

## **AS EXPORTAÇÕES DA MARCOPOLO FRENTE AO CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**

### **MARCOPOLO'S EXPORTATIONS IN FRONT OF THE ADMINISTRATIVE BOARD OF TAX APPEALS**

*Edval Nunes Araújo Neto<sup>1</sup>  
Elisberg Francisco Bessa Lima<sup>2</sup>*

#### **RESUMO**

A nova concepção de planejamento fiscal deixou de se preocupar apenas com as formas das operações e passou a averiguar também o propósito negocial e a substância das transações de mercado. Tal fato é decorrente de hodierna priorização de alguns princípios jurídicos, tais como: legalidade, capacidade contributiva, solidariedade, justiça fiscal, livre iniciativa e liberdade negocial. Além disso, parâmetros do Direito Privado, como abuso de forma, de direito e fraude à lei se tornam critérios de validade de negócios jurídicos que visam a postergação, isenção, incidência menos onerosa ou não incidência do tributo. Diante desse contexto, este artigo científico tem como escopo abordar a decisão do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, no ano de 2012, sobre as exportações da companhia de viação Marcopolo, fazendo-se deste caso referência para a análise doutrinária e jurisprudencial dos fatores que fundamentaram o julgamento pela improcedência do recurso da Fazenda Nacional, desconsiderando-se as suas alegações quanto à suposta prática de simulação nas operações de venda por intermediárias domiciliadas no exterior. Portanto, o que se pretende com esse trabalho, diante dos atuais critérios jurídicos de validade de planejamentos tributários, é compreender os parâmetros utilizados pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais e relacioná-los às concepções doutrinárias e jurisprudenciais de legitimação de negócios jurídicos para fins de redução de custos tributários.

**PALAVRAS-CHAVE:** Planejamento tributário; Marcopolo; Simulação.

#### **ABSTRACT**

The new conception of tax planning stopped worrying only about the forms of operations and started to investigate the business purpose and the substance of market transactions as well. This fact results on the today's prioritization of some legal principles, such as: legality, ability to pay, solidarity, tax justice, free enterprise and negotiating freedom. Besides, parameters of the Private Law, like abuse of form, of right and evasion of the law become validity criteria of legal businesses that aim the postponement, exemption, less costly incidence or non-taxation. Before this context, this scientific article is scoped to address the decision of the Administrative Board of Tax Appeals, in the year of 2012, about the exports of the Marcopolo car crash company, doing of this case a reference to the doctrinal and jurisprudential analysis of the factors that motivated the judgment by the dismissal of the appeal of the National Treasury, disregarding its allegations to the alleged practice of simulation in the sale transactions by intermediate domiciled abroad. Therefore, the purpose of this work, before the current legal criteria of validity of tax planning, is the understanding of the parameters used by

---

<sup>1</sup> Graduado do Curso de Direito da Universidade de Fortaleza (UNIFOR).

<sup>2</sup> Mestre em Direito Constitucional pela Universidade de Fortaleza. MBA em Direito Empresarial pela Fundação Getúlio Vargas (FGV). Especialista em Auditoria pela Universidade Federal do Ceará (UFC). Especialista em Direito e Processo Tributário pela Faculdade Integrada do Ceará (FIC).

Administrative Board of Tax Appeals and relating them to the doctrinal and jurisprudential conceptions of legitimization of legal businesses with the purpose of reduce the tax costs.

**KEYWORDS:** Tax planning; Marcopolo; Simulation.

## 1 INTRODUÇÃO

O planejamento tributário é um fenômeno universal e está em evidência na atualidade, sendo objeto de discussões e reflexões tanto nos estudos técnicos e acadêmicos como em análises de casos concretos e decisões administrativas e judiciais. Tal fato ocorre devido à progressiva consolidação de novos paradigmas jurídico-econômicos, que sofreram mudanças e passaram a considerar aspectos valorativos de validação, tais como: justiça fiscal, isonomia, capacidade contributiva, solidariedade, neutralidade tributária e eficiência econômica.

Os pensamentos liberais de liberdade de auto-organização e gestão empresarial possibilitavam praticar quaisquer transações de maneira a pagar menos tributos, devendo o Estado respeitar os direitos e obrigações criados pelas partes desde que não estivesse vedado em lei. Entretanto, essas ideias vêm tornando-se limitadas e subordinadas às perspectivas éticas, sociais e concorrenciais inseridas na Constituição Federal de 1988 (CF/88). Não seria justo o tributo ser fator determinante nas relações mercantis, além disso, todos tem que contribuir, dentro da capacidade contributiva de cada pessoa, para atingir os escopos designados a um Estado Democrático de Direito, especialmente para a efetivação dos direitos fundamentais.

Assim, normas antievasivas vêm sendo utilizadas para impor esse novo modelo de planejamento fiscal. O Brasil, seguindo tal tendência, criou normas antielisivas específicas e editou, em 2001, a Lei Complementar nº104 para criar a norma geral antielisiva, incluindo o parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional (CTN).

Acrescentados novos requisitos de legitimação dos planejamentos tributários, a análise da essência econômica e jurídica de cada transação comercial adquiriu maior destaque para se identificar a legitimidade ou não dos procedimentos elisivos.

Nesse contexto, desenvolveu-se um estudo acerca da decisão do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) sobre as operações de exportações da companhia de viação Marcopolo, estabelecendo uma relação de cunho prático entre o planejamento tributário desenvolvido por esta sociedade empresária e os ensinamentos teóricos no âmbito jurídico-econômico, analisando-se, sobretudo, os fundamentos da supracitada decisão administrativa.

O objetivo geral do desenvolvimento desse estudo é compreender os motivos que fundamentaram a decisão do Conselho de Administração de Recursos Fiscais, que considerou as operações da Marcopolo legais, livrando-as das alegações de simulação e planejamento fiscal elusivo. Os objetivos específicos são: averiguar a importância do tributo para o Estado brasileiro; definir os casos que se configuram elusão fiscal; analisar os fatores que levaram o CARF a considerar as operações da companhia de viação Marcopolo elusivas.

Por conseguinte, diante da hodierna prática dos órgãos administrativos fazendários em desconsiderar transações negociais, visando exigir supostas diferenças de tributos, faz deste tema importante para se avaliar as novas concepções a respeito de planejamento fiscal.

## **2 PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO E OS SEUS EFEITOS NO ÂMBITO FISCAL**

O planejamento tributário é identificado como as condutas ou procedimentos, realizados por pessoa física ou jurídica, que visam impedir, mitigar ou postergar a tributação. As empresas consideram o impacto tributário nas suas operações e através do planejamento fiscal, como uma aplicação de gestão de risco e fazendo parte de sua gerência econômica, racionalizam as obrigações fiscais.

