



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

Processo n° 16561.720102/2013-52
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3301-004.132 – 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

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

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

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. VALIDADE. A validade do planejamento tributário é aferida após verificação de adequação da conduta no campo da licitude ou da ilicitude. Assim, a opção negocial do contribuinte no desempenho de suas atividades, quando não integrar qualquer hipótese de ilicitude, ou seja, implicando a ausência de subsunção do fato à norma tributária ou acarretando o enquadramento à norma tributária que prescreva exigências menos onerosas, é perfeitamente lícita e não susceptível de desconsideração pela autoridade administrativa para fins de tributação. Estará o contribuinte no campo da ilicitude se o negócio jurídico for simulado ou se houver a ocorrência do disposto nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64, ou seja, se as condutas esconderem, modificarem ou excluïrem o fato jurídico-tributário.

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso voluntário, nos termos do relatório e do voto que integram o presente

julgado. Vencidos os Conselheiros Marcelo Costa Marques d'Oliveira e Renato Vieira de Avila.

Luiz Augusto do Couto Chagas - Presidente.

Semíramis de Oliveira Duro - Relatora.

Participaram da presente sessão de julgamento os conselheiros Luiz Augusto do Couto Chagas (Presidente), José Henrique Mauri, Renato Vieira de Avila, Marcelo Costa Marques d'Oliveira, Valcir Gassen, Liziane Angelotti Meira, Antonio Carlos da Costa Cavalcanti Filho e Semíramis de Oliveira Duro.

Relatório

O procedimento fiscal que culminou na lavratura do auto de infração decorreu de representação da ALFÂNDEGA DO AEROPORTO INTERNACIONAL DE VIRACOPOS feita nesses termos:

No curso do Procedimento Especial de Controle Aduaneiro – RPF nº 0817700-2011-00169-8 – instaurado para apurar indícios de infração punível com a penalidade de perdimento relativo às mercadorias submetidas a despacho de exportação através das Declarações de Exportação de nº 2110181387/3, 2110259498/9, 2110263533/2, 2110270129/7, 2110270139/4, 2110320914/0, 2110320927/2, 2110320948/5, 2110320964/7, 2110320980/9, 2110270113/0, 2110270124/6 e 2110270148/3, foram levantadas informações sobre as operações de importação de peças, industrialização, exportação e posterior re-importação de aparelhos telefônicos celulares marca Blackberry, que, combinadas com informações já levantadas pelas alfândegas de Vitória e Florianópolis, formam um quadro indiciário de um eventual mega-esquema envolvendo planejamento tributário e descaminho.

O esquema se desenharia, grosso modo, da seguinte forma.

DAS PESSOAS JURÍDICAS ENVOLVIDAS:

RIM – RESERCH IN MOTION – CANADÁ

Fabricante / proprietária da marca BLACKBERRY (BB);

RIM – PANELART - URUGUAI

Seria o distribuidor autorizado dos aparelhos celulares da marca BB para toda a América do Sul.

FLEXTRONICS INTERNATIONAL TECNOLOGIA LTDA

CNPJ: 74.404.229/0005-51

Município: SOROCABA CEP: 18017-013 UF: SP

Unidade de Jurisdição Aduaneira: 081.1000 – SOROCABA

Subsidiária brasileira de uma multinacional chinesa que opera a terceirização da manufatura de produtos eletrônicos.

SIMM - SOLUCOES INTELIGENTES PARA MERCADO MOVEL DO BRASIL S.A.

CNPJ: 06.964.587/0001-35

Município: CAMPINAS CEP: 13092-523 UF: SP

Unidade de Jurisdição Aduaneira: 081.7700 - AEROPORTO INT DE VIRACOPOS

Distribuidor dos aparelhos BB no mercado brasileiro.

DOS FATOS APURADOS ATÉ O MOMENTO:

1. A FLEXTRONICS importa partes e peças de aparelhos celulares BB, fabricados pela RIM – CANADÁ, ou por empresas autorizadas pela RIM – CANADÁ.

2. A FLEXTRONICS é beneficiária do RECOF, ou seja, importa partes e peças com suspensão de tributos, com a condição de que os aparelhos fabricados sejam exportados.

3. A FLEXTRONICS, para cumprir o regime de RECOF, exporta os aparelhos BB para a empresa uruguaia RIM PANELART.

4. Existem fortes indícios de que aparelhos celulares BB fabricados pela FLEXTRONICS destinam-se totalmente ou quase totalmente ao mercado nacional.

No caso das exportações fiscalizadas no presente procedimento especial, 100% dos celulares continham a indicação de destinação ao mercado nacional.

5. Os aparelhos são exportados já com a etiqueta de re-importação por parte da SIMM, distribuidor dos aparelhos BB no mercado nacional.

