRANCO

No caso vertente, em que a contribuinte construiu de forma artificial operações de exportação para empresas sediadas em países que adotam tratamento fiscal favorecido, o abandono da intermediação inexistente impõe a tributação das receitas omitidas, resultante da diferença entre o montante efetivamente pago pelo destinatário final e o apropriado contabilmente pela fornecedora do produto (...)"

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

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

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

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

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

É o relatório.

Voto

Conselheiro JORGE CELSO FREIRE DA SILVA - Relator

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

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

Voto

Conselheiro Antonio Jose Praga de Souza, Relator.

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

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

Autenticado digitalmente em 14/08/2012 por JORGE CELSO FREIRE DA SILVA, Assinado digitalmente em 15/08/2012 por SUSY GOMES HOFFMANN

, Assinado digitalmente em 14/08/2012 por ALBERTO PINTO SOUZA JUNIOR, Assinado digitalmente em 16/08

/2012 por OTACILIO DANTAS CARTAXO

Impresso em 17/08/2012 por SILVANA CRISTINA DOS SANTOS FERNANDES - VERSO EM BRANCO

Tendo o contribuinte optado pelo lucro real anual nos anos-calendário 2004 a 2007, 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 1/12/2009, não há que se falar em decadência, pois o início da contagem se deu em 01/01/2005. Registre-se que nesta mesma data iniciou a contagem do prazo de decadência do IR-Fonte, fatos geradores do ano de 2004, contando-se na forma do art. 173, inciso I, pois, não há que se falar em antecipação de pagamento.

I – ADOÇÃO DOS FUNDAMENTOS DO VOTO CONDUTOR DO ACÓRDÃO 140200.752

Quanto a multa qualificada, preliminares, exigência do IR-Fonte e tributação do IRPJ e CSLL, aplica-se neste processo, no que couber a mesma decisão do acórdão 140200.752, 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)

(...)

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:

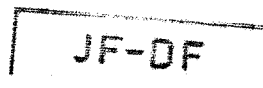
“Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

...

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:



FLS. 000118

SECLA

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, nos anos de 2004 a 2007, tal atividade de gestão era exercida pelo Sr. Rafael Adaauto e, posteriormente, pelo Sr. Alexandre Luis Scherner Rodrigues e pelo Sr. Sérgio Muradas, que possuíam 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:

Contratos de trabalho, remuneração, contas telefônicas com o detalhamento das ligações realizadas e recebidas para diversos clientes, comprovantes de despesas de viagens para visitas comerciais dos gestores das empresas MIC e Ilmot Srs. Rafael Adaauto (doc. 05), Alexandre Scherner (doc. 06) e Sérgio Muradas (doc. 07);

Comprovantes de despesas de assistência técnica e garantia dos produtos Marcopolo (doc. 08 fls. 4393 a 4417);

Veja-se que existem provas contundentes da efetiva participação das empresas MIC e ILMOT, através de seus gestores, nas operações de exportação dos produtos fabricados pela Recorrente. Em especial, vale citar os emails onde o Sr. Alexandre Scherner claramente, em correspondência com a própria Recorrente e clientes, se apresenta como representante da MIC (doc. 09), bem como em relação ao Sr. Rafael Adaauto, negociando e efetivando as vendas em nome das empresas offshore (doc. 10).

Em que pese as claras evidências de que os gestores comerciais acima mencionados agiam em nome das empresas MIC e Ilmot, como legítimos executores dos atos jurídicos e comerciais praticados por essas empresas, a decisão de primeiro grau busca desqualificar essa atuação por supostamente ter sido mantido o vínculo empregatício entre os gestores comerciais e a Recorrente no período em que exerciam, no exterior, a função de gestores das empresas MIC e Ilmot.

Contudo, como demonstrado em Recurso Voluntário, a manutenção do vínculo empregatício no caso de expatriação de profissional para o exterior é prática comum nessas operações e visa garantir os benefícios previdenciários, tal como a contagem do tempo de serviço, dos profissionais que se sujeitam à mudança de país. Nada obstante, tal manutenção de vínculo com a empresa brasileira não desnatura o fato desses profissionais efetivamente representarem as empresas estrangeiras perante terceiros, firmando contratos e operações comerciais em nome destas.

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

Autenticado digitalmente em 14/08/2012 por JORGE CELSO FREIRE DA SILVA, Assinado digitalmente em 14/08/2012 por JORGE CELSO FREIRE DA SILVA, Assinado digitalmente em 15/08/2012 por SUSY GOMES HOFFMANN, Assinado digitalmente em 14/08/2012 por ALBERTO PINTO SOUZA JUNIOR, Assinado digitalmente em 16/08/2012 por OTACILIO DANTAS CARTAXO

Impresso em 17/08/2012 por SILVANA CRISTINA DOS SANTOS FERNANDES - VERSO EM BRANCO

SECLA

Acerca dessa questão, trouxe a Recorrente, inclusive em Recurso Voluntário, exemplos claros de situações e evidências de que os Srs. Rafael Adanto, Alexandre Scherner e Sérgio Muradas agiram e praticaram atos de mercancia em nome das empresas MIC e Ilmot, o que demonstra a execução material dessas operações pelas empresas estrangeiras.

Outra questão que parece causar estranheza à decisão recorrida consiste na relação jurídica entre a Recorrente e alguns importadores finais, tais como a Polomex, a Marcopolo South Africa, empresas controladas pela MIC, em operações intermediadas pelas empresas KILVERT e KEMPLIVE.

Note-se, porém, que tal situação apenas demonstra que o modelo negocial adotado sempre era utilizado, independentemente do destinatário final, ou seja, mesmo quando o cliente final eram empresas vinculadas ao grupo, o mesmo modelo negocial era utilizado, eis que essa era a intenção da Recorrente.

Sobre esse assunto, voltamos a afirmar que não se trata de planejamento tributário ilícito, mas sim de legítima opção de modelo negocial, que vem sendo utilizado consistentemente desde o início da década de 90.

Frise-se que as operações acima com a Polomex se iniciaram desde 1999 e demais empresas do grupo acontecem desde 1997 e vem acontecendo até hoje. Não, foram, pois, operações transitórias e isoladas visando como propósito reduzir a carga tributária, mas sim decorreu da estrutura eleita pela Recorrente para expansão (e manutenção) internacional de seus produtos.

É assim que a Recorrente opera e, com relação à escolha do modelo negocial que melhor lhe atenda, não pode a fiscalização questionar sua legitimidade.

V DEMAIS INDÍCIOS APONTADOS PELA FISCALIZAÇÃO

Como mencionado, além da suposta falta de comprovação da execução material das operações de revenda pelas empresas MIC e ILMOT, cujas provas já foram tratadas no tópico anterior, a decisão recorrida ainda arrola alguns indícios de simulação que motivaram a manutenção dos Autos de Infração, quais sejam: (i) as empresas controladas no exterior estariam localizadas em paraísos fiscais BVI e Uruguai; (ii) as empresas controladas não possuíam estabelecimentos e funcionários condizentes com o volume de operações praticadas; (iii) os documentos correspondentes às vendas realizadas pelas controladas seriam expedidos e assinados por funcionários da Recorrente em Caxias do Sul Br e eram semelhantes aqueles da própria Recorrente; (iv) o vínculo existente entre a Recorrente e alguns importadores finais (Polomex e Marcopolo South Africa); (v) o contrato de representação firmado entre a Recorrente e as empresas MIC e ILMOT impedem a autonomia destas nas negociações com terceiros; (vi) os contratos de financiamento firmados por MIC e ILMOT tinham como beneficiária a Recorrente.

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

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

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.206-2 de 12/04/2004

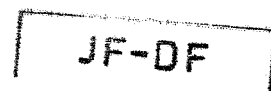
Autenticado digitalmente em 14/08/2012 por JORGE CELSO FREIRE DA SILVA Assinado digitalmente em 14/

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

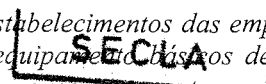
, Assinado digitalmente em 14/08/2012 por ALBERTO PINTO SOUZA JUNIOR, Assinado digitalmente em 16/08

/2012 por OTACILIO DANTAS CARTAXO

Impresso em 17/08/2012 por SILVANA CRISTINA DOS SANTOS FERNANDES - VERSO EM BRANCO



FLS.000120



Da mesma forma, o fato estrutura física dos estabelecimentos das empresas MIC e Ilmot resumirem-se a uma sala locada com equipamentos básicos de escritório e funcionários administrativos terceirizados, 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.

