



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO**

**Processo n°** 16561.720101/2013-16  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 3302-004.618 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 26 de julho de 2017  
**Matéria** AUTO DE INFRAÇÃO - ADUANA  
**Recorrente** FLEXTRONICS INTERNACIONAL TECNOLOGIA LTDA.  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

Exercício: 2010

TRIBUTÁRIO. SIMULAÇÃO. NEGÓCIO JURÍDICO INDIRETO. Considera-se simulação quando a vontade declarada no negócio jurídico não se coaduna com a realidade do negócio firmado.

SIMULAÇÃO. FRAUDE. CONLUIO. MULTA QUALIFICADA. CABIMENTO.

Estando comprovado nos autos a prática de atos simulados, com o objetivo de eximir-se do pagamento dos tributos devidos, mediante fraude, em decorrência do ajuste doloso entre as partes, torna-se cabível a aplicação da multa qualificada.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS**

Exercício: 2010

TRIBUTÁRIO. SIMULAÇÃO. NEGÓCIO JURÍDICO INDIRETO. Considera-se simulação quando a vontade declarada no negócio jurídico não se coaduna com a realidade do negócio firmado.

SIMULAÇÃO. FRAUDE. CONLUIO. MULTA QUALIFICADA. CABIMENTO.

Estando comprovado nos autos a prática de atos simulados, com o objetivo de eximir-se do pagamento dos tributos devidos, mediante fraude, em decorrência do ajuste doloso entre as partes, torna-se cabível a aplicação da multa qualificada.

Recurso Voluntário Negado

Crédito Tributário Mantido

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso voluntário, vencidos os Conselheiros Lenisa R. Prado e José Renato P. de Deus que davam provimento integral e o Conselheiro Walker Araújo que dava provimento parcial para reduzir a multa qualificada ao percentual de 75%. Designada a Conselheira Maria do Socorro para redigir o voto vencedor quanto à desqualificação da multa de ofício.

*(assinado digitalmente)*

Paulo Guilherme Deroulede - Presidente.

*(assinado digitalmente)*

Walker Araujo - Relator.

*(assinado digitalmente)*

Maria do Socorro Ferreira Aguiar - Redatora Designada.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Paulo Guilherme Déroulède (presidente da turma), José Fernandes do Nascimento, Maria do Socorro Ferreira Aguiar, Charles Pereira Nunes, José Renato Pereira de Deus, Lenisa Rodrigues Prado, Sarah Maria Linhares de Araújo e Walker Araujo.

## Relatório

Por bem descrever os fatos, adoto e transcreve o relatório do acórdão de piso nº 11-48.588:

*Contra o contribuinte acima qualificado foram lavrados autos de infração<sup>1</sup> nos quais são cobradas a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) e a Contribuição para o Programa de Integração Social (PIS), apuradas pelo regime não-cumulativo, relativamente a março-novembro de 2010, para exigência dos créditos tributários a seguir:*

	<b>COFINS</b>	<b>PIS</b>
<b>Contribuição</b>	<b>5.876.789,03</b>	<b>1.275.881,83</b>
<b>Juros de Mora (calculados até 09/2013)</b>	<b>1.670.817,04</b>	<b>362.743,19</b>
<b>Multa de Ofício de 150%</b>	<b>8.815.183,57</b>	<b>1.913.822,78</b>
<b>Total</b>	<b>16.362.789,64</b>	<b>3.552.447,80</b>

*2. Por meio do Termo de Verificação (fls. 32.222-32.274) são apresentadas pela autoridade lançadora diversas constatações, dentre as quais convém destacar as seguintes:*

*A Flextronics industrializa, sob encomenda de terceiros, produtos eletrônicos. Em 26/03/2010, celebrou Contrato de Prestação de Serviços com a Panelart<sup>2</sup> (empresa sediada no Uruguai) para a industrialização de telefones celulares da*

<sup>F</sup> Is. 32.290-32.304 e 32.275 e 32.289.

<sup>D</sup> BA Research in Motion Latin America.

*marca BlackBerry em sua unidade localizada em Sorocaba (SP). A Panelart é controlada pela RIM<sup>3</sup> (empresa sediada no Canadá e detentora da marca BlackBerry).*

*A Flextronics importa os componentes para a industrialização com o benefício do Regime Aduaneiro Especial de Entrepósito Industrial sob Controle Informatizado (RECOF). Os tributos incidentes na importação de componentes e partes (Imposto de Importação, IPI, PIS/Pasep-Importação e Cofins-Importação) ficam suspensos até a comprovação das exportações, quando passam a ser isentos.*

*A Flextronics industrializa os referidos telefones celulares já preparados para serem usados com os serviços das operadoras de telefonia móvel brasileiras (Claro, Tim, Vivo etc.). Posteriormente, exporta os aparelhos para o Uruguai, sendo que a mercadoria fica depositada em depósito aduaneiro, sob controle da empresa Panelart, para retornar logo em seguida ao Brasil<sup>4</sup>.*

*No embarque para exportação, os telefones celulares continham etiqueta que indicava o exportador uruguaio Panelart, o importador<sup>5</sup> brasileiro SIMM - Soluções Inteligentes para Mercado Móvel do Brasil S.A., além da informação "MADE IN BRAZIL", e estavam acompanhados com manuais escritos em português, desbloqueados e preparados para serem utilizadas com operadoras de telefonia brasileiras.*

*A mercadoria não foi nacionalizada no Uruguai, ingressando no depósito aduaneiro da Panelart sem pagamento dos tributos aduaneiros determinados pela legislação uruguaia, retornando ao Brasil<sup>6</sup> sem qualquer alteração em sua natureza física e classificação tarifária.*

*Pelo cotejamento do número de série dos telefones celulares vendidos/exportados e adquiridos/importados, ficou comprovado que os aparelhos vendidos/exportados pela Flextronics para a Panelart são os mesmos aparelhos adquiridos/importados pela SIMM.*

*O lapso temporal decorrido entre o embarque para o exterior e o retorno ao Brasil, extremamente curto em inúmeros casos<sup>7</sup>, demonstra que os telefones celulares, marca BlackBerry, já tinham uma programação de comercialização no mercado do país de origem. Também permite a conclusão de que todo o conjunto de ações - industrialização, venda para o Uruguai, armazenamento em depósito aduaneiro, aquisição por empresa do país de origem e comercialização no mercado interno - já estava programado desde a primeira etapa do processo, ou seja, desde a industrialização pela empresa brasileira Flextronics.*

*Foi constatada um significativo aumento entre o valor (preços médios) do aparelho celular exportado e o valor pago pela importadora SIMM, com indícios de majoração indevida de custos na empresa adquirente, reduzindo as bases*

---

<sup>3</sup> Research in Motion Limited.

<sup>4</sup> O primeiro lote de telefones celulares foi embarcado para o Uruguai em 16/03/2010 e deu entrada no depósito aduaneiro no Uruguai em 19/03/2010. Em seguida, foi embarcado de volta para o Brasil em 24/03/2010, chegando ao país em 29/03/2010.

<sup>5</sup> A operação de importação é efetuada pela empresa Mercocamp Comércio Internacional S.A., por conta e ordem da empresa SIMM, com quem, em 18/08/2009, celebrou Contrato de Prestação de Serviços e Assessoria em Operações de Importação de Mercadorias em Geral e Outras Avenças para importar e nacionalizar as mercadorias adquiridas da Panelart.

