



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16561.720141/2014-31
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3402-009.895 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 27 de setembro de 2022
Recorrente FLEXTRONICS INTERNATIONAL TECNOLOGIA LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

Período de apuração: 01/01/2011 a 30/11/2011

SIMULAÇÃO. CONCEITO. INEXISTÊNCIA.

A simulação é um dos defeitos dos negócios jurídicos. Consiste numa declaração enganosa da vontade. As partes, para prejudicar terceiros ou fraudar a lei, ou não realizam negócio jurídico algum, havendo apenas um mero fingimento (simulação absoluta), ou realizam um negócio diverso do pretendido, que, portanto, permanece oculto.

ÔNUS DA PROVA. CONSTITUIÇÃO DO FATO JURÍDICO TRIBUTÁRIO.

É ônus da fiscalização munir o lançamento com todos os elementos de prova dos fatos constituintes do direito da Fazenda. Na ausência de provas, o lançamento tributário deve ser cancelado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por determinação do art. 19-E da Lei nº 10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei nº 13.988/2020, em face do empate no julgamento, em dar provimento ao Recurso Voluntário. Vencidos os Conselheiros Lázaro Antonio Souza Soares, Muller Nonato Cavalcanti Silva (Suplente convocado) e Pedro Sousa Bispo que, de ofício, davam provimento parcial ao recurso, para excluir do valor apurado na autuação, os créditos de IPI, PIS e COFINS. A Conselheira Anna Dolores Barros de Oliveira Sá Malta (Suplente convocada), acompanhou a Relatora pelas conclusões.

(assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo – Presidente

(assinado digitalmente)

Cynthia Elena de Campos - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Lázaro Antonio Souza Soares, Cynthia Elena de Campos, Carlos Frederico Schwochow de Miranda, Muller Nonato Cavalcanti Silva (suplente convocado), Anna Dolores Barros de Oliveira Sa Malta (suplente

convocada) e Pedro Sousa Bispo (Presidente). Ausentes o conselheiro Jorge Luis Cabral e a conselheira Renata da Silveira Bilhim.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra decisão proferida pela 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento de Belém/PA que, por unanimidade, julgou improcedente a impugnação, mantendo o crédito tributário exigido.

Por descrever com exatidão os fatos ocorridos até aquele momento, reproduzo abaixo o relatório da decisão de primeira instância:

Trata-se do lançamento de ofício de Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, no valor de R\$ 63.075.590,63 (principal, multa e juros calculados até 12/2016), referente a fatos geradores ocorridos no período de 01/01/2011 a 30/11/2011, decorrente da saída de produtos do estabelecimento industrial sem lançamento do IPI.

Consta do Termo de Verificação Fiscal de fls. 882/934:

a) A ALF/Viracopos constatou que a empresa Flextronics International Tecnologia Ltda. importa partes e peças de telefones celulares BlackBerry, cuja detentora da marca é a empresa RIM – RESEARCH IN MOTION, sediada no Canadá. As importações são efetuadas, com suspensão dos tributos aduaneiros, pelo Regime Aduaneiro Especial de Entrepósito Industrial sob Controle Informatizado – RECOF e a empresa exporta os telefones celulares para a PANELART S.A. DBA RESEARCH IN MOTION S.A., sediada no Uruguai. Ocorre que todas as operações de exportação fiscalizadas continham a indicação de destinação ao mercado brasileiro, posto que os celulares já continham a etiqueta de re-importação que seria efetuada pela empresa SIMM - Soluções Inteligentes para Mercado Móvel do Brasil S.A., CNPJ 06.964.587/0001-35, sediada em Campinas (SP), distribuidora dos telefones celulares BBs no Brasil e, em data muito próxima da saída para o Uruguai, os telefones celulares BBs retornavam ao Brasil com valores que se aproximavam do dobro do preço de exportação. A ALF/Capuaba, em ato de conferência aduaneira, constatou que os telefones celulares BBs importados pela empresa Mercocamp Comércio Internacional S.A., CNPJ 05.521.16380001-33, por conta e ordem de SIMM - Soluções Inteligentes para Mercado Móvel do Brasil S.A., CNPJ 06.964.587/0001-35 foram fabricados no Brasil, retornando para o país ao amparo de Certificados de Origem Derivados emitidos pela Dirección Nacional de Aduanas da República Oriental del Uruguay. Por sua vez, a IRF/Florianópolis, em procedimento de verificação de regularidade de aeronave da Força Aérea Uruguaia, registrou que a tripulação não informou a presença de carga a bordo e, após ser informada de vistoria na aeronave, declarou que transportavam um satélite, constatando-se, porém, a presença de aproximadamente 20.000 kg de celulares, com valor declarado de mais de 8 milhões de dólares, havendo aduzido o comandante da aeronave que haveria um contrato firmado entre a Força Aérea Uruguaia e o exportador uruguaio, verificando-se, ainda, que todos os equipamentos estavam com etiquetas fixadas no interior com a informação “MADE IN BRAZIL” e nas caixas havia etiquetas identificando como importador a SIMM (Brasil) e como exportador a Panelart (Uruguai), ao passo que tais caixas não apresentavam indícios de que haviam sido manuseadas no Uruguai, encontrando-se os aparelhos desbloqueados, prontos para uso no Brasil e com os manuais escritos somente em português.

b) Após a análise da documentação coletada e com base nos fatos apurados, constatou-se: 1) a fabricação dos telefones celulares no Brasil pela empresa Flextronics International Tecnologia Ltda; 2) a venda das mercadorias para a empresa Panelart, sediada no Uruguai; 3) o armazenamento dos BlackBerrys em Depósito Aduaneiro para apenas serem embarcados de volta para o Brasil; 4) a aquisição das mesmas mercadorias pela empresa SIMM Soluções Inteligentes para Mercado Móvel do Brasil S.A., sediada no Brasil, distribuidora exclusiva dos BlackBerrys no país de origem; e 5) comercialização dos telefones celulares no mercado interno brasileiro.

c) Em carta datada de 20/04/2011, a empresa Panelart informou que foi designada pela RIM para atuar como centro de distribuição para a venda dos Telefones celulares BBs fabricados no Brasil para a Argentina, Chile, Brasil, Equador, Peru e Venezuela. Em informações extraídas do site do MDIC/Aliceweb Mercosul, verificou-se, contudo, que no período de 01/2010 a 06/2013 o Uruguai exportou apenas 263 telefones celulares para o Chile e zero unidades de celulares para Argentina, Equador, Peru e Venezuela. E para o Brasil, no período de 01/2010 a 12/2010, o Uruguai também exportou zero unidades de celulares. Ou seja, os telefones celulares BlackBerry adquiridos pela empresa Panelart no ano-calendário de 2011 não foram nacionalizados no Uruguai e ficaram depositados em Depósito Aduaneiro, localizado no Aeroporto Internacional de Carrasco, em Montevideú/Uruguai e, por não terem sido despachadas para consumo, as operações de retorno dessas mercadorias para o Brasil não são consideradas como operações de exportação do Uruguai, mas operações de aquisição, pura e simplesmente.

d) Pode-se afirmar, sem qualquer dúvida, que as mercadorias retornaram ao país de origem com a natureza física exatamente igual à 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. Nesse sentido, para que os aparelhos BlackBerrys industrializados no território brasileiro pela Flextronics fossem exportados para o Uruguai (Estado Parte do MERCOSUL) e armazenados em Depósito Aduaneiro, foi necessária a comprovação de produto originário do Brasil (Estado Parte do MERCOSUL) com a emissão dos Certificados de Origem MERCOSUL pela FIESP/SP. Assim foi cumprida uma condição essencial determinada na Decisão n.º 17/03 do Conselho do Mercado Comum do MERCOSUL, que aprovou o “Regime de Certificação de Mercadorias Originárias do MERCOSUL Armazenadas em Depósitos Aduaneiros de um de seus Estados Partes”: que as mercadorias dessem entrada no Depósito Aduaneiro acompanhadas de Certificado de Origem do MERCOSUL, emitido por entidade credenciada pelo país de origem. Enquanto armazenadas no Depósito Aduaneiro, para que as mercadorias não sofressem alteração na classificação tarifária e nem no caráter originário, em cumprimento a outra condição essencial determinada na Decisão n.º 17/03, os BlackBerrys já foram industrializados e vendidos completos e com todas as especificações que constaram no campo “Descrição” das Declarações de Importação como: marca, operadora brasileira, modelo, dimensões, conteúdo completo, inclusive com manuais, e números de série, sendo que os campos “Informações Complementares” das Notas Fiscais de venda contêm dados que comprovam tal fato. A empresa Panelart S.A., responsável pelo depósito aduaneiro no Uruguai, tendo cumprido as exigências da legislação do Mercosul referentes a não alteração da classificação tarifária e nem no caráter originário dos telefones celulares ali

armazenados, teve a possibilidade de promover o retorno dos produtos para o Brasil sem qualquer pagamento dos tributos aduaneiros determinados pela legislação uruguaia.

e) A Panelart S.A., do Uruguai, atuou única e exclusivamente como intermediária nas operações de compra e venda realizadas entre duas empresas brasileiras e, 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 e com a comprovação das operações de exportação os tributos aduaneiros que ficaram suspensos, quando da importação das partes, peças e componentes utilizados na montagem dos Telefones celulares BBs, tornaram-se isentos e, por decorrência, a empresa deixou de recolher aos cofres públicos Imposto de Importação, IPI, PIS/Pasep - importação e Cofins – importação. Ademais, 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, posto que não houve agregação de valor no Uruguai que justificasse tal majoração de preços. 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. Assim, as operações de exportação para o Uruguai configuram um negócio jurídico aparente, sendo a comercialização dos telefones celulares no mercado interno o negócio jurídico real, ao passo que as operações de exportação foram atos simulados que visaram única e exclusivamente resultados tributários, bem como transferência de divisas para o Uruguai.

f) Nos tributos federais administrados pela RFB há a multa qualificada (ou agravada) de 150% nos casos de sonegação, fraude ou conluio, conforme determinado no art. 44 da Lei n.º 9.430/96, com a redação dada pela Lei n.º 11.488/2007. Na espécie, as operações de exportação foram realizadas sem fundamentação econômica e propósito negocial, de modo fraudulento, com o único objetivo de gerar um benefício fiscal indevido. E a simulação pode ser incluída no conluio, pois foram estabelecidos negócios jurídicos bilaterais nos quais participaram todas as empresas envolvidas, restando evidente o consciente intuito de não pagar ou pagar menos tributos, manifestado nessa prática reiterada, que se enquadra perfeitamente na hipótese prevista na Lei n.º 4.502/64, art. 72, impondo a aplicação da pena pecuniária de 150% sobre o tributo não recolhido em consequência da fraude perpetrada. 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 e, portanto, agiu com dolo. Procedeu-se, por decorrência, à formalização de Representação Fiscal para Fins Penais.

g) A quantidade total dos telefones celulares BBs vendidos (exportados), analisada neste Termo, é de 643.685 unidades. Por outro lado, muitas mercadorias exportadas não retornaram ao Brasil no AC 2011. Assim, para efeitos de base de cálculo do IPI será considerada a quantidade total de 636.671 unidades telefones celulares BBs exportados e, posteriormente, importados. Por sua vez, a base de cálculo (valor tributável) está determinada no art. 131, inc. II. do Decreto n.º 4.544/2002 (RIPI/2002), daí resultando o competente lançamento de ofício.