O sistema jurídico brasileiro possibilita o planejamento fiscal e esse direito decorre das previsões constitucionais de que ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer algo senão em virtude de lei, art. 5º, II e que a obrigação fiscal é vinculada ao princípio da legalidade, derivando do princípio da tipicidade, consistindo este no fato de que a obrigação tributária só é gerada caso ocorra a hipótese de incidência prevista em lei no mundo real, art. 150, I e III, a, da CF/88 e art. 97 CTN.

A consequência dessas garantias constitucionais é que a pessoa só está obrigada a arcar com a responsabilidade tributária nos termos da lei e no montante baseado na efetiva ocorrência do respectivo fato gerador, impossibilitando o sujeito passivo de se esquivar da obrigação respectiva ao tributo devido. Fora desses parâmetros, não há que se falar de responsabilidade fiscal ou pretensão estatal e a pessoa não está obrigada a se enquadrar nas circunstâncias de direito ou de fato que caracterizem o fato gerador, apenas para se tornar sujeito passivo do tributo e perder recursos para o erário público.

A liberdade de praticar ou não o fato gerador é uma característica fundamental da obrigação fiscal e deriva também do direito de propriedade, art. 5º, XXII da Constituição Federal. Essa liberdade deve se manifestar permitindo a pessoa gozar todos os atributos

inerentes ao direito de propriedade e exercer a livre iniciativa, que constitui um dos fundamentos da ordem econômica, art. 170 da Carta Magna, de maneira a enquadrá-lo a um modelo que permita uma economia tributária.

## **2.1 Elisão, evasão e elusão no âmbito das relações tributárias**

O planejamento tributário atualmente vem se consolidando com novos paradigmas e valores. As ideias liberais de que o contribuinte poderia organizar seus negócios com a máxima autonomia da vontade e o domínio de um positivismo exacerbado, em que interpretação se delimitava a literalidade em obediência a estrita legalidade e a tipicidade fechada, tendo como escopo resguardar a segurança jurídica, sofreram limitações e modificações com o objetivo de preservar valores como igualdade, capacidade contributiva, neutralidade tributária, solidariedade, justiça fiscal e eficiência econômica. Todos devem contribuir para possibilitar a realização dos escopos imputados ao Estado Democrático de Direito, especialmente a efetivação dos direitos fundamentais. Assim, conclui Abraham (2011, p. 86-87):

[...] surge um novo paradigma ao cidadão contribuinte: o direito de organizar seu patrimônio e atividades econômicas deixa de ser absoluto, como outrora foi concebido. Hoje, os efeitos de seus negócios perante terceiros inclusive em face da coletividade, simbolizada e representada pelo Estado, são relevantes para o Direito. Continuam, sim, constitucionalmente protegidas a sua liberdade e propriedade privada. Porém, outros valores, também constitucionalmente previstos, ganham peso e influência na análise dos reflexos dos atos de natureza privada. Se antes ele deveria apenas se preocupar com a licitude dos meios e das formas que utilizava, agora deve se considerar também se os efeitos dos seus atos estão de acordo com todo ordenamento – especialmente valores sociais – e não apenas com a fria letra da lei. Deverá considerar os valores que estão por detrás – e como fundamentos – daquelas leis [...].

[...] Agora, os valores como a liberdade negocial, a autonomia privada e a proteção à propriedade particular passam a ser considerados, como numa balança em que são ponderados, juntamente com valores igualmente importantes, tais como os princípios da capacidade contributiva, da solidariedade, da dignidade da pessoa humana, da boa-fé, da ética, da moral e da função social.

A consideração de aspectos inseridos na Constituição Federal de 1988 leva ao entendimento que estaria em desacordo com o princípio da razoabilidade o tributo ser o aspecto diferenciador nas relações concorrenciais. Então, diante deste contexto, as condutas de planejamento fiscal podem originar três formas, ou efeitos, de minimização fiscal: a elisão, a evasão e a elusão.

A elisão fiscal é o planejamento fiscal lícito e legítimo, ou seja, aquele em que a pessoa física ou jurídica estrutura e administra suas empresas, rendas, patrimônio ou atividades econômicas de acordo com o sistema tributário vigente, para atender os seus objetivos e propiciar de maneira transparente melhor aproveitamento econômico-financeiro, com a

postergação, isenção, incidência menos onerosa ou não incidência do tributo, inexistindo qualquer tipo de vedação legal ou principiológica.

O planejamento tem que atender, segundo Calcini (2011a, p. 34), requisitos negativos como anterioridade do fato gerador, licitude e ausência de simulação e outras patologias e requisitos positivos como avaliação dos fatos e não simplesmente da forma (realidade e substância) e motivação extratributária (justificação interna da operação). Um exemplo de elisão fiscal é quando o contribuinte opta por um contrato de arrendamento mercantil (*leasing*) e não um de compra e venda, em virtude de motivos financeiros e logísticos dominantes com consequências na atenuação da onerosidade fiscal.

A evasão fiscal consiste no conjunto de atos ou negócios jurídicos com intenção direta de fraudar a lei tributária, em que o contribuinte, conforme Becker (2010, p. 146), “ergueu a estrutura jurídica de seus negócios, violando regra jurídica ou desprezando a eficácia jurídica (efeitos) resultante da incidência de regra jurídica sobre sua hipótese de incidência”, ou seja, oculta o fato gerador sem que a essência constitutiva da responsabilidade ou da obrigação do sujeito passivo seja alterada. Observa Torres (2011, p. 250) que não se confunde fraude à lei com fraude *contra legem*, sendo esta a evasão fiscal.

Ocorre, normalmente, depois do fato gerador visado a ocultação deste para não pagar ou pagar montante inferior do referente tributo, é exemplo a falsificação de documentos fiscais e a omissão ou prestação de informações falsas.

A elusão fiscal ou elisão ineficaz consiste na prática abusiva de atos ou negócios jurídicos visando unicamente ou preponderantemente a não incidência ou a redução da carga tributária, é o planejamento fiscal abusivo. A conduta, segundo Reis (2013, p. 60), “[...] é revestida de uma 'falsa legalidade', tendo por cumpridos os requisitos formais descritos na norma, mas ignorando-se por completo a matéria subjacente ao preceito positivado”, ou seja, contorna a norma tributária através da exploração da letra da lei ou de operações artificiais, sem propósito e substância negocial, simulando o determinado negócio jurídico a fim de dissimular a ocorrência do fato gerador. Abraham (2011, p. 93) identifica os elementos configurativos da elusão tributária:

- a) o prévio e intencional planejamento e implementação, de um ato ou negócio jurídico (singular ou coletivo), cuja aparência ostensiva oculte a sua verdadeira finalidade (cujo resultado econômico seria fiscalmente mais dispendioso);
- b) que a forma não usual ou irregular adotada, seja amparada por uma norma que produza um efeito tributário menos oneroso do que a norma comum que recairia regularmente sobre aquele fim ocultado;
- c) que a escolha dos meios adotados tenha como principal razão (única ou preponderante), uma vantagem fiscal perseguida (e não uma mera consequência do ato ou conjunto deles, falseado);

- d) a evidente dissintonia entre a hipótese de incidência do tributo e o resultado econômico que se chega, que produz um fato gerador diverso do que ocorreria, se não houvesse sido implementado o suposto planejamento fiscal;
- e) uma aparente proteção do ordenamento jurídico à fórmula adotada para a realização do ato ou do negócio jurídico; e
- f) violação do princípio da capacidade contributiva e o descumprimento do dever de pagar tributos, além do desrespeito ao princípio da função social do ato ou negócio jurídico realizado, com efetivo prejuízo para terceiros e a comprovada ausência de boa-fé objetiva pelas partes.