<sup>6</sup> O não pagamento dos tributos aduaneiros ampara-se em Certificado de Origem do MERCOSUL, obtido por entidade credenciada no Brasil, e pela Decisão nº 17/03 do Conselho do Mercado Comum MERCOSUL.

<sup>7</sup> Como regra, a emissão das Faturas Comerciais pela Panelart foi efetuada logo após a entrada das mercadorias no Depósito Aduaneiro, tendo sido constatada a emissão no mesmo dia, em alguns casos.

*tributáveis do IRPJ e da CSLL, uma vez não houve agregação de valor, entre a operação de exportação-importação, que justificasse o apontado incremento. Em função disto, o conjunto de ações em tela gerou um déficit entre a entrada e a saída de divisas no país de origem (Brasil), da ordem de US\$ 34.322.726,53.*

*Ficou evidente que a Flextronics não pretendia uma exportação definitiva dos celulares. As operações de exportação configuram um negócio jurídico aparente, sendo a comercialização dos telefones celulares no mercado interno o negócio jurídico real. As operações de exportação foram atos simulados que visaram única e exclusivamente resultados tributários, qual seja, não recolhimento dos tributos (II, IPI, PIS-Importação e Cofins-Importação) e dos tributos internos incidentes sobre as vendas no mercado interno.*

*2.10. Dessa forma, foram desconsiderados os efeitos tributários das operações de exportação, exigindo-se os tributos (PIS e Cofins) na comercialização dos telefones celulares no mercado interno.*

*Por ter a autoridade autuante entendido que restou comprovado, durante o ano-calendário de 2010, o consciente intuito de não pagar, ou pagar menos tributos, foi aplicada a pena pecuniária de 150% sobre os tributos não recolhidos. A fiscalização considerou existir uma triangulação entre as empresas Panelart, Flextronics e SIMM, a qual não poderia existir sem um ajuste doloso que é o ponto central do conluio.*

*Consta também noticiada a formalização de Representação Fiscal para Fins Penais, por força do disposto na Portaria RFB nº 2.439, de 21/12/2010.*

*Regularmente cientificado do lançamento, o sujeito passivo ingressou tempestivamente com a impugnação de fls. 32.317-32.341, na qual formula, em síntese, as seguintes razões de defesa:*

*Alega que a fiscalização, apesar de descrever corretamente as empresas envolvidas na operação e suas atividades, teria se equivocado ao concluir "que a Panelart seria mera intermediária de compra e venda entre Flextronics e SIMM Soluções Inteligentes para o Mercado Móvel do Brasil S/A". Nesse sentido indaga: "Como poderia ser desta forma se toda a propriedade intelectual pertinente à produção dos referidos celulares (patente, marca e processo produtivo) são da Panelart?".*

*Aduz que "a Panelart é uma subsidiária integral de uma empresa canadense chamada Research in Motion (RIM), que é a proprietária de todos os direitos sobre o produto conhecido no mercado como BlackBerry. A RIM pretendia que seu produto fosse manufaturado no Brasil, mas através de um contrato de outsourcing (terceirização) industrial. A RIM igualmente resolveu que não haveria a necessidade de ter uma presença física no Brasil, razão porque preferiu se instalar no Uruguai, encomendar a produção dos celulares à Impugnante, importar a produção industrial para o Uruguai, e finalmente reexportar os celulares para uma distribuidora residente no Brasil" e argumenta que as razões que teriam levado a RIM a adotar essa conduta são as mais variadas, não lhe cabendo poder decisório algum a respeito.*

*Defende ser "uma mera contratada da Panelart, em termos absolutamente consentâneos com contratos realizados com outras empresas" e que a Panelart se estabeleceu no Uruguai por razões que não são da sua alçada. Nessa toada, sustenta que inexistente qualquer outro vínculo ou laço societário ou empresarial com a empresa encomendante (Panelart), além daqueles que seriam comuns a uma prestação de serviços.*

*Afirma que competiu com diversas outras empresas de manufatura internacionais e "que conquistou a preferência da Panelart S/A e RIM, que ajustou o preço efetivamente demonstrado nos documentos fiscais e aduaneiros de saída da Flextronics, encomendou a produção de diversos aparelhos telefônicos, determinando a entrega no Uruguai".*

5.5 *Sugere que a operação em questão não causou dano ao erário, haja vista que o custo dos tributos indiretos foi superior à carga tributária que incidiria se a RIM fosse sediada no Brasil.*

*Diz que não sabe nem poderia saber como a Panelart calcula seus preços e que "A relação comercial da Flextronics acaba na entrega dos aparelhos para fins de exportação ao Uruguai, de forma que as informações relacionadas ao posterior retorno ao Brasil não lhe cabe responder".*

*Ainda assim, conhecendo alguns dados e fatos da relação mantida entre a Panelart e a SIMM, opina que seria pouco relevante o destino subsequente que seria dado pelo seu cliente aos aparelhos produzidos no Brasil, não havendo vedação alguma a que estes, inclusive, fossem destinados ao próprio País de origem. Esclarece que não possui qualquer vínculo com a SIMM, no processo de distribuição dos aparelhos celulares.*

*Transcreve excerto de Acórdão do CARF<sup>8</sup>, no qual restou evidenciado que o desejo da fiscalização não se sobrepôs à realidade fática subjacente. Sustenta que a fiscalização confundiu-se ao chamar o proprietário do produto e detentor da tecnologia para a sua produção, inclusive a marca BlackBerry (RIM ou sua subsidiária Panelart) de intermediário, invocando precedente<sup>9</sup> do então Conselho de Contribuintes quanto ao erro na identificação do sujeito passivo.*

*Nega a existência de conluio com a Panelart, ante a falta de vantagem indevida, interesse e, em última análise, qualquer indicio de que remotamente isto possa ter acontecido.*

*Afirma que inexistente interesse em cometer a irregularidade apontada, pois se houve alguma redução de carga tributária, esta não lhe afeta, uma vez que a sua contratação ocorre de forma que lhe são pagos os custos e a margem de lucro.*

*Diz que "sequer pode ser afirmado que tenha havido dano ao erário ou motivo para se cometer a pretensa infração", uma vez que "no saldo total houve um incremento de recolhimento de tributos indiretos (exportação seguida de importação), ante o argumento (não provado) de redução de tributos diretos (IRPJ e CSLL) de um terceiro", no caso a SIMM, e indaga: "Não seria ir um tanto longe demais?".*

*Em seu favor, destaca a liberdade de contratação, prevista no Código Civil e na Constituição Federal, justificando que o trabalho fiscal não mostrou a existência ilicitude na forma pactuada e muito menos o conluio que sustenta o auto de infração. Afirma que "apenas se não fosse efetivamente remetida a mercadoria fisicamente para o Uruguai é que estaríamos diante de uma simulação [...]".*

*Aponta, também, algumas inconsistências no trabalho fiscal: (i) seria impossível a venda de celulares da marca BlackBerry para a SIMM, exceto se a Flextronics infringisse leis e contratos de direitos de marcas e de patente; (ii)*

<sup>8</sup> Acórdão nº 2202-002.187 - 2ª Câmara/2ª Turma Ordinária - Sessão de 20.02.2013 - Relator Nelson Mallman.