6. Os aparelhos BB são fabricados pela FLEXTRONICS em SOROCABA-SP, e exportados para RIM-PANELART no Uruguai. No mesmo dia ou em data muito próxima os aparelhos BB retornam ao Brasil, pelo dobro do preço da exportação, sendo importados, via VITÓRIA-ES, pela distribuidora SIMM, de CAMPINAS-SP, a menos de 100 km da fábrica da FLEXTRONICS em SOROCABA.

7. Uma carga de 20 toneladas de aparelhos BB foi retida na Alfândega de Florianópolis, entrando ilegalmente no Brasil através de uma aeronave militar uruguaia.

Os indícios encontrados apontam para a possível ocorrência das seguintes fraudes, sem descartar outras repercussões possíveis.

- 1) Operação triangular simulada para fraude ao RECOF;
- 2) Re-importação superfaturada para remessa de divisas;
- 3) Descaminho na importação.

Transcrevo o relatório da decisão recorrida, para outros detalhes do litígio:

Contra o contribuinte acima qualificado foi lavrado auto de infração no qual é cobrado o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), relativamente aos fatos geradores no período de março-novembro de 2010, para exigência dos créditos tributários a seguir:

IPI - R\$ 11.598.925,72

Juros de Mora (calculados até 09/2013) - R\$ 3.297.665,21

Multa de Ofício de 150% - R\$ 17.398.388,60

Total: R\$ 32.294.979,53

2. Por meio do Termo de Verificação (fls. 31.876-31.928) são apresentadas pela autoridade lançadora diversas constatações, dentre as quais convém destacar as seguintes:

2.1. A Flextronics industrializa, sob encomenda de terceiros, produtos eletrônicos.

Em 26/03/2010, celebrou Contrato de Prestação de Serviços com a Panelart (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 RIM (empresa sediada no Canadá e detentora da marca BlackBerry).

2.2. 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.

2.3. 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.

2.4. No embarque para exportação, os telefones celulares continham etiqueta que indicava o exportador uruguaio 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.

2.5. 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.

2.6. 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.

2.7. O lapso temporal decorrido entre o embarque para o exterior e o retorno ao Brasil, extremamente curto em inúmeros casos, 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.

2.8. 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.

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

2.10. Dessa forma, foram desconsiderados os efeitos tributários das operações de exportação, exigindo-se o IPI na saída do estabelecimento industrial (art. 131, inc. II, Decreto nº 4.544, de 2002).

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

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

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

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

5.2. Aduz que “*a Panelart é uma subsidiária integral de uma empresa canadense chamada Research in Motion (RIM), que é a proprietária de todos os direitos sobre o produto conhecido no mercado como BlackBerry. A RIM pretendia*

que seu produto fosse manufaturado no Brasil, mas através de um contrato de outsourcing (terceirização) industrial. A RIM igualmente resolveu que não haveria a necessidade de ter uma presença física no Brasil, razão porque preferiu se instalar no Uruguai, encomendar a produção dos celulares à Impugnante, importar a produção industrial para o Uruguai, e finalmente reexportar os celulares para uma distribuidora residente no Brasil” e argumenta que as razões que teriam levado a RIM a adotar essa conduta são as mais variadas, não lhe cabendo poder decisório algum a respeito.

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

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

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

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

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

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

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

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

5.11. Diz que *“sequer pode ser afirmado que tenha havido dano ao erário ou motivo para se cometer a pretensa infração”*, uma vez que *“no saldo total houve um incremento de recolhimento de tributos indiretos (exportação seguida de*

importação), ante o argumento (não provado) de redução de tributos diretos (IRPJ e CSLL) de um terceiro", no caso a SIMM, e indaga: "Não seria ir um tanto longe demais?"

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

5.13. Aponta, também, algumas inconsistências no trabalho fiscal: (i) seria impossível a venda de celulares da marca BlackBerry para a SIMM, exceto se a Flextronics infringisse leis e contratos de direitos de marcas e de patente; (ii) afirma que o RECOF não exonera tributo algum, visto que o IPI, o PIS e Cofins-Importação são não-cumulativos, o que implicaria crédito a entrada dos insumos (partes e componentes); (iii) inexistente qualquer vedação em se fabricar os celulares no Brasil, exportá-los para armazenagem, por exemplo, e em seguida se fazer a distribuição novamente para o Brasil, se a estrutura adotada pela Panelart requer tal mobilidade operacional.

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

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

A 2ª Turma da DRJ/REC, no acórdão nº 11-48.600, negou provimento ao recurso voluntário, com decisão dessa forma ementada:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

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

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

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

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

SIMULAÇÃO. 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.