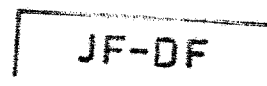
Em relação ao fato dos documentos de venda das empresas MIC e Ilmot para clientes serem expedidos e assinados por funcionários da Recorrente localizados em Caxias do Sul RS, importa dizer que, dentro de um contexto de grupo empresarial, não havia outra forma de operacionalizar a entrega das mercadorias 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 desembarque 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.



FLS.000121

Da mesma forma segue o indício levantado pela Fiscalização de semelhança de faturas comerciais. Ora, o fato das empresas pretendarem ao mesmo grupo econômico e compartilharem padrões e serviços de informática idênticos não configura nenhum indício de irregularidade, tampouco serve de argumento para provar a inexistência de intermediação das controladas nas operações de exportação.

Outro argumento falacioso que foi rebatido conclusivamente pela Recorrente foi de que evidenciaria a simulação o fato de que, nas operações envolvendo a KILVERT e KIMPLIVE, alguns importadores finais (Polomex e Marcopolo South Africa) seriam controlados pela MIC e com relação societária com a Recorrente.

Não há o que se falar em simulação no caso, haja vista os mesmos argumentos de inexistência de vantagem econômica quando a operação envolve empresa estrangeira não relacionada, como dito no tópico II e que também se encaixa ao presente fato, já que nestas operações a Recorrente era obrigada a aplicar as regras de transfer pricing² que visam justamente eliminar qualquer efeito de possível subfaturamento nas exportações.

E mesmo que os lucros fossem direcionados às empresas relacionadas com a Recorrente (Polomex e Marcopolo South Africa), ainda assim não haveria proveito econômico, eis que as referidas empresas, durante o período fiscalizado, pagaram imposto de renda em seus países, e a uma alíquota elevada (35% no México e 28% na África do Sul), não havendo justificativa para a Recorrente deixar de tributar estes valores no Brasil.

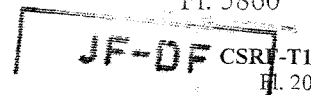
Outro indício levantado é de que as empresas MIC e ILMOT não existiriam de fato, em razão de estarem supostamente impedidas de praticar os preços que julguem mais apropriados nas suas relações com clientes finais. Tal alegação demonstra, apenas, o desconhecimento por parte da Fiscalização acerca das características as características inerentes aos contratos de representação e agenciamento.

É perfeitamente normal e intrínseco a esse tipo de negócio jurídico que o agente se subordine às ordens do representado, já que vai realizar atos em benefício daquele, mas essa não é uma representação hierárquica (o representante não é empregado do representado).

Assim, é totalmente justificável que a Recorrente, na qualidade de empresa controladora do grupo, estabeleça os parâmetros mínimos e máximos em relação aos preços e especificações técnicas dos produtos revendidos pelas empresas MIC e ILMOT, sendo certo que o cumprimento de tais condições contratuais não desnaturam a atividade de intermediação nas operações de exportação exercida pelas empresas controladas situadas no exterior.

Acerca dos contratos de financiamento firmado pelas empresas MIC e ILMOT terem como beneficiária a Recorrente, deve-se lembrar que a Fiscalização não foi capaz de entender o fluxo de uma operação realizada por intermédio das empresas offshore, haja vista que a Recorrente figurava como beneficiária nos referidos contratos pelo simples fato de receber à vista os valores sobre a venda de seus produtos, sendo que as coligadas eram responsáveis pelo pagamento das parcelas que seriam quitadas, em um prazo dilatado, com o recebimento dos valores dos clientes finais.

Ou seja, a Marcopolo recebe à vista, mas os clientes finais, ou seja, os clientes que compraram seus produtos de MIC e ILMOT pagam em 90/180 dias, sendo que o



FLS. 000122

SECLA

custo financeiro é absorvido pelas intermediárias que contrataram os financiamentos junto aos bancos.

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.

VI 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 Infração lavrados não merecem prosperar visto que o suposto crédito tributário foi calculado sem qualquer critério estabelecido em lei e sem considerar os custos incorridos e as despesas efetuadas pela MIC e ILMOT nas operações "desconsideradas".

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

Aliás, de crucial importância é a menção de julgado proferido pelo E. Conselho de Contribuintes, o qual, muito embora tratando de tradings interposta no país, determinou, além da descaracterização da simulação, a imputação dos custos no cálculo fiscal relativamente 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 11080.007081/200212), 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.

VII DA MULTA AGRAVADA

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

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

Ademais, não se pode deixar de mencionar que o evidente intuito de fraude resta inextrinsecamente 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, não se trata de esforço de imaginação, caso desconsiderado tudo o quanto demonstrado pela~~

FLS. 000123

SECLA

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 2004 a 2007 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 2004 a 2007 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.

VIII IMPOSSIBILIDADE DE CUMULAÇÃO DE MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO

Ainda em relação a aplicação da penalidade pecuniária, lembre que deve ser afastada a intenção do Fisco consistente na imposição da multa isolada de 50% incidente sobre suposto não recolhimento por estimativa, cumulada com a imposição da multa de ofício agravada de 150%, exposta no tópico anterior.

Entretanto, a aplicação da multa de ofício, cumulativamente com a multa isolada, implica na dupla penalização pelo mesmo fato, além do fato de que a multa isolada decorrente de falta de pagamento ou recolhimento a menos por estimativa não pode ser aplicada após o encerramento do ano-calendário correspondente, conforme orientação maciça deste Tribunal Administrativo5.

Nesse breve contexto, verifica-se que a multa isolada incide sobre o valor da estimativa mensal não recolhida, enquanto que a multa de ofício incide sobre o total dos rendimentos não recolhidos pelo contribuinte, albergando dessa forma os valores das estimativas mensais não recolhidas.

Vale dizer: na hipótese em que seja aplicada a multa de ofício à falta de recolhimento do tributo apurado em lançamento de ofício, a ausência de anterior recolhimento mensal, por estimativa, do IRPJ ou CSLL não deve ocasionar a

FLS.000124

SECLA

aplicação cumulativa da multa isolada, já que esta somente é aplicável de forma isolada, de modo a se evitar a dupla penalização sobre a mesma base de incidência.

Ademais, outro ponto que impossibilita a aplicação de multa isolada ao caso da Recorrente se deve referir ao fato de que tal multa decorrente de falta de pagamento ou recolhimento a menos por estimativa não pode ser aplicada após o encerramento do ano-calendário correspondente, visto que a obrigação de recolhimento das estimativas mensais surge no decorrer do ano-calendário.

Esse foi o entendimento fixado pela Câmara Superior de Recursos Fiscais do antigo Conselho de Contribuintes (Recurso 107143920 CSRF 1ª Turma Data da Sessão: 23/06/2008 Relator Marcos Vinicius Neder de Lima Acórdão CSRF/0105.875).

IX DA OMISSÃO DE RECEITAS

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

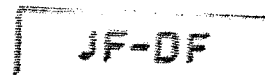
As autoridades fiscais não levaram em conta, na autuação, o fato de que as variações patrimoniais verificadas nos investimentos na MIC e na ILMOT foram registradas na contabilidade da Recorrente pelo método da equivalência patrimonial.

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

X DO IRRF

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

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



FLS.000125

SECLA

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: (...)

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

XI 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. 11).

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. 12).

Assim, o que se verifica é que já naquela época produtos exportados pela Marcopolo o 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.

Poderse-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.

FLS.000126

SECLA

XII 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.

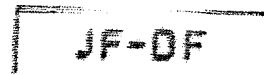
Ora, por amor à segurança jurídica, princípio esse resguardado pelo artigo 146 do Código Tributário Nacional, evidentemente que essa alteração de entendimento não pode ser aplicada retroativamente para fatos ocorridos antes da manifestação desse novo entendimento pelas autoridades fiscais.

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

XIII - 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.



FLS.000127

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 legais, como também as próprias autuações 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, fl. 5482, a douta PGFN apresentou contrarrazões de fls. 54835529, aduzindo que (verbis):

(...)