<sup>9</sup> Acórdão 1101-93.112 - 1º Conselho de Contribuintes - 1ª Câmara.

*afirma que o RECOF não exonera tributo algum, visto que o IPI, o PIS e Cofins-Importação são não-cumulativos, o que implicaria crédito a entrada dos insumos (partes e componentes); (iii) inexistente qualquer vedação em se fabricar os celulares no Brasil, exportá-los para armazenagem, por exemplo, e em seguida se fazer a distribuição novamente para o Brasil, se a estrutura adotada pela Panelart requer tal mobilidade operacional.*

*Argumenta que "tanto a fraude, como a simulação requerem sempre uma conduta nociva e deliberada, não existindo fraude ou simulação quando há simples cumprimento de dever contratual [...], não basta a demonstração objetiva do reingresso de mercadorias de origem brasileira no território brasileiro (elemento objetivo), sendo imprescindível a demonstração da intenção do contribuinte (elemento subjetivo) de fraudar ou dissimular, o que jamais ocorreu na espécie".*

*Com base nestas considerações, requer o cancelamento do auto de infração e da penalidade imposta.*

A impugnação apresentada pela Recorrente foi julgada improcedente, por meio do acórdão nº 11-48.588, proferido pela DRJ/REC, a saber:

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP** Período de apuração: 01/03/2010 a 30/11/2010 Ementa:

*SIMULAÇÃO. CONCEITO. TRIBUTAÇÃO. Considera-se simulação quando a vontade declarada no negócio jurídico não se coaduna com a realidade do negócio firmado, hipótese em que o Fisco deve alcançar o negócio jurídico que se dissimulou, para proceder a devida tributação.*

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS**

*Período de apuração: 01/03/2010 a 30/11/2010 Ementa:*

*SIMULAÇÃO. CONCEITO. TRIBUTAÇÃO. Considera-se simulação quando a vontade declarada no negócio jurídico não se coaduna com a realidade do negócio firmado, hipótese em que o Fisco deve alcançar o negócio jurídico que se dissimulou, para proceder a devida tributação. ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO* Período de apuração: 01/03/2010 a 30/11/2010 Ementa:

*SIMULAÇÃO. FRAUDE. CONLUÍO. MULTA QUALIFICADA. Havendo a comprovação de atos simulados, com o único propósito de esquivar-se das obrigações tributárias, obtidos por meio de uma fraude perpetrada em conluio entre as partes envolvidas, deve ser aplicada multa qualificada determinada pelo § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.*

*Impugnação Improcedente*

*Crédito Tributário Mantido*

Não se conformando com a decisão de piso, a Recorrente intimada em 05.01.2015, interpôs Recurso Voluntário em 29.01.2015, reproduzindo integralmente as alegações apresentadas em sede de impugnação.

Por sua vez, a Recorrida apresentou contrarrazões (fls.32.401-32.418) alegando, em síntese, que houve simulação da operação realizada pela Recorrente e, requerendo, ao final, a negativa de provimento ao recurso voluntário e a manutenção integral do auto de infração.

É o relatório.

## Voto Vencido

Conselheiro Walker Araujo - Relator

O Recurso Voluntário interposto pela Recorrente é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, dele tomo conhecimento.

O cerne da questão é decidir se as exportações realizadas pela Recorrente no exercício de 2010, com os benefícios da suspensão prevista no Regime de Entrepósito Industrial sob Controle Informativo (RECOF), configuram ou não um negócio jurídico simulado, com propósito único de não recolher os tributos incidentes no mercado interno.

Antes de analisar a questão de mérito propriamente dito, impende tecer alguns breves comentários sobre planejamento tributário tratados em nosso ordenamento jurídico, com especial foco na jurisprudência consolidada por este Colégio Recursal.

### *Planejamento Tributário (simulação)*

Para obter o melhor resultado em uma economia instável com altos índices de tributação como a brasileira, um dos mais significativos instrumentos de que as empresas dispõem, para que possam equacionar seus custos tributários, desde que respeitada as legislações pertinentes a cada tributo, é o planejamento tributário.

Nas palavras do saudoso professor Nilton Latorraca:

*"Costuma-se, então denominar de Planejamento Tributário a atividade empresarial que, desenvolvendo-se de forma estritamente preventiva, projeta os atos e fatos administrativos com o objetivo de informar quais os ônus tributários em cada uma das opções legais disponíveis. O objeto do planejamento tributário é, em última análise, a economia tributária. Cotejando as várias opções legais, o administrador obviamente procura orientar os seus passos de forma a evitar; sempre possível, o procedimento mais oneroso do ponto de vista fiscal.*

Assim, não se enquadra no conceito de planejamento tributário qualquer procedimento ilícito, equivalente a uma evasão fiscal, posto que além de causar dano ao Erário, seus efeitos afetam diretamente a concorrência entre as empresas e resultam em benefício de alguns em relação àqueles que cumprem suas obrigatórias.

Sobre este tema, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais tem-se posicionado da seguinte forma<sup>10</sup>:

### *PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO*

*O planejamento tributário consiste na prática de condutas lícitas, permitidas pelo direito, adotadas pelo contribuinte, e que tem como efeito a redução ou não pagamento do tributo que, caso não tivesse havido o planejamento, seria devido. Nesse sentido, o planejamento tributário é, antes de tudo e nada mais além do que um planejamento. Trata-se de um pensar com antecedência, um se organizar, um planejar, tendo em mente que, para se alcançar determinado resultado negocial,*

<sup>10</sup> Acórdão 1401-001.059 - 4ª Câmara/ 1ª Turma Ordinária

*existe uma alternativa ou um outro negócio jurídico lícito que, se realizado, levará à redução ou não pagamento de tributo. Neste sentido, quando se está diante de um planejamento tributário, pressupõe-se a existência de um negócio normal (não planejado) que enseja uma determinada carga de tributação, e um negócio jurídico alternativo (planejado), que tem por efeito a redução ou não pagamento de tributos pelo contribuinte. Constatada a ilicitude do negócio jurídico planejado, ou a falta de realidade e verdade na sua execução, é necessário recompor qual teria sido o fato jurídico tributário, de forma a se atribuir esses efeitos, do negócio jurídico próprio, ao fato tributário.*

#### *PROPÓSITO NEGOCIAL*

*A existência de propósito negocial não é, por si só, suficiente para validar o negócio praticado como elisão fiscal, mormente quando divergentes a realidade extraída a partir dos elementos factuais do negócio e a forma utilizada para registrá-lo.*

Em linhas gerais, nem toda prática de atos que impliquem em redução da carga tributária para o contribuinte pode ser considerada como procedimento ilícito.

No caso, como a acusação da autoridade fiscal é de que a Recorrente tenha simulado o negócio jurídico realizado, está matéria (simulação) merece destaque na medida em que seus efeitos são relevantes para o planejamento tributário.

