



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

Processo nº 16561.720101/2013-16
Recurso nº Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9303-007.475 – 3ª Turma
Sessão de 16 de outubro de 2018
Matéria 63.653.4402 - COFINS - Lançamento- Desconsideração de negócio jurídico
Recorrente FLEXTRONICS INTERNATIONAL TECNOLOGIA LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Exercício: 2010

RECURSO ESPECIAL DE DIVERGÊNCIA. EXIGÊNCIA DE SIMILITUDE FÁTICA. INEXISTÊNCIA. NÃO CONHECIMENTO DO RECURSO.

A demonstração da divergência jurisprudencial pressupõe estar-se diante de situações fáticas semelhantes às quais, pela interpretação da legislação, sejam atribuídas soluções jurídicas diversas. Verificando-se ausente a necessária similitude fática, tendo em vista que no acórdão paradigma não houve o enfrentamento da mesma matéria presente no acórdão recorrido, não se pode estabelecer a decisão tida por paradigmática como parâmetro para reforma daquela recorrida.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em não conhecer do Recurso Especial, vencidos os conselheiros Luiz Eduardo de Oliveira Santos (relator) e Demes Brito, que conheceram do recurso. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal.

(assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas - Presidente em exercício.

(assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Relator.

(assinado digitalmente)

Andrada Márcio Canuto Natal - Redator designado.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Andrada Márcio Canuto Natal, Tatiana Midori Migiyama, Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Demes Brito, Jorge Olmiro Lock Freire, Érika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Cecconello e Rodrigo da Costa Pôssas (Presidente em exercício).

Relatório

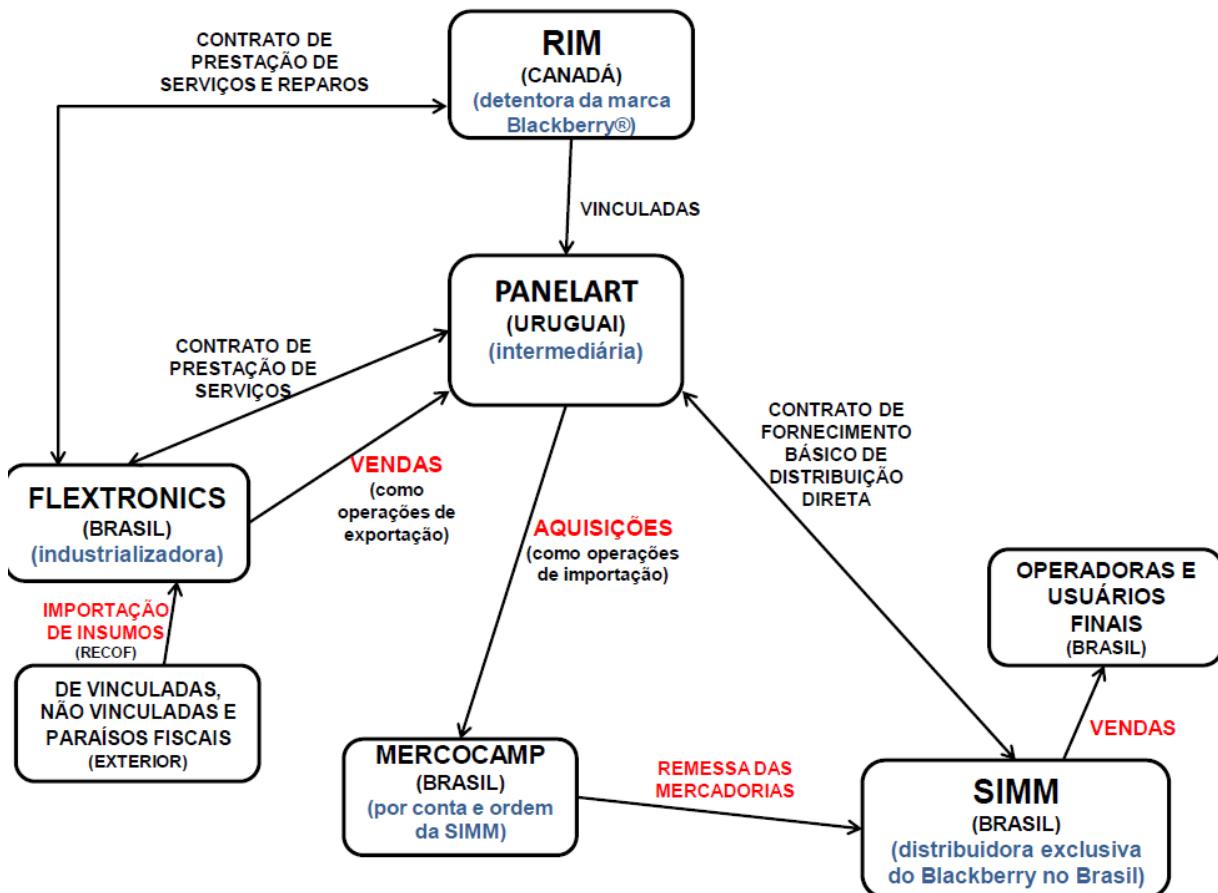
Trata o presente processo de autos de infração lavrados para constituição de créditos tributários referentes à tributação das contribuições para o PIS e da Cofins, às e-fls. 32275 a 32288, e e-fls. 32290 a 32303, respectivamente. Os créditos tributários lançados tiveram a seguinte composição, com cálculos de juros de mora até setembro de 2013:

CRÉDITOS	PIS (R\$)	COFINS (R\$)
CONTRIBUIÇÃO	1.275.881,83	5.876.789,03
JUROS DE MORA	362.743,19	1.670.817,04
MULTA DE OFÍCIO	1.913.822,78	8.815.183,57
TOTAL	3.552.447,80	16.632.789,64

O lançamento se deu por falta de recolhimento de contribuições sobre as contribuições para o PIS e da Confins, da empresa Flextronics International Tecnologia Ltda.

A tributação seria devida em razão de simulação. A fiscalização entendeu que a operação de venda no mercado nacional, realizada pela Flextronics (empresa que industrializava aparelhos celulares da marca BlackBerry, pela importação de peças e montagem de aparelhos com benefício do RECOF - Regime Aduaneiro Especial de Entrepósito Industrial sob Controle Aduaneiro Informatizado), teria sido dissimulada por ela através de operação de exportação para a empresa Panelart, sediada no Uruguai, com a quase imediata exportação daquele país para a empresa SIMM, sediada no Brasil, por preço muito superior ao da referida exportação. Assim, seria afastada a tributação das receitas que teriam sido realizadas caso a Flextronics efetivasse a venda pelo real preço no mercado nacional, sendo a Panelart mera intermediária, para dissimular a real operação com obtenção de vantagens tributárias da autuada.

Esquematicamente as operações tinham a seguinte configuração:



O detalhamento completo da situação de fato e a descrição do enquadramento legal está posto no Termo de Verificação - PIS/Cofins, às e-fls. 32222 a 32274 e a contribuinte foi cientificada do auto de infração, bem como do referido termo em 30/09/2013 (e-fl. 32308).

Irresignada, em 18/10/2013, a contribuinte apresentou impugnação, às e-fls. 32317 a 32337. A 2^a Turma da DRJ/REC, apreciou a impugnação em 28/11/2014, e, no acórdão nº 11-48.588, às e-fls. 32347 a 32360, considerou improcedente a impugnação, mantendo o crédito tributário exigido.

Ainda inconformada, a contribuinte interpôs recurso voluntário, às e-fls. 32371 a 32394, em 29/01/2015. Os argumentos da contribuinte, em apertado resumo, são os seguintes:

a) a situação de fato descrita pela fiscalização, sobre as operações e atividades da empresa, está bem posta, contudo, as conclusões seriam indevidas;

b) a Panelart, cliente importadora dos produtos elaborados pela contribuinte, é empresa subsidiária integral da canadense RIM - Research in Motion, sendo proprietária de todos os direitos sobre o produto BlackBerry, manufaturado pela Flextronics no Brasil através de contrato de terceirização industrial (*outsourcing* industrial);

c) a Flextronics é empresa participante de grupo internacional distinto daquele ao qual a Panelart pertence, que trabalha atendendo pedidos de industrialização de dezenas de clientes diversificados, dentre eles a RIM, assim, apenas fabricando produtos eletroeletrônicos para terceiros, portanto, não há qualquer vinculação entre a Panelart e a Flextronics, como a própria fiscalização concluiu, não tendo parte em qualquer decisão da RIM ou da Panelart;