No seu recurso voluntário, a Recorrente repisa os exatos argumentos de sua impugnação.

É o relatório.

Voto

Conselheira Semíramis de Oliveira Duro

O recurso voluntário é tempestivo e reúne os pressupostos legais de interposição, dele, portanto, tomo conhecimento.

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.

Há um problema semântico de vaguidade quanto ao instituto do planejamento tributário. Genericamente, todo o procedimento com vistas à redução da carga tributária é denominado planejamento tributário.

Contudo, a organização das atividades negociais com o objetivo de obter economia tributária pode representar tanto uma conduta lícita quanto ilícita, por isso, é fundamental o delineamento entre elisão fiscal (conduta dentro do código de licitude do sistema do direito positivo) e evasão fiscal (conduta vedada pelo sistema do direito positivo).

O planejamento tributário demanda duas diferentes perspectivas de análise: de um lado o contribuinte que legitimamente pode e deve, com segurança jurídica, planejar suas ações com o escopo de reduzir a carga tributária que suporta e, de outro, a autoridade administrativa que busca encontrar o que supostamente seriam os “limites” ao ato de planejar do contribuinte.

Na construção dos “limites” ao planejamento tributário, é possível identificar a aplicação acrítica, por alguns, de “teoria antielisiva” do direito estrangeiro, a *teoria do propósito negocial (business purpose test)*.

A *teoria do propósito negocial* tem origem no direito suíço, com grande desenvolvimento no direito norte-americano. Sua base é de construção jurisprudencial que identifica no caso concreto além da economia fiscal, um propósito negocial. Isso quer dizer que deverá haver outras “motivações” que não a exclusiva de economizar tributos para que a

operação de planejamento tributário se legitime. Dessa forma, se a operação tiver apenas o propósito de economizar tributo os efeitos da operação de planejamento não seriam legítimos.

Na doutrina, Marco Aurélio Greco, dentre outros juristas, defende a linha da “existência de justificativa” para a validade do planejamento tributário e o faz nos seguintes termos:

O Estado brasileiro evoluiu de um Estado Liberal para um Estado Social de Direito, dessa forma a capacidade contributiva prevista no artigo 145 da CF e a solidariedade social prevista no artigo 3º a CF se sobreporiam à legalidade: embora não previsto especificamente, o caso deve ser considerado dentro da incidência.¹

Discordo da aplicação da teoria do propósito negocial, isso porque exigir como requisito para o planejamento tributário qualquer uma das teorias antielisivas estrangeiras, é aplicar norma inexistente no sistema jurídico brasileiro. A interpretação dos negócios jurídicos e de seus efeitos deve ser feita, impreterivelmente, segundo as prescrições do direito positivo brasileiro, do contrário, ela será inválida.

Então, a validade do planejamento é aferida após verificação de adequação da conduta no campo da licitude ou da ilicitude. Assim, a opção negocial do contribuinte no desempenho de suas atividades, quando não integrar qualquer hipótese de **ilicitude**, ou seja, implicando a **ausência de subsunção do fato à norma tributária ou acarretando o enquadramento à norma tributária que prescreva exigências menos onerosas**, é perfeitamente lícita e não susceptível de desconsideração pela autoridade administrativa para fins de tributação.

Estará o contribuinte no campo da **ilicitude** se o negócio jurídico for simulado ou se houver a ocorrência do disposto nos artigos 71, 72 e 73 da Lei 4.502/64, ou seja, **se as condutas esconderem, modificarem ou excluïrem o fato jurídico-tributário**.

Logo, se a conduta estiver no campo da licitude estaremos diante da elisão fiscal e se no campo da ilicitude, da evasão fiscal. Veja-se decisão nesse sentido:

DIREITO TRIBUTÁRIO. ABUSO DE DIREITO. LANÇAMENTO. Não há base no sistema jurídico brasileiro para o Fisco afastar a incidência legal, sob a alegação de entender estar havendo abuso de direito. O conceito de abuso de direito é louvável e aplicado pela Justiça para solução de alguns litígios. Não existe previsão do Fisco utilizar tal conceito para efetuar lançamentos de ofício, ao menos até os dias atuais. O lançamento é vinculado à lei, que não pode ser afastada sob alegações subjetivas de abuso de direito. PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. ELISÃO. EVASÃO. Em direito tributário não existe o menor problema em a pessoa agir para reduzir

¹ GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. São Paulo: Dialética, 2004, p. 186.