O conceito de simulação está previsto no Código Civil, em seu artigo 167, §1º, que assim dispõe:

*"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.*

Sobre o tema, este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais têm adotado o seguinte posicionamento:

*“SIMULAÇÃO/DISSIMULAÇÃO – Configura-se como simulação, o comportamento do contribuinte em que se detecta uma inadequação ou inequivalência entre a forma jurídica sob a qual o negócio se apresenta e a substância ou natureza do fato gerador efetivamente realizado, ou seja, dá-se pela discrepância entre a vontade querida pelo agente e o ato por ele praticado para exteriorização dessa vontade, ao passo que a dissimulação contém em seu bojo um disfarce, no qual se encontra escondida uma operação em que o fato revelado não guarda correspondência com a efetiva realidade, ou melhor, dissimular é encobrir o que é”. (acórdão 10194.771)*

Em resumo, simulação é a divergência entre a vontade e a declaração, cujo único intuito é causar danos a terceiros.

Feitas essas considerações, e ausente, no recurso, qualquer questionamento preliminar, passo a análise dos fatos constantes dos presentes autos, para analisar se a operação realizada pela Recorrente configura simulação.

### ***A operação realizada pela Recorrente***

Conforme descrição contida no Termo de Verificação Fiscal a Recorrente importava partes e peças de aparelhos celulares BB, da empresa RIM - Reserch In Motion - Canadá (*Fabricante / proprietária da marca BLACKBERRY (BB)*), para a fabricação de aparelhos celulares, com o benefício de suspensão de tributos previsto no Regime de Entrepasto Industrial sob Controle Informativo (*RECOF*).

O Regime Aduaneiro Especial de Entrepasto Industrial sob Controle Informatizado (*RECOF*) foi instituído pelo Decreto nº 2.412/1997 e regulamentado pelo Regulamento Aduaneiro (Decreto nº 6.759/2009), bem como pelas IN's RFB nºs 757/2007 e 1.291/2012.

O Recof foi instituído para permitir ao beneficiário importar ou adquirir no mercado interno, mercadorias a serem submetidas a industrialização de produtos destinados à exportação com a suspensão dos tributos do II, IPI, PIS/Cofins-importação.

Ou seja, como norma condicional, o Regime Aduaneiro Especial de Entrepasto Industrial sob Controle Informatizado (*RECOF*) exige o cumprimento de alguns requisitos para fruição do benefício.

Após a industrialização dos produtos importados, a Recorrente procedia a exportação dos aparelhos celulares diretamente para a empresa uruguaia RIM PANELART (*distribuidora autorizado dos aparelhos celulares da marca BB para toda a América do Sul*), encarregada pela venda dos aparelhos às empresas situadas na América Latina, os quais destacamos: Argentina, Chile, Brasil, Equador, Peru e Venezuela.

No Brasil, a empresa brasileira SIMM - Soluções Inteligentes para Mercado Móvel do Brasil S/A (*distribuidora dos aparelhos BB no mercado brasileiro*), importava diretamente ou por meio da empresa Mercocamp Comércio Internacional S/A os aparelhos celulares exportados pela Recorrente à empresa uruguaia, para serem comercializados no mercado interno.

Há contratos firmados entre as empresas que dão suporte a operações por elas realizadas.

Até aqui, numa análise superficial das operações anteriormente descritas, não é possível constatar irregularidades nos negócios jurídicos realizados pela Recorrente. Houve importação de partes e peças para industrialização e exportação dos produtos industrializados, com o nítido propósito negocial e sem qualquer questionamento sobre a realidade do negócio.

Ocorre que, em prejuízo destas primeiras impressões, após analisar as circunstâncias envolvidas em cada etapa da operação, não me parece correto concluir senão pela ocorrência da simulação.

Em que pesem os esforços da Recorrente para descaracterizar a simulação à qual está lhe sendo imputada no presente Auto de Infração, cujas alegações já foram descritas no relatório, mister se faz destacar alguns pontos de convencimento, no sentido de que de fato houve simulação.

Com efeito, restou comprovado pela fiscalização (*fotos juntadas às fls. 343-350*) que os telefones celulares enviados à empresa Panelart S.A já foram montados para uso no mercado brasileiro posto que: (i) foram preparados para serem utilizados com operadoras brasileiras de telefonia celular; (ii) os aparelhos foram desbloqueados; (iii) os aparelhos continham embalagens das operadoras nacionais e com manuais para usuários em português.

Além disso, restou demonstrado que enquanto armazenadas no depósito aduaneiro do Uruguai, para que as mercadorias não sofressem alteração na classificação tarifária e nem no caráter originário, os BlackBerrys já foram industrializados e vendidos completos e com todas as especificações que constaram no campo "Descrição" das Declarações de Importação como: marca, operadora brasileira, modelo, dimensões, conteúdo completo, inclusive com manuais, e números de série.

Dado que os produtos exportados pela Recorrente já estavam prontos e acabados, no Uruguai, não era executada nenhuma atividade de industrialização, sendo que a empresa Panelart apenas providenciava o manuseio da carga que retornaria ao Brasil.

Em suma, os BlackBerrys quando enviados para o Uruguai já estavam preparados para serem adquiridos, exclusivamente, por consumidores brasileiros e utilizados, exclusivamente, com empresas que têm a concessão para explorar o sistema de Telefonia Móvel Celular no Brasil.

Não há controvérsia sobre estes fatos, os quais foram confirmados pela própria Recorrente.

Como se vê, os aparelhos produzidos pela Recorrente não foram exportados ao Uruguai com o fim específico de serem comercializados nos países da América Latina, sendo que o único destino da mercadoria era o mercado brasileiro.

Tal fato foi confirmado pela fiscalização por meio de pesquisas realizadas no AlicewebMercosul (<http://aliceswebmercosul.desenvolvimento.gov.br//consulta/index>), onde restou comprovado que a empresa uruguaia no exercício de 2010, destinou, quase que na integralidade sua mercadoria ao mercado brasileiro. Senão Vejamos:

Fonte de Dados: Uruguai Tipo de  
Consulta: Exportação  
**SH8:** 85171231 - terminais portáteis de telefonia celular  
**País:** ARGENTINA  
**Período(s):** 01/2010 até 06/2013 (P1)

Consulta Detalhada			
Período	US\$ FOB	Peso Líquido (kg)	Quantidade
1/2010 até 06/2013	0	0	0

Fonte de Dados: Uruguai Tipo de  
Consulta: Exportação  
**SH8:** 85171231 - terminais portáteis de telefonia celular  
**País:** CHILE  
**Período(s):** 01/2010 até 06/2013 (P1)

Consulta Detalhada			
Período	US\$ FOB	Peso Líquido (kg)	Quantidade
1/2010 até 12/2010	0	0	0
1/2011 até 12/2011	22.515	16	248

Fonte de Dados: Uruguai Tipo de  
Consulta: Exportação

Processo nº 16561.720101/2013-16  
Acórdão n.º 3302-004.618

S3-C3T2  
Fl. 7

**SH8:** 85171231 - terminais portáteis de telefonia celular **País:**  
**EQUADOR**  
**Período(s):** 01/2010 até 06/2013 **(P1)**

Consulta Detalhada			
Período	US\$ FOB	Peso Líquido (kg)	Quantidade
1/2010 até 06/2013	0	0	0

Fonte de Dados: Uruguai Tipo de  
Consulta: Exportação  
**SH8:** 85171231 - terminais portáteis de telefonia celular  
**País:** PERU  
**Período(s):** 01/2010 até 12/2012 **(P1)**

Consulta Detalhada			
Período	US\$ FOB	Peso Líquido (kg)	Quantidade
1/2010 até 06/2013	0	0	0