d) RIM decidiu-se por instalar a Panelart no Uruguai e reexportar os BlackBerry para sua distribuidora no Brasil, a SIIM, por razões que são pertinentes apenas à ela, RIM;

e) a Flextronics não tem qualquer laço societário ou empresarial com RIM ou SIIM, apenas relação contratual de prestação de serviços com Panelart;

f) o contrato da autuada com a Panelart é consuetâneo com o mesmo tipo realizado com outras empresas, sendo que tal contratação não teria causado dano ao erário quando a Flextronics entrega os produtos para exportação ao Uruguai, sendo para ela irrelevante o destino posterior das mercadorias;

g) a Flextronics não apenas quis exportar, mas - de fato - efetuou as exportações questionadas, atendendo a contrato celebrado, atendendo ao real interesse da contratante dos serviços, sem nada simular;

h) somente existiria simulação na situação descrita se a autuada não remetesse, efetivamente, a mercadoria para o Uruguai, inexistindo qualquer conduta nociva ou deliberada para que houvesse fraude com o seu simples cumprimento do dever contratual;

i) ausente a fraude ou simulação, ou mesmo prova de conluio, alegados pela fiscalização, afirma a impossibilidade de aplicação de multa de 150% e requer o cancelamento da autuação fiscal.

A Procuradoria da Fazenda Nacional apresentou contrarrazões ao recurso voluntário da contribuinte em 13/05/2015, às e-fls. 32401 a 32418.

A 2^a Turma Ordinária da 3^a Câmara da Terceira Seção de Julgamento apreciou o recurso na sessão de 26/07/2017, resultando no acórdão de nº 3302-004.618 (e-fls. 32421 a 32442), que negou-lhe provimento. A seguir, encontram-se reproduzidos as ementas e o dispositivo do referido acórdão:

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..

O acórdão foi assim lavrado:

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.

Embargos de declaração da contribuinte

Intimada do acórdão em 21/08/2017 (e-fl. 32454), a autuada manejou embargos de declaração em 28/08/2017, às e-fls. 32457 a 32468. Afirmou que no acórdão existiriam duas omissões, uma relativamente ao ato dissimulado que implicou o lançamento, o qual seria inexistente, e outra quanto a não haver proveito econômico para autuada em face da suposta simulação.

Os embargos foram analisados pelo Presidente da 2^a Turma Ordinária da 3^a Câmara da Terceira Seção de Julgamento, no despacho de e-fls. 32474 a 32476, em 20/09/2017, não encontrando as omissões afirmadas, e por isso não admitiu os referidos embargos.

Recurso especial da contribuinte

Intimada (e-fl. 476) do despacho de e-fls. 32474 a 32476, em 25/09/2017 (e-fl. 32486), a contribuinte interpôs recurso especial de divergência em 10/10/2017 (e-fl. 482), às e-fls. 32490 a 32519.

A autuada indica existência de divergência em relação a duas matérias: (a) inexistência de ato dissimulado, por ser este impossível no caso concreto, afasta a simulação; e (b) o ato dito simulado não traria vantagem tributária em relação àquele pretensamente dissimulado.

Aponta como paradigma relativo a matéria (a), o acórdão nº 3402-002.277 que condiciona a existência de simulação à possibilidade de existência do ato dissimulado. Já com relação à matéria (b), indica como acórdão paradigma o de nº 1302-001.863, o qual prevê que a simulação, no campo fiscal, somente tem importância quando há comprovação de que o ato dissimulado seria mais oneroso em termos tributários do que o ato simulado.

O Presidente da 3^a Câmara da Terceira Seção de Julgamento do CARF, apreciou o recurso especial de divergência da contribuinte em 1º/12/2017, no despacho de e-fls. 32602 a 32608, com base nos arts. 67 e 68 do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria nº 343 de 09/06/2015, negando-lhe seguimento, por ausência de similitude fática em relação à ambas matérias,

salientando que na segunda matéria, nem mesmo se trataria de tributos comparáveis, tendo em vista ser o paradigma referente à IRPJ e o recorrido tratar de imposto de importação. A contribuinte foi cientificada dessa decisão por meio da intimação nº 1.062/2017 (e-fl. 525) em 13/10/2017 (e-fl. 527), sem que voltasse a se manifestar nos autos.

