



**Processo nº** 16561.720101/2013-16  
**Recurso** Embargos  
**Acórdão nº** 9303-008.812 – CSRF / 3<sup>a</sup> Turma  
**Sessão de** 16 de julho de 2019  
**Embargante** FLEXTRONICS INTERNATIONAL TECNOLOGIA LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)**

EXERCÍCIO: 2010

ACÓRDÃO DE RECURSO ESPECIAL NÃO CONHECIDO. EMBARGOS COM SEGUIMENTO NEGADO. MANDADO DE SEGURANÇA. APRECIAÇÃO PELO COLEGIADO. INEXISTÊNCIA DO VÍCIO ALEGADO. REJEIÇÃO DOS EMBARGOS.

Em atendimento à determinação havida em sede do Mandado de Segurança nº 1007778-57.2019.4.01.3400, devem ser apreciados pelo colegiado os embargos cujo seguimento havia sido negado por despacho da Presidência da Câmara Superior de Recursos Fiscais. Não tendo sido verificados pelo colegiado os vícios alegados, os embargos devem ser rejeitados.

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO OPOSTOS CONTRA ACÓRDÃO DE RECURSO ESPECIAL. INOCORRÊNCIA DO VÍCIO ALEGADO. NÃO CONHECIMENTO.

Em atendimento à determinação havida em sede do Mandado de Segurança nº 1007783-79.2019.4.01.3400, deve ser integrado ao acórdão nº 9303-007.475 o voto de mérito do relator, que havia ficado vencido quanto ao conhecimento, sem qualquer eficácia modificativa quanto a ele.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer dos Embargos de Declaração e, por maioria de votos, em rejeitá-los, mantida a determinação do Mandado de Segurança nº 1007778-57.2019.4.01.3400, vencidas as conselheiras Tatiana Midori Migiyama, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Cecconello, que acolheram os embargos. Manifestaram intenção de apresentar declaração de voto os conselheiros Tatiana Midori Migiyama e Demes Brito.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas - Presidente em exercício.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos – Relator.

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-se de determinações judiciais para que:

- o colegiado processe embargos opostos pelo sujeito passivo, alegando omissão no acórdão 9303-007.475, quanto à preliminar de nulidade arguida e quanto ao enfretamento efetivo dos fatos e argumentos centrais da defesa, conforme MS 1007778-57.2019.4.01.3400 e

- adicionalmente, conforme MS 1007783-79.2019.4.01.3400, para edição de acórdão integrativo ao de nº 9303-007.475, desta 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais - CSRF, prolatado na sessão de 16/10/2018, no qual foi apreciado o recurso especial de divergência da contribuinte em epígrafe, e dele não se conheceu.

O acórdão 9303-004.475 foi assim redigido:

*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 conheciam do recurso. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal.*

Recebeu ele a seguinte ementa:

**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.*

## Embargos da contribuinte ao acórdão do recurso especial

Intimada do resultado do julgamento do seu recurso especial de divergência (e-fl. 32712), em 28/11/2018 (e-fl. 32717), a contribuinte manejou embargos de declaração às e-fls. 32720 a 32729, em 03/12/2017 (e-fl. 32718), pretendendo ver sanadas três omissões e um erro material, conforme por ela entendidos:

*i) a ausência de análise da preliminar de nulidade suscitada no Especial; ii) a ausência de exame e erro material em relação aos fatos ocorridos no processo e na configuração da divergência jurisprudencial; e iii) a ausência da íntegra do voto vencido do eminente Relator expressamente registrado em ata e lido em sessão de julgamento.*

(Sublinhei.)

A Presidente da CSRF apreciou os embargos e, com base no § 3º do art. 65 do RICARF, os rejeitou, de forma irrecorrível na esfera administrativa, no despacho de e-fls. 3277 a 3280, em 18/02/2019, por não encontrar quaisquer dos vícios apontados pela contribuinte naquela peça recursal.

#### **Mandados de segurança**

Cientificada do despacho, a contribuinte impetrhou Mandados de Segurança:

(a) MS 1007778-57.2019.4.01.3400, em que pleiteou que seu Recurso Especial fosse admitido ou que seus embargos de declaração opostos contra o acórdão 9303-007.475 fossem processados pelo colegiado;

(b) MS 1007783-79.2019.4.01.3400, em que pleiteou que o voto divergente do relator, quanto ao mérito do Recurso Especial cujo conhecimento foi negado pela maioria do colegiado fosse integrado ao acórdão 9303-007.475.

Cientificada do despacho, solicitou a juntada de petições, informando terem sido impetrados Mandados de Segurança:

(a) MS 1007778-57.2019.4.01.3400, em que pleiteou que seu Recurso Especial fosse admitido ou que seus embargos de declaração opostos contra o acórdão 9303-007.475 fossem processados pelo colegiado;

(b) MS 1007783-79.2019.4.01.3400, em que pleiteou que o voto divergente do relator, quanto ao mérito do Recurso Especial cujo conhecimento foi negado pela maioria do colegiado fosse integrado ao acórdão 9303-007.475.

Informou, ainda, terem sido proferidas decisões nos Mandados de Segurança, por ela impetrados, no qual o Juiz Federal substituto da 3ª Vara Federal da Seção Judiciária do DF, determinou em liminar que:

(a) MS 1007778-57.2019.4.01.3400

*"...as autoridades coatoras providenciem o voto divergente do Conselheiro Relator, Sr. Relator Luiz Eduardo de Oliveira Santos, a fim de integrá-lo ao acórdão no Processo Administrativo nº 16561.720101/2013-16 (acórdão nº 9303-007.475).*

(b) MS 1007783-79.2019.4.01.3400

*"...DEFIRO PARCIALMENTE O PEDIDO DE LIMINAR para determinar à autoridade impetrada que processe os Embargos de Declaração opostos contra o v. Acórdão n.º 9303-007.475 da Colenda 3a Turma da CSRF, submetendo-o a. apreciação do Colegiado..*

(Negritei.)