Cientificado em 22/12/2016 (fl. 1370), o sujeito passivo apresentou tempestivamente a impugnação de fls. 1391/1417, na qual alega:

a) A Panelart é uma subsidiária integral da empresa canadense Research in Motion (RIM), que é a proprietária de todos os direitos sobre o produto 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. As razões que levaram a RIM a adotar essa estrutura são as mais variadas, não cabendo à Impugnante decidir acerca das razões da RIM. Assim, a Impugnante é mera contratada da Panelart, em termos absolutamente consentâneos com contratos realizados com outras empresas, como a Motorola, Hewlett Packard e outros. Inexiste qualquer outro vínculo ou laço societário ou empresarial entre a Impugnante e a Panelart (encomendante). Ou seja, o preço cobrado pela Impugnante para manufaturar os BlackBerries são absolutamente compatíveis com os preços cobrados de outros contratantes. Se o contratante afirma que deseja que o produto de sua compra seja exportado para o Uruguai, não compete à Impugnante indagar do porque, mas sim cumprir com o que solicitado pelo seu cliente, como o faria qualquer outro prestador de serviços. Nem a Impugnante poderia interferir nos negócios da sua cliente Panelart, obrigando-a a se estabelecer no Brasil, assim como a Panelart não é obrigada a ter uma subsidiária brasileira. A RIM e a Panelart optaram por atender o mercado brasileiro através de distribuidor local (SIMM), com o qual a Impugnante também não mantém qualquer relação ou vínculo societário. Já a manufatura dos aparelhos poderia ser feita em qualquer local do mundo e através de qualquer fornecedor. Se a Panelart reexportou toda a produção demandada junto à Impugnante, esta jamais teve qualquer ingerência ou mesmo vantagem indevida, visto que a definição da estratégia comercial da dona do produto (RIM) é uma questão de *interna corporis* da encomendante.

b) O período autuado é o ano de 2011, sendo que a intimação do lançamento ocorreu em 22 de dezembro de 2016. Portanto, os lançamentos alcançam períodos superiores ao prazo decadencial de cinco anos, haja vista que o IPI é sujeito a lançamento por homologação, com sua decadência regulada pelo parágrafo 4º do artigo 150 do Código Tributário Nacional, dispondo o Fisco de cinco anos contados da data de ocorrência do fato gerador para efetuar o lançamento.

c) Conforme planilha apresentada pela fiscalização, aplicou-se a alíquota de 15% de IPI. Ocorre que as mercadorias em questão estavam albergadas pela Portaria MCT nº 73/2002, processo 01200.003718/2001-53, conforme publicado no Diário Oficial. Na medida em que a RFB desconsidera a exoneração aplicável à exportação, para entender que houve venda em mercado doméstico, inexorável aplicar a redução da alíquota para 3%. Não se pode aplicar apenas parcialmente os efeitos de se desconsiderar a exportação. Disto resulta, segundo os cálculos da autuação, diferenças significativas (R\$ 20.529.866,02 na autuação e R\$ 4.105.973,35 no impugnação). Caso haja qualquer dúvida sobre a aplicabilidade da redução da alíquota em razão do Processo Produtivo Básico existente, que se determine a baixa em diligência neste sentido.

d) A Flextronics é uma empresa do grupo Flextronics, com cotação na NASDAQ e submetida ao Security Exchange Commission – SEC. Como é sabido, as empresas de capital aberta fiscalizadas pelo SEC estão sujeitas a uma regime de fiscalização rigoroso e são normalmente empresas de mais indiscutível idoneidade. É uma empresa que trabalha nos moldes EMS - Eletronics Manufacture Services, por meio do qual atende pedidos de industrialização de dezenas de clientes diversificados,

dentre eles, na época, a RIM. Nesse caso, a RIM é a proprietária da tecnologia, patentes e da marca BlackBerry, o que no mercado é identificado pelas siglas ODM e OEM, que, respectivamente, significam *Original Design Manufacture* e *Original Equipment Manufacture*. Esta forma de produção faz com que o fabricante se especialize e barateie o custo de produção industrial, de forma que o detentor do produto possa concentrar seus esforços na venda e distribuição de produtos, campanhas de marketing etc. Na América do Sul a Panelart S/A, que é uma subsidiária da Research In Motion Ltd. (“RIM”), se estabeleceu no Uruguai, por razões que não são da alçada da Flextronics, sendo certo que as empresas não são partes relacionadas. A Impugnante não tem relação alguma com as decisões da RIM, que deve ter suas razões para se estabelecer em outra jurisdição, não tendo uma única evidência de que a Impugnante, especialmente considerada, tenha influído ou obtido vantagem indevida com o formato da operação. E nem se diga que a operação em questão tenha causado dano ao erário. Muito ao revés, o custo dos tributos indiretos foi superior à carga que incidiria se a RIM estivesse no Brasil. Quanto aos tributos diretos, não há o que se falar, pois ninguém poderia ser obrigado a se instalar no Brasil. Se ao invés de contratar a Impugnante, a RIM optasse por demandar manufatura na Argentina, ou outro mercado qualquer, não teríamos a infração em tela? Isso significa que a única razão pela qual a Impugnante está sendo penalizada decorre de ter sido mais eficiente que sua concorrente argentina? Caso a mercadoria fosse exportada para o Canadá, inexisteria a acusação ora enfrentada?

e) A Panelart, ao que consta, se qualificou perante as autoridades uruguaias para atuar na Zona de Livre Comércio, preenchendo os requisitos da Decisão Mercosul n.º 17/03, e a sua margem era estabelecida considerando inclusive o custo de desenvolvimento de patente por longos anos, sendo calculada igualmente para todos os mercados abastecidos na América do Sul, incluindo o Brasil. Eventual confirmação destas informações deveriam ser objeto de questionamento à própria Panelart, conforme artigo 18 do 44º protocolo do ACE 18. Inclusive, sobre a diferença entre o preço de venda para a Panelart, e subsequentemente para a SIMM, a Flextronics não sabe como a Panelart calcula seus preços e nem poderia. O que a Flextronics pode dizer é que o preço pactuado com ela previa custos acrescidos de margem de lucro, o que foi honrado pelo cliente. A Panelart S/A fez sua opção por manter um Centro de Distribuição no Uruguai para abastecimento de mercados da América do Sul, inclusive o Brasil, que certamente seria o maior mercado consumidor. É a Panelart S/A quem deveria apresentar qualquer explicação sobre a sua decisão de se estabelecer no Uruguai, bem como de contratar uma empresa brasileira para fabricar os referidos bens, e a razão para não vender diretamente os aparelhos que seriam direcionados ao mercado brasileiro, o fazendo por meio de empresa especializada em distribuição.

f) Quando a fiscalização diz, por exemplo, que a parte não queria exportar, resta muito claro que a Flextronics não só quis como de fato exportou, sendo que a única que poderia querer ou não alguma coisa seria a Panelart. A fiscalização desejava que a Panelart estivesse estabelecida no Brasil, gerando lucros e divisas em território brasileiro. Daí, a considerar a Panelart mera intermediária, isso sim é uma ficção sem fundamento na realidade que se apresenta. A autuação desconsidera atos jurídicos perfeitos, sem fundamento legal, apenas e tão somente por concluir erroneamente que lhe seria mais favorável o resultado da tributação se a Panelart estivesse no Brasil ou não existisse. O CARF já se apreciou caso em que o desejo da fiscalização não se sobrepôs à realidade fática subjacente. Fato é que a Impugnante não cometeu qualquer irregularidade, até por impossibilidade em razão do seu papel na operação entabulada. Chega-se a conclusão que a fiscalização mistura as partes do negócio, até mesmo por chamar o proprietário do produto de intermediário, o que nos leva a invocar

precedentes quanto ao erro de lançamento na identificação do sujeito passivo. E ao se deparar com a sua falha, a autoridade lançadora tenta criar o liame que lhe falta, ao acusar a Impugnante de estar em conluio com a Panelart.

g) Não havia qualquer interesse da impugnante em cometer a irregularidade apontada na peça inaugural. Se houve alguma redução de carga tributária, esta não afetaria a Impugnante, posto que sua contratação ocorre de forma que lhe são pagos custos e margem de lucro. Se houver redução dos tributos incidentes, há obrigação contratual da Impugnante em repassar tais reduções, conforme consta do contrato anexado ao trabalho da fiscalização. A única interessada em estruturar a operação via exportação é a Panelart, que poderia eventualmente ter uma redução de carga tributária de tributos diretos (imposto de renda e CSLL). Quanto aos tributos indiretos, cabe lembrar que o IPI, o PIS e a COFINS são tributos não cumulativos para empresas enquadradas no lucro real. Ou seja, ainda que possa ter havido a exoneração na exportação, ao reentrar no território brasileiro via distribuidora SIMM, houve a incidência do PIS, COFINS e IPI, levando-se em conta a base de cálculo do preço de venda da Panelart. Considerando as regras de formação de preço aduaneiro, temos que a base de cálculo é mais elevada para a SIMM ao recolher PIS/COFINS e IPI na importação do que se adquirisse pelo mesmo preço no mercado nacional, ou no mínimo igual. E mais, em razão da lei de informática, este IPI tenderia a sair com enorme redução do estabelecimento da Impugnante, o que mostra de forma muito sensível a diferença da carga tributária a maior incidente no modelo adotado, em contraste com a cadeia comercial toda havida no Brasil. Note-se que o produto em questão goza de benefício da Lei do Bem (anexa portaria do respectivo PPB), ou seja, se vendido localmente, sem sombra de dúvidas a carga incidente teria sido muito menor. Até mesmo porque as alíquotas aplicáveis são as mesmas para os mesmo produtos que são, de forma que não precisa de muito raciocínio para se concluir que com a base de cálculo tão superior, como afirma a fiscalização, resulta que a tributação no reingresso fora bastante superior ao que teria incidido na venda do mercado interno, lembrando ainda, que a importação dos insumos seria objeto de creditamento pela não cumulatividade, de forma que sem sombra de dúvidas, e fora de qualquer necessidade de provas, posto que a situação fática aliada aos ditames da lei, dão conta de que não houve dano ao erário quanto aos tributos exigidos neste lançamento. E uma vez cobrado da SIMM na reimportação, ao cobrar também neste procedimento temos um bis in idem, com enriquecimento ilícito do fisco. A Impugnante detectou em pesquisa no COMPROT que a referida distribuidora SIMM teve contra si lavrado um auto de infração de Imposto de Renda em outubro de 2013, motivo pelo qual a única alegação de eventual prejuízo ao erário não se aplica para a Recorrente, e inclusive já está sendo cobrado da distribuidora SIMM em procedimento próprio.

h) Em favor da Impugnante temos ainda a liberdade de pactuar. O setor privado, diferente do público, tem ampla liberdade de contratar, desde que o objeto seja lícito e as partes capazes, como preceituam a Constituição e o Código Civil. O trabalho fiscal, embora extenso, não conseguiu em nenhum momento mostrar ilicitude na forma pactuada, e muito menos o conluio de que depende a fiscalização para sustentar o seu auto. A doutrina é uníssona em valorizar a liberdade da contratação e a importância de se respeitar a autonomia da vontade. E do ponto de vista da Impugnante, é fato que exportou as mercadorias, ou seja, jamais poderia se aventar em simulação, fraude ou o tal conluio.

i) Seria impossível a Impugnante vender os celulares da Marca Blackberry para a SIMM, exceto se infringisse leis e contratos de direitos de marca e de patente,

motivo pelo qual que contratou a produção e adquiriu os aparelhos perante a Impugnante foi evidentemente a Panelart, jamais a SIMM, não fazendo sentido afirmar que a Panelart seria uma mera “intermediária”, quando ela em verdade é a proprietária da marca e encomendante da produção do BlackBerry pela Impugnante. Por outro lado, a Impugnante era beneficiária do RECOF, por intermédio do qual importou insumos para produção de Blackberry, mediante a expectativa de exportar os celulares, expectativa essa que foi preenchida, conforme todos os registros de exportação aferidos pela fiscalização. Ademais, se havia o objetivo final de comercialização dos telefones no mercado brasileiro, este objetivo não era e não cabia à Impugnante, sendo certo que não há qualquer vedação em se fabricar os aparelhos no Brasil, exportá-los para armazenagem e em seguida se fazer a distribuição novamente para Brasil, se a estrutura adotada pela Panelart requer essa modalidade operacional. Fala-se, ainda, que a Flextronics não pretendia realmente exportar os celulares, resultando claro que a fiscalização, embora inicialmente tenha capturado a existência de três partes completamente diferentes na operação, ao final confundiu Panelart com Flextronics, atribuindo a esta última vontades e atos que não lhe cabiam, que esta fosse a proprietária dos celulares BlackBerry (que pertencem à encomendante), e que a Flextronics fosse a beneficiária última dos benefícios econômicos.