A conduta elusiva prejudica princípios como a justiça fiscal, capacidade contributiva, solidariedade e isonomia, além da teleologia da norma. Observa-se que a manipulação dos atos ou negócios jurídicos formalmente lícitos, com o intuito de maximizar a economia fraudando a lei fiscal, culmina no abuso de direito de planejamento fiscal e pode ocorrer tanto antes como depois da materialização do fato gerador.

A incorporação às avessas é um exemplo de elusão fiscal. Uma sociedade empresarial detentora dos prejuízos, independente de sua situação financeira, de seu porte ou de estar ou não em plena atividade, incorpora outra sociedade distinta superavitária, formalizando uma reestruturação societária tendo como desiderato evitar a subsunção do fato a norma legal, que veda a compensação dos lucros obtidos pela incorporadora com os prejuízos acumulados pela sociedade incorporada.

## **2.2 Elusão fiscal e a norma geral antielisiva brasileira**

Os Estados visando evitar planejamentos fiscais elusivos, danosos ao conjunto normativo que outorga unidade, nexos e suporte a ordem jurídica, produziram leis antielisivias estabelecendo regras específicas ou parâmetros que possibilitaram a Administração Fazendária desconsiderar os negócios jurídicos ilegítimos.

As normas antielisivias são classificadas de acordo com o grau de precisão em gerais ou específicas. As primeiras possuem um campo maior de abrangência para sua aplicação e, com isso, possibilitam ser enquadradas em diversas condutas dos contribuintes, utilizando para esta finalidade fatos gerais e amplos na hipótese de incidência e empregando estas, frequentemente, com conceitos jurídicos indeterminados. As outras visam combater atos específicos que eram exercidos ou viriam a ser pelos contribuintes, tendo como característica a hipótese de incidência bem delimitada e detalhada.

Seguindo a tendência mundial de criação de normas antielisivias, o Brasil editou a cláusula geral antielisiva com a Lei Complementar 104/2001, inserindo o parágrafo único no art. 116 do Código Tributário Nacional. Tal norma possibilita a autoridade administrativa “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”. A norma tem como desiderato fornecer um instrumento hábil a Administração Tributária para combater os planejamentos fiscais exercidos com abuso de forma e de direito.

Somando ao art. 149, inciso VII do CTN, em que a autoridade administrativa poderá rever ou efetuar de ofício o lançamento no momento em que se demonstrar “que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação” e outras normas antielisivas específicas no combate ao planejamento fiscal abusivo, o legislador pretendeu conceder a autoridade administrativa o poder de desconsiderar os atos ou negócios jurídicos aparentes, mas sem os desconstituir, quando se achar diante das condutas do contribuinte que visam dissimular a ocorrência do fato gerador ou a natureza dos seus elementos. Os negócios jurídicos celebrados, que serviram de disfarce jurídico-formal para ocultar o fato gerador, permanecem intactos entre as partes, gerando seus efeitos entre elas, entretanto os efeitos fiscais são desconsiderados, entrando na natureza dos fatos para identificar e cobrar os tributos que se queria contornar.

O termo dissimular, presente na norma, refere-se à ocultação da capacidade contributiva na situação jurídica de incidência através da simulação de uma situação de não incidência. O vício se encontra nos motivos concretos dos atos ou negócios realizados, em que se indaga na existência de um propósito negocial.

A norma geral antielisiva deve possuir como exigência a ausência de propósito negocial e substância, consistindo este no desiderato econômico preponderante ou único de conseguir economia tributária e aquele na operação artificiosa, sem nenhuma relevância para o negócio celebrado, para ocultar o objetivo primordial de obter uma vantagem fiscal, devendo a autoridade administrativa demonstrar a presença desses fatores. Observa-se que a ausência do propósito negocial é verificada na causa objetiva dos atos ou negócios jurídicos de contornar ou diminuir a onerosidade fiscal, não tendo importância a vontade subjetiva. Nota-se uma influência da doutrina alemã conhecida como interpretação econômica do fato gerador, consistindo esta no favorecimento da essência econômica dos fatos em prejuízo das características ou condutas meramente formais dos atos ou negócios jurídicos.

Observa-se que tem sido comum a desconsideração administrativa das operações pelo Fisco. Este fato gera a necessidade da análise da jurisprudência dos tribunais administrativos para estabelecer um parâmetro e saber quais estratégias ou condutas serão legítimas como planejamento tributário. Nesse contexto, passaremos ao estudo de um dos julgados do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

### **3 ANÁLISE DA DECISÃO DO CARF SOBRE AS EXPORTAÇÕES DA MARCOPOLO**

No dia 17 de julho de 2012, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, julgando Recurso Especial do processo 11020.003681/2009-92, decidiu que as exportações da companhia de viação Marcopolo S/A, referentes ao exercício de 2004 a 2008, não foram simulações e estão de acordo com as normas que regem as operações efetuadas.

O CARF é um órgão colegiado e paritário do Ministério da Fazenda, criado pela Lei nº 11.941/2009. É a última instância administrativa para julgar questões sobre a aplicação da legislação concernente a tributos administrados pela Receita Federal, tendo competência para julgar recursos de ofício, voluntários e especiais. Tal órgão reuniu a estrutura dos órgãos de julgamento existentes, Primeiro, Segundo e Terceiro Conselhos de Contribuintes, e a Câmara Superior de Recursos Fiscais, que passou a integrá-lo.

A Marcopolo, com sede em Caxias do Sul e Rio Grande do Sul, é a empresa líder no mercado brasileiro em fabricação de carroceria de ônibus. Atualmente, posiciona-se entre as maiores fabricantes do mundo nesse setor com presença marcante em mais de cem países dos cinco continentes.