Em resposta ao MS, a Presidente do CARF encaminhou o Ofício AJ nº 080/2019 (e-fl. 32849), ao qual anexou Informação em Ação Judicial, às e-fls. 32850 a 32854, visando à cassação da referida liminar.

Naquela informação, conclusivamente, se encontra:

*Entretanto, em obediência à decisão liminar exarada no âmbito do presente Mandado de Segurança, determinando que a autoridade coatora integre o voto divergente do Conselheiro Relator ao Acórdão nº 9303-007.475, informamos, a seguir, os procedimentos destinados ao seu cumprimento:*

*(a) Considerando que tal decisão implica a alteração de um acórdão já formalizado e publicado no site do CARF ([www.carf.fazenda.gov.br](http://www.carf.fazenda.gov.br)) e que a alteração de acórdãos somente pode ser realizada através de decisão integrativa em embargos, nos termos do art. 67 do Decreto 7.574, de 2011, a seguir reproduzido, a referida decisão está sendo aqui recebida como embargos inominados.*

(...)

*(b) Considerando que todas as decisões publicadas devem ter sido proferidas em sessão pública, com o consequente registro em Ata, para prolação da decisão integrativa a que se refere o item anterior, o processo será colocado em pauta e os correspondentes embargos, apreciados pelo colegiado.*

*(c) Na decisão integrativa constará, no mínimo: (i) o relatório, referindo a determinação judicial de juntada da parte do voto do relator relacionada ao mérito do recurso e (ii) no voto, a reprodução do texto relativo ao mérito do recurso.*

(Negritei)

Em face desses eventos os autos foram novamente encaminhados a esse relator, para que fossem efetuadas as providências cabíveis.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Relator

Com relação à determinação no MS 1007778-57.2019.4.01.3400 de processar os embargos opostos pelo contribuinte contra o acórdão 9303-007.475, determinada judicialmente, esclareço que a determinação judicial foi a de que o colegiado enfrentasse os embargos opostos pelo Sujeito Passivo, em detrimento da decisão monocrática da Presidente da Câmara Superior de Recursos Fiscais que, com base no art. 65 do Anexo II da Portaria MF nº 343, de 2015, que aprovou o Regimento Interno do CARF, negou seguimento a esses embargos.

Portanto, cabe ao colegiado enfrentar as alegações dos referidos embargos. Pois bem, entendo não haver os vícios alegados pelo embargante no acórdão 9303-007.475 e, assim, adoto como razões de decidir os termos de despacho da Presidente da CSRF em apreciação de análise de admissibilidade dos referidos embargos e os rejeito.

A seguir, reproduzo as referidas razões de decidir:

*As matérias das divergências admitidas à CSRF pelo Presidente da 4ª Câmara foram quanto à (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. Portanto, não haveria razão para que a decisão embargada conhecesse e decidesse sobre a nulidade arguida, matéria que não foi formalmente admitida ao Colegiado Recursal Especial.*

Tendo em vista que as razões para a apreciação do conhecimento por este relator já foram apresentadas no acórdão a ser integrado, e que restei vencido naquele ponto, resta o atendimento à determinação do Mandado de Segurança 1007783-79.2019.4.01.3400 quanto à inclusão do mérito quanto à matéria que não foi conhecida pela maioria do colegiado, como abaixo se segue.

**Reprodução do voto do relator sobre o mérito do Recurso Especial da Contribuinte, cuja matéria não foi conhecida pelo colegiado.**

A discussão centra-se em dois argumentos para que seja ou não considerada a existência de simulação nocente no caso concreto: (a) existência de ato simulado de exportação visando dissimular venda no mercado interno, que afastaria a suspensão do RECOP com a tributação de PIS e Cofins e IPI; e (b) existência de economia tributária com o ato simulado relativamente ao que se deseja dissimular, para que haja realmente motivo para afastar o ato simulado.

Todo o fundamento do presente lançamento foi a existência de simulação, por isso entendo necessário desde logo conceituá-la e por isso tomo de empréstimo excerto do voto da lavra do AFRFB Victor Augusto Lampert, condutor do acórdão nº 4.681 da 5ª Turma da DRJ/POA, no qual está exposto:

*Além do texto legal, é importante ter em vista a posição da doutrina a respeito do significado e do alcance do que nele está contido. Pontes de Miranda assim comenta o artigo, com sua*

*habitual visão sistemática (Tratado de Direito Privado, 1ª ed. atualizada, Campinas: Bookseller, 2000, tomo IV, p. 442):*

Em toda simulação há a divergência entre a exteriorização e a volição, quer seja quanto ao objeto, ou, melhor, quanto à matéria, *de re ad rem* (B vende manuscritos, dizendo vender pastas), ou quanto à pessoa, *de personam ad personam* (A doa a C, dizendo doar a B), ou quanto à categoria jurídica, *de contractu ad contractum* (A doa dizendo vender), ou quanto às modalidades, *de modo ad modum* (contrata sob condição de não casar, dizendo que o faz sob condição de morar em certo país), ou quanto ao tempo, *de tempore ad tempus* (contratou por cinco anos a casa, dizendo ser por três anos), ou quanto à quantidade, *de quantitate ad quantitatem* (A vende seis caixas e o contrato fala de três), ou quanto a fato, *de facto ad factum* (A declara que pagou, e não pagou, ou vice-versa), ou ,quanto ao lugar, *de loco ad locum* (A assina como se fora concluído no Brasil o contrato que concluiria no Uruguai; cf. Alvaro Valasco, Decisionum Consultationum, II, 369).

*A seguir (p. 443, grifo no original):*

A simulação supõe que se finja: há ato jurídico, que se quis, sob o ato jurídico que aparece; ou não há nenhum ato jurídico, posto que aja a aparência de algum. A cavilação pode estar à base do dolo, da fraude à lei, da simulação e da fraude contra credores. Daí as semelhanças entre as figuras, suscitando confusões.

*Aduz ainda que são elementos dos atos simulados (p. 458):*

- a) a simulação do outorgado (art. 102, 1), ou da categoria jurídica (art. 102, II), ou da data; b) o propósito de simular; c) o prejudicar ou poder prejudicar a terceiros, ou violar a lei (art. 104).