j) A única objeção da autoridade fiscal é a acusação de que as partes teriam simulado em conluio uma estrutura operacional adotada pela Panelart. Ou seja, o fundamento legal do Auto de Infração está no art. 149 do Código Tributário Nacional. As autoridades fiscais não apontam, contudo, sequer uma justificativa que sustente a ocorrência de simulação, fraude ou conluio. Sonegação, fraude e conluio são acusações graves e que devem ser precedidas de longa investigação, devem estar baseadas em provas robustas e incontestáveis dos acontecimentos e atos de ilegalidade, sob pena até de responsabilização do agente, que assaca, ainda que obliquamente, acusações caluniosas e injuriosas no exercício de cargo público, mas sem a observância dos demais cuidados inerentes ao ato administrativo, como também já assinalou o CARF. Qualquer que seja a modalidade de fraude, a intenção de enganar o Fisco é imprescindível para sua caracterização. A simulação, por sua vez, pode ser definida como qualquer ato ou negócio jurídico em que se verifica uma desconformidade entre o que foi formalmente declarado e aquilo efetivamente praticado pelas partes, tendo como finalidade enganar terceiros. Jamais se poderia dizer que a Flextronics não tenha efetivamente exportado. O que poderia se questionar é se faria sentido para a Panelart importar do Brasil aparelhos que seriam destinados a abastecer o próprio mercado brasileiro e, ainda assim, isso não é vedado e não depende da vontade da Impugnante propriamente dita. Embora no Direito Civil se admita hipóteses de simulação lícita ou inocente, ou seja, sem a intenção de prejudicar terceiros, em matéria tributária a simulação é sempre fraudulenta, ou seja, com a intenção de causar prejuízo (*animus nocendi*) ao credor fiscal ou, em outras palavras, os atos simulados são sempre praticados em fraude ao Fisco, podendo a simulação, assim, ser classificada como uma modalidade específica de fraude. Assentadas essas premissas, embora não seja um ônus seu comprovar a inexistência de fraude ou simulação que justificassem a aplicação da autuação, e muito menos com penalidade de 150%, na medida em que o ônus da prova sempre compete àquele que faz as acusações, não se pode deixar de registrar que, no caso presente, todas as operações realizadas pela Impugnante foram devidamente lançadas nos livros fiscais competentes e os tributos incidentes sobre tais operações foram recolhidos aos entes federativos competentes. Ou seja, a Impugnante agiu com total transparência no que diz respeito a seus lançamentos fiscais, recolhimentos de tributos e prestação de informações às autoridades, não tendo agido, portanto, com intuito de sonegação, este

sim apto a justificar o Auto de Infração e a aplicação da penalidade de 150%. As diferenças de tributos apontadas pelo Fisco, conforme visto, decorrem de indevida desconsideração de negócios jurídicos validamente entabulados. Ainda que assista razão às autoridades fiscais, qualquer acusação de sonegação por parte da Impugnante seria insustentável, haja vista que nenhum ato foi praticado com o intuito de lesar ou enganar o Fisco.

k) Requer a realização de diligência com o intuito de se confirmar o montante de IPI, PIS e COFINS recolhidos na subsequente operação de importação pela SIMM distribuidora, bem como confirmar a aplicação da Portaria MCT 73/2002, e assim os cálculos do IPI com alíquota de 3% ao invés dos 15% aplicados na autuação, caso não se acate o pedido de cancelamento do lançamento de ofício.

A 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Belém/PA julgou improcedente a impugnação através do v. Acórdão n.º 01-34.108, proferido com a seguinte Ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/01/2011 a 30/11/2011

PAF. DILIGÊNCIA. PERÍCIA. REQUISITOS.

Faz-se incabível a realização de perícia ou diligência quando presentes nos autos os elementos necessários e suficientes à dissolução do litígio administrativo.

IPI. DECADÊNCIA. FALTA DE PAGAMENTO. REGRA GERAL.

Na hipótese em que há recolhimento parcial antecipado, o lustro decadencial para constituição do crédito tributário relativo ao IPI tem início na data de ocorrência do fato gerador, na forma do artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional. De outro lado, não havendo qualquer pagamento, aplica-se a regra do artigo 173, inciso I, do mesmo diploma, contando-se o prazo do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

LANÇAMENTO DE OFÍCIO. DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO. PRAZO DECADENCIAL. TERMO INICIAL.

Na hipótese de ocorrência de dolo, fraude ou simulação, inicia-se a contagem do prazo de decadência do direito de a Fazenda Nacional formalizar a exigência tributária no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o crédito tributário poderia ter sido constituído.

IPI. FATO GERADOR. SUSPENSÃO. CONDIÇÕES. SIMULAÇÃO.

O IPI tem como fato gerador a saída do estabelecimento industrial ou equiparado. Comprovado o descumprimento das condições que autorizariam a saída com suspensão do imposto, mediante a prática de atos simulados, o mesmo torna-se imediatamente exigível.

SIMULAÇÃO. AUSÊNCIA DE PROPÓSITO NEGOCIAL. TRIBUTAÇÃO.

Comprovada a prática de atos simulados, sem propósito negocial e com o único fito de afastar, de forma ilícita, a incidência tributária, deve o Fisco proceder à exigência de ofício relativa ao negócio jurídico que se pretendeu encobertar.

IPI. MULTA QUALIFICADA. HIPÓTESE DO ART. 72 DA LEI Nº 4.502/1964.

Presentes quaisquer das hipóteses normativas dos arts. 71, 72 e 73 da Lei no 4.502/1964, faz-se aplicável a multa qualificada de cento e cinquenta por cento.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

A Contribuinte recebeu a intimação nº 0240/2017-FBB (e-fls 1462) pela via eletrônica em data de 17/05/2017 (Termo de Ciência por Abertura de Mensagem de e-fls. 1465), apresentando o Recurso Voluntário de fls. 1469 a 1505 por meio de protocolo eletrônico em data de 13/06/2017 (Termo de Análise de Solicitação de Juntada de fls. 1468), pelo qual pede a reforma da decisão e cancelamento integral da autuação e, subsidiariamente, que seja reduzida a penalidade imposta pelo lançamento fiscal, haja vista a inexistência de simulação, fraude ou qualquer intuito doloso, afastando a majorada penalidade de 150% aplicada.

Para tanto, a Recorrente apresentou em razões de recurso os seguintes argumentos:

- i)* Decadência do crédito tributário, consoante o art. 150, § 4º, do CTN;
- ii)* Houve equívoco no cálculo do tributo, eis que cabível a redução da alíquota em razão do Processo Produtivo Básico existente, nos termos da Portaria MCT nº 73/2002, processo 01200.003718/2001-53;
- iii)* Relação comercial entre a Recorrente e a RIM;
- iv)* Inexigibilidade de conduta diversa;
- v)* Ausência de propósito da Recorrente no cometimento da suposta irregularidade;
- vi)* Liberdade de contratar;
- vii)* Inexistência de conluio ou simulação.

Através do Despacho de fls. 1508 o processo foi encaminhando para prosseguimento.

A Fazenda Nacional apresentou Contrarrazões (e-fls. 1510-1533), pela qual pediu para que seja negado provimento ao Recurso Voluntário.

A Recorrente trouxe aos autos o “Memorando Sobre Operação no Brasil – Relatório de Especialista”, bem como apresentou Parecer Jurídico.

Através da Resolução nº 3402-001.417, o julgamento do recurso foi convertido em diligência para a Unidade preparadora: a) avaliar as operações fiscalizadas quanto ao atendimento substancial aos requisitos trazidos pela “Lei do Bem”; e b) manifestar-se em face do laudo técnico das fls.1.576/1.605.

Na diligência, em relação ao que lhe foi solicitado, a fiscalização consignou, em síntese, no Relatório Fiscal que:

- Tendo em vista as afirmações da recorrente em Memorial, verifica-se que ela não realizou “Pesquisa e Desenvolvimento de Inovação Tecnológica (PD&I)” e, portanto, não faz jus ao benefício fiscal de redução de alíquota do IPI de 15% para 3% em relação a industrialização por encomenda dos celulares Blackberry no ano de 2011.

- Com relação ao Laudo Técnico apresentado pela recorrente, excluídos os tributos que seriam de responsabilidade da SIMM, “constata-se que, ao contrário do alegado, não houve uma carga tributária maior na denominada operação real, muito pelo contrário”. Ademais, a carga tributária apresentada nos cenários do Laudo Técnico não tem lógica e não é aceitável como prova da não existência de simulação e como prova de não ter havido evasão fiscal. As provas da simulação e da evasão fiscal estão suficientemente relatadas no Termo de Verificação Fiscal e foram constituídas com base na documentação juntada ao processo.

A Recorrente apresentou sua manifestação em face do Relatório Fiscal da diligência, querendo ao final:

78. Diante de todo o exposto e considerando-se que:

(i) é incontroversa a independência e autonomia entre as empresas envolvidas nas operações comerciais objeto desse PA;

(ii) a Fiscalização reconhece e ratifica expressamente que a relação comercial entre FLEX e BlackBerry® (RIM/Panelart) é de mera industrialização por encomenda de celulares BlackBerry®;

(iii) por conseguinte, há impossibilidade jurídica de prática do suposto ato simulado pela FLEX, pois, segundo o regime de industrialização por encomenda (outsourcing industrial), o estabelecimento industrial não detém mínima influência sobre o destino dos bens ou a forma de comercialização dos produtos que industrializa. Ao contrário, a FLEX é obrigada a entregar o produto industrializado para aquele que contratou sua industrialização por encomenda, no caso a BlackBerry®, que circunstancialmente tinha sua subsidiária no Uruguai e não no Brasil (por razões que a FLEX desconhece). O descumprimento dessa obrigação implica severas consequências civis (multas contratuais, indenizações) e penais (crimes contra a propriedade intelectual e de estelionato, Código Penal, arts. 184 e 171, §2º, inc. I, respectivamente);

(iii) a operação efetivamente realizada entre as partes possui maior incidência tributária do que aquela idealizada pela Fiscalização (tanto no cenário global quanto no cenário limitado apenas ao IPI), pois, no plano hipotético, caso a FLEX pudesse vender os celulares industrializados a terceiros dentro do território nacional (como alude a Fiscalização), essa situação implicaria menor recolhimento de tributos na operação, uma vez que (a) os bens industrializados (sempre eletrônicos) gozam de incentivos setoriais na legislação brasileira; e (b) haveria direito ao aproveitamento de créditos relativos aos tributos em referência (PIS/Cofins/IPI), ante o sistema da não cumulatividade. Ademais, (c) conforme expressa previsão contratual, na medida em que houvesse um incremento de tributos na venda, o preço seria reajustado de forma a que a margem líquida da FLEX fosse igual - ou seja, eventual incremento de tributação seria rigorosamente indiferente para a FLEX;

(iv) caso tivesse efetivamente realizado a comercialização de aparelhos celulares no mercado interno, a FLEX faria jus à fruição do benefício de redução de alíquota de IPI de que trata a Lei de Informática;

(v) impõe-se o reconhecimento da inexistência de planejamento tributário abusivo no caso e, por conseguinte, a declaração de provimento integral do recurso voluntário, cancelando-se o lançamento em sua totalidade.

79. Subsidiariamente, na hipótese em que não aceitas as razões acima aduzidas sobre a ausência de planejamento tributário e demais questões de direito delineadas em seu recurso, requer-se que, ao menos, a par da exclusão da multa qualificada, que o lançamento tenha seus valores e base de incidência ajustados para considerar o efeito da não-cumulatividade desses tributos e da aplicação da Lei de Informática, com a redução de alíquota de 15% para 3%.

Após, através da Resolução nº 3402-002.215, foi determinada nova diligência nos seguintes termos:

Intimar a recorrente a comprovar cabalmente:

a.1) para os produtos objeto da autuação, o atendimento aos requisitos previstos na legislação para a fruição da redução de alíquota de IPI prevista no art. 4º da Lei nº 8.248/91, indicando-lhe previamente os dispositivos legais ou infralegais que necessitam ser observados; e

a.2) a realização das atividades alegadas de “P&DI, que tem como objetivo a melhoria dos processos de industrialização voltados ao setor de telecomunicação”, que seriam realizadas “mediante o instituto de tecnologia, composto de laboratórios qualificados tecnicamente para realização de ensaios, calibração, e análise e qualificação”, bem como que elas atendem ao disposto art. 2º, II do Decreto nº 5.798/2006.

Em Relatório Conclusivo:

b.1) Descreva a análise dos documentos, laudos técnicos ou informações apresentados pela interessada em resposta aos itens a.1) e a.2) acima, manifestando-se acerca do eventual atendimento pela recorrente dos requisitos legais ou infralegais para o benefício fiscal pleiteado da Lei de Informática;

b.2) Em caso positivo, determine o montante que caberia ser exonerado do lançamento em face da fruição do benefício pela contribuinte; e

b.3) Especifique eventuais problemas ou dificuldades que eventualmente poderiam surgir na concessão *a posteriori* do benefício fiscal do art. 4º da Lei de Informática em situações como a presente, na qual as mercadorias foram produzidas pela empresa para primeiramente serem exportadas e somente depois internalizadas no País, ou seja, no momento da produção desses itens a empresa não tinha perspectiva de pleitear o benefício fiscal do IPI na saída do seu estabelecimento, o que somente teria se viabilizado, em tese, após o trabalho fiscal objeto do presente processo.

c) Cientifique a recorrente desta Resolução, dos eventuais documentos juntados e do Relatório Conclusivo, concedendo-lhe o prazo de 30 (trinta) dias para manifestação, nos termos do art. 35 do Decreto nº 7.574/2011;

d) Por fim, após decorrido o prazo de manifestação, devolva os autos a este Colegiado para submissão a julgamento.