O julgado ganhou destaque pelo fato de ser o primeiro a abordar vendas para empresas localizadas em paraísos fiscais e com isso, é considerado um precedente relevante para diversas empresas que operam de forma semelhante no exterior, servindo o caso como parâmetro para a atuação destas.

#### **3.1 Exposição do caso**

A Fiscalização entendeu que a Marcopolo estava usando empresas controladas, *Marcopolo International Corporation* (MIC) e *Ilmot International Corporation* e terceiras, *Kilvert* e *Kemplive*, como centrais de refaturamento. A primeira empresa se localiza nas Ilhas Virgens Britânicas e as outras no Uruguai, sendo estes países paraísos fiscais ou Países com Regime de Tributação Favorecida. O art. 24-A, parágrafo único, da Lei nº 9.430/1996 estabelece que país com tributação favorecida seja aquele que “não tribute a renda ou a tribute à alíquota máxima inferior a 20% (vinte por cento)”.

As empresas atuavam formalmente como intermediárias das exportações da contribuinte para os destinatários finais, entretanto os negócios efetivamente eram realizados diretamente entre a Marcopolo e os importadores finais, não ocorrendo a participação real daquelas. A simulação visava subfaturar receitas para diminuir a base de cálculo constitutiva do

Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Sobre o Lucro Líquido (CSLL) e conservar valores em contas bancárias estrangeiras, sendo quantificada a omissão das receitas pela diferença entre o valor da fatura emitida pelas empresas intermediárias na operação para o destinatário final e o valor da fatura emitida pela operação de exportação da Marcopolo para as empresas utilizadas como intercessoras.

A Fazenda Nacional aponta indícios da artificialidade das operações referentes à MIC e *Ilmot* como: são localizadas em paraísos fiscais para gozar de tratamento tributário privilegiado. Não possuem corpo funcional e estrutura física condizente com as suas funções de comprar, revender e distribuir no mercado externo, com altos faturamentos, os produtos da controladora, além de estabelecer contato com os compradores no exterior, fornecer e supervisionar a assistência técnica, manter escritórios equipados com funcionários qualificados, remeter informações sobre situação de mercado, negócios e clientes visitados, dentre outras. A justificativa não plausível da vantagem geográfica pelo fato de apenas a MIC ter vendido para compradores no Uruguai, onde está localizada a *Ilmot*, sendo a única explicação às vantagens fiscais. Os financiamentos apresentam a Marcopolo como garantidora das empresas vinculadas. O argumento de que as empresas controladas seriam essenciais para ampliação e manutenção da conquista do mercado externo não coaduna com os documentos para comprovar as operações de intermediação das empresas com compradores finais, pois estes teriam vínculos societários com a autuada.

O Fisco, tratando das empresas *Kilvert* e *Kemplive*, observa indícios de simulação nos negócios entre estas e a Marcopolo, como por exemplo: as empresas são estabelecidas com a configuração de Sociedades Anônimas Financeiras de Investimentos (SAFI), possuindo tributação privilegiada e normalmente utilizada para fraudes. A autuada, explicando a respeito da participação destas empresas na intermediação dos negócios de exportação, noticiou que instituições financeiras (*London Forfaiting* e *Bank Boston*), parceiras da Marcopolo na época, indicaram a *Kilvert* e a *Kemplive* para viabilizar financeiramente as operações de exportação, comprando e revendendo os produtos da autuada, *trading*. Entretanto, a Marcopolo não demonstrou a forma como ocorria a operação e a imposição efetiva das instituições financeiras para a participação material das referidas empresas e não apresentou documentos que provassem a efetiva existência de pedidos de compras efetuados pelas intermediárias.

Na mesma forma, aduz o Fisco, a ausência de propósito comercial é patente nas operações entre a autuada e as empresas intermediárias, indicando que as transações não aconteceram conforme indicado pela fiscalizada. Primeiro, a justificativa de manter maior proximidade com os mercados consumidores não fundamenta as transações, devido ao fato de

que as Ilhas Virgens Britânicas não foi destinatária final de qualquer mercadoria e o Uruguai foi destino final, mas quem intermediou as operações foi a empresa localizada nas Ilhas Virgens, MIC. Segundo, as mercadorias saíam diretamente para o destino final, não havendo importância a localização das intermediárias ou sua existência, assim, a justificativa de um melhor modelo de mercadorias não serve de alicerce para a transação. Terceiro, quanto à instabilidade cambial e econômica brasileira, a autuada não demonstra de forma clara como as suas transações com as intermediárias ajudariam a contornar tal problema, pois suas subsidiárias encomendavam as mercadorias após ter negociado com clientes externos, não servindo as empresas como forma de contornar as oscilações cambiais. Quarto, não logra êxito o argumento de redução de custos pelo formato das exportações efetuadas, pois em nenhum momento a Marcopolo mostrou tais custos. Quinto, não particulariza as burocracias que se pretende contornar por meio das operações com intermediárias, tendo mais probabilidade de enfrentar operações igualmente burocráticas, ou até mais, do que teria em uma operação direta com o destinatário final. Sexto, não parece verdadeiro que uma empresa sem funcionários e com uma mínima estrutura possa possuir mais credibilidade, prestígio e facilidade no acesso a financiamentos do que a Marcopolo, que tem tradição, porte e *know-how*. Sétimo, é estranho as empresas MIC e *Ilmot* intermediarem exportações para as empresas Polomex e *Marcopolo South Africa*, do mesmo grupo econômico da autuada e para a Brasa Ltda, que possui pessoa intimamente ligada a sócios da Marcopolo no seu quadro societário, podendo estas negociar diretamente com a autuada ao invés de utilizarem terceiros e pagar comissões aos representantes comerciais.

Enfim, conclui o fisco, os mesmos resultados poderiam ser obtidos por meio de uma operação direta entre o destinatário final e a Marcopolo, exceto a redução no pagamento de tributos no país, ao invés das exportações terem que passar pelas intermediárias no exterior antes de prosseguir para os verdadeiros destinatários.

A Fazenda Pública aduz, ainda, que pelo fato das vendas da Marcopolo para a MIC e *Ilmot* não terem efetivamente ocorrido, passando apenas de uma simulação, não é imprescindível a aplicação à legislação dos preços de transferência. Não excluindo outro tipo de controle das autoridades fiscais as regras de preço de transferência em operações que envolvam pessoas jurídicas vinculadas.

Nesse contexto, concluiu o Fisco que as empresas intermediárias atuaram como centrais de refaturamento, tendo participação meramente formal, para possibilitar a Marcopolo subfaturar as suas exportações e contabilizar receita inferior ao valor materialmente pago nas suas operações, remetendo parte do valor para os paraísos fiscais, livre de tributação. Assim,

foi lavrado auto de infração, do exercício de 2004 a 2008, contra o contribuinte de Imposto de Renda Pessoa Jurídica e multa isolada por insuficiência de recolhimento dos valores, de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido e multa isolada devido à insuficiência de recolhimento de valores, Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF) e multa de ofício qualificada devido à simulação.