*Além de Pontes, outros estudiosos da Teoria Geral do Direito também se debruçaram sobre a simulação. Marcos Bernardes de Mello e Regis Fichtner Pereira sem dúvida merecem citação, por terem produzido obras atuais e de alta qualidade.*

*O primeiro assim conceitua simulação (Teoria do fato jurídico: plano de validade, 1º ed., São Paulo: Saraiva, 1995, p. 153, com grifos no original):*

Simular significa, na linguagem comum, aparentar, fingir, disfarçar. Simulação é o resultado do ato de aparentar, produto do fingimento, da hipocrisia, do disfarce. O que caracteriza a simulação é, precisamente, o não ser verdadeira, intencionalmente, a manifestação de vontade. Na simulação quer-se o que não aparece, não se querendo o que efetivamente aparece. "Ostenta-se o que não se quis; e deixase, inostensivo, aquilo que se quis".

Do ponto de vista jurídico, no entanto, a simulação somente constitui defeito invalidante do ato jurídico quando praticada com a intenção de prejudicar terceiros, mesmo quando não havendo má-fé, efetivamente lhes cause dano. À base do ato simulado estão o seu caráter mentiroso e sua natureza danosa a terceiros.

*Pereira também é muito preciso ao explicar a simulação (A fraude à lei, 1ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, p. 52):*

Na simulação relativa efetua-se negócio jurídico cujas consequências são efetivamente desejadas, mas se encobre este negócio com uma ou várias declarações de vontade que fazem crer que é outro, o negócio praticado e, não aquele que o foi efetivamente. Nada melhor para ilustrar o que ocorre quando presente a simulação relativa, que a passagem de PONTES DE MIRANDA, onde diz: "Na simulação digo que vou por aqui, mas em verdade vou por ali."

Existe, portanto, no negócio relativamente simulado, conforme ensina Chamoun, algo de efetivamente desejado, que é encoberto pela criação de uma aparência ou ficção.

*De tudo isso, para os fins da análise que será feita, é, importante ter em mente três consequências do conceito de simulação: a) nela ocorre uma divergência entre o que se manifesta no ato jurídico' praticado e o que ocorre na realidade; b) mais: essa divergência, tanto pode se referir a uma declaração falsa sobre um elemento objetivo (como a data da efetivação do negócio, ou da prática de algum ato), quanto ser relativa a um elemento subjetivo (por exemplo, entre a vontade manifestada e o que se efetivamente se deseja); c) por fim: a divergência de vontade pode se dar inclusive no que toca à categoria jurídica.*

#### *1.1.1. Simulação invalidante*

*Para que a simulação afete a validade de um ato jurídico, ela há de ser nocente, nos termos do Código Civil:*

Art. 103. A simulação não se considerará defeito em qualquer dos casos do artigo antecedente, quando não houver intenção de prejudicar a terceiros, ou de violar disposição de lei.

*Os atos simulados inocentes não têm sua validade afetada. Se a simulação for absoluta e inocente, não há ato jurídico. Se for relativa e inocente, o ato jurídico é válido e eficaz.*

#### *1.2.1. Efeitos da simulação invalidante - extraversão*

*Como visto, de acordo com o Código de 1916, o ato simulado nocente é anulável. E, em geral, essa anulação permite que aflore o ato jurídico dissimulado.*

*Todavia, no campo do Direito Tributário acrescenta-se, sem prejuízo da anulabilidade, outro efeito à simulação nocente, efeito que igualmente afeta a eficácia do ato dissimulado. Essa consequência atribuída à simulação nocente pelo Direito Tributário, diferentemente da anulabilidade (que opera no plano da validade); dá-se no plano da eficácia: os atos simulados não têm eficácia contra o fisco, que não necessita, portanto, demandar judicialmente a anulação deles para propiciar a extraversione, ou seja, o aparecimento do ato realmente praticado.*

#### *1.1.3. Meios de prova da simulação*

*Conforme Mello (ob. cit., p. 162), a prova da simulação é difícil. Isso decorre da própria natureza dos atos simulados: são praticados justamente para ludibriar, buscando esconder os atos efetivos.*

*A prova direta de atos que as partes procuram ocultar é árdua quando não impossível. Pode ser feita todavia através de documentos que demonstrem o negócio jurídico real que se procurou dissimular.*

*Justamente por essa dificuldade, admite-se que a simulação seja provada por todos os meios admitidos em Direito, inclusive por indícios e presunções.*

*Com isso concorda Francisco Ferrara (A simulação nos negócios jurídicos, Campinas; Red Livros, 1999, 430 e 432), verbis:*

*[...] com, relação a terceiros, que são alheios à simulação, a prova não sofre limitações nem restrições: todo o meio de prova é admitido para descobrir a aparência Ou falsidade do negocio [...] De facto, neste caso não seria aplicável a proibição da prova por testemunhas e presumpções, porque os terceiros encontram-se sempre na impossibilidade de obter uma prova escrita do fingimento realizados por outros e sem êles o saberem.*

*[...] Efectivamente, os terceiros não podem ter a esperança, a não ser em casos excepcionais, de servir-se duma contra-declaração feita pelas partes [...] Verdadeiramente eficaz e fructuosa é só a prova por presumpções, a qual é normalmente o auxílio a que recorrem terceiros para estabelecer a simulação.*

A simulação como divergência psicológica da intenção dos declarantes, escapa a uma prova directa. Melhor se deduz, se pode arguir, se infere por intuição do ambiente em que surgiu o contrato, das relações entre as partes, do conteúdo do negócio, das circunstâncias que o acompanham. A prova da simulação é uma prova indirecta, de indícios, conjectural (*per*

*conjecturas, signa et urgentes suspecções), e é esta que fere verdadeiramente a simulação, porque a combate no seu próprio terreno.*

O contrato é submetido a um exame apurado, a uma inquirição subtil e inexorável: indaga-se a causa do seu nascimento, se corresponde na realidade, a uma necessidade económica dos contratantes, e qual ela seja; se foi posto, realmente, em execução ou se continua, ainda, o estado de facto anterior à sua conclusão, atende-se ao modo e no tempo em que se realizou, às relações respectivas das partes, à sua conducta anterior e posterior ao estabelecimento do contrato, etc. e difícil que deste exame não transpareça a simulação, e descoberta nos seus íntimos meandros, não se revele, por vezes de modo irresistível.