Cumprida a diligência, o processo retornou para julgamento.

É o relatório.

Voto

Conselheira Cynthia Elena de Campos, Relatora.

1. Pressupostos legais de admissibilidade

Conforme relatório, o recurso é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, motivo pelo qual deve ser conhecido.

2. Mérito

Versa o presente processo sobre auto de infração lavrado para constituição de crédito tributário no valor total de R\$ 63.075.590,63, incluídos principal, juros e multa de ofício qualificada no percentual de 150%, referente a fatos geradores ocorridos no período de 01/01/2011 a 30/11/2011, decorrente da saída de produtos do estabelecimento industrial sem lançamento do IPI.

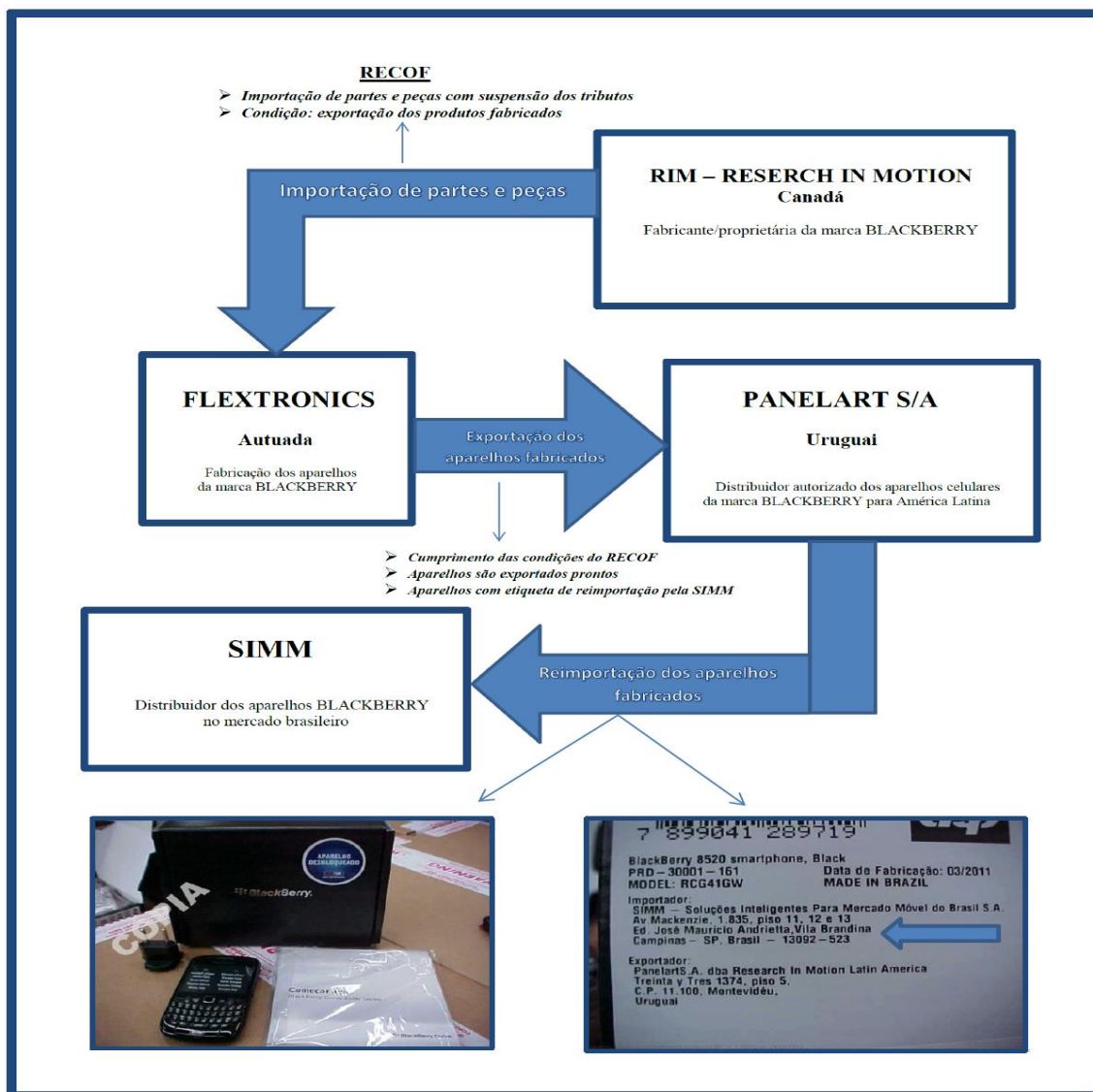
O Procedimento Fiscal teve início em razão dos seguintes fatos:

- i) Procedimento Especial de Controle Aduaneiro executado pela Alfândega do Aeroporto Internacional de Viracopos, referente 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;
- ii) Informações anteriormente levantadas pelas alfândegas de Vitória e Florianópolis, formando um quadro indiciário de que aparelhos celulares da marca BlackBerry, fabricados no território nacional pela empresa Flextronics e, em seguida, exportados para a Panelart, no Uruguai, destinavam-se total, ou quase totalmente, ao mercado nacional, uma vez que tais aparelhos já continham etiqueta da reimportação que seria efetuada pela empresa SIMM (Distribuidora destes produtos no Brasil);
- iii) As importações são efetuadas com suspensão dos tributos aduaneiros por ser a Flextronics beneficiária do Regime Aduaneiro Especial de Entrepósito Industrial sob Controle Informatizado – RECOF;
- iv) Nesse regime aduaneiro especial a suspensão dos tributos aduaneiros está condicionada a uma posterior exportação das mercadorias produzidas com as partes e peças importadas;
- v) A empresa Flextronics exporta os telefones celulares para a PANELART S.A. DBA RESEARCH IN MOTION S.A., sediada no Uruguai, empresa distribuidora autorizada dos aparelhos celulares da marca BLACKBERRY para América Latina;
- vi) Os celulares, quando exportados, já continham a etiqueta de reimportação que seria efetuada pela empresa SIMM - Soluções Inteligentes para Mercado Móvel do Brasil S.A., CNPJ 06.964.587/0001-35, sediada em Campinas (SP), distribuidora dos telefones celulares BBs no Brasil;

- vii) As reimportações ocorriam em datas muito próximas das saídas para o Uruguai;
- viii) Os telefones celulares retornavam ao Brasil com valores que se aproximavam do dobro do preço de exportação;
- ix) Em conclusão, a Fiscalização descaracterizou as operações de exportação de celulares BlackBerrys que teriam sido realizadas pela empresa brasileira Flextronics International Tecnologia Ltda. (beneficiária do RECOF) à pessoa jurídica Panelart S.A., sediada no Uruguai, e concluiu que as referidas operações ocorreram mediante simulação e não corresponderam ao negócio jurídico real, uma vez que os aparelhos celulares fabricados pela Autuada com a finalidade de exportação, foram comercializados no mercado interno.

Em suma, a Fiscalização apontou em Termo de Verificação Fiscal que a Recorrente simulou operações de exportação de aparelhos celulares da marca BlackBerry, de sua fabricação, o que fez com o intuito de dissimular comercialização no mercado interno, sem o recolhimento dos tributos devidos sobre tais operações.

Em suma, as operações que ensejaram o Procedimento Fiscal e culminaram com o lançamento de ofício ora contestado podem ser resumidas da seguinte forma:



Consta no Temo de Verificação Fiscal, que a Atuada Flextronics International Tecnologia Ltda industrializa produtos para terceiros e não possui marca própria, sendo que **em 26/03/2010, celebrou Contrato de Prestação de Serviços com a Panelart (Uruguai), para a industrialização dos telefones celulares marca BlackBerry na unidade localizada em Sorocaba (SP).**

O primeiro lote de telefones celulares foi embarcado para o Uruguai em **16/03/2010** e deu entrada no depósito aduaneiro no Uruguai em 19/03/2010. **Esses celulares foram embarcados de volta para o Brasil em 24/03/2010,** chegando ao país em 29/03/2010.

O Contrato de Prestação de Serviços com a Panelart/Uruguai foi celebrado em 26/03/2010, data posterior ao embarque do primeiro lote de mercadoria.

Ao descrever as operações e as empresas envolvidas nas operações com Comércio Exterior, assim constou em Termo de Verificação Fiscal:

Com relação à empresa “RIM” (Research In Motion Limited):

- ✓ Fundada em 1984 e tem sua sede em Ontário, Canadá;
- ✓ **É a detentora da patente da marca BlackBerry e a controladora da empresa Panelart S.A. (D/B/A Research In Motion Latin America), sediada em Montevideú, Uruguai;**
- ✓ Em **16/07/2009**, celebrou Contrato de Prestação de Serviços de Reparos com a Flextronics para o reparo dos telefones celulares marca BlackBerry, adquiridos por consumidores brasileiros;
- ✓ Em 26/03/2010, celebrou Contrato de Prestação de Serviços com a Flextronics, por intermédio da Panelart, para a industrialização dos telefones celulares marca BlackBerry na unidade localizada em Sorocaba (SP).

Com relação à empresa Panelart S.A. (DBA Research In Motion Latin America):

- ✓ Empresa subsidiária da “RIM”, fundada em 09/02/2009, com sede em Montevideú, Uruguai;
- ✓ A meta primária da RIM era levar suas atividades de fabricação mais para perto de seus clientes sul americanos. Foi assim que a RIM decidiu fabricar os BlackBerry em Sorocaba (SP) por intermédio da Flextronics;
- ✓ As ações da Panelart não são de propriedade da Flextronics que não a controla; não há funcionários comuns; não há acordo de *joint venture* entre as duas empresas; e, a Flextronics não participa de quaisquer riscos ou benefícios nos negócios da Panelart;
- ✓ A Panelart e a Flextronics Brasil celebraram um contrato de serviços -MSA. A Panelart compra os Telefones celulares BBs da Flextronics e a transportadora da Panelart - Fed Ex - entrega os celulares no armazém da Panelart no Uruguai;
- ✓ **A Panelart foi designada pela RIM para atuar como centro de distribuição para a venda dos telefones celulares BBs fabricados no Brasil para a Argentina, Chile,**

Brasil, Equador, Peru e Venezuela. Concentrou suas atividades iniciais no mercado brasileiro antes da expansão para outros;

- ✓ Como a Panelart é um empresa não residente, é legalmente proibida de comprar e vender produtos dentro do Brasil. Por esse motivo transporta os telefones celulares fabricados no Brasil para o seu centro de distribuição no Uruguai e, atualmente, os vende para uma distribuidora brasileira - SIMM;
- ✓ É uma empresa uruguaia tributável regular. Não é uma SAFI uruguaia e não está localizada na Zona Franca do Uruguai. Paga o imposto de renda corporativo uruguaio como qualquer outra empresa;
- ✓ Em 09/03/2010, celebrou Contrato de Fornecimento Básico de Distribuição Direta com a SIMM - Soluções Inteligentes para Mercado Móvel do Brasil S.A., CNPJ 06.964.587/0001-35 para a distribuição dos telefones celulares no mercado brasileiro;
- ✓ Em 26/03/2010, celebrou Contrato de Prestação de Serviços com a Flextronics, para a industrialização dos telefones celulares marca BlackBerry na unidade localizada em Sorocaba (SP);
- ✓ No depósito aduaneiro no Terminal de Cargas do Aeroporto de Carrasco em Montevidéu, Uruguai, a Panelart faz apenas o manuseio da carga importada: abertura de pallets, fracionamento, reacondicionamento e envio para procedimento de exportação;
- ✓ Os telefones celulares adquiridos da Flextronics são vendidos para a empresa brasileira SIMM exatamente no mesmo estado que deram entrada no depósito aduaneiro. Não há nenhuma operação de industrialização e, conseqüentemente, nenhum valor agregado no Uruguai.

Diante de tais fatos, concluiu a Fiscalização que empresa Panelart S.A. (D/B/A Research In Motion Latin America), sediada em Montevidéu, Uruguai, a partir de março de 2010 passou a atuar como intermediária nas operações de compra e venda efetuadas entre a Flextronics International Tecnologia Ltda. (Brasil) e a SIMM Soluções Inteligentes para o Mercado Móvel do Brasil S.A.

Não obstante as conclusões trazidas em Termo de Verificação Fiscal indicarem as condutas como fraudulentas, em detida análise dos autos e de todo o contexto das operações realizadas pelas partes envolvidas, entendo tratar-se de negócios jurídicos realizados com expressa indicação sobre a origem, destinação e demais informações relevantes, motivo pelo qual somente poderiam ser desconsiderados mediante comprovação dos atos dolosos apontados pelo ilustre Auditor Fiscal.