Agravio da contribuinte

Intimada do despacho de e-fls. 32602 a 32608, em 22/12/2017 (e-fl. 32620), a contribuinte apresentou agravo àquele despacho em 27/12/2017 (e-fl. 32621), às e-fls. 32623 a 32631. Salienta que no caso da matéria (a) de seu recurso especial apesar de tratarem o paradigma e o recorrido de multa substitutiva e de exigência de PIS/Cofins, respectivamente, ambos versavam sobre interposição de terceiros, exigindo àquele a real existência de ato dissimulado para que haja simulação, o que não ocorreu neste. Já em relação à matéria (b), o acórdão *a quo* não demonstrava a existência de vantagem fiscal na simulação, diversamente do paradigma, que afirmava ser esta necessária para que exista a tributação e o despacho não considerou tal alternativa ao asseverar ser situação fática distinta, incidindo em erro material ao afirmar que o tributo questionado no recorrido era o imposto de importação.

A Presidente da Câmara Superior de Recursos Fiscais - CSRF no despacho de e-fls. 32634 a 32641, datado de 02/05/2018, acolheu o agravo, dando seguimento ao recurso especial de divergência da contribuinte com relação às duas matérias nele arguidas.

Relativamente à matéria (a), a Presidente argumentou:

A análise da divergência requer, ainda, levar em conta que a ora agravante vem afirmando, desde ao menos o seu recurso voluntário, que não poderia legalmente realizar a operação de venda dos celulares, que a fiscalização acusa de ser o ato dissimulado, porque não é proprietária dos aparelhos. Isso decorre de ser ela mera industrializadora por encomenda dos aparelhos.

(...)

A inexistência de abordagem expressa do tema no acórdão atacado, ainda que suscitada em embargos, traz duas possíveis conclusões: ou, para o colegiado recorrido, a venda dos celulares pela autuada não só seria perfeitamente possível como foi o que de fato ocorreu, ou, seja ou não possível a prática do ato apontado como dissimulado, a simulação se pode comprovar por outros meios. Essa segunda possibilidade conflita frontalmente com a que é defendida no paradigma arrolado.

Não se sabe qual das conclusões foi de fato acolhida pelo colegiado, o que torna imperioso admitir-se o recurso, que é o que se propõe aqui.

Já em relação a matéria (b), os argumentos foram os seguintes:

Novamente no acórdão fustigado nada há acerca da alegação de inexistência de vantagem econômica que justificasse, para a autuada, a realização de ato simulado, omissão que também foi apontada nos embargos rejeitados. Tal a outra matéria, isso implica ter de reconhecer que (ao menos para o Presidente que rejeitou os embargos) a matéria já fora tratada na decisão. Só se pode entender, então, que obter vantagem econômica na simulação não é requisito, o que contrasta com a tese acolhida no paradigma.

E tendo o despacho de admissibilidade do recurso especial apontado apenas a dessemelhança em face das características distintas dos tributos envolvidos, incorrendo, realmente, em erro na medida em que a tributação aqui discutida é de PIS e COFINS, também cabe revê-lo para admitir o recurso.

Contrarrazões da Fazenda

Cientificada do despacho de agravo que levou à admissibilidade do recurso especial da contribuinte (e-fl. 32642) em 21/05/2018, a Procuradoria da Fazenda Nacional apresentou contrarrazões, às e-fls. 32643 a 32655, em 22/05/2018.

A Procuradora inicialmente invoca as razões do despacho de e-fls. 32602 a 32608 para requerer que não se conheça do recurso especial de divergência da contribuinte.

A seguir, rememora as considerações fáticas do Termo de Verificação PIS-Cofins para concluir pela existência do ato dissimulado;

Pelo exposto, ficou comprovada a simulação, pois é inequívoco o descompasso entre a situação simulada (exportação) e a realidade existente por trás desse arranjo entre as empresas (fornecimento no mercado interno).