*Ferrara, apesar de afirmar a dificuldade da prova direta da simulação, não se furt a abordar os meios probatórios indiretos, elencando-lhes os elementos que classifica como relativos ao interesse em simular; às pessoas dos contraentes; ao objeto do negócio jurídico; à execução do negócio; à conduta das partes na realização do negócio (ob. cit., pp: 432-449).*

*Entre os diversos elementos capazes de provar a simulação apontados por Ferrara, destacam-se alguns, que merecem ser vistos em maior detalhe pela sua pertinência com o caso em análise.*

*Antes de mais nada, segundo Ferrara, deve-se indagar a respeito da existência de motivo para a simulação, ou seja, "o interesse que leva as partes a estabelecer um acto simulado, a razão que conduz a fazer aparecer um negócio que não existe ou a mascarar um negócio sob uma forma diferente: é o porquê do engano". Essa causa deve ser "séria e importante (suficiens e idonea)" de forma a justificar a simulação.*

*Outro aspecto relevante é a falta de execução material do contrato, a qual, afirma Ferrara, é decisiva para caracterizar um negócio como simulado, tratando-se da "mais clara confissão", da simulação. Na execução apenas formal do negócio jurídico, ocorrem mutações meramente jurídicas, comportando-se os contraentes, de fato, de acordo com outro negócio jurídico ou como se não tivesse negócio algum.*

*Também é elemento hábil a formar prova de simulação a conduta das partes, que deve estar em consonância com aquilo que foi acordado; havendo discrepancia, há indício de que também há descompasso entre a vontade real e a vontade manifestada.*

*Finalmente, no campo do objeto do negócio, é digna de nota a divergência entre a natureza e a quantidade dos bens e direitos e o respectivo preço.*

(Sublinhas do original)

A partir das considerações a respeito da prova da simulação, estabeleço meu posicionamento no caso concreto.

Início com a apreciação dos fatos postos no Termo de Verificação - PIS/Cofins, com relato dos fatos não contestados pela contribuinte, conforme ela mesma afirma em mais de uma oportunidade nestes autos.

A empresa Panelart S.A., com sede em Montevidéu no Uruguai é subsidiária da RIM, com sede no Canadá. A RIM detém a patente da marca BlackBerry cujos produtos seriam produzidos no Brasil.

A contribuinte Flextronics firmou contrato com a empresa Panelart S.A. Tal contrato teve sua tradução juntada ao processo às e-fls. 19099 a 19213. Observa-se desde logo que são partes do processo as empresas Flextronics International Ltd. e Flextronics International Tecnologia Ltda., a primeira com sede em Cingapura e esta, a ora recorrente, com sede no Brasil.

A análise do referido contrato demonstra que a recorrente estabeleceu contrato de industrialização de produtos para terceiros, caracterizando uma terceirização industrial, pois a Panelart S.A. é a detentora da propriedade intelectual e marca dos aparelhos a serem produzidos, bem como dos processos produtivos, estabelecendo-se no contrato não uma simples obrigação de fornecimento de mercadorias, mas uma situação complexa que envolve sistemas de produção, fornecimento, seguros, garantias e propriedade intelectual. Pode-se observar a seguinte cláusula contratual, à e-fl. 19152:

*(b) Produto do Trabalho da RIM Todo Produto do Trabalho da RIM deverá ser considerado um "trabalho feito por encomenda" e, portanto, pertencerá à RIM, que, de acordo com os termos de qualquer Lei aplicável de direito autoral ou Lei similar, deverá ser a autora desse trabalho. Se algum Produto do Trabalho da RIM não puder ser considerado um "trabalho feito por encomenda" de acordo com as Leis aplicáveis, pelo presente instrumento, a Prestadora de Serviços irrevogavelmente cede e deve ceder à RIM, sem contraprestação adicional, todo direito, titularidade e participação sobre ou em relação a esse Produto do Trabalho da RIM, incluindo todos os Direitos de Propriedade Intelectual, assim como renuncia a quaisquer direitos morais relacionados. A Prestadora de Serviços reconhece que a RIM e os sucessores e cessionários da RIM deverão ter o direito de obter e manter, em seu próprio nome, quaisquer Direitos de Propriedade Intelectual e outros direitos de propriedade sobre e em relação ao Produto do Trabalho da RIM. A Prestadora de Serviços deverá, e fará com que seus diretores, funcionários, agentes e Subcontratados devam, assinar quaisquer documentos e tomar quaisquer outras medidas razoavelmente solicitadas pela RIM para colocar em prática a finalidade desta Cláusula 29.2(b).*

Por outro lado, quanto à propriedade intelectual da Flextronics (Prestadora de Serviço no contrato), se observa, à e-fl. 19154:

#### *29.4 Uso de Propriedade Intelectual da Prestadora de Serviços*

##### *(a) Direitos de Propriedade Intelectual da Prestadora de Serviços*

*Pelo presente instrumento, a Prestadora de Serviços concede à RIM uma licença não exclusiva, mundial, isenta de royalties, transferível, perpétua, irrevogável e com direito a sublicenciamento, conforme previsto na Cláusula 29.3(b), para fazer, providenciar para que seja feita, usar, vender, reproduzir, providenciar para que seja reproduzida, importar, exportar, distribuir (através de diversos canais de distribuição e diversos níveis de distribuidores), modificar e gerar trabalhos derivativos a partir da PI da Prestadora de Serviços, ou qualquer parte dela, pertencente à Prestadora de Serviços ou devidamente licenciada por ela de um terceiro com direitos de sublicenciamento à RIM, conforme necessário para a exploração dos Serviços aqui previstos e de qualquer Produto resultante, ou para se beneficiar dos Serviços ou dos benefícios previstos por este Contrato, inclusive em relação a qualquer Produto resultante, bem como para o cumprimento das obrigações que a RIM possa ter em relação ao presente Contrato, e para que a RIM forneça a si própria ou providenciar para que sejam fornecidos a ela tais serviços ou produtos.*