Conforme bem observado no r. voto condutor do v. Acórdão nº 3301-004.132, de relatoria da ilustre Conselheira Semíramis de Oliveira Duro, em julgamento ao PAF nº 16561.720102/2013-52, sobre a mesma Contribuinte, “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.”

Data máxima vênia à conclusão contrária do v. Acórdão em referência, com relação às operações entre as três empresas envolvidas, considero justificáveis os negócios jurídicos entabulados entre as partes, tendo em vista que:

- ✓ A RIM é proprietária da marca BLACKBERRY, designando a empresa subsidiária PANELART para atuar como centro de distribuição para a venda dos telefones celulares BBs para a América do Sul;
- ✓ A RIM (proprietária da marca), firmou contrato de PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS com a FLEXTRONICS INTERNATIONAL TECNOLOGIA LTDA, que tem por atividade a terceirização de manufatura de produtos eletrônicos;
- ✓ Após o produto fabricado, é efetuada a exportação para a Distribuidora autorizada PANELART, conforme disposição contratual, que prevê a obrigatoriedade de entrega no local indicado pela proprietária da mercadoria (RIM);
- ✓ A SIMM, distribuidora dos aparelhos BB no mercado brasileiro, adquire os aparelhos distribuídos pela PANELART.

Por sua vez, deve ser ponderado que todos os atos relatados estão embasados nos seguintes contratos formalizados:

- ✓ Em **16/07/2009**, a RIM celebrou Contrato de Prestação de Serviços de Reparos com a FLEXTRONICS para o reparo dos telefones celulares marca BlackBerry, adquiridos por consumidores brasileiros;
- ✓ Em **18/08/2009**, a importadora MERCOCAMP COMÉRCIO INTERNACIONAL S.A., celebrou Contrato de Prestação de Serviços e Assessoria em Operações de Importação de Mercadorias em Geral e Outras Avenças com a empresa SIMM para importar e nacionalizar as mercadorias adquiridas pela SIMM, procedendo à importação na modalidade por conta e ordem;
- ✓ Em **09/03/2010**, a PANELART celebrou Contrato de Fornecimento Básico de Distribuição Direta com a SIMM, para a distribuição dos telefones celulares no mercado brasileiro;
- ✓ Em **26/03/2010**, A RIM celebrou Contrato de Prestação de Serviços com a FLEXTRONICS, por intermédio da PANELART, para a industrialização dos telefones celulares marca BlackBerry na unidade localizada em Sorocaba/SP.

Ainda, a título de exemplo, destaco que o **Contrato Principal de Prestação de Serviços** entre a PANELART S/A (RIM), FLEXTRONICS INTERNATIONAL LTDA e FLEXTRONIC INTERNATIONAL TECNOLOGIA LTDA tem as seguintes considerações e descrição do objeto:

CONSIDERANDO QUE a RIM desenvolve, fabrica, comercializa e vende dispositivos de comunicação sem fio;

CONSIDERANDO QUE a Prestadora de Serviço conduz atividades de prestação de determinados serviços de fabricação, configuração, acondicionamento, embalagem, atendimento a pedidos, reforma, reparo, funções comerciais e outros serviços para produtos, ou relacionados a produtos, no setor de eletrônicos e deseja prestar serviços para a RIM;

CONSIDERANDO QUE as Partes concordaram em celebrar um relacionamento comercial mutuamente proveitoso para o efeito de que a Prestadora de Serviço preste serviços, de forma não exclusiva, para a RIM de acordo com os termos e condições previstos neste instrumento;

ISTO POSTO, em contraprestação pelas avenças e promessas previstas no presente Contrato, e por outra boa e valiosa contraprestação, cujo recebimento e suficiência são reconhecidos neste ato, a Prestadora de Serviço deverá prestar os serviços e fornecer os produtos para a RIM, e a RIM deverá, de forma não exclusiva, adquirir esses serviços e produtos da Prestadora de Serviço, de acordo com os termos e condições previstos no presente Contrato.

Não obstante qualquer disposição em contrário contida neste Contrato, a Prestadora de Serviço reconhece e concorda em estar vinculada pelas Cláusulas 39.7 e 39.8 deste Contrato. De acordo com os termos e condições deste Contrato, a Flextronics International e a Flextronics Brasil são individual e coletivamente responsáveis pelo cumprimento das obrigações da Prestadora de Serviço nos termos deste Contrato e nos termos de qualquer contrato de confidencialidade e de quaisquer alterações aos contratos precedentes.

1. Termos; Prestação de Serviços

1.1 Termos Definidos

Os termos usados neste instrumento grafados com as letras iniciais em maiúscula deverão ter os respectivos significados previstos no Anexo 1 deste instrumento.

1.2 Serviços; Documentos de Pedido

A Prestadora de Serviço deverá prestar os Serviços à RIM, sendo que esses Serviços estão descritos com detalhes no presente Contrato e nos Documentos de Pedido que as Partes vierem a celebrar periodicamente de acordo com os termos e condições do presente Contrato. As Partes poderão iniciar Serviços específicos periodicamente durante o Prazo por meio da execução de Instruções de Trabalho previstas na Cláusula 2.1; as Partes poderão modificar esses Serviços periodicamente durante o Prazo por meio da emissão de Solicitações de Alteração de acordo com a Cláusula 11.

Saliento que o fornecimento dos materiais necessários para a prestação de serviços, obrigatoriamente deveria ser feito pela RIM, sua Afiliadas ou Fornecedores autorizados, considerando a modalidade de industrialização por encomenda. Vejamos as Cláusulas abaixo colacionadas:

6.2 Lista de Fornecedores Aprovada

A Prestadora de Serviço deverá obter Materiais somente dos Fornecedores Constantes na AVL ou da RIM ou de suas Afiliadas. A Prestadora de Serviço poderá propor Fornecedores para os Materiais (incluindo de acordo com a Cláusula 18.3) para aprovação da RIM. Em nenhuma circunstância a Prestadora de Serviço deverá usar Materiais de Fornecedores, corretores, distribuidores ou franquias que não sejam constantes na AVL ou qualquer outra pessoa não identificada na AVL na prestação dos Serviços, ou fazer quaisquer substituições ou alterações à BOM ou à AVL, sem o consentimento prévio por escrito da RIM, consentimento esse que poderá ser concedido ou negado pela RIM a critério exclusivo da RIM. A Prestadora de Serviço reconhece e concorda que somente a RIM e suas Afiliadas (e não a Prestadora de Serviço) terá o controle sobre o relacionamento com os Fornecedores Constantes na AVL a respeito da obtenção de Materiais e dos respectivos termos e condições. A Prestadora de Serviço não deverá conduzir comunicações diretas com os Fornecedores Constantes na AVL a respeito dos termos e condições de compra sem a autorização prévia por escrito da RIM e observando-se quaisquer condições que a RIM vier a impor periodicamente a respeito dessa autorização. Em nenhuma circunstância a Prestadora de Serviço deverá usar as Informações Confidenciais da RIM, ou se beneficiar com essas informações de qualquer forma, incluindo, entre outros, o presente Contrato, o relacionamento da Prestadora de Serviço com a RIM originado do presente Contrato, ou os termos e condições do pedido de compra da RIM ou termos e condições do contrato de fornecimento negociado com os Fornecedores Constantes na AVL, exceto de acordo com o presente Contrato e para o único e exclusivo benefício da RIM. A Prestadora de Serviço reconhece e concorda que as informações mencionadas na sentença anterior são Informações Confidenciais da RIM.

6.8 Material Único da RIM

A Prestadora de Serviço não deverá usar nenhum Material Único da RIM para os fins de seus outros clientes, ou para seus próprios fins, exceto para cumprir suas obrigações previstas no presente Contrato ou em qualquer Documento de Pedido, sem o consentimento prévio por escrito da RIM.

E igualmente chama atenção a expressa previsão sobre a obrigatoriedade de entrega dos produtos fabricados no local especificado pela RIM, inclusive diretamente para clientes, caso assim constasse no respectivo pedido. Vejamos:

7. Entrega

7.1 Responsabilidades da Prestadora de Serviço

(a) Entrega

A Prestadora de Serviço deverá entregar a quantidade total de Produtos Conformes especificados em um Pedido para a RIM até a Data de Entrega LIVRE NO TRANSPORTADOR (Incoterms 2000) no Local da Prestadora de Serviço a menos que seja especificado de outro modo no Documento de Pedido aplicável.

(b) Acondicionamento e Remessa

Se especificado dessa forma no Documento de Pedido aplicável, a Prestadora de Serviço deverá providenciar o transporte, as formalidades alfandegárias e a entrega para os clientes da RIM. A Prestadora de Serviço deverá emitir uma fatura para a RIM pelos custos diretos de terceiros da Prestadora de Serviço a respeito desse transporte, e a Prestadora de Serviço deverá manter os Registros desses custos. A RIM deverá reembolsar a Prestadora de Serviço por esses custos.

Por sua vez, na condição de subsidiária da RIM e exercendo atividade de distribuidora, por óbvio que os aparelhos adquiridos da FLEXTRONICS são vendidos/distribuídos pela PANELART para a empresa brasileira SIMM, exatamente no mesmo estado que deram entrada naquele depósito aduaneiro. A exportação se tratava de entrega da mercadoria já produzida pela prestadora de tais serviços, ora Recorrente, e em nenhum momento foi negado tal fato à Fiscalização.

Com relação aos preços, concluiu a Fiscalização que os telefones celulares, quando retornaram ao Brasil, apresentaram um preço muito superior ao de venda, o que proporcionou ao adquirente uma majoração indevida nos custos de aquisição dos mesmos produtos. Argumentou, ainda, que não há nenhuma justificativa para a diferença significativa entre os preços dos telefones celulares nas operações de venda e os preços dos mesmos telefones celulares nas operações de compra.

Como já mencionado, as exportações realizadas pela Recorrente efetivam a prestação de serviços contratada, com entrega dos aparelhos prontos à distribuidora autorizada pela RIM, ou seja, diretamente à propriedade da mercadoria, ou a quem a mesma indicasse. Após, de acordo com os critérios estabelecidos pela proprietária da marca e encomendante dos serviços (RIM), foi estabelecido o valor de venda para repasse à Distribuidora SIMM, sobre o qual incidiu os tributos devidos.


Novamente não entendo plausível a acusação de conluio, na forma apontada no Termo de Verificação Fiscal.

Por sua vez, igualmente chama a atenção a seguinte acusação constante em Termo de Verificação Fiscal:

Cabe ressaltar que outros fatos foram determinantes para a programação da ação fiscal, a saber:

- A Alfândega de Capuaba (ES), em ato de conferência aduaneira, constatou que os telefones celulares BBs importados pela empresa Mercocamp Comércio Internacional S.A., CNPJ 05.521.16380001-33, **por conta e ordem de SIMM - Soluções Inteligentes para Mercado Móvel do Brasil S.A., CNPJ 06.964.587/0001-35** foram fabricados no Brasil, retornando para o país ao amparo de Certificados de Origem Derivados emitidos pela Dirección Nacional de Aduanas da República Oriental del Uruguay;

Diante deste indício de fraude, esta Relatora buscou pela análise dos documentos que instruíram os demais lançamentos de ofício sob julgamento, constatando, no PAF nº 16561.720179/2015-94, referente à mesma Contribuinte e sobre os mesmos fatos, que realmente há Certificado de Origem do Uruguai naquele processo. Vejamos:

	Dirección Nacional de Aduanas Fl. 1563 República Oriental del Uruguay
Certificado de Origen Derivado	
Página: 1 de 1	

DATOS GENERALES

1. Remitente PANELART SOCIEDAD ANONIMA TREINTA Y TRES 01374 0 MONTEVIDEO URUGUAY	Identificación de Certificado Derivado UY-00004040-2010 2010/09/17 15:38:36
2. Importador SIMM DO BRASIL S.A. Estrada Capuaba, 1500 Sala 1 - Armaz 2 - BRASIL	Fecha de ingreso de las mercaderías al Depósito Aduanero 2010-08-27
3. Consignatario MERCOCAMP COMERCIO INTERNACIONAL LTDA. BRASIL	Identificación de Certificado de Origen MERCOSUR 70-10-18-01579 2010-08-20
4. Puerto o Lugar de Embarque Previsto AEROPUERTO INT. DE CARRASCO	Nombre de la Entidad Emisora del Certificado FEDERACAO DAS INDUSTRIAS DO ESTADO DE SAO PAULO
6. Modo de Transporte Previsto AEREO	Dirección: AV. PAULISTA, 1313 - 4TA SALA 435 Ciudad: SAO PAULO Pais: BRASIL
5. País de Destino de las Mercaderías BRASIL	7. Factura Comercial Número: 000467 Fecha: 2010-09-08