sua carga tributária, desde que atue por meios lícitos (elisão). A grande infração em tributação é agir intencionalmente para esconder do credor os fatos tributáveis (sonegação). ELISÃO. Desde que o contribuinte atue conforme a lei, ele pode fazer seu planejamento tributário para reduzir sua carga tributária. O fato de sua conduta ser intencional (artificial), não traz qualquer vício. Estranho seria supor que as pessoas pudessem buscar economia tributária lícita se agissem de modo casual, ou que o efeito tributário fosse acidental. SEGURANÇA JURÍDICA. A previsibilidade da tributação é um dos seus aspectos fundamentais. CARF, Acórdão nº 1101-00.708, julg. 11/04/2012. (Grifamos)

O artigo 167, § 1º do Código Civil dispõe que haverá simulação nos negócios jurídicos quando: I - aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem, ou transmitem; II - contiverem declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira e III - os instrumentos particulares forem antedatados, ou pós-datados.

Na seara da tributação, para que haja simulação que legitime a descon sideração do negócio jurídico, é necessário: (i) conluio entre as partes; (ii) divergência entre a real vontade das partes e o negócio por elas declarado; e (iii) intenção de lograr o Fisco².

A simulação se caracteriza pela divergência entre a exteriorização e a vontade, isto é, são praticados determinados atos formalmente, enquanto subjetivamente, os que se praticam são outros. Desse modo, na simulação, os atos exteriorizados são sempre desejados pelas partes, mas apenas no aspecto formal, pois, na realidade, o ato praticado é outro.

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.

² “Os atos tendentes a ocultar ocorrência de fato jurídico tributário configuram operações simuladas, pois não obstante a intenção consista na prática do fato que acarretará o nascimento da obrigação de pagar tributo, este, ao ser concretizado, é mascarado para que aparente algo diverso do que realmente é.” (*Derivação e Positivção no Direito Tributário*. Vol. 1. São Paulo: Editora Noeses, 2013, p. 80).

- 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:

| Operações de Vendas | |
|----------------------------------|---------------------|
| Modelo | Preço Médio em US\$ |
| TELEFONE CELULAR BLACKBERRY 8520 | 113,18 |
| TELEFONE CELULAR BLACKBERRY 9300 | 132,84 |
| TELEFONE CELULAR BLACKBERRY 9700 | 166,63 |

| Operações de Aquisição | |
|----------------------------------|---------------------|
| Modelo | Preço Médio em US\$ |
| TELEFONE CELULAR BLACKBERRY 8520 | 210,29 |
| TELEFONE CELULAR BLACKBERRY 9300 | 270,97 |
| TELEFONE CELULAR BLACKBERRY 9700 | 416,91 |

- Os celulares exportados pela Flextronics eram desbloqueados, neles contando a expressão "MADE IN BRASIL". Os manuais estavam apenas em português e eram personalizados para as operadoras de telefonia móvel do Brasil (VIVO, TIM, CLARO): cf. fotos anexadas aos autos.

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.

Por outro lado, a empresa Panelart estava desobrigada do pagamento dos tributos no Uruguai, por prescrição da Decisão nº 17/03 do Conselho do Mercado Comum Mercosul, *verbis*:

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

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

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

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

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

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

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

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:

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

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

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

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

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

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

(grifei)

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.

Por esses motivos, deve o lançamento ser mantido.

Ressalto que, para o mesmo período de apuração, mesmas operações, em relação a cobrança de PIS e COFINS, o CARF se manifestou, acórdão nº 3302004.618 (julg. 26 de julho de 2017), de Relatoria do Conselheiro Walker Araújo, contrário à pretensão recursal:

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. CONLUÍO. 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. CONLUÍO. MULTA QUALIFICADA.
CABIMENTO.*

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

Recurso Voluntário Negado

Crédito Tributário Mantido

MULTA QUALIFICADA

Nos casos de comprovado intuito de fraude, definidos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis, será aplicada à multa de ofício de 150%.

No caso em exame, configurada a simulação nas operações de exportação, com a supressão de tributos, configurado está o dolo.

Ademais, a pluralidade de condutas concatenadas que ocultaram a venda no mercado interno, caracteriza o conluio.

Diante disso, deve ser aplicado o determinado pelo § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

No mesmo sentido, o voto da Conselheira Maria do Socorro Ferreira Aguiar, no acórdão nº 3302004.618, voto condutor da manutenção da qualificação da multa:

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

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

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

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

Nesses termos, pontua a fiscalização:

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

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

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

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

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

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

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

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

21.3. Assim, havendo a comprovação da simulação, com o único propósito de esquivar-se das obrigações tributárias, patente estará que a mesma foi obtida

através de uma fraude perpetrada através de um conluio estabelecido entre as partes envolvidas devendo, pois, ser aplicado o determinado pelo § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996. (grifei)

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

Conclusão

Do exposto, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Semíramis de Oliveira Duro - Relatora