Além disso, o domínio sobre a produção fica também evidenciado na cláusula 29.5, à mesma e-fl.:

*29.5 Divulgação e Entrega de Todo o Produto do Trabalho Mediante a conclusão dos Serviços ou quando do término de uma Instrução de Trabalho ou do presente Contrato e observadas as disposições de transferência constantes na Cláusula 29.4(a), a Prestadora de Serviços deverá divulgar completamente e entregar imediatamente à RIM todo o Produto do Trabalho da RIM e qualquer Nova PI, incluindo todas e quaisquer cópias, resumos ou extratos desse Produto do Trabalho da RIM e de qualquer Nova PI; ficando ressalvado, no entanto, que, observadas as restrições contidas neste Contrato, a Prestadora de Serviços deverá ter o direito de guardar 1 (uma) cópia de todos e quaisquer relatórios e outros produtos de trabalho relacionados em seus arquivos exclusivamente para fins de referência*

Fica evidente a dependência da Flextronics relativamente à propriedade intelectual, ao produto e ao domínio do processo de industrialização terceirizado. Assim, não há se falar em falta de execução material do contrato que caracterizaria um aspecto probatório da simulação, pois claramente havia a execução do *outsourcing* industrial previsto naquele instrumento.

Além disso, é admitida pela fiscalização a independência das partes contratantes, haja vista não haver qualquer menção à ligações seja entre Flextronics e Panelart, seja entre qualquer delas e a SIMM Soluções Inteligentes para o Mercado Móvel do Brasil S.A., empresa que, ao fim e ao cabo, comercializava os aparelhos BlackBerry no País. Quaisquer

relacionamentos entre estas empresas decorriam de contratos comerciais apenas. Também no contrato, à e-fl. 19176, se observa a definição da relação entre as partes:

### 39.9 Relação das Partes

*A Prestadora de Serviços deverá executar os Serviços como uma contratada independente. Nenhuma disposição constante no presente Contrato (incluindo as disposições da Cláusula 23) nem a execução dos Serviços pela Prestadora de Serviços deverá ser interpretada de modo a criar: (i) um acordo de parceria, joint venture ou outro acordo comercial conjunto entre a RIM e a Prestadora de Serviços; (ii) qualquer dever fiduciário devido por uma Parte à outra ou a qualquer uma de suas Afiliadas (salvo se de outro modo previsto por um Documento do Pedido); (iii) uma relação de empregador e funcionário entre as Partes; ou (iv) motivo para que um funcionário de uma Parte alegue ser funcionário da outra Parte. A Prestadora de Serviços e a RIM não são empregadoras conjuntas, uma empregadora única, empregadoras associadas ou empregadoras relacionadas para qualquer finalidade do presente Contrato. Nenhuma das Partes terá autoridade para comprometer a outra Parte contratualmente ou de outro modo no que se refere a obrigações perante terceiros.*

Dessarte, se houve conluio no sentido de estabelecer-se algum benefício em prejuízo de terceiros, isso não se consegue observar a partir das evidências contratuais.

Não parece adequado entender que a contratação da terceirização tenha como meta tão somente o ganho tributário apontado pela fiscalização neste processo. Na verdade, a terceirização da industrialização de produtos de alta tecnologia tem buscado a redução de custos em várias esferas, mormente em questões pertinentes à mão-de-obra. Logo, não seria possível afirmar que o motivo do referido contrato foi afastar a tributação do PIS e da Cofins em caso de eventual venda dos telefones móveis no mercado nacional, após sua produção. Aliás, é de corrente sabença que as empresas detentoras da tecnologia de celulares e *smartphones* utilizam-se do recurso da terceirização de sua produção, em países distantes daqueles onde se encontram as matrizes detentoras do *know how* do produto, num mercado mundial de tecnologia da informação, onde o conhecimento passou a ser o ativo mais importante.

Em regra, a terceirização do processo industrial é claramente um planejamento visando a redução de custos, contudo, afirmar que esse planejamento é elusão fiscal afastaria a formação de empresas em solo nacional apenas porque é de interesse da contratante estrangeira obter determinado ganho adicional quando da produção de suas mercadorias. Se a industrializadora terceirizada estivesse situada em outro país do Mercosul o resultado tributário do PIS e da Cofins seria o mesmo, mas com a perda adicional da riqueza gerada pela contratação. Ou seja, a interpretação dos fatos associados a essa contratação não pode ser apenas enfocada pela ótica da tributação, existe uma contratação com a geração de riqueza dela decorrente, não apenas o uso do contrato como véu para ocultar outra coisa que não a produção dos aparelhos. A produção existe de fato, e a condição de venda para o exterior resultante do mesmo contrato não pode ser atribuída à empresa que está em solo nacional apenas.

O detentor da tecnologia é o dono do conhecimento que molda o contrato, não o executor da produção terceirizada. Logo, inexistindo indício de relacionamento extracontratual

entre eles, não há como presumir o conluio em favor da redução de tributação pela Flextronics, até mesmo porque não caberia à ela a venda dos produtos de propriedade intelectual da RIM a terceiros em solo brasileiro. Se houve crescimento exagerado dos valores quando da importação dos produtos acabados e isso causou aumento de custos na SIMM simultaneamente a um ganho elevado para a exportadora uruguaia, esta empresa está fora do alcance do fisco brasileiro e aquela teve lançamento de IRPJ e CSLL no processo nº 16561.720103/2013-05. Flextronics tem posição distinta da SIMM, e, apesar da triangulação que envolve a exportação e importação subsequente, sem qualquer alteração no produto que foi exportado, não há como afirmar a simulação relativamente ao contrato por ela executado.