Entretanto, consta nas respectivas faturas que os produtos importados pela SIM foram fabricados pela Recorrente. Vejamos:

SP SAO PAULO DEOPE Panelart S.A.  dba Research In Motion Latin America ("RIM") Treinta y Tres 1374, piso 5, C.P. 11.100 Montevideo, Uruguay Tel: 1-877-255-2377 Email: help@blackberry.net	Fl. 1782 R.U.T.: 21 626891 0013 Factura: SERIE A N° 000440 FECHA / DATE 2-Sep-2010 FECHA EMBARCO / DATE SHIPPED 2-Sep-2010 N° CUENTA / ACCOUNT NO 326560
---	--

R.U.T. COMPRADOR	CONSUMO FINAL
06.984.587/0007-20	

FACTURADO A/BILL TO:	SIMM DO BRASIL S.A. Estrada Capuaba, 1500 - Sala 1 - Armaz. 2 Ita das Flores - Vila Velha, ES - CEP 58115-485 CNPJ: 08.084.817/0007-20	EMBARCADO A/SHIP TO:	MERCOCAMP COMERCIO INTERNACIONAL LTDA. Av. Néstor Cerro Lara 100, Montevideo, 11200 Inscrita en SUA, Víctima, ES CEP 26050-335 CNPJ: 05.521.163/0001-33				
ORDEN DE VENTA / SALES ORDER	872000125	INCOTERMS / INCOTERMS	FCA	NUMERO EIN / EIN NUMBER	216268910013	N° OP CLIENTE / CUSTOMER PO NO	028014
N° ORDEN DE ENTREGA / DELIVERY ORDER NO	872000113 - A	TERMINOS DE PAGO / PAYMENT TERMS	Net 45 days	MONEDA / CURRENCY	USD	CODIGO IMPUESTO / TAX CODE	ES
AIRPORT OF SHIPMENT / AEROPUERTO DE EMBARQUE	TCU Montevideo Airport	AIRPORT OF DISCHARGE / AEROPUERTO DE DESCARGA	Aeropuerto VITORIA				
Artículo / Item	N° Artículo - Descripción / Item Number - Description	Cantidad Pedida / Qty Ordered	Cantidad Embarcada / Qty Shipped	Precio Unitario / Unit Price	Importe Total / Extended Price		
0030	PRD-22578-013 8520 TIM Brazil Black Pallet ID: 50470261-50470276 SAP number: 972000107	1.200,00	1.200,00	213,00	255.600,00		
Manufacturer name and address / Nombre y domicilio del fabricante		FLETRONICS INTERNATIONAL TECNOLOGIA LTDA. R.ºd. Senador José Estêvão de Moraes Km 11 Vila Aparecida CEP 15087-090 City of Sorocaba São Paulo - Brasil		Precio Total / Total Price US\$ 255.600,00 S&H US\$ IVA / VAT Total / Total US\$ 255.600,00			
Pallets total / Total de pallets 15 boxes		QTY / Cantidad		IVA / VAT Total / Total US\$ 255.600,00			
Gross weight total / Peso total bruto 713,50		Kgs.		Monto Total / Total Amount US\$ 255.600,00			
Net weight total / Peso total neto 684,00		Kgs.					

Remit USD Wire Transfers to:
 Panelart S.A. dba Research In Motion Latin America
 Bank of America (SWIFT: BOFAUS33)
 Wire Payments: ABA 0260-0959-3 Acct # 81883-46694
 ACH Payments: ABA 0710-0003-9 Acct # 81883-46694

Edgardo Rodríguez Apoderado

YOUR ACCEPTANCE OF RIM'S PRODUCTS AND/OR SERVICES AND/OR YOUR PAYMENT OF ANY INVOICES RELATED TO THE PURCHASE, LICENSING OR LEASING OF ABOVE PRODUCTS AND/OR SERVICES INDICATES YOU ARE AWARE OF AND ACCEPT THE APPLICABLE TERMS AND CONDITIONS FOR SUCH PRODUCTS AND/OR SERVICES UNDER A NEGOTIATED CONTRACT WITH RIM EXECUTED BY AN OFFICER OF RIM. ALTERNATIVELY, IN THE ABSENCE OF SUCH A CONTRACT OR TO THE EXTENT THAT THE TERMS AND CONDITIONS OF SUCH A CONTRACT ARE NOT RESPONDING, YOU AGREE THAT THE PRODUCTS AND SERVICES ARE PROVIDED SUBJECT TO RIM'S STANDARD TERMS AND CONDITIONS OF SALES AS APPLICABLE TO SUCH PRODUCTS AND SERVICES. IF YOU WOULD LIKE A COPY OF THE APPLICABLE TERMS AND CONDITIONS, PLEASE SEND YOUR REQUEST TO TLCS@RIM.COM AND A COPY WILL BE PASSED TO YOU. ANY DISPUTES CONCERNING THIS SERVICE MUST BE RECEIVED BY RIM WITHIN 30 DAYS OF THIS INVOICE DATE.

IVA AL DIA
 IMP. KARPPA SRL - RUT 21 201252 0019
 CONSTANCIA B3 100329048 - 07/10
 SERIE A 000.301 / 000.500 x 3 VIAS
 IMPRENTA AUTORIZADA (C) Nº 48.857
 FECHA DE VENCIMIENTO 08/07/2012
 Puede ser consultado digitalmente. Pode ser consultado digitalmente. <https://cav.receita.fazenda.gov.br/VIAS/ORIGINAL/CLIENTE>
 pelo código de localização 0105.0022.23481.UHRP. Consulte a página de autenticação no final deste documento.

Observo que tais informações constam em todas as faturas anexadas àquele processo, demonstrando que não foi omitida a fabricação dos aparelhos pela Recorrente.

Outrossim, tendo em vista a acusação da Fiscalização, de que a grande diferença entre os preços de exportação e os de importação gerou um *déficit* entre a entrada e a saída de divisas no país de origem, a Contribuinte trouxe aos autos o “Memorando Sobre Operação no Brasil – Relatório de Especialista”, emitido pela Ernest & Young Brasil Auditores Independentes, no qual consta a conclusão de que a operação na forma ocorrida no presente caso (exportação/importação) não incidiu em dano ao Erário, uma vez que a carga tributária total incidente é maior, em comparação com o modelo indicado pelo Fisco (venda interna direta), conforme resultado da análise sobre o ano-calendário 2010, abaixo colacionado:

Cenário 1

Apuração de Tributos Recolhidos pela Flex em favor da Receita Federal e Secretarias da Fazenda		
II	R\$	-
IPÍ	R\$	-
Pis	R\$	-
Cofins	R\$	-
ICMS	R\$	-
IRPJ	R\$	3.027.071,695
CSLL	R\$	1.089.745,810
Apuração de Tributos Recolhidos pela SIMM em favor da Receita Federal e Secretarias da Fazenda		
II	R\$	-
IPÍ	R\$	19.943.610,275
Pis	R\$	2.986.808,665
Cofins	R\$	13.757.421,732
ICMS	R\$	34.746.615,935
Total de Débitos	R\$	75.551.274,11

Cenário 2

Apuração de Tributos Recolhidos pela Flex em favor da Receita Federal e Secretarias da Fazenda		
II	R\$	4.997.532,510
IPÍ	R\$	2.810.135,752
Pis	R\$	2.664.966,484
Cofins	R\$	14.833.375,923
ICMS	R\$	6.556.983,422
IRPJ	R\$	1.777.888,568
CSLL	R\$	639.967,884
Apuração de Tributos Recolhidos pela SIMM em favor da Receita Federal e Secretarias da Fazenda		
II	R\$	-
IPÍ	R\$	-
Pis	R\$	-
Cofins	R\$	-
ICMS	R\$	-
Impacto no IRPJ	R\$	12.924.410,748
Impacto na CSLL	R\$	4.652.787,869
Total de Débitos	R\$	51.857.849,16

Quadro comparativo

	2010	
	Cenário 1	Cenário 2
Tributo recolhidos pela Flex	R\$ 4.116.817,505	R\$ 34.280.650,544
Tributo recolhidos pela Panelart	R\$ -	R\$ -
Tributo recolhidos pela SIMM	R\$ 71.434.456,607	R\$ 17.577.198,617
Total de Débitos	R\$ 75.551.274,113	R\$ 51.857.849,160

Vejamos, ainda, os resultados apurados com relação ao ano-calendário 2011:

	2011	
	Cenário 1	Cenário 2A
Tributo recolhidos pela Flex	R\$ 26.546.118,372	R\$ 85.649.099,282
Tributo recolhidos pela Panelart	R\$ -	R\$ -
Tributo recolhidos pela SIMM	R\$ 173.593.453,885	R\$ 42.714.493,291
Total de Débitos	R\$ 200.139.572,257	R\$ 128.363.592,574

Como já mencionado, concluiu a Auditoria que a carga tributária incidente sobre a operação real supera o total que seria recolhido na hipótese de importação dos insumos e venda no mercado interno, o que de fato demonstra a inexistência de proveito econômico para a Flextronics. Ou seja, seria financeiramente mais atrativo operar no mercado interno, ao contrário do que apontou o ilustre Auditor Fiscal.

E, como observado no Parecer Jurídico anexado às fls. 7792 a 7902, firmado pelo Prof. Dr. Heleno Taveira Torres, em virtude do contrato de industrialização por encomenda celebrado com a “RIM/PANELART”, ou mesmo em função da regulação de propriedade intelectual, seria impossível a existência de ato volitivo por parte da Recorrente. Neste caso, inexistente possibilidade jurídica da operação tida pela fiscalização como dissimulada.

Entendo que as evidências acima demonstradas, afastam a acusação do ilustre Auditor Fiscal, de que as operações autuadas foram realizadas mediante fraude e simulação, não correspondendo a real negócio jurídico.

Destaco que a fraude é conceituada através do artigo 72 da Lei nº 4.502/64¹. Trata-se de ação contrária àquilo que é verdade, cometida dolosamente (delito intencional) no intuito de enganar (burlar o controle aduaneiro) e obter vantagens indevidas em prejuízo de terceiro (Dano ao Erário).

Por sua vez, a simulação é prevista pelo ordenamento jurídico através do artigo 167, Parágrafo 1º, Inciso I do Código Civil².

A fraude é o uso de meio enganoso ou ardiloso com o intuito de contornar a lei ou um contrato, seja ele preexistente ou futuro³.

E somente há fraude quando ocorre o resultado danoso efetivo sobre terceiro, o que deve obrigatoriamente ser demonstrado por quem acusa, no caso, a Fiscalização.

Já com a simulação, deve ocorrer, subjetivamente, a intenção de dissimular, mascarar, esconder a realidade ou o objetivo de um negócio jurídico.

Vale ainda destacar que em ambas as situações deve haver o intuito doloso do agente. Por sua vez, o dolo não se presume e deve ser efetivamente comprovado por quem acusa, sob pena de tornar inócua a prerrogativa constitucional de presunção de inocência.

Pelo Princípio da Tipicidade, ao vincular a obrigação natural do fato com a previsão genérica de uma norma abstrata, devem os agentes da Administração Pública indicar, de forma pormenorizada, os elementos do tipo normativo que se coadunam com fato que se pretenda lançar, bem como as particularidades jurídicas que tornam ilícita determinada conduta.

¹ Lei nº 4.502/64: Art. 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.

² Art. 167. É nulo o negócio jurídico simulado, mas subsistirá o que se dissimulou, se válido for na substância e na forma. § 1º Haverá simulação nos negócios jurídicos quando: I - aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem, ou transmitem.

³ VENOSA, Sílvio de Salvo, Direito civil: parte geral, 11ª edição, Atlas, 2011, página 213

Com relação à necessária presença da intenção de mascarar ou enganar através de ato simulado, destaca-se o v. **Acórdão nº 3302-003.138**, proferido pela 2ª Turma Ordinária, da 3ª Câmara da 3ª Seção com a seguinte Ementa:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2008

SIMULAÇÃO. INEXISTÊNCIA.

Simular é o ato de fingir, mascarar, esconder a realidade, camuflar o objetivo de um negócio jurídico valendo-se de outro, eis que o objetivo intentado seria alcançado por negócio diverso, daí o motivo de o artigo 167 do Código Civil dispor que o negócio jurídico simulado será nulo.

Não é simulação o desmembramento das atividades por empresas do mesmo grupo econômico, objetivando racionalizar as operações e diminuir a carga tributária.