A Marcopolo impugna o auto de infração, entretanto a 1ª Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento de Porto Alegre, Rio Grande do Sul – DRJ / Porto Alegre RS, entendeu procedente as infrações impostas à autuada. Assim, a contribuinte recorre da decisão e a 2ª Turma da 4ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF, por unanimidade dos votos, deu provimento ao Recurso Voluntário. Inconformada, a Fazenda Nacional interpôs Recurso Especial para a Câmara Superior de Recursos Fiscais – CSRF, contra o acórdão que reformou a decisão.

### **3.2 Comentários quanto à decisão do CARF**

O Recurso especial serve para apreciar, segundo o art. 37, §2º, II, do Decreto nº 70.235/72, “decisão que der à lei tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra Câmara, turma de Câmara, turma especial ou a própria Câmara Superior de Recursos Fiscais”. A competência para o julgamento desse recurso é da Câmara Superior de Recursos Fiscais. Vale ressaltar que este órgão se ocupa apenas de questões de direito, jurídicas, em que ocorreu *error in iudicando* (erro de julgamento), ou seja, o órgão *ad quem* estuda o julgamento dos fatos entendidos comprovados pelo órgão *a quo*, proibindo-se o reexame das provas, *error facti iudicando* (julgamento errôneo das provas), que ocorre até a segunda instância no âmbito do CARF.

No caso em tela, a Fazenda Nacional apresentou Recurso Especial demonstrando interpretações divergentes concedidas por outros colegiados do CARF relativos à caracterização de planejamento fiscal ou simulação, qualificação da multa de ofício devido a simulação e aplicação de multa isolada por ausência de recolhimento de valores juntamente com multa de ofício, não se discutindo mais a aplicação da multa agravada e do IR Fonte.

O entendimento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, abordando a configuração de planejamento tributário elisivo e simulação, sofreu modificações seguindo a tendência do Direito Fiscal Internacional, a exemplo verifica-se a influência na jurisprudência administrativa dos comentários da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento

econômico (OCDE) sobre normas antielisivas, que considera não se caracterizar o propósito negocial a simples busca da economia fiscal.

Nesse contexto, a partir do ano de 2004 iniciou-se uma mudança de paradigma nos julgamentos do CARF, começando a se avaliar os aspectos materiais e substanciais dos negócios e suas essências, substância econômica das operações e propósito negocial, para deixar de lado apenas a análise estritamente formal. Observa-se que a mudança de compreensão sobre a matéria se deu após a inserção da norma geral antielisiva no ordenamento jurídico brasileiro.

Atualmente, a jurisprudência administrativa do CARF sobre planejamentos tributários abusivos está avaliando tais operações sob um conceito amplo de simulação, mais especificamente simulação relativa, não se prendendo às hipóteses previstas no art. 167 do Código Civil de 2002. Segundo Abraham (2011, p. 92) a simulação é definida como “[...] um ato ou negócio jurídico ostensivo indesejado para encobrir um outro, oculto, que representa o verdadeiro objetivo do sujeito de direito, demonstrando – se uma clara dissonância entre a vontade interna e a vontade manifestada.” Reis (2013, p. 64) diferencia a simulação em sentido absoluto da simulação em sentido restrito ou relativa, a primeira consiste em um negócio jurídico de mera aparência sem qualquer lastro real e a segunda as partes mentem sobre fatos concretos manipulando os fatos praticados. Tais atos visam lesionar terceiros, incluindo o fisco.

Utiliza – se, normalmente, para manipular os atos executados o abuso de formas. Esta figura não está expressamente prevista como uma das causas de ilicitude ou nulidade no Código Civil de 2002. Entretanto, o abuso de forma é o desdobramento de outras figuras típicas, como observa Abraham (2011, p. 92):

[...] Se o ato ou o negócio jurídico contiver forma excessivamente atípica, distorcida ou modificada, de maneira que o seu verdadeiro conteúdo não se alinhe com a aparência que efetivamente venha a se apresentar, inevitável será a sua tipificação como abuso de direito, fraude à lei, simulação ou ausência de motivos legítimos, visto que não será a mera atipicidade da forma que macula o ato em si, mas a excessiva distorção entre esta e o seu conteúdo.

O Código Civil Brasileiro de 2002 se afastou da visão clássica de simulação como vício de vontade e passou a considerar esta como um vício de causa do ato, passando a analisar se as operações praticadas possui efetivamente um motivo não tributário para embasá-las. O art. 167 do Código Civil Brasileiro considera nula a operação simulada, mas mantém a que se tentou dissimular. Entretanto, para ocorrer à ineficácia das operações praticadas para fins tributários é de suma importância a comprovação de forma inequívoca da ausência de propósito negocial e de substância atos executados.

Feito uma breve consideração a respeito da simulação passaremos a analisar a decisão da Câmara Superior sobre as exportações da Marcopolo S/A. No acórdão foi compreendido que o contribuinte conseguiu provar a efetiva existência da intermediação das operações e a fiscalização não conseguiu comprovar a inexistência destas e nem o repasse de valores da *Kilver* e da *Kemplive* para a Marcopolo, atuando estas como empresas de fachada, pois, estando comprovada a existência da intermediação dos negócios feitos pelas empresas MIC, *Ilmot*, *Kilvert* e *Kemplive* no acórdão recorrido, não cabe o reexame probatório em sede de recurso especial.

Como observado, apenas poderá ocorrer a desconsideração das operações caso seja provado de forma inequívoca a simulação, função exclusivamente do fisco. O aumento da ênfase aos fatos jurídicos (substância) do que da forma (qualificação jurídica dos fatos) fez crescer a importância do caso concreto, tornando o ônus da prova um dos pontos-chaves da análise de planejamento tributário e de significado sem igual tanto para o fisco como para o contribuinte. Tratando da distribuição do ônus da prova Calcini (2011a, p. 43-44):

Quanto ao contribuinte e sua relação com o ônus da prova, cabe a este comprovar, exemplificativamente [...]: (i) regularidade formal do ato realizado, legalidade e anterioridade ao fato jurídico tributário; (ii) existência deste na realidade.

Embora em certo período tais provas fossem suficientes para a licitude de um planejamento tributário, com a mudança na análise da legitimidade deste, convém ao contribuinte também comprovar na atualidade, a fim de tornar mais forte e sustentável sua operação, exemplificativamente: (i) adequação, congruência entre o ato praticado e a realidade; (ii) pertinência com a atividade do contribuinte; (iii) motivo (existência de razões verdadeiras e não exclusivamente tributárias para o ato, prova do motivo, vivência dos efeitos, fator tempo, descrição do porquê e para quê); (iv) transparência da operação; (v) atos costumeiros na atividade empresarial, embora o diferente não seja causa que permita desconsideração para esta simples razão.