Destaca-se que não há qualquer propósito negocial nas operações de exportação para o Uruguai. Não obstante a Flextronics industrializar valendo-se do RECOF, não existe efetiva exportação para justificar a isenção de tributos.

A triangulação também não se explica do ponto de vista econômico, pois as mercadorias, apesar de não sofrerem qualquer operação no Uruguai, retornam ao país com preço significativamente mais alto. Não houve uma redução de custo que justificasse o envio ao Uruguai para posterior retorno.

Não se nega que as operações de exportação, isoladamente consideradas, estão perfeitamente formalizadas, apresentando contornos de licitude e regularidade. Essa característica da forma é importante para convencer o observador de que aparência e realidade coincidem. Porém, o conjunto de atos praticados, analisados pelo seu todo, denotam que o real objetivo da autuada não era exportar as mercadorias para o Uruguai, mas sim eximir-se ilicitamente da tributação.

Afirma que a liberdade de organização negocial não é absoluta, e que no CARF, este modo de encarar os debates em torno dos chamados planejamentos tributários se encontra superado, sendo consideradas não oponíveis ao Estado as operações societárias engendradas com o fito exclusivo de economizar tributos.

Quanto à necessidade de haver prejuízo econômico ao erário para que haja ação fiscal, a Procuradora diz não ser esse o critério oponível ao dever legal do fiscal em alcançar o negócio jurídico dissimulado, em razão de sua atividade vinculada. Além disso, a operação da forma engendrada permitiu que a recorrente deixasse de recolher tributos abrigados no RECOF, além de PIS, Cofins e IPI.

Por isso finaliza requerendo que não seja conhecido o recurso especial da contribuinte, ou, caso admitido, que lhe seja negado provimento.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Relator

Conhecimento

O recurso especial de divergência da contribuinte é tempestivo.

Em face do requerimento pelo não conhecimento do recurso especial de divergência da contribuinte, destaco que a Procuradora, em sede de contrarrazões, adotou a argumentação expendida no despacho de e-fls. 32602 a 32608, que negava seguimento ao recurso, por ausência de similitude fática em relação às duas matérias apontadas na divergência, salientando que, na segunda matéria, nem mesmo se trataria de tributos comparáveis, tendo em vista ser o paradigma referente à IRPJ e o recorrido tratar de imposto de importação.

Trata-se da discussão dos requisitos para caracterização de ato simulado e sua consequente desconsideração pelo fisco, para procura do ato dissimulado e definição de seus efeitos tributários. Ora, essa é uma norma geral de Direito Civil, aplicável subsidiariamente ao Direito Tributário, e, portanto, aplicável a todos os tributos. Portanto, o fato de o paradigma e o recorrido tratarem de tributos diversos não seria impedimento para o conhecimento do recurso.

Quanto à alegação de diferenças fáticas existentes entre o recorrido e os paradigmas, entendo suficientemente esclarecidas as razões pelas quais, em sede de agravo, a Presidente da Câmara Superior de Recursos Fiscais - CSRF conheceu do recurso especial de divergência da contribuinte, conforme argumentos anteriormente transcritos neste relatório.

Portanto, por essas razões, conheço do recurso especial.

(assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos

Voto Vencedor

Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal - Redator designado

Com a devida *vênia* ao ilustre relator, discordo de seu voto quanto ao conhecimento do recurso especial apresentado pelo contribuinte. Assim, passo a expor meu entendimento em face das duas matérias admitidas em sede de agravo.

Matéria 1) Ausência de simulação, quando não há possibilidade de concretização do ato tido por dissimulado.

Acórdão paradigma: 3402-002277

Entendo que o recurso especial do contribuinte não deve ser conhecido nesse ponto, pois o distanciamento fático entre os dois casos é enorme, sendo impossível concluir que o colegiado paradigmático iria decidir, no presente processo, de forma diferente do acórdão recorrido.

Veja bem, no presente processo, o acórdão recorrido, após investigar todos os elementos fáticos do processo, concluiu inequivocamente que os atos foram simulados. Transcrevo a ementa do acórdão recorrido:

**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.

Está muito bem expresso na ementa, que o colegiado entendeu que efetivamente houve a simulação, sendo correta a exigência tributária.

Vejam como o relator do acórdão recorrido, delimita a controvérsia no início do seu voto:

(...)