Fonte de Dados: Uruguai Tipo de  
Consulta: Exportação  
**SH8:** 85171231 - terminais portáteis de telefonia celular  
**País:** VENEZUELA  
**Período(s):** 01/2010 até 06/2013 **(P1)**

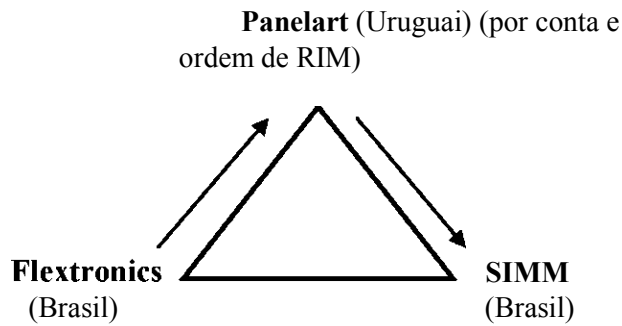
Consulta Detalhada			
Período	US\$ FOB	Peso Líquido (kg)	Quantidade
1/2010 até 06/2013	Q	0	0

Outro ponto que merece ser destacado, é que os telefones celulares BlackBerry, adquiridos pela empresa Panelart no ano-calendário de 2010, não foram nacionalizados no Uruguai e ficaram depositados em Depósito Aduaneiro, localizado no Aeroporto Internacional de Carrasco, em Montevideu/Uruguai, sendo posteriormente remetidos ao Brasil sem o devido registro de exportação, conforme demonstra a pesquisa realizada na AlicewebMercosul:

Fonte de Dados: Uruguai Tipo de  
Consulta: Exportação  
**SH8:** 85171231 - terminais portáteis de telefonia celular  
**País:** BRASIL  
**PERÍODO(S):** 01/2010 ATÉ 06/2013 **(P1)**

Consulta Detalhada			
Período	US\$ FOB	Peso Líquido (kg)	Quantidade
1/2010 até 12/2010	0	0	0
1/2011 até 12/2011	Q	Q	Q
1/2012 até 12/2012	117.3QQ	9Q	15Q
1/2013 até 06/2013	Q	Q	Q

Tais fatos, comprovam, que a empresa Panelart S.A., do Uruguai, atuou única e exclusivamente como intermediária nas operações de compra e venda realizadas entre duas empresas brasileiras (vide fluxograma abaixo), sendo que a Recorrente nunca pretendeu exportar definitivamente os telefones celulares, na medida que o objetivo final do conjunto de ações desenvolvidas sempre foi a comercialização dos produtos no mercado brasileiro.



Ademais disso, o lapso temporal entre o envio da mercadoria ao Uruguai e seu retorno ao Brasil, sempre inferior a 20 (vinte) dias (*vide planilhas carreadas aos autos*), demonstra que os telefones celulares já tinham uma programação de comercialização no mercado do país de origem, o que nos permite concluir que todo o conjunto de ações, qual seja: industrialização, venda para o Uruguai, armazenamento em Depósito Aduaneiro e aquisição por empresa do país de origem - já estava programado desde a primeira etapa do processo de industrialização realizado pela Recorrente.

Fora isso, o conjunto de ações praticadas pela Recorrente beneficiou também a empresa Panelart, que na qualidade de mera depositária das mercadorias - já que não realizou nenhuma industrialização nos produtos recebidos-, estava desobrigada a proceder o pagamento dos impostos exigidos em seu país por conta da previsão contida na DECISÃO N° 17/03 DO CONSELHO DO MERCADO COMUM - MERCOSUL, que assim preceitua:

*Artigo 1.- As mercadorias originárias do MERCOSUL que encontram-se sob um regime de depósito aduaneiro em um dos Estados Partes poderão beneficiar-se do presente regime.*

***Essas mercadorias só poderão ser objeto de operações destinadas a assegurar sua comercialização, conservação, fracionamento em lotes ou volumes, ou outras operações, sempre que não se altere a classificação tarifária nem o caráter originário das mercadorias.*** (grifei)

*Artigo 2.- As mercadorias mencionadas no Artigo 1 poderão ser destinadas a qualquer Estado Parte em forma parcial ou total.*

*Artigo 3.- As mercadorias que ingressarem para serem armazenadas sob o presente regime poderão estar amparadas pelo correspondente Certificado de Origem MERCOSUL, de acordo as respectivas legislações nacionais.*

*Uma vez que essas mercadorias tenham sido objeto de uma ou mais das operações mencionadas no parágrafo 2º do Artigo 1, os Estados Partes poderão designar entidades autorizadas com a finalidade de emitir Certificados Derivados pela totalidade da mercadoria correspondente ao Certificado de Origem MERCOSUL mencionado no parágrafo anterior, ou por parte dela, dentro do prazo de vigência desse Certificado de Origem.*

*Os Certificados Derivados conterão uma especificação no campo "Observações" nos seguintes termos: "Emitido ao amparo da Decisão CMC N° 17/03"*

*Artigo 4.- Os procedimentos de verificação e controle das mercadorias exportadas sob o presente regime deverão estar diretamente relacionados com os Certificados de Origem MERCOSUL que amparam as mercadorias que ingressam aos depósitos aduaneiros.*

Ou seja, o fato da mercadorias retornarem ao país de origem com a natureza física exatamente igual a natureza física que possuíam quando da exportação feita pela Recorrente, foram realizadas para que a Panelart pudesse beneficiar-se do "Regime de Certificação de Mercadorias Originárias do MERCOSUL Armazenadas em Depósitos Aduaneiros de um de seus Estados Partes", deixando também de pagar tributos na saída das mercadorias que estavam armazenadas.

Neste ponto, destaca-se alguns pontos apurados pela fiscalização:

*Para que os telefones celulares BBs ingressados no depósito aduaneiro da Panelart não pagassem os tributos aduaneiros, só poderiam ser objeto de operações destinadas a assegurar seu reconhecimento, conservação, fracionamento em lotes ou volumes e de qualquer outra operação **que não alterasse seu valor nem modificasse sua natureza ou estado;***

*Para que o regime de depósito aduaneiro fosse extinto as mercadorias também poderiam retornar para o exterior;*

*Com o retorno ao exterior, os Telefones celulares BBs sairiam do controle aduaneiro, sem o pagamento dos tributos aduaneiros, **se não tivessem sofrido alterações em sua natureza;***

*Os telefones celulares BBs, originários do Brasil (Estado Parte do MERCOSUL) e em regime de depósito aduaneiro, poderiam beneficiar-se do "Regime de Certificação de Mercadorias Originárias do MERCOSUL Armazenadas em Depósitos Aduaneiros de um de seus Estados Partes";*

*Essas mercadorias só poderiam ser objeto de operações destinadas a assegurar sua comercialização, conservação, fracionamento em lotes ou volumes, ou outras operações, **sempre que não se alterasse sua classificação tarifária nem o seu caráter originário;***

*Os Telefones celulares BBs poderiam ser destinados a qualquer Estado Parte em forma parcial ou total e se beneficiariam dos tratamentos preferenciais.*

Neste contexto, temos que as operações de exportação foram atos simulados que visaram única e exclusivamente resultados tributários, qual seja, isentar a Recorrente quanto ao pagamento dos tributos aduaneiros (II, IPI, PIS-Importação e COFINS-Importação) por meio dos benefícios concedidos pelo RECOF.