Dessa forma, ainda que o importador estrangeiro, Panelart S.A., venha a exportar imediatamente as mercadorias de volta ao Brasil no qual efetuou a terceirização, em atitude que possa lesar o erário, entendo não se poder atribuir a simulação à empresa que efetuou a produção terceirizada, quando esta cumpriu as condições contratuais, de fato elaborando os produtos objetos do contrato dentro das condições acordadas.

Não há como afirmar que há dissonância entre a vontade manifesta pela autuada no contrato, com evidente propósito negocial, e o que foi de fato realizado, apenas porque não houve a tributação que existiria caso efetuada a venda direta. Portanto, se a vontade manifestada no contrato entre pessoas não ligadas coincide com aquela expressa nos atos praticados pela contribuinte, não há simulação.

Outrossim, inexistindo ganho tributário, desapareceria também o motivo para que houvesse a referida simulação por parte da contribuinte, conforme preceituava Ferrara, acima referido. Isso vai contra a argumentação da Fazenda, nas suas contrarrazões, de que há vinculação do lançamento à lei. Ora, a lei que vincula o fiscal ao lançamento do tributo só incide em razão da alegada simulação. Em verdade, não há incidência de lei que implique a simulação, mas sim desconsideração de atos ou negócios jurídicos, se caracterizada a dissimulação de fato gerador tributário; caso o ganho com tal dissimulação não seja comprovável, como alega a contribuinte, faltariam elementos que servissem de motivação à simulação.

Pelo exposto, voto por conhecer do recurso especial de divergência da contribuinte, para **dar-lhe provimento**.

Esclareço que essas eram as minhas considerações sobre o mérito da matéria não devolvida à apreciação do colegiado, pelo fato de a matéria não ter sido conhecida pela maioria dos conselheiros.

## CONCLUSÃO

Voto no sentido de rejeitar os embargos opostos pelo Sujeito Passivo, por omissão, contra o acórdão 9303-007.475, cujo processamento foi determinado no âmbito do Mandado de Segurança nº MS 1007778-57.2019.4.01.3400.

Agregado o voto deste relator, com o atendimento à determinação do Mandado de Segurança nº 1007783-79.2019.4.01.3400, sem qualquer efeito modificativo ao acórdão nº 9303-007.475, e atendidas as determinações da Presidente da Câmara Superior de Recursos Fiscais - CSRF, tem-se por não conhecido o recurso especial de divergência da contribuinte.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos

## Declaração de Voto

Conselheira Tatiana Midori Migiyama

Depreendendo-se da análise dos autos do processo, peço vênia ao ilustre conselheiro relator para expressar meu entendimento acerca dos Embargos de Declaração opostos pelo contribuinte.

Vê-se que foram juntados aos autos duas decisões emitidas pela 3ª Vara Federal Cível da SJDF provenientes de dois mandados de segurança.

A primeira decisão proferida pelo eminentíssimo Juiz Federal Substituto Bruno Anderson Santos da Silva decorrente do processo 1007778-57.2019.4.01.3400 traz (Grifos meus):

*“Trata-se de mandado de segurança impetrado por FLEXTRONICS INTERNATIONAL TECNOLOGIA LTDA em face de ato atribuído ao Presidente do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF e da Câmara Superior de Recursos Fiscais – CSRF, pretendendo obter medida liminar para determinar que a Autoridade Coatora admita e processe o Recurso Especial interposto pela Impetrante nos autos do Processo Administrativo nº 16561.720101/2013-16 [...]. Busca a suspensão da exigibilidade dos débitos decorrentes do Processo Administrativo nº 16561.720101/2013-16, (Docs. 12 e 13), bem como a determinação para que*

*as autoridades coatoras se abstêm de promover quaisquer atos tendentes a exigir ao crédito tributário relativo a tais valores e, ainda, determinar que referido crédito não obste a expedição de Certidão positiva com Efeitos de Negativa em favor da Impetrante, nem seja objeto de protesto ou inscrição em órgãos de proteção ao crédito como Serasa, SPC, CADIN e/ou congêneres.*

*Requer, ainda, que a autoridade coatora admita e processe os Embargos de Declaração opostos contra o v. Acórdão nº 9303-007.475 proferido pela 3ª Turma da CSRF, determinando o julgamento do seu mérito pelo Colegiado.*

[...]

*É o relatório. DECIDO.*

[...]

*Ademais, reconhecida a necessidade de apreciação dos embargos de declaração pelo colegiado, revela-se incabível, neste momento, a exigência do crédito tributário, uma vez que não exaurida a discussão na via administrativa. Outrossim, o periculum in mora se faz presente considerando a iminente inscrição do débito em dívida ativa, o que poderá comprometer as atividades do Impetrante.*

*Por sua vez, entendo incabível o processamento direto do Recurso Especial já interposto por determinação desse Juízo, sob pena de verdadeira supressão de etapa recursal administrativa, considerando os embargos de declaração opostos, os quais deverão ser apreciados e julgados pelo Colegiado, conforme o ora decidido.*

*Por fim, entendo que não possui a autoridade apontado como coatora competência como exigibilidade do crédito tributário, negativa de expedição de certidão negativa, protesto ou mesmo inscrição da empresa em órgãos restritivos de crédito, mas tão somente possui a atribuição para, uma vez concluído o julgamento perante o CARF, encaminhar o PAF para a Fazenda Nacional adotar as providências relativas à cobrança. É dizer, deve apenas se abster de concluir e remeter o PAF à PFN enquanto pender a conclusão do julgamento que ora de determinou.*

*Fortes em tais razões, DEFIRO PARCIALMENTE O PEDIDO LIMINAR para determinar à autoridade impetrada que processe os Embargos de Declaração opostos contra o v. Acórdão nº 9303-007.475 da Colenda 3ª Turma da CSRF, submetendo-o à apreciação do Colegiado, e que se abstenha de finalizar o PAF nº 16561.720101/2013-61 sem o exame dos embargos multicitados, e dar seguimento a qualquer ato que inicie a inscrição de dívida ativa do referido débito, como o envio para a Fazenda Nacional, até posterior manifestação deste Juízo. [...]”*