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 Entreponto Industrial sob Controle Informativo (RECOF), configuram ou não um negócio jurídico simulado, com propósito único de não recolher os tributos incidentes no mercado interno.

(...)

Observem, que de plano, a matéria foi delimitada. Investigar se os elementos do processo, confirmam ou não a simulação. E tal desiderato foi cumprido à íntegra e não há dúvidas de que, diante daquele contexto factual, o colegiado entendeu, por sua maioria, que houve a simulação e que a exigência tributária foi corretamente aplicada. Transcrevo novos trechos dos votos, para ficar clara essa conclusão:

(...)

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.

(...)

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 des caracterizar 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.

(...)

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.

(...)

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 pagamentos 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:

(...)

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 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, PISImportação e COFINSImportação) 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.

(...)

Seguem ainda trechos do voto vencedor, o qual tratou unicamente da possibilidade de qualificação da multa de ofício:

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.

(...)

Conforme demonstrou a fiscalização:

1- Não houve nenhum propósito negocial 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 configuraram 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.

(...)

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.

Agora, vamos confrontar o acórdão recorrido com o Acórdão Paradigma 3402-002277, que é um caso de Imposto de Importação, a recorrente era a FIRST S/A, cito o nome pois temos nos deparado com muitos processos dessa recorrente e temos uma ideia inicial também do contexto fático. Iniciemos pela sua ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO II

Período de apuração: 10/07/2007 a 07/12/2007

VÍCIO NO ATO ADMINISTRATIVO. INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA

NÃO CARACTERIZADA. IMPORTAÇÃO POR ENCOMENDA. INEXISTENCIA DE ATO DISSIMULADO E DE SIMULAÇÃO. CANCELAMENTO.

A caracterização da interposição fraudulenta se justifica pela ocorrência de fraude ou simulação no ato de importar ou exportar, não bastado, para fins da capitulação de dano ao erário contida no art. 23, V do DL 1.455/76 a acusação de ocultação pura e simples. Restou verificado nos autos que as operações fiscalizadas não se tratam de importação por conta e ordem, cujo ato dissimulado seria a prestação do serviço, mas sim, eram de importação por encomenda, de modo que por não haver ato dissimulado não há simulação, devendo ser cancelado o lançamento fiscal nela lastreado.

Recurso Voluntário Provido.

De plano revela, que o colegiado paradigmático também debruçou sobre os elementos fáticos do processo e concluiu que não houve simulação. Outro resultado não poderia sair do julgamento, tendo sido o colegiado convencido de que os atos praticados não se tratavam de simulação.

Para mais uma demonstração de que os elementos fáticos de cada processo foram fundamentais para as decisões, transcrevo abaixo a conclusão do voto vencido do i. conselheiro Winderley Moraes Pereira, que analisando os fatos, entendeu estar comprovada a simulação:

(...)

Diante do conjunto de fatos e documentos trazidos aos autos é importante lembrar que a penalidade que esta sendo imputada às Recorrentes dizem respeito a ocultação dos reais adquirentes da operação de comércio exterior por meio de simulação.

A simulação conforme já tratado neste voto pressupõe a declaração diferente dos fatos reais e neste caminho para ser considerada é necessário que exista uma divergência entre os fatos reais e aqueles declarados ao Fisco por meio das declarações no sistema SISCOMEX, entendendo que aqui a **farta documentação trazida aos autos comprova que a First operava por conta e ordem da empresa Renosa e não era o importador direto das mercadorias conforme declarado, comprovando a simulação** e o enquadramento no art. 22 do DecretoLei nº 1.455/76.

Diante do exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário.

Agora, trechos do voto do redator do voto vencedor, i conselheiro João Carlos Cassuli Jr:

(...)

Tenho, porém, que alguns elementos iniciais, a guisa de premissas, devem ser perquiridos antes que se possa chumbar definitivamente o acerto ou desacerto do ato fiscal, ou a lisura ou o deslize da conduta do contribuinte, até porque aqui estamos cuidando de uma questão capital, de expropriação do patrimônio do particular **em virtude de uma acusação de fraude e simulação, que deve, antes de mais nada, estar suportada em prova robusta e inquestionável**, convenhamos.

(...)