Por estes motivos, conclui-se que de fato houve simulação por parte da Recorrente, razão pela qual deve o lançamento ser mantido.

### ***A multa agravada***

A multa aplicada teve como fundamento o artigo 44, da Lei nº 9.430/96, modificado pela Lei nº 11.488/2007, que assim dispõe:

*Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488/2007)*

*I - de 75% (setenta e cinco por cento) 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; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)*

**§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos 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. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)**  
Grifei

Nos termos do artigo 44, parágrafo primeiro, da Lei n. 9.430, de 1996, o percentual de 75%, da multa que trata o inciso I, do caput do referido, será duplicada, nos casos previstos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei n. 4.502, de 30 de novembro de 1964, *in verbis*:

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

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

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

*Art . 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido 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 arts. 71 e 72.*

Segundo a fiscalização a recorrente teria simulado a operação, adotando conduta no sentido de não recolher os tributos aduaneiros (II, IPI, PIS-Importação e COFINS-Importação) por meio dos benefícios concedidos pelo RECOF.

Com todo respeito ao entendimento da autoridade fiscalizadora, não vejo circunstâncias que caracterizem um evidente intuito de fraude. Isto porque, não há dolo ou evidente intuito de fraude, pois a “fraude a lei” significa a fraude com a acepção totalmente diferente da fraude referida no art. 72 da Lei nº 4.502/64.

Com efeito, a aplicação da multa de lançamento de ofício qualificada, decorrente do artigo 44, da Lei nº 9.430, de 1996, atualmente aplicada de forma generalizada pela autoridade lançadora, deve obedecer toda cautela possível e ser aplicada, tão somente, nos casos em que ficar nitidamente caracterizado o evidente intuito de fraude, conforme farta Jurisprudência emanada pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

*MULTA QUALIFICADA – EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE – A evidência da intenção dolosa, exigida na lei para agravamento da penalidade aplicada, há que aflorar na instrução processual, devendo ser incontestada e demonstrada de forma cabal. O atendimento a todas as solicitações do Fisco e observância da legislação societária, com a divulgação e registro nos órgãos públicos competentes, inclusive com o cumprimento das formalidades devidas junto à Receita Federal, ensejam a intenção de obter economia de impostos, por meios supostamente elisivos, mas não evidenciam má-fé, inerente à prática de atos fraudulentos.(acórdão 10195.552).*

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

---

*interpretação dos fatos pelo seu verdadeiro conteúdo, e não pelo aspecto meramente formal, implica em escusável desconhecimento da ilicitude do conjunto de atos praticados, ocorrendo na espécie o erro de proibição. Pelo mesmo motivo, bem como por ter o contribuinte registrado todos os atos formais em sua escrituração, cumprindo todas as obrigações acessórias cabíveis, inclusive a entrega de declarações quando da cisão, e assim permitindo ao fisco plena possibilidade de fiscalização e qualificação dos fatos, aplicáveis as determinações do artigo 112 do CTN. Fraude à lei não se confunde com fraude criminal. (acórdão 10195.537).*

No caso dos autos, vejo que, apesar da nítida intenção do contribuinte em ver reduzida sua tributação, não vejo a presença do dolo relacionado à conduta que levou à pretendida redução de tributo. Nos casos de planejamento tributário, é necessário que seja identificado o dolo relacionado à ilicitude da conduta praticada, e não com relação ao objetivo de redução de tributo. Mesmo porque está no cerne do conceito de elisão fiscal a existência do direito do contribuinte de planejar seus negócios com o objetivo de redução ou não pagamento de tributos.

No entanto, frustrado o planejamento tributário e ausente a evidência de que o contribuinte sabia e queria praticar o ilícito, deve ser afastada a multa qualificada. Tem-se, assim que, apesar de o negócio ter sido considerado simulado, afastando-se os seus efeitos para fins de tributação, identificando-se ser o tributo devido, resta evidente que a Recorrente agiu certa de que estaria praticando o chamado negócio jurídico lícito, afastando o dolo apontado.

Entendo, pois, que não existiu, assim, o dolo específico pedido pelo *caput* dos artigos 71, 72 e 73 da lei nº 4.502, de 1964, elemento essencial para se promover a qualificação da multa de ofício, ainda que tenha havido alteração das chamadas *circunstâncias materiais* ou a modificação das *características essenciais* do fato gerador.

O evidente intuito de fraude floresce nos casos típicos de adulteração de comprovantes, adulteração de notas fiscais, conta bancária em nome fictício, falsidade ideológica, notas frias, notas paralelas, etc., o que é não é caso dos autos.

Nestes termos, dou provimento parcial ao recurso voluntário para desqualificar a multa de ofício, reduzindo-a ao percentual de 75%.

É como voto.

*(assinado digitalmente)*

Walker Araujo - Relator.

## **Voto Vencedor**

Conselheira Maria do Socorro Ferreira Aguiar, Redatora Designada:

### ***Da qualificação da multa de ofício***

Com as devidas vênias, cabe esclarecer que a divergência a seguir explicitada cinge-se à redução do percentual da multa aplicada ao caso em exame.

Como bem assinalado pelo i.Relator, os fatos arrolados são incontroversos, residindo a lide, no âmbito meritório, na natureza dos atos praticados, no entanto pelas razões decisórias do voto condutor, às quais foram acompanhadas por essa E. Turma, restou configurada nos autos a prática de atos simulados, conforme excertos a seguir transcritos:

*Neste contexto, temos que as operações de exportação foram atos simulados que visaram única e exclusivamente resultados tributários, qual seja, isentar a Recorrente quanto ao pagamento dos tributos aduaneiros (II, IPI, PIS-Importação e COFINS-Importação) por meio dos benefícios concedidos pelo RECOF.*

*Por estes motivos, conclui-se que de fato houve simulação por parte da Recorrente, razão pela qual deve o lançamento ser mantido. (grifei).*

A questão posta que remanesce, centra-se na aplicação da multa de ofício, qualificada, diante da prática comprovada de atos simulados.

Para a análise pretendida, torna-se necessário repisar, em breve síntese, os fatos apurados pela fiscalização, conforme destacados no Relatório Fiscal, de fls.32.222/32.274, com vistas à melhor cognição da matéria, no tocante à referida penalidade, principalmente, quanto à participação dos atores envolvidos nas operações apuradas no referido relatório fiscal.