Os lançamentos estão fundados em omissões de receitas, caracterizadas por subfaturamento decorrente da participação simulada de terceiras empresas em operações de exportação de bens produzidos pela atuada e, ainda, pela falta de recolhimento de Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF), em razão de pagamentos a beneficiários não identificados ou sem causa.

O relatório fiscal demonstra que a interessada utilizava as sociedades controladas Marcopolo International Corporation (MIC), com sede nas Ilhas Virgens Britânicas,

e Ilmot International Corporation, do Uruguai, bem como as empresas Kilvert S.A e Kemplive S.A, também sediadas no Uruguai, como centrais de refaturamento, para intermediar formalmente negócios que, na essência, correspondiam a operações diretas entre a Marcopolo S/A e seus importadores finais.

Nesse sentido, a fiscalização aponta indícios suficientes de que aquelas empresas não exerciam qualquer participação nas exportações de produtos da Marcopolo e desnuda os artifícios utilizados para conferir aparência de legalidade a operações destinadas unicamente a subfaturar receitas e manter, irregularmente, em paraísos fiscais, numerário que deveria ter sido submetido à tributação no País.

Em suma, o esquema apresentado pela fiscalização era o seguinte:

Formalmente, as operações de exportação apresentavam como exportadora a Marcopolo, e compradoras suas controladas MIC e Ilmot e ainda as empresas Kilvert e Kemplive todas titulares de tratamento fiscal privilegiado nos países onde estão estabelecidas. Estas empresas, por sua vez, revendiam os produtos adquiridos 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 de tais empresas, remetia os produtos negociados diretamente aos seus próprios clientes. É dizer, a mercadoria não chegava a ser fisicamente transferida às empresas intermediárias.

Diante do vínculo societário entre a atuada e suas controladas, a fiscalização cogitou, para elas, do uso do Método de Preços de Transferência para aferir a regularidade das operações. Nesta ocasião, constatou que os preços praticados apresentavam conformidade com os patamares mínimos exigidos pela legislação de preços de transferência (arts. 18 a 22 da Lei 9.430/96). Todavia, aprofundando as investigações, a fiscalização entendeu inadequado o uso de tal método, já que constatou que as vendas de mercadorias da Marcopolo às suas controladas, assim como às demais intermediárias, 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.



FLS. 000128

SECLA

Com efeito, o se observou foi que, na prática, tanto as subsidiárias integrais MIC e Ilmot, como as empresas 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.

O conjunto de evidências que levou a fiscalização a esta conclusão encontra-se detalhado no relatório fiscal. Com efeito, diante do robusto conjunto de indícios levantados 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 as intermediárias e outra entre estas empresas e os compradores finais.

Com isso, 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 à retenção na fonte (IRRF).

Assim, a diferença entre o valor de venda às controladas e o valor de venda aos destinatários finais foi qualificada como omissão de receitas da Marcopolo e tratada nos termos do RIR/99. Além disso, a fiscalização considerou corretamente que tais valores foram, de forma oblíqua, remetidos da Marcopolo às suas controladas no exterior sem qualquer motivação plausível, o que dá ensejo à Retenção de Imposto de Renda na Fonte. A simulação engendrada, além de promover a omissão de receitas da autuada, possibilitou burlar a necessidade de remessa formal de numerário do Brasil para os paraísos fiscais em questão, embora isso tenha ocorrido por vias indiretas.

Em decorrência do proceder ardiloso de simular a participação de empresas de refaturamento nas exportações, com a finalidade de omitir receitas e evadir divisas, 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).

Devidamente cientificada da autuação, a empresa fiscalizada apresentou impugnação, alegando, em síntese:

- a nulidade do lançamento por erro no enquadramento da conduta, tendo em vista que a receita tida por omitida não era de titularidade da fiscalizada;
- que os preços praticados nas operações com as tradings estaria de acordo com as regras do preço de transferência, o que afastaria a acusação de subfaturamento nas vendas para empresa vinculadas e, portanto, a possibilidade de se alegar planejamento fiscal irregular;
- a inexistência de simulação em relação às operações com as empresas Kilvert e Kemplive, que são empresas independentes, sem relação societária com a Marcopolo, sendo por isso impossível imputar a receita auferidas por aquelas empresas à fiscalizada. As operações com essas intermediárias foram realizadas em virtude da indicação feita por instituições financeiras, como forma de viabilizar financeiramente as operações de exportação;

- a inexistência de simulação em relação às operações com as empresas MIC e Ilmot, que aliás, foram devidamente comprovadas e tiveram como fundamento a estratégia comercial de expansão internacional. As referidas controladas exercem a gestão comercial no exterior, por meio da contratação de extensa rede de

FLS.000129

SECLA

representantes comerciais responsáveis pela venda de produtos da Marcopolo, como também pela assistência técnica a tais mercadorias;

- a desconsideração de negócio jurídico sem base legal para tanto, já que o parágrafo único do artigo 116 do CTN ainda não foi regulamentado;

- que teria trazido para o Brasil os resultados auferidos no exterior por controladas. E que se não houve tributação, foi porque aquelas empresas tiveram prejuízo fiscal em razão, dentre outras causas, da crise na Argentina;

- que os contratos firmados entre a Marcopolo e a MIC e Ilmot e com os agentes comerciais demonstram o papel de intermediação exercido por aquelas empresas. Que neste tipo de contrato, de representação e agenciamento, é comum que o agente se subordine às ordens do representado, ainda mais quando se trate da "empresamãe" do grupo econômico;

- que os pedidos de importadores finais à MIC e à Ilmot e destas à fiscalizada teriam sido apresentados e que mesmo que não o tivessem sido, na praxe do comércio internacional, é comum a inexistência destas formalidades;

- os contratos de financiamento e fluxo de caixa, tendo a própria Marcopolo como garantidora, também é praxe comercial e foram reconhecidos como válidos tanto pelo Banco do Brasil como pelo BNDES;

- a apresentação de cartas de crédito e comprovantes de pagamentos bancários;

- que as empresas do mesmo grupo econômico usam o mesmo sistema eletrônico de processamento de dados, o que justificaria a semelhança entre as faturas comerciais, sem que isso representasse qualquer simulação;

- o vínculo entre a Marcopolo e os importadores finais decorre de uma legítima opção de modelo negocial, não de um planejamento tributário ilícito;

- que a MIC era responsável pelas operações de exportação comercial para o Uruguai, já que ela tinha relacionamentos comerciais de longa data e contratos de representação comercial celebrados com representantes naquele país;

- a nulidade do auto de infração, por vício da apuração do crédito tributário, já que decorrente de erro na determinação dos valores lançados, em razão da desconsideração da participação da MIC e Ilmot nas operações, bem como de todos os custos incorridos para a realização das supostas vendas refaturadas;

- a exigência em duplicidade das receitas auferidas por MIC e Ilmot, sendo necessário recompor o saldo de prejuízos fiscais, já que a suposta receita omitida teria sido devidamente considerada na apuração do resultado da impugnante;

- a necessidade de recalcular todos os incentivos fiscais apurados com base no lucro real;

- o descabimento da multa agravada, em razão da não ocorrência da simulação, mas sim de mero erro de proibição;

- a indevida cumulação da multa isolada com a multa de ofício em razão do não recolhimento do IRPJ e da CSLL devidos por estimativas;

FLS.000130

SEÇÃO

gerador do tributo, já que os artigos 674 e 725 do RIR/99 tratam de pagamentos efetuados a beneficiários não identificados ou cuja causa não seja conhecida, o que não se verifica no caso dos autos, em que não houve lançamento irregular. A Marcopolo é acusada de ter recebido valores de terceiros e não oferecido à tributação, e não de ter realizado pagamentos quaisquer. Se a fiscalização desconsidera a intermediação, não cabe falar em pagamento a beneficiários no exterior. Alegou que se houvesse pagamento algum, teria sido a beneficiário identificado (as empresas intermediárias) e em razão de operações claramente caracterizadas e comprovadas. Argumentou que não teria havido evasão de divisas, já que todas as operações foram contabilizadas e, por fim, que o reajustamento da base de cálculo do IRRF fere o conceito de renda, sendo ilegal a IN SRF nº 15/01.