[...]

Independentemente das provas realizadas pelo contribuinte, é imprescindível ao Fisco comprovar, todavia, sob pena de improcedência do lançamento, exemplificativamente: (i) ilegalidade do ato; (ii) inexistência da operação na realidade; (iii) que a realidade é diferente do ato formalmente descrito; (iv) que o motivo para o ato é inverídico e/ou exclusivamente com a finalidade de redução da carga fiscal; (v) se o contribuinte apresenta motivação extratributária, caberá demonstrar o contrário mediante provas, pois se presume verdadeiro o alegado pelo contribuinte; (vi) a razão pela qual o ato não é o que aparenta ser e, além disso, o que ele é juridicamente (duplo ônus = o que é o que não é); (vii) o abuso ou patologia (exemplo: simulação); (viii) o fato gerador após a qualificação jurídica.

Vale a pena destacar que, mesmo após o contribuinte e o fisco apresentar o conjunto probatório das respectivas alegações, se existindo dúvida razoável a respeito da existência ou não da simulação, deverá ser julgado em favor do contribuinte, prevalecendo à liberdade. Tal regra está exemplificada no acórdão 3101-00.502 da 1ª Câmara da 1ª Turma Ordinária do CARF, conforme expõe Calcini (2011a, p. 45):

Prova do Ilícito Tributário. A Dúvida aproveita ao Acusado. Persistindo dúvida de que as mercadorias exportadas foram embarcadas sem a devida autorização do Serviço de Vigilância Agropecuária Internacional, haja vista que as autoridades competentes do Vigiagro, após diligências efetuadas para apurar a ocorrência dos fatos, não conseguiram demonstrar conclusivamente que a aposição do carimbo ‘*vistoriado*’ nos respectivos CSI’s se deu irregularmente, caracteriza a falta de provas da acusação, uma vez que a incerteza se resolve em favor do acusado, tornando inválido o fundamento da exação fiscal.

Nesse contexto, os conselheiros passaram a analisar a questão na perspectiva, se existia a simulação nas operações mesmo estando materializada a existência da MIC e *Ilmot* e as reais intermediações efetuadas por elas e pelas empresas *Kilvert* e *Kemplive* nas exportações da Marcopolo. Foi entendido que não, pois a simulação se caracteriza com a efetivação aparente de uma operação que não ocorre o próprio negócio jurídico ou os efeitos beneficiam pessoas diferentes das previstas. Há um desvio entre o escopo real e o declarado possibilitado pelo conluio entre as partes, tendo os atos praticados uma finalidade oculta e diferente da explicitada no negocio aparente, visando enganar terceiro, como demonstra o acórdão 1401-00.155 da 4ª Câmara da 1ª Turma Ordinária do CARF:

A simulação existe quando a vontade declarada no negócio jurídico não se coaduna com a realidade do negócio firmado. Para se identificar a natureza do negócio praticado pelo contribuinte, deve ser identificada qual é a sua causalidade, ainda que esta causalidade seja verificada na sucessão de vários negócios intermediários sem causa, na estruturação das chamadas *step transactions*. Assim, negócio jurídico sem causa não pode ser caracterizado como negócio jurídico indireto. O fato gerador decorre da identificação da realidade e dos efeitos dos fatos efetivamente ocorridos, e não de vontades formalmente declaradas pelas partes contratantes ou pelos contribuintes.

Portanto, partindo da premissa de que realmente ocorreram às intermediações, comprovadas através das provas nos autos, o contribuinte agiu de forma legítima. A intermediação das empresas na venda dos produtos da Marcopolo, operação simulada, deveria encobrir a exportação direta da autuada para os destinatários finais, negócio real, sem a participação das empresas controladas e da *Kilvert* e *Kemplive*, a fim de, unicamente, diminuir as receitas. Entretanto, a comprovação da participação material das intermediadoras torna inexistente o pacto simulatório, não havendo a simulação.

O CARF, ao avaliar um planejamento tributário, examina o conjunto de fatos e efeitos advindos dos negócios jurídicos realizados, não mais se detendo na avaliação formal de cada ato praticado de modo isolado e dos seus efeitos advindos deste ato, sendo influenciado pela doutrina do *step transaction* do *common law*. Nesse sentido, partindo do estudo das transações e dos fatos como um todo, é avaliado o efeito que advém desses negócios jurídicos e se estes, isolados ou conjuntamente, demonstram validade e substância econômica, ou seja,

se é formalmente correto e se apresenta um propósito além da redução da carga tributária. Tratando do assunto expõe Rolim e Rosenblatt (2012, p. 91):

Em resumo, a jurisprudência administrativa do Carf passou a verificar se transações ou reorganizações empresariais seriam válidas do ponto de vista tributário, com base principalmente nos seguintes aspectos: (a) *propósito negocial*: neste caso o Conselho entende que é necessária a análise dos motivos não tributários para realizar a operação – um dos fatores determinantes de validade do planejamento tributário é a consideração dos 'motivos' que levaram os contribuintes a praticar a operação, *i.e.*, o chamado 'propósito negocial' (*business purpose*); (b) *operações estruturadas em sequência*: o Carf considera que, ao analisar operações realizadas em sequência, o intérprete deve avaliar os efeitos produzidos pelo conjunto de operações, não devendo analisar cada uma de um modo isolado (*step transaction*); (c) *uso de sociedades*: o Carf verifica a real existência das sociedades envolvidas nas operações, ou se elas são sociedades constituídas com a finalidade exclusiva de viabilizar a simulação de atos jurídicos (com relação a esse último ponto alguns acórdãos alertam para a existência de 'empresas veículos', instituídas apenas para que se realize o trânsito do patrimônio ou do dinheiro, sem que as referidas empresas tenham alguma função real e efetiva dentro do contexto do grupo empresarial); e (d) *operações entre partes relacionadas*: esse aspecto é caracterizado quando a operação ocasiona um efeito tributário dentro de um grupo econômico e não produz efeitos no mercado – nessas operações, a composição patrimonial consolidada do grupo econômico permanece inalterada, sendo que a única consequência relevante da reorganização societária será uma redução da carga fiscal.

Seguindo esta conjuntura, na análise dos fatos do acórdão recorrido, a decisão identificou aspectos importantes. Primeiro, a diferença entre as duas operações, consistindo uma na exportação da Marcopolo para a empresa intermediária e a outra na operação realizada entre esta e o destinatário final do produto, tendo uma média de 10%, sendo consistente com a atividade do segundo ato e condizente com o valor de mercado. A percentagem corresponde com os custos que as empresas intermediadoras têm com a operação, caso o resultado fosse muito maior haveria indícios consistentes que o valor da venda para exportação não corresponderia com o da intermediação para o comprador final, caracterizando-se o subfaturamento e a remessa de dinheiro para o exterior visando contornar a tributação.