Destaca o Relatório Fiscal:

□ **"RIM" (RESEARCH IN MOTION LIMITED)** - detentora da patente da marca BlackBerry® e controladora da empresa **Panelart S.A. (D/B/A Research In Motion Latin America)**, sediada em Montevideú, Uruguai, detendo 100% das ações da controlada;

□ **RIM** - Desde julho de 2009, tinha celebrado Contrato de Prestação de Serviços de Reparos com a **Flextronics International Tecnologia Ltda. (Brasil)** para o reparo dos telefones celulares marca BlackBerry, adquiridos por consumidores brasileiros;

□ **PANELART** - em 26/03/2010, celebrou Contrato de Prestação de Serviços com a **Flextronics** para a industrialização dos telefones celulares marca BlackBerry na unidade localizada em Sorocaba (SP);

□ **FLEXTRONICS** - industrializa os telefones celulares já preparados para serem usados com operadoras de telefonia móvel brasileiras (Claro, Tim, Vivo etc.);

□ **FLEXTRONICS** - exporta os Blackberry para o Uruguai, sendo que a mercadoria fica depositada em depósito aduaneiro, sob controle da Panelart;

□ **PANELART** - em 09/03/2010, celebrou Contrato de Fornecimento Básico de Distribuição Direta com a **SIMM - Soluções Inteligentes para Mercado Móvel do Brasil S.A., para a distribuição exclusiva dos telefones celulares no mercado brasileiro;**

PANELART - em curto espaço de tempo após a entrada da mercadoria no depósito aduaneiro, exporta os telefones celulares adquiridos do Brasil (Flextronics) para a empresa SIMM;

□ **PANELART** - atua tão somente como intermediária nas operações de compra e venda realizadas entre as duas empresas brasileiras (**Flextronics e SIMM**). (grifei)

Identificadas as empresas envolvidas e suas respectivas participações, infere-se do citado relatório que a empresa Flextronics, localizada no Brasil, é importadora de partes e peças de telefones celulares BlackBerry - BBs, cuja detentora da marca é a empresa RIM, sediada no Canadá. As importações são efetuadas com suspensão dos tributos aduaneiros, por ser a autuada beneficiária do RECOF e em face do referido regime aduaneiro, a isenção se perfectibiliza, quando ocorrida a exportação.

Verificou-se que em face das disposições contratuais celebradas em 26/03/2010 pela Flextronics com a Panelart, para industrialização de telefones marca BlackBerry, na unidade em Sorocaba, os telefones celulares BlackBerry - BBs foram fabricadas no Brasil pela empresa Flextronics e vendidas para o Uruguai. Em um curto espaço de tempo e sem qualquer transformação, uma vez que os aparelhos BBs apenas são armazenados em depósito aduaneiro para serem embarcados de volta ao Brasil, a empresa Panelart, exporta referidos BBs para o Brasil.

No Brasil, a importação é realizada pela Mercocamp, por conta e ordem da SIMM, distribuidora exclusiva do aparelho BlackBerry, no país, conforme Contrato de Fornecimento Básico de Distribuição Direta celebrado com a Panelart.

Ressalta ainda o citado relatório:

1- Quanto ao **embarque para exportação** dos telefones celulares BBs:

*1) continham etiqueta que informava o exportador uruguaio Panelart, o importador brasileiro SIMM e a informação "MADE IN BRAZIL"; 2) estavam acompanhados com manuais escritos em português; 3) estavam desbloqueados e preparados para serem utilizadas com operadoras brasileira de telefonia celular; (grifei)*

2- Quanto ao **retorno das mercadorias retornaram ao país de origem**

*(...) as mercadorias retornaram ao país de origem com a natureza física (caráter originário) exatamente igual a natureza física que possuíam quando saíram. Essa condição era essencial para que a Panelart pudesse beneficiar-se do "Regime de Certificação de Mercadorias Originárias do MERCOSUL Armazenadas em Depósitos Aduaneiros de um de seus Estados Partes". Ou seja, **quando os BlackBerry saíram do país já estavam preparados para utilização, exclusivamente, por consumidores brasileiros utilizando os serviços de empresas que têm a concessão para explorar o sistema de Telefonia Móvel Celular no Brasil.**(grifei)*

3- Quanto à **natureza dos atos praticados**, com base na prova que deu suporte à autuação, notadamente a documentação de venda e aquisição, que:

*A Panelart S.A., do Uruguai, atuou única e exclusivamente como intermediária nas operações de compra e venda realizadas entre duas empresas brasileiras;*

*Os BlackBerrys quando enviados para o Uruguai já estavam preparados para serem adquiridos, exclusivamente, por consumidores brasileiros e utilizados, exclusivamente, com empresas que têm a concessão para explorar o sistema de Telefonia Móvel Celular no Brasil;*

*Com as operações de exportação (vendas) a empresa Flextronics International Tecnologia Ltda., deixou de recolher aos cofres públicos os tributos incidentes sobre essas vendas no mercado interno: IPI, PIS/Pasep e Cofins;*

*Sendo beneficiária do RECOF, com a comprovação das operações de exportação os tributos aduaneiros que ficaram suspensos, quando da importação das partes, peças e componentes utilizados na montagem dos Telefones celulares BBs, tornaram-se isentos. A empresa Flextronics International Tecnologia Ltda. deixou de recolher aos cofres públicos os seguintes tributos: Imposto de Importação, IPI, PIS/Pasep - importação e Cofins - importação;*

*Os telefones celulares quando retornaram ao país de origem (Brasil) apresentaram um preço muito superior ao de venda, o que gerou majoração indevida de custos na empresa adquirente;*

*Não há nenhuma justificativa para a majoração nos preços dos telefones celulares praticados nas operações de importação (vendas). Por força da legislação do Mercosul, comentada neste Termo, as mercadorias depositadas só poderiam ser objeto de operações destinadas a assegurar seu reconhecimento, conservação, fracionamento em lotes ou volumes e de qualquer outra operação que não altere seu valor nem modifique sua natureza ou estado, conforme determinado no art. 68 do Código Aduaneiro do MERCOSUL (CAM). Não houve agregação de valor no Uruguai que justificasse a referida majoração de preços;*

*Por outro lado, o conjunto de ações não ocasionou uma redução nos custos dos Telefones celulares BBs fabricados e comercializados no Brasil, tendo em vista que os preços na aquisição foram muito superiores aos praticados na venda;*

*Com o aumento indevido dos preços praticados na aquisição em relação aos preços praticados nas vendas, a empresa adquirente SIMM majorou indevidamente os custos de aquisição dos produtos reduzindo, por consequência, as bases tributáveis do IRPJ e da CSLL;*

*Como houve uma grande diferença entre os preços de exportação (venda) e os de importação (aquisição), o conjunto de ações gerou um déficit entre a entrada e a saída de divisas no país de origem (...)*

Conforme demonstrou a fiscalização:

1- Não houve nenhum propósito comercial nas operações de exportação da empresa Flextronics para o Uruguai;

2- A Flextronics não pretendia realmente uma exportação definitiva dos telefones celulares;

3- **As operações de exportação para o Uruguai configuram um negócio jurídico aparente, sendo a comercialização dos telefones celulares no mercado interno o negócio jurídico real;**

4- **As operações de exportação foram atos simulados que visaram única e exclusivamente resultados tributários, bem como transferência de divisas para o Uruguai.**

Nesse contexto da simulação comprovada dos atos praticados, faz-se mister a análise normativa da penalidade imposta.

Prescreve a Lei nº 9.430, de 1996, com a redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007:

*Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488/2007)*

*I - de 75% (setenta e cinco por cento) 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; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)*

.....

**§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos 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. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)**  
Grifei

Com efeito os artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964 assim dispõem:

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

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

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

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

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

Observa-se dos enunciados normativos em destaque que a fraude tem em seu núcleo caracterizador o dolo e este pressupõe o ato volitivo, consciente de causar prejuízo a outrem.