A DRJ, por unanimidade de votos, manteve o lançamento, em decisão cuja ementa ora se transcreve: (...)

Inconformada, a Marcopolo apresentou recurso voluntário a este douto Conselho, reiterando as considerações já aduzidas quando da impugnação, e acrescentando, na ocasião, a alegação de decadência do direito de lançar o IRRF, desta feita com fundamento no entendimento de que, mesmo que se entendesse por aplicar o artigo 173 do CTN, o termo "exercício seguinte", para esse fim, deveria ser entendido como o período de apuração seguinte ao que não houve pagamento, ou seja, a semana seguinte, e não o ano calendário posterior. Com isso, estariam decaídos os períodos até a terceira semana de novembro de 2004.

Afirmou, ainda, que todos os tributos estariam decaídos em atenção à tese supostamente adotada pela STJ, de que no caso dolo, a aplicação do artigo 173 do CTN deve ter como termo inicial a própria constatação e notificação do ilícito, o que no caso dos autos teria ocorrido em 2002, quando foi iniciada a primeira fase da fiscalização;

Entretanto, não merecem prosperar as suas alegações, razão pela qual deve ser negado provimento ao recurso voluntário, conforme restará demonstrado a seguir.

II. DA VALIDADE DO LANÇAMENTO

Nos termos do que relatado, a recorrente reclama, preliminarmente, pela nulidade do auto de infração, fundamentando seu pleito ora no erro de enquadramento da conduta, ora em supostos equívocos nos métodos aplicados para a constituição do crédito tributário. Sua irresignação não deve, no entanto, prevalecer.

De início, deve-se ter em mente que a omissão de receitas restou devidamente demonstrada nos autos, não havendo que se falar em equívoco quanto à determinação da conduta autuada. Também não houve erro na apuração da base de cálculo dos tributos, já que fixada nos termos da legislação em vigor. De toda a sorte, tais temas serão discutidos quando da análise do MÉRITO da controvérsia, não cabendo sequer a sua arguição em sede de preliminar.

Mas ainda que assim não fosse, segundo resulta da disciplina dos arts. 59 c/c 60 do Decreto n.º 70.235/72, os termos do processo administrativo fiscal somente serão declarados nulos na ocorrência de uma das seguintes hipóteses: a) quando se tratar de ato/decisão lavrado ou proferido por pessoa incompetente; b) resultar em inequívoco cerceamento de defesa à parte. A propósito, confira-se a redação dos dispositivos supra citados: (...)

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

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

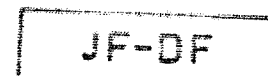
08/2012 por JORGE CELSO FREIRE DA SILVA, Assinado digitalmente em 15/08/2012 por SUSY GOMES HOFFMANN

, Assinado digitalmente em 14/08/2012 por ALBERTO PINTO SOUZA JUNIOR, Assinado digitalmente em 16/08

/2012 por OTACILIO DANTAS CARTAXO

Impresso em 17/09/2012 por SILVANA CRISTINA DOS SANTOS FERNANDES - VERSO EM BRANCO

Processo nº 11020.003681/2009-92
Acórdão n.º 9101-01.402



CSRF-T1
Fl. 29

FLS. 000131

Nenhum desses vícios, entretanto, é verificado no presente procedimento. O lançamento que deu início a este processo foi lavrado por Auditor Fiscal competente e em total respeito aos princípios da ampla defesa e do contraditório, tendo sido dada à recorrente as devidas oportunidades de manifestação.

Além disso, a jurisprudência desta Câmara Superior de Recursos Fiscais, de longa data, firmou orientação no sentido de que "Não há nulidade sem prejuízo" (Acórdão: CSRF/0202.301).

Considerando, então, que a recorrente rebateu os fundamentos da autuação, mediante extensa e substancial defesa, abrangendo não somente preliminares, mas também razões de mérito, deve-se afastar a pretensão de declaração de nulidade de lançamento.

Diante do exposto, a presente preliminar deve ser rejeitada.

III. DA INOCORRÊNCIA DA DECADÊNCIA

A recorrente pleiteia, com fundamento no artigo 150, § 4º do CTN, a declaração da decadência. Todavia, razão não lhe assiste, devendo a decisão de primeira instância ser mantida neste particular.

Isto porque, segundo o entendimento majoritário tanto na doutrina quanto na jurisprudência, diante da ressalva veiculada pelo artigo 150, § 4º do CTN, as regras sobre o prazo decadencial constantes daquele dispositivo legal não se aplicam às hipóteses de comprovada ocorrência de dolo, fraude ou simulação, como a que ora enfrentamos e, nesses casos, o prazo de que dispõe o Poder Público para lançar os créditos tributários é o do artigo 173, I do CTN, o que, por si só, já confirma a regularidade do lançamento.

Assim, uma vez constatada a fraude, a simulação ou o dolo, o Fisco dispõe de cinco anos a contar do primeiro dia exercício seguinte àquele em que se poderia ter praticado o lançamento. Nesse sentido, vejamos a posição do STJ sobre o assunto:

(...)

Diante disso, em relação ao IRPJ e à CSLL, tem-se que o período mais remoto abrangido pelo auto de infração é 31/12/2004. Aplicando-se a regra do artigo 173, I do CTN e considerando que o lançamento poderia ter sido realizado em 01/01/2005, o prazo decadencial somente começou a correr em 01/01/2006. Tendo em vista que a recorrente tomou ciência do lançamento em 01/12/2009, não há que se falar na perda do direito do Fisco lançar.

Já no tocante ao IRRF, o período mais remoto é 02/01/2004. Destaque-se que o imposto de renda na fonte de que trata o art. 61, §2º, da Lei 8.981/95, sujeita-se a lançamento direto ou de ofício e, em caso como o dos autos, em que se comprova a fraude do contribuinte, também tem como termo inicial, para efeito de contagem do prazo decadencial, o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, conforme dispõe o artigo 173, I do CTN. Assim sendo, e já que o lançamento poderia ter sido realizado ainda em janeiro de 2004, o prazo decadencial começou a correr no exercício seguinte, ou seja, em 01/01/2005.

Novamente, não houve a perda do direito do Fisco lançar, vez que a ciência ao auto de infração se deu dentro do prazo quinquenal.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.206-2 de 24/06/2004

Autenticado digitalmente em 14/08/2012 por JORGE CELSO FREIRE DA SILVA, Assinado digitalmente em 14/08/2012 por JORGE CELSO FREIRE DA SILVA, Assinado digitalmente em 15/08/2012 por SUSY GOMES HOFFMANN, Assinado digitalmente em 14/08/2012 por ALBERTO PINTO SOUZA JUNIOR, Assinado digitalmente em 16/08/2012 por OTACILIO DANTAS CARTAXO

Impresso em 17/08/2012 por SILVANA CRISTINA DOS SANTOS FERNANDES - VERSO EM BRANCO

FLS. 000132

Com efeito, ao contrário do que afirma a recorrente, o primeiro dia do exercício seguinte não pode ser considerado como o "período de apuração seguinte ao que não houve pagamento", ou seja, a semana seguinte àquele em que a IRRF deveria ter sido recolhido, mas não foi.

Ora, não há qualquer controvérsia acerca do entendimento do que vem a ser "exercício seguinte": o primeiro dia do ano seguinte ao de ocorrência do fato gerador. Sabe-se que quando o artigo 173, I do CNT menciona o termo "exercício", refere-se ao exercício financeiro que, no Brasil, nos termos do que determina o artigo 34 da Lei 4320/64, coincide com o ano civil, ou seja, cada exercício financeiro inicia no dia 1º de janeiro e termina em 31 de dezembro do mesmo ano.

Nesse sentido, aliás, é a jurisprudência pátria, conforme comprova o trecho da decisão a seguir colacionada:

(...)

Apesar de insistir na tese de que não teria agido com dolo e que, por isso, a decadência deveria ser contada com base no artigo 150 do CTN, a recorrente, subsidiariamente, considera a aplicação da regra do artigo 173, I do CTN e afirma que, segundo decisão adotada pelo STJ, o termo inicial da contagem do prazo decadencial em caso de dolo seria a constatação e notificação do ilícito, o que, segundo ela, teria ocorrido em 2002.