Segundo, o autuado respeitou as regras de preços de transferência no seu planejamento fiscal, previstas no art. 19 da Lei nº 9.430/96. Os arts. 24 e 24-A da Lei nº 9430/96 determinam a aplicação dos arts. 18 a 22, nas disposições relativas a preços, custos e taxas de juros, para lidar com operações de pessoas físicas ou jurídicas nacionais com pessoas físicas ou jurídicas estrangeiras, vinculadas ou não, residentes ou domiciliadas em países com regime tributário privilegiado, visando coibir a utilização destes regimes fiscais para reduzir a carga fiscal impositiva e concentrar os lucros dos negócios realizados no exterior, impedindo exportações subfaturadas. No caso em tela, por se tratar de receitas oriundas de exportações para o exterior, aplica-se o art. 19 da Lei nº 9430/96, estabelecendo este que as receitas obtidas nas exportações realizadas com pessoa vinculada, durante o respectivo período de

apuração da base de cálculo do imposto de renda, ficam sujeitas a arbitramento quando o preço médio de venda dos serviços, bens ou direitos, for inferior a noventa por cento do preço médio praticado na venda dos mesmos serviços, bens ou direitos, no mercado brasileiro, durante o mesmo período, em condições de pagamento semelhantes. Caso a pessoa jurídica não execute operações de venda no mercado interno, a determinação dos preços médios será efetuada com dados de outras empresas que pratiquem a venda de bens, serviços ou direitos, idênticos ou similares, no mercado brasileiro. O mesmo artigo estabelece os modos de comparação do preço de venda e os métodos para estabelecer as receitas das vendas nas exportações, quando estas forem inferiores ao limite de que trata o artigo.

Na medida em que as operações de exportação da Marcopolo para as empresas controladas obedeceram às regras de preços de transferências, não mais se justifica a afirmativa que as empresas intercessoras seriam centrais de refaturamento. As regras de preço de transferência correspondem a uma norma anti-elisiva específica relacionada a empresas ligadas, com isso, como há a subsunção do caso concreto a esta norma, eventual lançamento só poderia ser embasado nos dispositivos relacionados ao Preço de Transferência. Assim, observados os parâmetros estabelecidos na norma anti-elisiva, o planejamento tributário deverá ser respeitado.

Ademais, é observado na decisão do recurso especial o fato da fiscalização não ter levado em conta as despesas e os custos nas operações de exportação, provados pela autuada, para o desconto na base de cálculo do IRPJ e CSLL, e não somente ter utilizado os valores obtidos decorrentes das exportações para o exterior na apuração do valor devido pela contribuinte.

A Câmara Superior, abordando a multa qualificada, entendeu incabível a aplicação desta pela caracterização de fraude. O art. 149, inciso VII, do CTN prevê o lançamento de ofício nas hipóteses do contribuinte agir com dolo, fraude ou simulação para apurar as diferenças de tributos devidos, não pagos ou não declarados. Normalmente, nesses casos aplica-se a multa proporcional de 75%, prevista no art. 44, inciso I, da Lei 9.430/1996. A qualificação da multa para duplicar o percentual de 75% caracteriza-se nos casos de sonegação, fraude e conluio, §1º do citado artigo. Para a configuração de tais figuras depende da intenção do agente e da prova da execução desses atos ou do claro intento da prática destas. O art. 72 e art. 73 da Lei nº 4.502/1964 define fraude e conluio, respectivamente:

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 deferir o seu pagamento.

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

Os conselheiros afastaram a possibilidade de conluio, pois a Fiscalização não trouxe provas nos autos que corroborassem com esta tese, não comprovando que os adquirentes finais dos produtos exportados da Marcopolo foram cúmplices ou obtiveram vantagens ilícitas. Todas as operações efetuadas foram praticadas pela Marcopolo, portanto não se constituiu o conluio entre as pessoas jurídicas envolvidas diretamente nos negócios abordados no julgamento.

A multa qualificada pela fraude necessita do dolo, ou seja, a vontade de realização da conduta fraudulenta. No caso em tela, foi observado que não ocorreu nenhuma prática dolosa de fraude e o contribuinte efetuou todos os atos previstos em lei, nessa conjuntura, o acórdão 1401-00.155 da 4ª Câmara da 1ª Turma Ordinária do CARF:

[...] No planejamento tributário, quando identificada a convicção do contribuinte de estar agindo segundo o permissivo legal, sem ocultação da prática e da intenção final dos seus negócios, não há como ser reconhecido o dolo necessário à qualificação da multa, elemento este constante do caput dos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502/64.

Além disso, o fisco não conseguiu comprovar cabalmente o contrário, o dolo por parte do contribuinte de fraudar as operações. Vale ressaltar que a boa fé, a legalidade e transparência dos atos praticados pelo contribuinte sempre se presumem e devido a esse fator, caso ocorra dúvida se existe ou não fraude nas operações, devido à falta de provas ou estas serem superficiais, a decisão será a favor do contribuinte. Tratando da defesa administrativa contra a multa qualificada, Fábio Pallaretti Calcini (2011a, p. 46) expõe elementos importantes que devem ser utilizados pelo contribuinte:

Com o fim de se conseguir com êxito a redução da multa de 150% para 75%, principalmente, por se tratar a qualificação a “exceção da exceção”, são elementos que devem ser combatidos na defesa administrativa: (i) obrigatoriedade de descrição e tipificação da conduta fraudulenta e dolosa de forma pormenorizada; (ii) prova da conduta dolosa e fraudulenta; (iii) a simples busca pela redução da carga fiscal não conduz à qualificação da multa; (iv) importância de se levar em consideração a transparência, legalidade dos atos e boa – fé, que sempre se presume.

Por conseguinte, pelos argumentos manifestados, a 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais negou provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional, cancelando a tributação do IRPJ e CSLL por insuficiência de provas e constituição de crédito tributário errôneo, afastando a aplicação de multa qualificada para ser aplicado o percentual de 75%. Nessas circunstâncias, o CARF entendeu que, nas operações efetuadas pela Marcopolo com suas intermediárias, houve negócios reais e não operações de planejamento fiscal abusivo, considerando comprovado o propósito comercial e a substância da operação.

#### 4 CONCLUSÃO

Hodiernamente, o planejamento fiscal sofreu mudanças de valores e paradigmas, passando a se averiguar, além da forma dos atos e operações, o propósito comercial e a substância dos atos praticados, sofrendo limitações tanto de cunho legislativo como de principiológico, não podendo o fator fiscal ser o único motivo preponderante que justifique as operações elisivas realizadas pelo contribuinte. Tal concepção decorre de princípios constitucionais tais como: justiça fiscal, capacidade contributiva, igualdade e solidariedade.