Visando uma melhor exegese das hipóteses legais acima transcritas, assinala

<sup>11</sup>Alberto Xavier:

*A figura da fraude exige três requisitos:*

*O primeiro é um requisito subjetivo consistente no fim da conduta comissiva ou omissiva: reduzir o montante do imposto devido, evitar ou diferir o seu pagamento.*

*O segundo é também um requisito subjetivo: a intencionalidade fraudulenta consistente no caráter doloso da ação ou omissão. A redução, evitação ou diferimento do tributo só configura fraude se for dolosa, isto é, se houver uma intenção de provocar um evento ou resultado contrário ao Direito. "O agente prevê*

<sup>11</sup> XAVIER, Alberto. Tipicidade da Tributação, Simulação e Norma Antielisiva, p.78.

*e quer o resultado ilícito; este representa-se no espírito do sujeito que o elege como fim, e para ele dirige a sua vontade através de uma conduta ativa ou passiva.*(grifei)

*O terceiro é um requisito objetivo respeitante aos meios de realização do prejuízo ao Fisco: impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, ou excluir ou modificar as suas características essenciais.*

(...)

Destaca ainda Alberto Xavier:

*A fraude a que se refere o citado preceito só pode, pois, ser a simulação que, como vimos, se designa tradicionalmente na doutrina como simulação fraudulenta ou maliciosa, quando tem por escopo - como é o caso - causar prejuízo a outrem. O conluio a que se refere o art. 73 outra coisa não é que o pacto simulatório que ocorre nos negócios jurídicos bilaterais "fraudulentos".*(grifei).

Ainda no que diz respeito à fraude fiscal, pontifica Bernardo Ribeiro de Moraes, em Compêndio de Direito Tributário, 2<sup>a</sup>. edição, Ed. Forense, Rio de Janeiro, págs. 613 e 615:

*“Para a existência da fraude jurídica, basta haver a realização de um ou diversos atos que originam um resultado contrário a determinada norma jurídica, atos esses amparados por determinada lei ditada com finalidade diversa. Na fraude fiscal encontramos: a) a aparência legal; b) conveniências particulares dos sujeitos; c) utilização de norma jurídica mas com finalidades distintas das que possui; d) violação do ordenamento jurídico”*

E continua:

*“Fraude fiscal é toda ação ou omissão que tem por fim violar indiretamente a norma tributária.”*

*“Tal manobra pode ser realizada através de artifícios materiais, jurídicos ou contábeis. Toda fraude é ilegal.”*

Diante das prescrições normativas em destaque, observa-se pelo lastro probatório da autuação que é inconteste que os fatos relatados se subsumem aos tipos legais acima transcritos, haja vista que como vimos existem dois negócios jurídicos: um real, encoberto, dissimulado, destinado a valer entre as partes, que se materializou com a comercialização dos telefones celulares no mercado brasileiro como resultado do acordo simulatório entre as empresas Panelart, Flextronics e SIMM e um outro: ostensivo, aparente, simulado, destinado a operar perante terceiros, no caso, o fisco, que foi a exportação dos telefones celulares Blackberry.

Nesse mister em decorrência do *modus operandi* praticado, (industrialização dos telefones celulares já preparados para serem usados com operadoras de telefonia móvel brasileiras; exportação formal para o Uruguai; armazenamento em depósito aduaneiro, sob controle da Panelart; aquisição por empresa brasileira e comercialização no mercado interno), visando ocultar o verdadeiro negócio entre as partes envolvidas, fica evidente a fraude e o conluio, na medida em que restaram alteradas, de forma simulada as características materiais da ocorrência do fato gerador, uma vez que o objetivo do acordo simulatório entre as partes era

efetivamente a comercialização no mercado interno dos telefones celulares sem o recolhimento dos tributos incidentes.

Note-se que conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos artigos 71 (sonegação) e 72 (fraude), assim **a comercialização no mercado interno dos telefones celulares sem o recolhimento dos tributos incidentes**, decorreu da triangulação entre as empresas Panelart, Flextronics e SIMM, cuja pluralidade de ações acima destacadas, com vistas a ocultar o verdadeiro negócio entre as partes envolvidas, não seria possível sem o ajuste doloso entre elas.

Nesses termos, pontua a fiscalização:

*A Flextronics, ao efetuar operações de exportação simuladas que nunca tiveram o ânimo e o caráter de definitivos, tinha total conhecimento de que as mercadorias seriam, posteriormente, comercializadas no Brasil. Portanto, agiu com dolo (grifei)*

*O ato formalmente praticado foi a exportação de aparelhos celulares BlackBerry, mas o ato real, verdadeira e efetivamente praticado e desejado, foi a venda no mercado interno, com o objetivo de reduzir o pagamento dos tributos.*

*Essa operação, foi feita em conluio com a empresa adquirente/importadora - SIMM - que também obteve vantagem tributária de redução do IRPJ e CSL, por meio da majoração de seus custos.*

*Na verdade, a Flextronics não quis exportar os produtos, mas formalizou as operações como tal com o intuito de reduzir o pagamento de tributos federais, lesando assim o Fisco, ou seja, a sociedade brasileira.*

*Considerando que o ato real, verdadeiro, foi a venda no mercado interno, os efeitos tributários também devem incidir sobre os fatos reais – sobre as vendas no mercado interno. (grifei)*

Para finalizar, tomo por empréstimo excertos da decisão de piso, que de forma escoreita assim fundamentou:

*No caso em exame, observa-se que está presente a caracterização da simulação nas operações de exportação, com o propósito de evitar de maneira fraudulenta a incidência tributária. Os atos externados buscavam modificar as características essenciais do fato gerador, pois abstraindo-se do ato tido por simulado, no caso a exportação, emerge o desígnio da interessada em comercializar os aparelhos celulares no mercado interno, operação que não apareceu no plano fático, posto o evidente intuito de esquivar-se da tributação das contribuições aqui analisadas.*

*21.2. Verifica-se que a conduta foi intencional, pois as operações de exportação foram realizadas sem propósito comercial, objetivando a obtenção indevida de vantagens tributárias. Ademais, a conduta não se resumiu a um único ato, mas a pluralidade de condutas conscientes e dispostas em etapas, previamente organizadas (industrialização, venda para o Uruguai, armazenamento em depósito aduaneiro, aquisição por empresa do país de origem e comercialização no mercado interno) visando ocultar o verdadeiro negócio entre as partes envolvidas, o qual, de fato, não seria possível alcançar, sem o ajuste caracterizador do conluio.*

*21.3. Assim, havendo a comprovação da simulação, com o único propósito de esquivar-se das obrigações tributárias, patente estará que a mesma foi obtida através de uma fraude perpetrada através de um conluio estabelecido entre as partes envolvidas devendo, pois, ser aplicado o determinado pelo § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.(grifei)*

Restando demonstrado que as operações de exportação foram atos simulados, com o escopo de ocultar o negócio real e efetivamente praticado, que foi a venda no mercado interno dos telefones celulares, sem o recolhimento dos tributos devidos, decorrente de ajuste doloso entre as partes envolvidas, ponto central do conluio, que permitiu a efetividade e operatividade do *modus operandi*, arquitetado de forma consciente, visando causar prejuízo a outrem, no caso, o fisco, há a subsunção dos fatos aos preceitos normativos prescritos no § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

Em virtude dos fundamentos acima expostos, VOTO POR MANTER A MULTA QUALIFICADA DE 150%, conforme aplicada no presente Auto de Infração.

[Assinado digitalmente]

Maria do Socorro Ferreira Aguiar

Redatora designada