Novamente sem razão a recorrente. Isto porque, o que se vê é que o Fisco, em 2002, não constatou/notificou ilícito algum, mas apenas teve simples notícias de possíveis irregularidades nas exportações da Marcopolo. Aliás, esse fato é reconhecido pela própria recorrente, que diz que naquela data as investigações estavam apenas se iniciando. Simples suspeitas de fraude não podem, jamais, ser tidas como constatação de um ilícito para os fins que pretende a contribuinte, assim como meros indícios também não bastariam para fundamentar um lançamento.

De todo o modo, destaque-se que naquele ano, nos autos do processo nº 11051.000143/200211, houve uma mera representação que demonstrava, apenas, indícios de ilegalidade das exportações praticadas pela contribuinte. Não houve, naquela ocasião, nenhuma investigação mais apurada sobre tais ilícitos e, em consequência, nenhuma conclusão sobre a fraude.

A mencionada representação serviu, na verdade, para que em 2005 fossem, então, iniciados os procedimentos de auditoria tributária, com intimações da fiscalizada para apresentação de documentos e informações necessárias à elucidação dos fatos referentes ao ano calendário de 1999.

Assim, considerando-se que as investigações das operações realizadas pela recorrente foram separadas por ano(s) e cada uma delas foi autorizada por um Mandado de Procedimento Fiscal diverso, restrito para cada período, em razão do MPF nº 10106002009001363, que teria autorizado a fiscalização dos períodos abrangidos pelo presente processo, a contribuinte foi notificada do início desta ação fiscal em 01/04/2009, antes, portanto, de decaído o direito do Fisco lançar, segundo a regra aplicável à hipótese, qual seja, a do artigo 173, I do CTN.

Interessante registrar a posição outrora adotada por este CARF, que no Acórdão nº 20501.115, de lavra do Conselheiro Relator Marco André Ramos Vieira, concluiu que nos casos de suspeita de dolo, fraude ou simulação, quando então a fiscalização não detém, de plano, as informações necessárias para se efetuar o

FLS.000133

SECLA

lançamento, devendo-se apurar o crédito tributário devido em ação fiscal, o Poder Público tem o prazo de cinco anos a contar do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o crédito poderia ter sido constituído por omissão do contribuinte de medida preparatória indispensável ao lançamento e, a partir daí, mais cinco anos para efetivamente lançar. Registre-se que, no caso, considerou-se a ciência pelo sujeito passivo, do início da ação fiscal como notificação de medida preparatória. O mesmo entendimento já foi consagrado, também, pelo TRF da 5ª Região, quando do julgamento do AI nº 99029CE (2009.05.00.0653098).

Mas ainda que se pudesse cogitar que as conclusões das investigações iniciais, de 2002, pudessem embasar os lançamentos relativos aos demais anos-calendários, o que se admite apenas para argumentar, mais uma vez não haveria como se concluir pela decadência.

Isto porque, os resultados das análises iniciadas em 2002 indicaram a existência de elementos característicos de planejamento tributário levado a efeito naquele período de apuração (1999). No entanto, somente após extenso estudo, tal planejamento ficou de fato configurado, ou seja, apenas em 14/12/2005 é que se pode CONSTATAR, FORMALIZAR E NOTIFICAR a recorrente de que tal planejamento estava eivado de ilicitude. Assim, encampando-se a tese da contribuinte, deve-se concluir que em 2005 é que teria iniciado o prazo decadencial para a constituição do crédito tributário decorrente das operações fraudulentas levadas a efeito pela Marcopolo, e não em 2002.

Corroborando esta tese, trazemos à baila os ensinamentos de Eurico Marcos Diniz de Santi, para quem o Fisco deve, dentro do prazo de 5 anos para a homologação, CONSTATAR E FORMALIZAR A OCORRÊNCIA DO ILÍCITO. A partir desta constatação, inicia-se o prazo de 05 anos previsto no artigo 173, I do CTN.

O STJ também já se manifestou no mesmo sentido, inclusive fazendo menção ao referido autor:

"A notificação do ilícito tributário, medida indispensável para justificar a realização do ulterior lançamento, afigura-se como dies a quo do prazo decadencial quinquenal, em havendo pagamento antecipado efetuado com fraude, dolo ou simulação, regra que configura ampliação do lapso decadencial, in casu, reiniciado. Entrementes, "transcorridos cinco anos sem que a autoridade administrativa se pronuncie, produzindo a indigitada notificação formalizadora do ilícito, operar-se-á ao mesmo tempo a decadência do direito de lançar de ofício, a decadência do direito de constituir juridicamente o dolo, fraude ou simulação para os efeitos do art. 173, parágrafo único, do CTN e a extinção do crédito tributário em razão da homologação tácita do pagamento antecipado" (Eurico Marcos Diniz de Santi, in obra citada, pág. 171)" ... (STJ, RESP 200702227153, julgado em 02/12/2008, Relator: Ministro Luiz Fux).

Na ocasião, mister registrar que a própria ementa colacionada pela recorrente é nesse sentido, ou seja, a própria recorrente usa, em sua defesa, decisão que determina que o início do prazo decadencial, nos casos de dolo, é a CONSTATAÇÃO E NOTIFICAÇÃO DO ILÍCITO, e não a singela notificação do início dos trabalhos de fiscalização.

Com isso, tomando-se como termo inicial do prazo decadencial a verdadeira constatação do ilícito, em 14/12/2005, e considerando que a recorrente teve ciência do presente lançamento em 01/12/2009, os créditos tributários não foram atingidos pela decadência.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

JF-DF

CSRF-T1
Fl. 1

FLS.000134

Processo nº 11020.003681/2009-92
Recurso nº Especial do Procurador
Acórdão nº 9101-01.402 – 1ª Turma
Sessão de 17 de julho de 2012
Matéria Imposto de Renda Pessoa Jurídica
Recorrente Fazenda Nacional
Interessado MARCOPOLO S/A

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Exercício: 2004, 2005, 2006, 2007, 2008

Ementa:

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ**Ano-calendário: 2004, 2005, 2006, 2007, 2008**NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO. Não ocorre a nulidade do auto de infração quando forem observadas as disposições do art. 142 do Código Tributário Nacional e do art. 10 do Decreto nº 70.235, de 1972, e não ocorrerem as hipóteses previstas no art. 59 do mesmo Decreto.**MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. INAPLICABILIDADE. INOCORRÊNCIA DE FRAUDE. Nos lançamentos de ofício para constituição de diferenças de tributos devidos, não pagos ou não declarados, via de regra, é aplicada a multa proporcional de 75%, nos termos do art. 44, inciso I, da Lei 9.430/1996. A qualificação da multa para aplicação do percentual de 150%, depende não só da intenção do agente, como também da prova fiscal da ocorrência da fraude ou do evidente intuito desta, caracterizada pela prática de ação ou omissão dolosa com esse fim. Na situação versada nos autos não restou cabalmente comprovado o dolo por parte do contribuinte para fins tributário, logo incabível a aplicação da multa qualificada.**MULTA DE OFÍCIO ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS MENSIS CONCOMITANTE COM A MULTA DE OFÍCIO. INAPLICABILIDADE. É inaplicável a penalidade quando existir concomitância com a multa de ofício sobre o ajuste anual.*

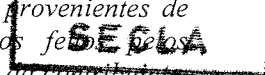
Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 14/08/2012 por JORGE CELSO FREIRE DA SILVA, Assinado digitalmente em 14/08/2012 por JORGE CELSO FREIRE DA SILVA, Assinado digitalmente em 15/08/2012 por SUSY GOMES HOFFMANN, Assinado digitalmente em 14/08/2012 por ALBERTO PINTO SOUZA JUNIOR, Assinado digitalmente em 16/08/2012 por OTACILIO DANTAS CARTAXO

Impresso em 17/08/2012 por SILVANA CRISTINA DOS SANTOS FERNANDES - VERSO EM BRANCO



FLS. 000135



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

OMISSÃO DE RECEITAS. ACUSAÇÃO DE OPERAÇÕES SIMULADAS. INSUFICIÊNCIA DE PROVAS. É do fisco o ônus da prova de que a contribuinte incorreu em omissão de receitas mediante simulação de operações envolvendo empresas situadas em paraísos fiscais. Diante da inexistência de provas, sequer indiretas de que os recursos saíram dessas empresas e ingressaram na autuada de alguma forma, a acusação fiscal não se sustenta.