Recurso de Ofício Negado

A decisão acima aborda sobre a configuração de simulação em operações comerciais realizadas entre a empresa autuada e sua subsidiária. Transcreve-se abaixo excerto do r. voto condutor da decisão acima, de relatoria do i. Conselheiro Walker Araujo:

Nessa situação fática, a autoridade fiscal entendeu que houve simulação no negócio realizado entre a interessada e sua subsidiária (Agro-Florestal Ltda.), posto que segundo ela a aquisição de madeira da empresa EUCATEX AGROFLORESTAL LTDA de fato não teria ocorrido, haja vista que a madeira seria oriunda de fazendas pertencentes a própria Interessada, havendo pura e simplesmente mera transferência de bem, não existindo, assim, direito à tomada de crédito.

Em suma, pretende a fiscalização demonstrar que a criação da empresa Eucatex Agro-Florestal Ltda. foi simulada, objetivando uma diminuição no recolhimento de PIS/COFINS.

Como a acusação da autoridade fiscal é de que a Interessada tenha simulado o negócio jurídico realizado, o enfretamento da existência ou não de simulação é medida que se impõe.

O planejamento tributário, na medida em que tem sua legalidade provada pelo uso de formas alternativas ou indiretas, representando o negócio jurídico praticado, tem o seu limite de licitude na equivalência entre o fato praticado e o seu efeito jurídico. Ultrapassado este limiar, aparece o artifício dissimulador necessário para disfarçar ou camuflar o verdadeiro e real ato promovido e os seus efeitos jurídicos.

No direito tributário, é perfeitamente admissível ao contribuinte utilizar-se de meios lícitos para economizar/reduzir tributos. Assim, o planejamento tributário, que pode ser legítimo, é ponto de conturbada verificação, considerando que se deve aferir até que ponto é possível ao contribuinte (sujeito passivo da relação), empreender métodos e negócios jurídicos que impliquem a não ocorrência do fato gerador de determinado tributo.

Assim, é na prática de atos simulados que o limite da licitude é transposto, cabendo à Administração Pública investigar e provar sua ocorrência. Sobre atos simulados, trazemos à baila os ensinamentos do professor Silvio Rodrigues⁴:

⁴ Rodrigues, Silvio - Direito Civil – Parte Geral. vol. 1 São Paulo Saraiva, 2000 0 30ª Edição. pág. 222-228

"A simulação é, na definição de Beviláqua, uma declaração enganosa da vontade, visando produzir efeito diverso do ostensivamente indicado. Negócio simulado, portanto, é aquele que oferece uma aparência diversa do efetivo querer das partes. Estas fingem um negócio que na realidade não desejam.

Encontram-se aí os elementos básicos caracterizadores da simulação, pois nela é elementar a existência de uma aparência contrária à realidade. Tal disparidade é produto da deliberação dos contraentes. De fato, a simulação caracteriza-se quando duas ou mais pessoas, no intuito de enganar terceiros, recorrem a um ato aparente, quer para esconder um outro negócio que se pretende dissimular (simulação relativa), quer para fingir uma realidade jurídica que nada encobre (simulação absoluta). Trata-se, portanto, de uma burla, intencionalmente construída em conluio pelas partes que almeja disfarçar a realidade enganando terceiros." (destaques incluídos).

Segundo Silvio de Salvo Venosa⁵ caracteriza a simulação, fundamentalmente, a divergência consciente entre a vontade e a declaração realizada, confira-se:

"Há, na verdade, oposição entre o pretendido e o declarado. As partes desejam mera aparência do negócio e criam ilusão de existência. Os contraentes pretendem criar aparência de um ato, para assim surgir aos olhos de terceiros.

A disparidade entre o querido e o manifestado é produto da deliberação dos contraentes.

Na simulação, há conluio. Existe uma conduta, um processo simulatório; acerto, concerto entre os contraentes para proporcionar aparência exterior do negócio".

Interessante, também, verificar o magistério de Paulo Ayres Barreto⁶:

"A simulação em sentido lato é definida como a declaração de vontade irreal, emitida conscientemente, que visa a aparentar um negócio jurídico inexistente, ou que, se existe, é diferente daquele que se realizou, com o propósito de iludir terceiros. E requisito indispensável, portanto, que haja uma divergência entre a vontade interna e a declarada, como bem lembra César García Novoa.

No âmbito fiscal, o prejuízo ocasionado pelo ato simulado é o não recolhimento ou a diminuição do valor que efetivamente deveria ser recolhido a título de tributo. Sobre esse assunto, o Direito Tributário, por força do art. 109 do Código Tributário Nacional, segue o conceito dado pelo Direito Privado, o qual distingue duas espécies de simulação: a absoluta e a relativa.

A simulação será absoluta quando não houver relação negocial efetiva entre as partes, isto é, elas praticam um ato de forma ostensiva, mas este, verdadeiramente não ocorre. Por conseguinte, não esperam nenhum efeito do ato simulado. É, por exemplo, o caso de venda simulada para executar uma fraude contra credores.

Por outro lado, caracteriza-se a espécie relativa (dissimulação) quando há dois negócios jurídicos sobrepostos: o simulado aparece para terceiros, mas sua função na verdade é ocultar outro negócio, dissimulado, aqueles que as partes realmente desejam."

Os requisitos para configurar simulação estão previstos no Código Civil, em seu artigo 167, §1º, que assim dispõe:

"Art. 167. É nulo o negócio jurídico simulado, mas subsistirá o que se dissimulou, se válido for na substância e na forma.

§1º Haverá simulação nos negócios jurídicos quando:

I – aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem, ou transmitem;

⁵ VENOSA, SILVIO SALVO. Direito Civil, Parte Geral, Editora Atlas Jurídico, 6ª edição, pág. 523

⁶ BARRETO, Paulo Ayres. Ato Simulado e Sonegação Fiscal. São Paulo: Editora Noeses, 2014. Pág. 7.

II - contiverem declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira;

III - os instrumentos particulares forem antedatados, ou pós-datados.

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

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

Depreende-se dos citados ensinamentos que **SIMULAR É O ATO DE FINGIR, MASCARAR, ESCONDER A REALIDADE, CAMUFLAR O OBJETIVO DE UM NEGÓCIO JURÍDICO VALENDO-SE DE OUTRO, EIS QUE O OBJETIVO INTENTADO SERIA ALCANÇADO POR NEGÓCIO DIVERSO, DAÍ O MOTIVO DE O ARTIGO 167 DO CÓDIGO CIVIL DISPOR QUE O NEGÓCIO JURÍDICO SIMULADO SERÁ NULO, PORÉM, SUBSISTIRÁ O QUE SE DISSIMULOU, SE FOR VÁLIDO NA SUBSTÂNCIA E NA FORMA.**

POR ISSO, INCUMBE AO FISCO DESCONSTITUIR A PRESUNÇÃO DE LEGITIMIDADE DE QUE GOZAM OS ATOS E NEGÓCIOS JURÍDICOS ATACADOS, PROVANDO QUE NÃO PASSAM DE MERA APARÊNCIA OU OCULTAM UMA OUTRA RELAÇÃO JURÍDICA DE NATUREZA DIVERSA, ESCAMOTEANDO A OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR, HÁ DE SE VALER DA PROVA INDIRETA, DE INDÍCIOS, QUE HÃO DE SER GRAVES, PRECISOS, CONCORDANTES ENTRE SI, RESULTANTES DE UMA FORTE PROBABILIDADE E INDUTORES DE LIGAÇÃO DIRETA DO FATO DESCONHECIDO COM O FATO CONHECIDO.

Contudo, não vejo nos autos nenhum indício de ato simulado, posto que as irregularidades apontadas pela autoridade fiscal, que poderiam configurar a famigerada "simulação", não restaram comprovadas.

Com efeito, não há nos autos provas de que a Interessada, no exercício de 2008, era proprietária dos imóveis que são extraídas as madeiras utilizadas como insumos em seu processo produtivo. Por outro lado, os documentos societários carreados no processo, os quais foram devidamente registrados na JUCESP, indicam, até prova em contrário, que as propriedades da Interessada foram transferidas no exercício de 2007, a título de integralização de capital, à empresa Eucatex Agro-Florestal Ltda., dando conta que os imóveis não mais pertenciam a Interessada.

Neste ponto, destaca-se que a integralização de capital realizada pela Interessada, avalizado por ordem judicial e devidamente registrado nos órgãos competentes (JUCESP), demonstra que houve transferência de propriedade dos bens da Interessada à empresa Eucatex Agro-Florestal Ltda., comprovando que, de fato, ela não era proprietária dos imóveis onde são extraídos os insumos.

A Solução de Consulta nº 224, de 14 de agosto de 2014, embora não trate de questão idêntica a discutida neste processo, esclarece que a integralização de capital equivale a alienação propriamente dita, senão vejamos:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA IRPF INCORPORAÇÃO DE AÇÕES. TRANSFERÊNCIA. INTEGRALIZAÇÃO DE CAPITAL. PESSOA FÍSICA. GANHO DE CAPITAL. INCIDÊNCIA.

Na operação de incorporação de ações, a transferência destas para o capital social da companhia incorporada caracteriza alienação cujo valor, se superior ao indicado na declaração de bens da pessoa física que as transfere, é tributável pela diferença a maior, como ganho de capital, na forma da legislação. Dispositivos Legais: Lei nº 6.404, de 1976, art. 252; Lei nº 7.713, de 1988, art.3º; Lei nº 9.249, de 1995, art. 23; e Instrução Normativa SRF nº 84, de 2001, arts. 2º, 3º, 16, 27 e 30.

Portanto, não vejo irregularidades na operação de compra e venda realizada entre a Interessada e a empresa Eucatex Agro-Florestal Ltda., tratando-se de mera operação mercantil devidamente aceita em nosso ordenamento jurídico. (grifos nossos)

Ainda com relação ao ônus da prova da Fiscalização, observo a previsão do artigo 9º do Decreto nº 70.235/1972:

Art. 9º A exigência do crédito tributário e a aplicação de penalidade isolada serão formalizados em autos de infração ou notificações de lançamento, distintos para cada tributo ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e **demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito.** (grifo nosso)

O Ilustre Jurista CARRAZZA preleciona:

"Os tipos tributários como que fecham a realidade tributária, **NÃO PODENDO SER ALARGADOS POR MEIO DE PRESUNÇÕES, FICÇÕES OU MESMO INDÍCIOS.** É inadmissível que o agente fiscal abra aquilo que o legislador, atento aos ditames constitucionais, cuidadosamente fechou. (...) Logo, o lançamento e o auto de infração também estão sob a égide da segurança jurídica, com os seus consectários (estrita legalidade, tipicidade fechada, ampla defesa etc.). Enquanto edita estes atos administrativos, o Fisco não pode, sob pena de nulidade, adotar critérios próprios (subjetivos), no lugar dos legais." (sem destaque no texto original).⁷

Portanto, a desconsideração de um negócio jurídico somente é possível com a comprovação do intuito doloso aplicado com a finalidade de modificar as características essenciais do fato jurídico-tributário.

No caso em análise, diante de um conjunto de ações das partes envolvidas, cumprindo formalmente requisitos legais e aparentemente lícitas, é dever da Autoridade Fiscal demonstrar, cabalmente, a inexistência de negócio jurídico real ou ausência de propósito negocial, o que não fez.

Neste mesmo sentido decidiu a 1ª Turma da 2ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento, referente ao PAF nº 16561.720142/2014-85, da mesma Contribuinte, através do v. Acórdão nº 3201-005.687, proferido com a seguinte Ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/12/2011

SIMULAÇÃO. CONCEITO. INEXISTÊNCIA.

A simulação é um dos defeitos dos negócios jurídicos. Consiste numa declaração enganosa da vontade. As partes, para prejudicar terceiros ou fraudar a lei, ou não

⁷ CARRAZZA, Roque Antônio. Curso de Direito Constitucional Tributário. São Paulo: Malheiros, 2000, p. 314-315

realizam negócio jurídico algum, havendo apenas um mero fingimento (simulação absoluta), ou realizam um negócio diverso do pretendido, que, portanto, permanece oculto.

No caso examinado, inexistente simulação.

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

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/12/2011

SIMULAÇÃO. CONCEITO. INEXISTÊNCIA.

A simulação é um dos defeitos dos negócios jurídicos. Consiste numa declaração enganosa da vontade. As partes, para prejudicar terceiros ou fraudar a lei, ou não realizam negócio jurídico algum, havendo apenas um mero fingimento (simulação absoluta), ou realizam um negócio diverso do pretendido, que, portanto, permanece oculto.

No caso examinado, inexistente simulação.

No v. Acórdão em referência, o ilustre Conselheiro Charles Mayer de Castro Souza, abordou as decisões já proferidas sobre os mesmos fatos, bem como reproduziu os fundamentos adotados no r. voto condutor do Acórdão n.º 9303-008.812, proferido pela 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, de relatoria do Ilustre Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos.