Além disso, os parâmetros do Direito Privado: abuso de direito, ausência de motivos legítimos, fraude à lei, simulação e conseqüentemente, abuso de formas, entre outros critérios suscetíveis de provocar a nulidade da conduta do sujeito passivo, são considerados nos negócios jurídicos firmados e com isso, contribuem para um maior rigor técnico e legal nos planejamentos tributários.

Essa modificação fez com que o Estado brasileiro elaborasse normas antielisivas específicas e uma norma antielisiva geral, tipificada no parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional, sendo utilizadas com frequência para infundir o novo modelo de planejamento fiscal, amparado pelo rigor da legalidade e da licitude. Entretanto, a aplicação dessas normas exige uma ponderação entre os interesses envolvidos, o público de preservar a base tributária e arrecadar recursos para o Estado e o privado de manter a sua autonomia nos assuntos empresariais e particulares, para combater apenas planejamentos tributários abusivos e manter o direito de planejamento dos próprios negócios.

A jurisprudência administrativa influencia de forma significativa o Direito Tributário brasileiro, estabelecendo o limite e alcance do planejamento fiscal. Nesse diapasão, observa-se na decisão do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais sobre as exportações da Marcopolo, principalmente a necessidade de o contribuinte organizar de forma adequada as suas operações de exclusão, mitigação ou postergação do tributo e produzir provas concretas e transparentes acerca dos seus negócios.

Nesse sentido, caracterizando-se a subsunção de uma norma específica antielisiva, eventual lançamento só poderá ser feito embasado nesta lei. Assim, com um adequado planejamento tributário, seguindo os parâmetros estabelecidos pela regra, o contribuinte se resguarda de um lançamento embasado em outra norma a ser considerada procedente pelo CARF.

No mesmo pensamento, como o ônus da prova tem uma fundamental importância na decisão do CARF sobre planejamentos fiscais abusivos, pois a simulação e outros tipos que

nulificam e/ou qualificam a conduta ilegítima dependem da comprovação de sua ocorrência pelo fisco, o contribuinte ao se acautelar com meios para comprovar a legitimidade de sua conduta, garante-se junto ao CARF, diante de recurso fazendário.

Por conseguinte, o planejamento tributário, em uma concepção atual, deve atender os requisitos da legalidade e da licitude, protegendo-se contra vícios jurídicos, tais como: fraude à lei, simulação, abuso de direito de forma, entre outros, contendo motivação extratributária e substância negocial.

## REFERÊNCIAS

ABRAHAM, Marcus. Os 10 anos da Norma Geral Antielisiva e as cláusulas do propósito negocial e da substância sobre a forma presentes no Direito Brasileiro. **Revista dialética de Direito Tributário**, São Paulo: Dialética, n. 192, p. 79-93, set. 2011.

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 5. ed. São Paulo: Noeses, 2010.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Recurso Especial**. Acórdão nº 9101-01.402, da 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais. Recorrente: Fazenda Nacional. Julgado em 17 jul. 2012. Disponível em: <<http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>> . Acesso em: 12 ago. 2012.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Recurso Voluntário nº 165.479**, da 4ª Câmara/1ª Turma Ordinária. Recorrente: Klabin S.A. Recorrida: 5ª Turma/DRJ - SÃO PAULO/SP I. Julgado em 28 jan. 2010. Disponível em: <<http://www.jusbrasil.com.br/diarios/24467030/dou-secao-1-01-02-2011-pg-124>>. Acesso em: 8 jun. 2013.

BRASIL. Decreto nº. 70.235, de 06 de março de 1972. Dispõe sobre o processo administrativo fiscal e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 07 mar. 1972. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/d70235cons.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d70235cons.htm)>. Acesso em: 10 jun. 2013.

BRASIL. Lei nº. 9430, de 27 de dezembro de 1996. Dispõe sobre a legislação tributária federa, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 30 dez. 1996. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/19430.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19430.htm)>. Acesso em: 3 jun. 2013.

BRASIL. Lei nº. 4502, de 30 de novembro de 1964. Dispõe sobre o Imposto de Consumo e reorganiza a Diretoria de Rendas Internas. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 30 nov. 1964. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/14502.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/14502.htm)>. Acesso em: 6 jun. 2013.

CALCINI, Fábio Pallaretti. Planejamento tributário: estratégias de defesa na esfera administrativa. **Revista dialética de Direito Tributário**, São Paulo: Dialética, n. 194, p. 34-46, nov. 2011a.

CALCINI, Fábio Pallaretti. Planejamento tributário, normas antielisivas e proporcionalidade/razoabilidade. **Revista dialética de Direito Tributário**, São Paulo: Dialética, n. 187, p. 51-67, abr. 2011b.

CANÁRIO, Pedro. Exportações da Marcopolo foram legítimas. **Revista consultor jurídico**, São Paulo, jul. 2012. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2012-jul-17/tribunal-receita-aprova-operacoes-exportacao-marcopolo>>. Acesso em: 18 jul. 2012.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

LOTT, Máira Carvalhaes. O alcance e as limitações do planejamento tributário no Brasil – Uma abordagem conceitual e crítica. **Revista dialética de Direito Tributário**, São Paulo: Dialética, n. 210, p. 60-72, mar. 2013.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 32. ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

MARCOPOLO. Disponível em: < <http://www.marcopolo.com.br/website/2011/marcopolo/pt/> >. Acesso em: 18 jun. 2013.

MONTEIRO, Eduardo Martins Neiva; CAMPOS, Hélio Silvio Ourem. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF. **Âmbito Jurídico**, Rio Grande, ano XIV, n. 93, out. 2011. Disponível em: <[http://www.ambito-juridico.com.br/site/?n\\_link=revista\\_artigos\\_leitura&artigo\\_id=10510&revista\\_caderno=26](http://www.ambito-juridico.com.br/site/?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=10510&revista_caderno=26)>. Acesso em: 6 jun. 2013.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de; SILVA, Ives Gandra da (Coord.). **Curso de direito tributário**. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

REIS, Hécio Lafetá. Planejamento tributário abusivo: violação da imperatividade da norma jurídica. **Revista dialética de Direito Tributário**, São Paulo: Dialética, n. 209, p. 57-71, fev. 2013.

ROLIM, João Dácio; ROSENBLATT, Paulo. Dez anos da norma geral Antielisiva no Brasil. **Revista dialética de Direito Tributário**, São Paulo: Dialética, n. 197, p. 83-106, fev. 2012.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 18. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2011.