Vê-se que o pedido em Mandado de Segurança contemplou dois pedidos, quais sejam:

- Para que as autoridades coatoras se abstenham de promover quaisquer atos tendentes a exigir ao crédito tributário relativo a tais valores e, ainda, determinar que referido crédito não obste a expedição de Certidão positiva com Efeitos de Negativa em favor da Impetrante, nem seja objeto de protesto ou inscrição em órgãos de proteção ao crédito como Serasa, SPC, CADIN e/ou congêneres.
- **Para que a autoridade coatora admita e processe os Embargos de Declaração opostos contra o v. Acórdão nº 9303-007.475 proferido pela 3ª Turma da CSRF, determinando o julgamento do seu mérito pelo Colegiado.**

Pela leitura da decisão, o ilustre juiz em relação ao:

- Primeiro pedido, entendeu que não possui a autoridade apontado como coatora competência de suspender a exigibilidade do crédito tributário – o que indeferiu o pedido. Eis parte da decisão:

*“Por fim, entendo que não possui a autoridade apontado como coatora competência como exigibilidade do crédito tributário, negativa de expedição de certidão negativa, protesto ou mesmo inscrição da empresa em órgãos restritivos de crédito, mas tão somente possui a atribuição para, uma vez concluído o julgamento*

*perante o CARF, encaminhar o PAF para aa Fazenda Nacional adotar as providências relativas à cobrança.”*

- Segundo pedido, deferiu a requisição, determinando que a autoridade coatora admita e processe os embargos, submetendo à apreciação do mérito ao Colegiado

Nesses termos, entendo que o nobre juiz decidiu por dar provimento parcial para que os embargos de declaração sejam processados, determinando a apreciação do mérito pelo Colegiado. E afastando o outro pedido, pois a autoridade coatora não é competente para suspender a exigibilidade do crédito ou inscrever o crédito ora discutido em dívida ativa., ainda que o processo regular seja o encaminhamento para a inscrição em dívida ativa somente após finalizado o processo administrativo fiscal.

Ora, não pode o juiz dar competência para quem não tem. Por isso, afastou esse pedido.

Nessa linha, entendo que os embargos, em respeito a essa decisão judicial, com a máxima vénia, devem ser conhecidos e, quanto ao mérito, acolhidos, eis que já havia manifestado minha concordância com o voto do ilustre relator.

Quanto à segunda decisão proferido em face de outro Mandado de Segurança de nº 1007783-79.2019.4.01.3400, cabe atendê-la, devendo o relator transcrever o voto lido em sessão de julgamento – eis que a decisão se resumiu em determinar que as autoridades coatoras providenciem o voto divergente do Conselheiro Relator Luiz Eduardo de Oliveira Santos – a fim de integrá-lo ao acórdão no presente processo.

É o meu voto.

*(documento assinado digitalmente)*

Tatiana Midori Migiyama

Conselheiro Demes Brito

Em que pese ter acompanhado o Ilustre Relator apenas e exclusivamente quanto ao conhecimento do Recurso Especial, divirjo diametralmente quanto ao mérito, passo a expor meu entendimento referente a matéria.

Com efeito, na sessão de julgamento de 21/11/2019, esta E. Câmara Superior, no julgamento do acórdão de nº 9303-007.475, por maioria de votos não conheceu do Recurso Especial interposto pela Contribuinte. Transcreve-se fragmentos do aresto:

*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 estarse 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.*

Nada obstante, não conformada com tal decisão, a Contribuinte com pleno conhecimento do regimento interno deste Tribunal, mesmo sem previsão legal, pleiteou a publicação do mérito do Recurso, o qual o Relator havia se manifestado em sessão de julgamento.

Como não existe previsão regimental, e, historicamente em 100 (cem) anos de Conselho nunca foi publicado mérito de Recurso não conhecido, não poderia ser diferente, foi publicado apenas o não conhecimento do Recurso interposto pela Contribuinte em razão de não ter sido comprovada a divergência jurisprudencial, nos termos do que a maioria do Colegiado decidiu.

Inconformada, a Contribuinte judicializou a questão, impetrou Mandado de Segurança de em face do Presidente (a) do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF e da Câmara Superior de Recursos Fiscais - CSRF, com pedido liminar para determinar "que a autoridade coatora ordene a integração, ao acórdão, da integralidade do voto apresentado em sessão de julgamento pelo Sr. Relator Luiz Eduardo de Oliveira Santos no processo administrativo nº 16561.720101/2013-16 (acórdão nº 9303-007.475), tal como constante de ata da sessão de julgamento respectiva, determinando a suspensão da exigibilidade do crédito tributário nos termos do art. 151, IK do CTN, até que isto se dê e a Impetrante seja intimada de referida providência".

A liminar foi deferida em parte, "para determinar que as autoridades coatoras providenciem o voto divergente do Conselheiro Relator, Sr. Relator Luiz Eduardo de Oliveira Santos, a fim de integrá-lo ao acórdão no Processo Administrativo no 16561.720101/2013-16 (acórdão nº 9303-007.475)".

A decisão exarada pelo juízo da 3º Vara Federal do Distrito Federal, foi cumprida por esta E. Câmara Superior, nos termos do que o Magistrado Federal Substituto determinou.

*In caso*, trata-se de autos de infração 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 em razão de **simulação, fraude e conluio** praticadas pela Contribuinte.

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 Panelart2 (empresa sediada no Uruguai) para a industrialização de telefones celulares da marca BlackBerry em sua unidade localizada em Sorocaba (SP). A Panelart é controlada pela RIM3 (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.*

No embarque para exportação, os telefones celulares continham etiqueta que indicava o exportador uruguai Panelart, o importador 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. (Negritei).

**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 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 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.

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".