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

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

Preliminares Rejeitadas. Recurso Voluntário Provido.

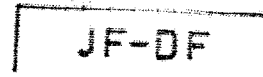
Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

OTACÍLIO DANTAS CARTAXO - - Presidente.

JORGE CELSO FREIRE DA SILVA - Relator.

Processo nº 11020.003681/2009-92
Acórdão n.º 9101-01.402



CSRF-T1
Fl. 3

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

FLS. 000136

SECLA

Relatório

Em sessão de 30/11/2011, a 2ª Turma da 4ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF, mediante Acórdão 1402-00.754, por unanimidade de votos deu provimento ao Recurso voluntário do contribuinte MARCOPOLLO S/A, proferido em litígio em que se discutia a exigência de IRPJ, CSLL e IRRF relativos ao ano calendário de 2004, 2005, 2006, 2007 e 2008, acórdão esse que restou assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2004, 2005, 2006, 2007, 2008

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

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

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

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

OMISSÃO DE RECEITAS. ACUSAÇÃO DE OPERAÇÕES SIMULADAS. INSUFICIÊNCIA DE PROVAS. É do fisco o ônus da prova de que a contribuinte incorreu em omissão de receitas mediante simulação de operações envolvendo empresas situadas em paraísos fiscais. Diante da inexistência de provas, sequer indiretas de que os recursos saíram dessas empresas e ingressaram na autuada de alguma forma, a acusação fiscal não se

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

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

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

, Assinado digitalmente em 14/08/2012 por ALBERTO PINTO SOUZA JUNIOR, Assinado digitalmente em 16/08

/2012 por OTACILIO DANTAS CARTAXO

Impresso em 17/08/2012 por SILVANA CRISTINA DOS SANTOS FERNANDES - VERSO EM BRANCO

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

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

Preliminares Rejeitadas. Recurso Voluntário Provido.

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

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

Em razão de sua pertinência, transcrevo, em parte o relatório da decisão recorrida:

Contra o contribuinte foram lavrados autos de infração (i) de Imposto de Renda Pessoa Jurídica – IRPJ – e multa isolada por insuficiência de recolhimento das estimativas de IRPJ (fls. 02/08), (ii) de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL – e multa isolada por insuficiência de recolhimento das estimativas da CSLL (fls. 18/21) e (iii) de Imposto de Renda Retido na Fonte – IRRF (fls. 27/65), exigindo um total de crédito tributário de R\$ 183.903.699,01.

A pessoa jurídica optou pelo regime do lucro real anual com pagamentos mensais de IRPJ e CSLL calculados com base em estimativas.

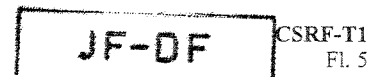
De acordo como Relatório de Fiscalização de folhas 173/265, os lançamentos foram efetuados porque o sujeito passivo, ao longo dos anos de 1999 a 2007, efetuou exportações para tradings sediadas no Uruguai e nas Ilhas Virgens Britânicas, operações entendidas pela fiscalização como sendo simuladas, cujo objetivo foi de omitir receitas e manter o numerário em contas bancárias no exterior.

A ação fiscal tem raízes em representação fiscal, oriunda do processo administrativo 11051.000143/200211, no qual foram detectados indícios de irregularidades em exportações praticadas pelo contribuinte. à partir de então, foram lavrados autos de infração relacionados aos anos calendário de 1999 (11020.003966/200508, 11020.003967/200544), 2000 (11020.004103/200621), 2001 e 2002 (11020.004863/200719) e 2003 (11020.007753/200890).

Neste processo são tratadas as mesmas questões fáticas dos processos anteriores, só que em relação aos fatos geradores ocorridos nos anos calendário de 2004 a 2007, com o acréscimo de novos elementos que foram solicitados ao contribuinte e com novas informações por este trazidas aos autos.

Dentre esses novos elementos merece referência a interferência de duas novas Tradings no processo de exportação adotado pelo impugnante. Trata-se Das Sociedad Anônima Financiera de Inversiones – SAFIs – Kilvert e Kemplive, sediadas no Uruguai e cujo objeto, descrito em seus instrumentos constitutivos (fls. 1881 e 1898), é, totalmente amplo, não permitindo que se aponte uma atividade

Processo nº 11020.003681/2009-92
Acórdão n.º 9101-01.402



FLS. 000138

SECLA

principal. Nessas sociedades a Marcopolo não detém qualquer participação societária.

Quando intimado a apresentar os contratos firmados com as referidas sociedades, o contribuinte inicialmente nada apresentou. Depois de reintimado (fls. 706), a exemplo das procurações anteriormente apresentadas, emitidas por MIC/Ilmot, apresentou também procurações outorgadas por Kilvert e Kemplive à funcionários da Marcopolo (fls. 1446/1453).

Nos esclarecimentos a respeito da participação das referidas sociedades nas exportações da Marcopolo, esta informou (fls. 713/714) que a Kilvert e a Kemplive, estando domiciliadas no exterior, realizavam operações de trading, adquirindo seus produtos e revendendo-os para terceiros. Afirmou que essas empresas foram indicadas pelo Bank Boston e London Forfating, com quem mantinha relações comerciais e lhes forneciam apoio creditício. Nada detalhou acerca da operacionalização das operações. Afirmou, outrossim, não existirem contratos de representação comercial firmados com as referidas Tradings.

Noutra oportunidade, quando intimada a esclarecer o motivo ou fundamento para a intermediação de tais empresas e para explicar também o motivo por que deixou de utilizar, nas exportações intermediadas por Kilvert e Kemplive, suas próprias controladas (MIC/Ilmot), esclarece que a estruturação das operações realizadas para essas empresas em 2004 a 2006 foi apresentada pelas instituições financeiras à época parceiras da Marcopolo, que indicaram as empresas para viabilizar financeiramente a exportação dos seus produtos (fls. 1835).

Esclareceu que as subsidiárias MIC e Ilmot estabeleceriam contato com os compradores finais, promoveriam, adquiririam e revenderiam os produtos da Marcopolo no exterior, além de prestarem, diretamente ou por terceiros, serviços de assistência técnica. Dessa forma, a eventual diferença entre os valores constante das faturas comerciais emitidas pela Marcopolo para a MIC e Ilmot e as faturas emitidas por estas, seria atribuída à natureza distinta de cada operação uma, de venda pelo estabelecimento industrial ao revendedor e outra, de revenda ao consumidor final.

No que tange às sociedades Kilvert e Kemplive, esclareceu que as intermediações de vendas se processaram de forma idêntica, com a justificativa de que tais empresas foram indicadas por instituições financeiras que possuíam relações comerciais com as mesmas e lhes forneciam apoio creditício (fls. 714). Tais empresas teriam viabilizado financeira e comercialmente a exportação dos produtos da Marcopolo (fls. 399), sendo que a estruturação das operações, nos anos de 2004 a 2006, foi apresentada pelas instituições financeiras à época parceiras da Marcopolo, que indicaram as empresas para viabilizar financeiramente a exportação de seus produtos (fls. 1835).

As exportações sob análise, efetuadas nos anos calendário de 2004 a 2007, perfazem os seguintes totais:

Ano	TRADINGS				Total Global
	ILMOT	KEMPLIVE	KILVERT	MIC	
2004	11.579.447,00	56.933.626,00		19.855.370,00	88.368.443,00
2005	11.022.019,00	7.078.234,00	77.437.674,00	15.011.257,00	110.549.184,00

Processo nº 11020.003681/2009-92
Acórdão n.º 9101-01.402

JF-DF

CSRF-T1
Fl. 6

2006	18.794.350,00		22.992.960,00	80.594.016,00	122.381.326,00
2007	22.521.654,00			113.581.098,00	136.102.752,00

FLS. 000139

SECLA

Como se tratam das mesmas questões fáticas dos processos anteriores, por questões de celeridade e economia processual, valho-me do Relatório integrante do Acórdão nº 1019.635, sessão de 21 de maio de 2009, desta Primeira Turma de Julgamento, Processo nº 11020.007753/200890, que assim sintetizou os fundamentos dos lançamentos relativos ao ano-calendário de 2003:

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 “empresamãe” 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?