.... Daí porque é indispensável para que esteja presente o instituto da “simulação”, que **tenha concretamente havido o negócio jurídico simulado**, o qual foi claramente apontado, qual seja: prestação de serviços de “importação por conta e ordem”.

(..)

Esse conceito legal, **em cotejo com a prova dos autos**, colhida pela fiscalização, não firma a existência de importação “por conta e ordem”, mas antes afasta acusação de fraude ou simulação, firmando, a meu sentir, a certeza da existência, na pior (ou melhor) das hipóteses, de importação “por encomenda”.

Pois bem, há uma distância enorme entre os fatos ocorridos nos dois acórdãos. Não consigo localizar em qual contexto, o acórdão paradigma daria um entendimento divergente em relação à aplicação da legislação tributária. Na minha opinião as decisões são, inclusive, convergentes, uma analisando os fatos entendeu pela comprovação da simulação e na outra, analisando fatos bem distintos, inclusive decorrente da obrigação de outro tributo, no

caso o Imposto de Importação e as regras para importação em nome de terceiros, concluiu que a simulação não estava comprovada.

Somente para esclarecer, não concordo com o despacho em agravo, no ponto em que diz: *"não se sabe qual das conclusões foi de fato acolhida pelo colegiado, o que torna imperioso admitir-se o recurso, que é o que se propõe aqui"*. O acórdão recorrido, pode até não ter contestado especificamente esta alegação do contribuinte, mas sua decisão foi que houve simulação. O colegiado entendeu, indubitavelmente, que o recorrente praticou em conluio, os atos tidos como simulados, ou seja, que a existência de contrato com terceiros, lhes retirando a propriedade dos bens industrializados, não era suficiente para afastar a sua responsabilidade. Com a devida *venia*, não consigo enxergar que o colegiado paradigmático chegaria a outra conclusão diferente.

Mas não é só isso.

Conforme anuncia o título sob o qual o dissenso é identificado - *Ausência de simulação, quando não há possibilidade de concretização do ato tido por dissimulado*, a divergência que a recorrente pretendeu demonstrar diz respeito à possibilidade de que prospere a alegação de simulação quando não há envolvimento do agente nos atos praticados. Em outras palavras, conforme argumenta, não praticou nenhum ato relacionado às transações comerciais objeto da lide, pois não fazia mais do que industrializar por encomenda de terceiros as mercadorias exportadas e, mais tarde, reimportadas.

Pois bem; pergunta-se: em que ponto do acórdão paradigma encontra-se a divergência de entendimento sobre esse assunto? Melhor, em que ponto encontra-se a evidência de que tal circunstância foi identificada no acórdão paradigma?

Ora, a decisão colhida como paradigma refere-se a importação tida como sendo por conta e ordem de terceiros e, depois, reclassificada, conforme entendimento do Colegiado prolator da decisão, como importação por encomenda. Aliás, foi essa a motivação nuclear para desconstituição da exigência controvertida. Em nenhum momento se disse que a simulação não ocorreria porque o importador não tinha relação direta com a operação, não era titular do negócio, ou porque o fez a mando de terceiros.

Seja na condição de importador por conta e ordem de terceiros ou de importador por encomenda, jamais discutiu-se tampouco admitiu-se a possibilidade de que a

empresa autuada fosse exonerada da exigência por não ter sido ela quem efetivamente praticou os atos que deram azo à autuação. Em lugar disso, o acórdão paradigmou reenquadrou os atos de “por conta e ordem” para por “encomenda”.

A toda evidência, a divergência na interpretação da legislação tributária que a recorrente pretendeu demonstrar nesse tópico, sob todos os aspectos, não ocorreu.

Matéria 2) Ausência de simulação, em matéria tributária, quando inexistente vantagem tributária advinda do ato praticado tido como simulado.

Acórdão paradigmático: 1302-001.863

Da mesma forma da matéria anterior, a divergência fática é enorme. No paradigma, trata-se de lançamento do IRPJ e tributos reflexos. Abaixo uma síntese da acusação:

“7. A fiscalizada vendeu o imóvel (Gleba 1B, matrícula 48.842, com 198,840 hectares) de sua propriedade, registrado do ativo circulante, para a empresa CONE S/A, dissimulando a operação através da formalização de subscrição de capital e integralização, pelo valor contábil, na empresa AGM EMPREENDIMENTO IMOBILIÁRIO (“AGM”) – pessoa ligada, e subsequente venda, como se fora de mercadoria da AGM, com tributação pelo Lucro Presumido (favorecida no IRPJ/CSLL/PIS/COFINS)”

(...)