Como visto, a intenção da Flextronics não era, de fato, exportar os produtos. sua ação teve como objetivo unicamente em não recolher os tributos aduaneiros (II, IPI, PIS-Importação e Cofins-Importação) e utilizar de subterfúgio ardiloso o RECOF (Regime Aduaneiro de Entreposto Industrial sob Controle Informatizado) que não proíbe a venda no mercado interno dos produtos beneficiados, mas exige o pagamento correspondente dos tributos suspensos.

Por sua vez, a turma *a quo* ao analisar as operações realizadas pela Contribuinte no exercício de 2010, negou provimento ao Recurso Voluntário, com os seguintes fundamentos:

*"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 uruguai** 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, tornaramse 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 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.*

*Diante das prescrições normativas em destaque, observa-se pelo lastro probatório da autuação que é incontestável 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.*

*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".*

Neste sentido, 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 Entreponto Industrial sob Controle Aduaneiro Informatizado, simulou por meio da 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 Contribuinte.

Finalmente, corroborando com este entendimento, trago como precedente, o Acórdão de nº 3301004.132, da 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, da lavra da Ilustríssima Conselheira representante dos Contribuinte, Semíramis de Oliveira Duro, que restou decidido pelo improviso do Recurso Voluntário, no esteio de que os 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. Vejamos:

**Processo nº 16561.720102/201352**

**Recurso nº Voluntário**

**Acórdão nº 3301004.132 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**

**Sessão de 26 de outubro de 2017.**

**Matéria Imposto sobre Produtos Industrializados IPI**

**Recorrente Flextronics International Tecnologia Ltda.**

**Recorrida Fazenda Nacional**

(...)

*SIMULAÇÃO. CONCEITO.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 à devida tributação.*

*FRAUDE. CONLUIO. 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.*

**Recurso voluntário negado.**

*Voto*

*A controvérsia reside na interpretação das operações entre as três empresas Flextronics, Panelarte e SIMM: se as exportações realizadas pela Recorrente no exercício de 2010, com os benefícios do RECOF, configuram ou não um negócio jurídico simulado, ou se está diante de elisão fiscal. Importa salientar que as circunstâncias fáticas descritas no TVF são incontroversas, divergindo o fisco e a Recorrente apenas quanto aos efeitos.*

(...)

*No caso em comento, não se trata de aferir a existência de propósito negocial*

*nas operações de exportação da empresa Flextronics para o Uruguai; mas sim de identificar a ocorrência de simulação e de fraude.*

*Entendo que os elementos colacionados permitem afirmar que a exportação dos celulares foi simulada, pois o negócio real foi a venda no mercado interno. É possível essa afirmação, através dos seguintes elementos:*

- A Flextronics industrializou, sob encomenda da Panelart, os celulares BlackBerry.
- A Flextronics era beneficiária do RECOF.
- Os celulares BlackBerry eram exportados para o Uruguai, mediante demanda da

*Panelart, empresa com sede naquele país.*

*· A Panelart é controlada pela empresa RIM, a qual, detentora do direito de patente da marca, é sediada no Canadá.*

*Ao chegarem no Uruguai, os aparelhos celulares ficavam em depósitos aduaneiros, controlados pela Panelart.*

*No Uruguai os celulares não sofreram qualquer processo de industrialização.*

*Os celulares não foram nacionalizados no Uruguai, ficaram depositados em Depósito Aduaneiro, localizado no Aeroporto Internacional de Carrasco.*

*Em prazo exíguo, eram importados do Uruguai pela Mercocamp, por conta e ordem da empresa SIMM, distribuidora exclusiva da marca BlackBerry no Brasil.*

*Embora sem alterações físicas, os celulares eram importados pela Mercocamp com valor bastante majorado:*

<b>Operações de Vendas</b>	
<b>Modelo</b>	<b>Preço Médio em US\$</b>
TELEFONE CELULAR BLACKBERRY 8520	113,18
TELEFONE CELULAR BLACKBERRY 9300	132,84
TELEFONE CELULAR BLACKBERRY 9700	166,63

<b>Operações de Aquisição</b>	
<b>Modelo</b>	<b>Preço Médio em US\$</b>
TELEFONE CELULAR BLACKBERRY 8520	210,29
TELEFONE CELULAR BLACKBERRY 9300	270,97
TELEFONE CELULAR BLACKBERRY 9700	416,91

*Todos os elementos levam à conclusão que os aparelhos já estavam completos e prontos para uso no Brasil desde a etapa inicial de industrialização e venda para a Panelart, pois, no campo "Descrição" das Declarações de Importação constavam a marca, operadora brasileira, modelo, dimensões, manuais em português e números de série.*

*Ao contrário do que alega a Recorrente, os celulares não foram exportados ao Uruguai com o fim específico de serem comercializados nos países da América Latina, portanto a fiscalização demonstrou que o único destino da mercadoria era o mercado interno, tal fato identificado após as pesquisas realizadas no AlicewebMercosul. Além disso, a Flextronics foi a maior exportadora para o Uruguai, no ano de 2010, o número de celulares comercializados foi de 349.500 unidades.*

(...)

*Logo, o retorno dos celulares ao Brasil, sem qualquer alteração em suas propriedades permitiu que a Panelart obtivesse o "Regime de Certificação de Mercadorias Originárias do MERCOSUL Armazenadas em Depósitos Aduaneiros de um de seus Estados Partes", deixando, por conseguinte, de pagar tributos na saída do depósito aduaneiro. Os efeitos foram bem descritos pela autoridade fiscal*

(...)

*O modus operandi industrialização, exportação para o Uruguai, armazenamento em depósito aduaneiro, aquisição por empresa no Brasil e comercialização no mercado interno – não se coaduna com o conceito de elisão fiscal. Isso porque a exportação, neste caso, foi simulada, que resultou exclusivamente em supressão de tributos: os tributos aduaneiros (II, IPI, PIS Importação e COFINS Importação) não foram pagos, já que as exportações estavam beneficiadas pelo RECOF".*

### **Dispositivo**

*Ex positis, nego provimento ao Recurso interposto pela Contribuinte.*

É como voto.

*(documento assinado digitalmente)*

Demes Brito