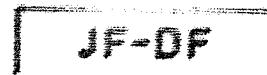
Refaturamento é o uso de uma corporação offshore para agir como uma intermediária entre uma empresa nacional e seus clientes no exterior. Os lucros dessa corporação intermediária e a operacionalização dos negócios no país permitem a transferência de parte ou de todo o lucro nas transações para a corporação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

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

Autenticado digitalmente em 14/08/2012 por JORGE CELSO FREIRE DA SILVA, Assinado digitalmente em 14/08/2012 por JORGE CELSO FREIRE DA SILVA, Assinado digitalmente em 15/08/2012 por SUSY GOMES HOFFMANN

, Assinado digitalmente em 14/08/2012 por ALBERTO PINTO SOUZA JUNIOR, Assinado digitalmente em 16/08/2012 por OTACILIO DANTAS CARTAXO

Impresso em 17/08/2012 por SILVANA CRISTINA DOS SANTOS FERNANDES - VERSO EM BRANCO



FLS.000140

SECLA

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:

(i) 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;

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

Autenticado digitalmente em 14/08/2012 por JORGE CELSO FREIRE DA SILVA, Assinado digitalmente em 14/08/2012 por JORGE CELSO FREIRE DA SILVA, Assinado digitalmente em 15/08/2012 por SUSY COMLE RUFFMANN

, Assinado digitalmente em 14/08/2012 por ALBERTO PINTO SOUZA JUNIOR, Assinado digitalmente em 16/08/2012 por OTACILIO DANTAS CARTAXO

Impresso em 17/08/2012 por SILVANA CRISTINA DOS SANTOS FERNANDES - VERSO EM BRANCO

FLS. 000141

de 2006, nas quais constava a empresa Sucre & Sucre como usuária do serviço – no recibo telefônico, além do valor pago, não constavam 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 infraestrutura 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) inexistência de 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.

(i) *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 o 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 administrativocontábeis prestados em 1999 – foi hábil para comprovar e explicar a efetiva ligação entre as empresas Ilmot e Consadi Associados, relativamente ao fornecimento de bens de infraestrutura 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 Consodi Associados, reduzida quantidade de ligações

internacionais na fatura de telefonia apresentada e ausência de comprovação de contatos com os compradores finais.

(i) 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

suspensão/redução, o uso das Centrais de Refaturamento proporcionou-lhe a diminuição dos valores devidos mensalmente a título de IPTU e CSLL. Por isso, com base na previsão do art. 44, inc. II, alínea "b", da Lei nº 9.430, de 1996, com a redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007, foi lançada a multa isolada de 50% sobre o valor da estimativa não recolhida em razão da infração apontada nos autos.

(...)

A ciência dos autos de infração se deu em 01/12/2009 (fls. 03) e a impugnação foi apresentada em 28/12/2009, de fls. 4092/4159, 4695/4759 e 4801/4869.

Ao final da peça impugnatória a contribuinte requereu o cancelamento integral das exigências fiscais.

A decisão recorrida está assim ementada:

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.

DECADÊNCIA IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE. Nos casos de dolo, fraude ou simulação o prazo para a Fazenda Pública constituir o crédito tributário tem seu termo de início no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, não alcançando os fatos geradores tratados nos autos.

EXPORTAÇÕES. SIMULAÇÃO. As declarações de vontade de mera aparência, reveladoras da prática de ato simulado, uma vez afastadas, fazem emergir os atos que se buscou dissimular. No caso dos autos, em que o sujeito passivo construiu de forma artificiosa operações de exportação para empresas sediadas em países que adotam tratamento fiscal favorecido, o abandono da intermediação inexistente impõe a tributação das receitas omitidas, resultante da diferença entre o montante efetivamente pago pelo destinatário final e o apropriado contabilmente pelo contribuinte.

CUSTOS E DESPESAS DE TERCEIROS. DEDUTIBILIDADE. Os custos e despesas dedutíveis na apuração da base de cálculo do imposto são somente aqueles intrinsecamente vinculados à fonte produtora das receitas, não havendo que se falar em dedutibilidade quando os referidos dispêndios foram efetuados por terceiros.

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 imposto de renda exclusivamente na fonte à alíquota de 35%, com reajustamento do respectivo rendimento bruto.

ESTIMATIVA. FALTA DE RECOLHIMENTO. MULTA ISOLADA. A falta ou insuficiência de recolhimento das estimativas mensais, decorrente do cometimento de infração tributária implica na multa de 50% aplicada isoladamente, sobre o valor que deixou de ser recolhido.

MULTA DE OFÍCIO. AGRAVAMENTO. É cabível o agravamento da multa de ofício quando os fatos apurados pela Autoridade Fiscal permitem identificar o intuito doloso do contribuinte de subtrair valores à tributação para reduzir os tributos devidos.

LANÇAMENTOS DECORRENTES. CSLL E IRRF. Aplicase aos lançamentos decorrentes a mesma solução dada ao Imposto de Renda da Pessoa Jurídica.

Impugnação Improcedente. Crédito Tributário Mantido.

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:

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

- não houve omissão de receitas, uma vez que, se todas as receitas estão devidamente registradas e declaradas, é impossível o enquadramento de suposta infração nesta espécie;

- a tese fiscal de omissão de receitas não se sustenta para as vendas feitas às empresas KILVERT e KEMPLIVE, eis que, por não terem relação societária com a Recorrente, não há qualquer vantagem econômica ou fiscal no suposto subfaturamento das transações, nem mesmo quando a posterior revenda tenha como destinatário uma empresa do grupo econômico da Recorrente;

- 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 comprovada nos autos a execução material das operações de revenda praticadas pelas empresas MIC e ILMOT;

- ainda que se admitisse a descon sideração das operações, tal descon sideração 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;

- nesse mesmo sentido, ainda que fosse possível admitir a descon sideração 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 a situações preteritas,

ainda mais para a aplicação de multa qualificada de 150%; ainda, em relação às penalidades impostas à Recorrente, incabível a cumulação da multa isolada sobre as estimativas supostamente não recolhidas e a multa de ofício qualificada, pois recaem sobre a mesma base de cálculo, nos termos do que já decidido pela CSRF;

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

Vejamos.

I DA AUTUAÇÃO FISCAL E DA DECISÃO RECORRIDA

De acordo com o relatório fiscal e a r. decisão recorrida, o cerne da autuação é a suposta simulação nas vendas da Recorrente ao exterior, que teria se utilizado de suas controladas e empresas terceiras como "centrais de refaturamento".

Particularmente, nestes autos, a Fiscalização aborda, sob a mesma infração, as operações envolvendo empresas uruguaias que não guardam relação societária com a Recorrente.

O debate jurídico e fático dos autos, portanto, centraliza-se na comprovação de que as exportações realizadas por intermédio das empresas localizadas no exterior, notadamente as controladas MIC e ILMOT, compreenderam, efetiva e materialmente, dois negócios jurídicos distintos, quais sejam, a venda efetiva de produtos da Recorrente para essas empresas e outro negócio consubstanciado na venda dos produtos dessas empresas offshore aos clientes finais.

Em que pese os argumentos apresentados e a farta documentação acostada aos autos, a r. decisão recorrida manteve os lançamentos fiscais, considerando como verdadeira a alegação fiscal da suposta venda direta ao exterior, com fundamento, principalmente, nas seguintes alegações:

a) O fato de parte das vendas efetuadas pela MIC, ILMOT, Kilvert e Kemplive serem realizadas para empresas coligadas ou controladas da Marcopolo (Polomex e Marcopolo South Africa) e;

b) A gestão comercial no exterior e a utilização de rede de representantes comerciais seria realizada pela própria Recorrente, inclusive ressaltando os vínculos que os coordenadores da MIC e da ILMOT tinham com a Marcopolo;

Diante da intransigente posição da DRJ/POA, que se mostra totalmente desconexa aos fatos comprovados pela ora Recorrente desde o início da fiscalização cabenos, reprisar, de forma clara e objetiva, os motivos extrafiscais que informaram a adoção do modelo negocial contestado, demonstrados nas incontestáveis provas dos autos, que a participação efetiva das empresas MIC, ILMOT, Kilvert e Kemplive ocorreu, de modo que não é possível desconsiderar os efeitos fiscais das operações com elas contempladas.