“25. Portanto, trata-se de operação desprovida de propósito negocial, a não ser uma economia tributária lastreada em fato jurídico não condizente com a realidade, que se tratou de uma venda realizada pela fiscalizada (MDE); ou seja, a conferência de ativos para a subscrição do capital na AGM foi realizada para dissimular a real operação ocorrida, e somente objetivou propiciar uma tributação menos onerosa da subscritora, atuação que não a legítima para ser oponível ao fisco.”;

De fato, neste acórdão paradigmático, houve conclusões conceituais em relação ao conceito de simulação e nele houve a seguinte conclusão:

(...)

Ora, a simulação exige três elementos: divergência entre a vontade interna e a vontade manifestada; um acordo; e o objetivo de enganar terceiros estranhos a esse ato simulado. Todavia, quando tratamos especificamente de simulação fiscal, há um quarto elemento indispensável, qual seja, que o ato dissimulado seja tributariamente mais oneroso do que o ato simulado, pois, se assim não for, o ato pode até ser simulado, mas não terá qualquer efeito no campo tributário, ainda que venha ser desconstituído, já que nesta seara vige o princípio do *pecunia non olet* (art. 118, I, CTN).

(...)

Novamente, discordo do despacho em agravo que acolheu o presente recurso. O despacho afirma que no acórdão recorrido "nada há acerca da alegação de inexistência de vantagem econômica que justificasse, para a autuada, a realização de ato simulado". Em seguida afirma que pelo menos para o Presidente do colegiado que rejeitou os embargos, tal situação não seria requisito. Isso extrai da seguinte frase: "Só se pode entender, então, que obter vantagem econômica na simulação não é requisito, o que contrasta com a tese acolhida no paradigma".

Entendo que esta suposição feita no despacho que acatou o agravo do contribuinte não é consentânea com a realidade dos presentes autos. Transcrevo novamente a ementa do acórdão recorrido:

*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.

A acusação, desde o princípio, é que houve obtenção de vantagens tributárias e econômicas, decorrentes da prática de conluio entre a autuada e as demais empresas envolvidas. Volto a transcrever excertos do voto do relator, os quais deixa claro que a simulação foi avaliada do ponto de vista das vantagens tributárias e também para obter vantagens na transferência de divisas ao exterior.

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.

(...)

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 descharacterizar 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.

(...)

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.

(...)

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 pagamentos 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:

(...)

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 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, PISImportação e COFINSImportação) 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.

(...)

Reipo também trechos do voto da redatora do voto vencedor, na parte referente à qualificação da multa:

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.

(...)

Conforme demonstrou a fiscalização:

1- Não houve nenhum propósito negocial 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 configuraram 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.

(...)

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.

Portanto o acórdão recorrido, ao confirmar todas as acusações, entendeu efetivamente que a recorrente atuou em conluio, para obtenção de vantagens tributárias, para si própria e para as demais integrantes das operações realizadas, além de ter transferido recursos para o Uruguai, se aproveitando dos atos simulados, para exportar por um valor e importar por valores dobrados, sem que os produtos tivessem sofrido qualquer agregação de valor no Uruguai.

Evidentemente que o acórdão recorrido não abordou esta questão da vantagem tributária, do ponto de vista que a recorrente desejava, mas com certeza abordou o tema e decidiu pela ocorrência de vantagens tributárias solidamente apontadas pela fiscalização no Termo de Verificação Fiscal. Dessa forma a conclusão do acórdão paradigma não pode ser aplicada. Lá decidiu sobre fatos diferentes e concluiu que não houve vantagem tributária na opção efetuada, aqui, debruçando sobre fatos completamente distintos, concluiu-se que houve a prática de simulação, inclusive com obtenção de vantagens tributárias.

Diante do exposto, voto por não conhecer do recurso especial apresentado pelo contribuinte.

(assinado digitalmente)
Andrade Márcio Canuto Natal