II IMPOSSIBILIDADE DA TESE FISCAL PARA AS EMPRESAS KILVERT E KEMPLIVE

O ponto que deve ser considerado, antes do aprofundamento nas provas materiais do caso, é o fato de que, nesta autuação em particular, a Fiscalização buscou abarcar as operações envolvendo as empresa KILVERT e KEMPLIVE, indicadas pelos Bancos (doc. 01 fls. 4221 a 4223 dos autos) que financiaram as operações de exportação e que não guardam qualquer relação societária com a Recorrente.

De fato, as certidões de notário uruguaio trazidas por escrivão juramentado (doc. 02 fls. 4205 a 4219) demonstraram, de forma inequívoca, que as empresas KILVERT e KEMPLIVE são totalmente independentes e não têm nenhum vínculo societário com a Recorrente, empresas do seu grupo econômico, sócios ou administradores, o que torna ilógica e inaplicável a tese fiscal de que a Recorrente teria auferido vantagem fiscal ilícita nessas operações.

Com efeito, o cerne da tese arguida pelas autoridades fiscais para justificar as autuações lavradas contra a Recorrente reside no suposto subfaturamento nas vendas para "paraísos fiscais" e o subsequente refaturamento a preços de mercado, de forma a deslocar o lucro para locais com menor tributação, porém, mantendo-se os ganhos financeiros dentro do grupo econômico.

Contudo, essa tese não se sustenta logicamente quando as supostas "centrais de refaturamento" não são empresas do mesmo grupo econômico, visto que o lucro auferido por essas empresas no exterior jamais acrescerão o patrimônio da Recorrente ou de suas empresas controladas e coligadas.

Mesmo admitindo que as empresas KILVERT e KEMPLIVE constituem-se Em "centrais de refaturamento", sem qualquer substância, ainda sim, não poderia subsistir a acusação de omissão de receitas contra a Recorrente, uma vez que essas receitas não se incorporaram, quer direta, quer indiretamente, ao patrimônio da Recorrente ou das empresas de seu grupo econômico.

Manter-se a autuação fiscal para essa situação representa uma afronta às provas trazidas aos autos acerca da correção formal e material das operações praticadas pela Recorrente, mas principalmente um atentado à todo e qualquer princípio e regra constante em nosso sistema tributário, pois implicaria em admitir, sem qualquer indício, prova, fundamento legal ou sequer alegação lógica, que a Recorrente seja tributada e penalizada em razão de um acréscimo patrimonial auferido por um terceiro.

Tal questão é particular dos Autos de Infração envolvidos neste processo administrativo e, desta forma, deve ter atenção especial dos N. Conselheiros, haja vista não se fazer presente nos demais processos administrativos julgados na mesma sessão, em que pese a relevância de todos os outros argumentos ora trazidos e constantes nos demais autos.

III DA INEXISTÊNCIA DE SIMULAÇÃO

De acordo com a decisão de primeiro grau, o "esquema geral da simulação" (fls. 4914/4914V) 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) ou uma terceira empresa (Kilvert e Kemplive);
- 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;

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

Autenticado digitalmente em 14/08/2012 por JORGE CELSO FREIRE DA SILVA; Assinado digitalmente em 14/08/2012 por JORGE CELSO FREIRE DA SILVA; Assinado digitalmente em 14/08/2012 por SUSY GOMES HOFFMANN

, Assinado digitalmente em 14/08/2012 por ALBERTO PINTO SOUZA JUNIOR, Assinado digitalmente em 16/08/2012 por OTACILIO DANTAS CARTAXO

Impresso em 17/08/2012 por SILVANA CRISTINA DOS SANTOS FERNANDES - VERSO EM BRANCO

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

- a) As empresas controladas no exterior estariam localizadas em paraísos fiscais BVI e Uruguai;
- b) Não haveria evidências da participação das controladas nas operações de revenda;
- c) As empresas controladas não possuiriam estabelecimentos e funcionários condizentes com o volume de operações praticadas;
- d) Os documentos correspondentes às vendas realizadas pelas controladas seriam expedidos e assinados por funcionários da Recorrente em Caxias do Sul Br, além de haver "imensa" semelhança entre os documentos emitidos pela Recorrente e pelas controladas;
- e) o vínculo existente entre a Recorrente e alguns importadores finais (Polomex e Marcopolo South Africa);
- f) o contrato de representação firmado entre a Recorrente e as empresas MIC e ILMOT impedem a autonomia destas nas negociações com terceiros;
- g) os contratos de financiamento firmados por MIC e ILMOT tinham como beneficiária a Recorrente.

Vejamos, pois, as razões pelas quais a Recorrente reafirma que a acusação de simulação apontada nos anos de 2004 a 2007 é absolutamente destituída de comprovação e, por outro lado, as provas trazidas aos autos, porém, ignoradas pela decisão de primeiro grau, que demonstram a correção das vendas realizadas pela Recorrente e suas controladas.

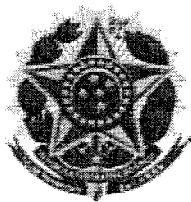
IV DA COMPROVAÇÃO DAS OPERAÇÕES PRATICADAS PELAS EMPRESAS MIC E ILMOT

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 seis anos em que a Recorrente vem sendo fiscalizada acerca da presente operação, em nenhum momento qualquer indício documental, 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. 03), geridos e comissionados (doc. 04) pelas empresas MIC e ILMOT.



JF-DF

FLS.000149

SECLA

JUSTIÇA ELEITORAL

TRIBUNAL SUPERIOR ELEITORAL

Certidão

Certifico que, de acordo com os assentamentos do Cadastro Eleitoral e com o que dispõe a Res.-TSE nº 21.823/2004, a eleitora abaixo qualificada **ESTÁ QUITE** com a Justiça Eleitoral na presente data.

Eleitora: **FERNANDA SORATTO ULIANO RANGEL**

Inscrição: **030679860990** Zona: 119 Seção: 46

Município: 60011 - RIO DE JANEIRO UF: RJ

Data de Nascimento: 06/05/1975 Domiciliada desde: 14/11/2007

Filiação: ZELIA SORATTO ULIANO

LEO CALIXTO ULIANO

Certidão emitida às 23:12 de 18/11/2012

Res.-TSE nº 21.823/2004:

"O conceito de quitação eleitoral reúne a plenitude do gozo dos direitos políticos, o regular exercício do voto, salvo quando facultativo, o atendimento a convocações da Justiça Eleitoral para auxiliar os trabalhos relativos ao pleito, a inexistência de multas aplicadas, em caráter definitivo, pela Justiça Eleitoral e não remitidas, excetuadas as anistias legais, e a regular prestação de contas de campanha eleitoral, quando se tratar de candidatos."

A plenitude do gozo de direitos políticos decorre da inoccorrência de perda de nacionalidade; cancelamento de naturalização por sentença transitada em julgado; interdição por incapacidade civil absoluta; condenação criminal transitada em julgado, enquanto durarem seus efeitos; recusa de cumprir obrigação a todos imposta ou prestação alternativa; condenação por improbidade administrativa; conscrição; inelegibilidade; e opção, em Portugal, pelo estatuto da igualdade.

Esta **certidão de quitação eleitoral** é expedida gratuitamente. Sua autenticidade poderá ser confirmada na página do Tribunal Superior Eleitoral na Internet, no endereço: <http://www.tse.jus.br>, por meio do código

EUFM.1QQ6.ZYLV.MRJB

SECLA SJDF

Fis 150

Rubrica C

REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL

TÍTULO ELEITORAL

NOME DO ELEITOR
FERNANDA SORATTO ULIANO RANGEL

DATA DE NASCIMENTO 06/05/1975	Nº INSCRIÇÃO 0306 7986 0990	ZONA 119	SEÇÃO 0046
MUNICÍPIO / UF RIO DE JANEIRO/RJ	DATA DE EMISSÃO 14/11/2007		

JUIZ ELEITORAL *[Assinatura]* **PRESIDENTE TRE-RJ**

VALIDO SOMENTE COM MARCA D'ÁGUA - JUSTIÇA ELEITORAL

JF-DF

FLS.000151

SECLA