Igualmente a título de fundamentação, colaciono o r. voto condutor do v. Acórdão n.º 3201-005.687:

Antes de ingressar no mérito do litígio, cabe advertir que as 1ª e 2ª Turmas da 3ª Câmara já julgaram os mesmos fatos, mas em relação ao ano-calendário de 2010. A primeira julgou o IPI; a segunda, o PIS/Cofins (outros processos envolvendo o mesmo litígio ainda pendem de julgamento). Em ambos os casos, o resultado se deu por maioria de votos:

Acórdão n.º 3301-004.132, 26 de outubro de 2017 (Rel. conselheira Semíramis de Oliveira Duro):

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 n.º 4.502/64, ou seja, se as condutas esconderem, modificarem ou excluírem 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.

Acórdão n.º 3302-004.618, 26 de julho de 2017 (Rel. do voto vencedor conselheira Maria do Socorro Ferreira Aguiar):

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Exercício: 2010

TRIBUTÁRIO. SIMULAÇÃO. NEGÓCIO JURÍDICO INDIRETO.

Considera-se simulação quando a vontade declarada no negócio jurídico não se coaduna com a realidade do negócio firmado.

SIMULAÇÃO. FRAUDE. CONLUIO. MULTA QUALIFICADA. CABIMENTO.

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

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS Exercício: 2010 TRIBUTÁRIO. SIMULAÇÃO. NEGÓCIO JURÍDICO INDIRETO.

Considera-se simulação quando a vontade declarada no negócio jurídico não se coaduna com a realidade do negócio firmado.

SIMULAÇÃO. FRAUDE. CONLUIO. MULTA QUALIFICADA. CABIMENTO.

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

Não obstante tenha havido voto vencedor no segundo acórdão, o relator originário, o conselheiro Walker Araújo, também manteve, no mérito, a autuação, mas apenas propôs a redução da multa de ofício aplicada para o percentual de 75%.

A advertência que ora se faz, sublinhe-se, reside na convicção de que se deve levar à apreciação dos demais integrantes deste Colegiado não apenas todo o contexto em que se delineiam os autos, senão que, também, porque já existente, o entendimento de outras turmas sobre os mesmíssimos fatos. É que, entendemos, os julgamentos devem ser os mais transparentes possíveis, em ordem a viabilizar a melhor decisão.

Ainda merecem transcrição os motivos pelos quais mantidos os respectivos lançamentos:

Acórdão n.º 3301-004.132:

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:

(...)

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*:

(...)

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.

Por esses motivos, deve o lançamento ser mantido.

(grifamos)

Acórdão n.º 3302-004.618:

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

O Regime Aduaneiro Especial de Entreposto Industrial sob Controle Informatizado (RECOF) foi instituído pelo Decreto n.º 2.412/1997 e regulamentado pelo Regulamento Aduaneiro (Decreto n.º 6.759/2009), bem como pelas IN's RFB n.ºs 757/2007 e 1.291/2012.

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

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

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

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

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

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

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

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

Com efeito, restou comprovado pela fiscalização (*fotos juntadas às fls. 343350*) que os telefones celulares enviados à empresa Panelart S.A já foram montados para uso no mercado brasileiro posto que: (i) foram preparados para serem utilizados com operadoras brasileiras de telefonia celular; (ii) os aparelhos foram desbloqueados; (iii) os aparelhos continham embalagens das operadoras nacionais e com manuais para usuários em português.

Além disso, restou demonstrado que enquanto armazenadas no depósito aduaneiro do Uruguai, para que as mercadorias não sofressem alteração na classificação tarifária e nem no caráter originário, os BlackBerrys já foram industrializados e vendidos completos e com todas as especificações que constaram no campo "Descrição" das

Declarações de Importação como: marca, operadora brasileira, modelo, dimensões, conteúdo completo, inclusive com manuais, e números de série.

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

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

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

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

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

(...)

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

(...)

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

(...)

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

Fora isso, o conjunto de ações praticadas pela Recorrente beneficiou também a empresa Panelart, que na qualidade de mera depositária das mercadorias já que não realizou nenhuma industrialização nos produtos recebidos, estava desobrigada a proceder aos pagamentos dos impostos exigidos em seu país por conta da previsão contida na DECISÃO Nº 17/03 DO CONSELHO DO MERCADO COMUM MERCOSUL, que assim preceitua:

(...)

Ou seja, o fato de as mercadorias retornarem ao país de origem com a natureza física exatamente igual a natureza física que possuíam quando da exportação feita pela Recorrente, foram realizadas para que a Panelart pudesse beneficiar-se do "Regime de Certificação de Mercadorias Originárias do MERCOSUL Armazenadas em Depósitos

Aduaneiros de um de seus Estados Partes", deixando também de pagar tributos na saída das mercadorias que estavam armazenadas.

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

Para que os telefones celulares BBs ingressados no depósito aduaneiro da Panelart não pagassem os tributos aduaneiros, só poderiam ser objeto de operações destinadas a assegurar seu reconhecimento, conservação, fracionamento em lotes ou volumes e de qualquer outra operação **que não alterasse seu valor nem modificasse sua natureza ou estado**; Para que o regime de depósito aduaneiro fosse extinto as mercadorias também poderiam retornar para o exterior; Com o retorno ao exterior, os Telefones celulares BBs sairiam do controle aduaneiro, sem o pagamento dos tributos aduaneiros, **se não tivessem sofrido alterações em sua natureza**; Os telefones celulares BBs, originários do Brasil (Estado Parte do MERCOSUL) e em regime de depósito aduaneiro, poderiam beneficiar-se do "Regime de Certificação de Mercadorias Originárias do MERCOSUL Armazenadas em Depósitos Aduaneiros de um de seus Estados Partes"; Essas mercadorias só poderiam ser objeto de operações destinadas a assegurar sua comercialização, conservação, fracionamento em lotes ou volumes, ou outras operações, **sempre que não se alterasse sua classificação tarifária nem o seu caráter originário**; Os Telefones celulares BBs poderiam ser destinados a qualquer Estado Parte em forma parcial ou total e se beneficiariam dos tratamentos preferenciais.

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

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

Vê-se, pois, que, em ambas as decisões, chegou-se à mesma conclusão: haveria simulação, uma vez que a operação de venda, embora interna, foi declarada como se de exportação se tratasse.

A simulação é, como se sabe, um defeito do negócio jurídico e constitui uma declaração enganosa da vontade. As partes, para prejudicar terceiros ou fraudar a lei, ou não realizam negócio jurídico algum, havendo apenas um mero fingimento (simulação absoluta), ou realizam um negócio diverso do pretendido, que, portanto, permanece oculto.

Com a devida vênia, não nos parece seja o caso.

Vejam que a Recorrente, a FLEXTRONICS, nenhuma relação societária tem com a sediada no Uruguai, a PANELART, muito menos com a controladora desta, a "RIM" (Research In Motion Limited), sediada no Canadá. **Sequer detém a FLEXTRONICS os direitos sobre a marca BlackBerry.**

A Recorrente é uma montadora de produtos eletrônicos de inúmeras marcas, conforme reconhecido no próprio Termo de Verificação Fiscal, quando a fiscalização discorreu sobre as empresas envolvidas na operação:

O capital social da Flextronics International Tecnologia Ltda. é composto por Flextronics Participações Ltda. (Brasil) que detém 99,99% e Parque de Tecnologia Electronica S.A. de C.V. (México) que detém 0,001%. É a controladora da empresa Flextronics Tecnologia do Brasil Ltda., sediada nas Ilhas Cayman, e detém 100% de seu capital social.

A Flextronics industrializa produtos para terceiros e não possui marca própria. Em 26/03/2010, celebrou Contrato de Prestação de Serviços com a Panelart (Uruguai), para a industrialização dos telefones celulares marca BlackBerry na unidade localizada em Sorocaba (SP). (grifamos)

Com efeito, a Recorrente era (e talvez ainda seja) a maior montadora de produtos eletrônicos do mundo, segundo matéria publicada pela revista IstoÉ Dinheiro, em 02/12/2016⁸:

Flextronics, a maior montadora do mundo

A Flextronics International fabrica celulares, impressoras, placas, monitores, computadores de mão, copiadoras e rádios para automóveis. Mas você nunca viu nenhum desses produtos com a etiqueta Flextronics, certo? A razão é simples. O negócio da multinacional americana é sujar as mãos de graxa para as grandes marcas, mas permanecer sempre no anonimato. Nascida na onda da terceirização de produção, nos anos 80, ela especializou-se em componentes eletrônicos e se transformou na maior montadora do mundo. De suas fábricas saem computadores de HP, IBM e Dell, telefones de Motorola, Siemens e Qualcomm e até equipamentos médicos da Johnson & Johnson. A Flextronics cuida ainda da embalagem e da distribuição dos produtos. "Os clientes não precisam se preocupar com nada. A mão-de-obra, os equipamentos, a matéria-prima e até mesmo os impostos entram em nossa conta?", revela Antônio Federico, diretor de desenvolvimento de negócios da Flextronics do Brasil.

Fazemos um cálculo sobre tudo que é investido e colocamos nossa margem de lucro. O cliente paga assim que o lote é entregue. É com essa estratégia que a montadora conseguiu fechar o ano fiscal de 2004 com receita recorde de US\$ 14,5 bilhões no mundo.

Na semana passada, a boa notícia veio da filial brasileira com a conquista de dois grandes contratos. O primeiro: produzir a nova linha de telefones móveis da Sony-Ericsson. Hoje, as marcas de celulares representam 50% das vendas de US\$ 725 milhões da Flextronics do Brasil. O outro acordo foi fechado com uma fabricante de automóveis para fornecer rádios e tocadores de CD. O nome do cliente é mantido em sigilo. É nossa estreia no setor automotivo, comemora Federico. Foi nesse ambiente de euforia que ele recebeu a DINHEIRO para mostrar *in loco* como opera a montadora, um feito raro numa empresa que costuma fechar as portas para qualquer visitante.

A unidade escolhida foi a de Sorocaba (ela tem outras duas, em Rezende-RJ e Manaus-AM), onde trabalham 1.700 funcionários alternando-se em três turnos. A primeira fase de montagem dos produtos começa no galpão principal da Flextronics. Lá, acumulam-se as peças que são comuns a todos os aparelhos como, por exemplo, placas e estruturas de telefones celulares usadas em qualquer equipamento, seja ele Siemens, Motorola ou Sony-Ericsson. A partir daí, os produtos passam para a segunda fase. Cada marca, então, ganha a sua célula de produção (unidades independentes) e uma equipe exclusiva de montadores, composta em média por 15 pessoas. Andando pelos corredores da Flextronics, é possível ver o núcleo da Motorola vizinho do time da Sony e os montadores da HP trabalhando numa sala encostada ao QG da Microsoft. Nunca os concorrentes estiveram tão próximos. Mas não existe o menor acesso entre eles, garante Federico. O objetivo das células de produção é justamente evitar que os segredos industriais acabem vazando para a equipe do concorrente. Ninguém, no processo de montagem, possui a informação completa sobre o produto que está fazendo, garante Federico. Além de todo o cuidado operacional, qualquer funcionário da Flextronics é obrigado a assinar um contrato que prevê sigilo absoluto sobre o que ocorre dentro da fábrica. Nós crescemos vendendo confiança, conclui Federico.

Portanto, demandada por companhias detentoras de conhecidas marcas no mercado mundial de eletrônicos, a Recorrente com elas firma **contratos de prestação de serviços** para montar (industrializar) os produtos cuja operação se encomendou e o faz de acordo com as especificações técnicas por elas fornecidas, às quais, posteriormente, são remetidos para ulterior distribuição no mercado.

Por essa operação de industrialização, a Recorrente recebe pagamentos, os quais, é axiomático, são inferiores aos valores das posteriores vendas dos produtos realizadas

⁸ <https://www.istoedinheiro.com.br/noticias/negocios/20041006/flextronics-maior-montadora-mundo/16709>; consulta realizada em 19/09/2019.

pelas empresas que detêm as marcas, como no caso aqui examinado. Com relação a tal fato, não esperávamos cenário diverso.

É sabido, o mesmo “modus operandi” se verifica na fabricação de outros produtos industrializados por empresas sediadas fora ou dentro do território nacional, como vestuário ou calçados esportivos (lembremo-nos dos produtos das marcas Nike ou Adidas, em parte fabricados por empresas Chinesas ou Taiwanesas).

No caso em exame, as empresas envolvidas – **independentes umas das outras (nada há nos autos que demonstre o contrário!)** – firmaram contratos nos quais resta evidente que **sequer havia a possibilidade de a Recorrente, a FLEXTRONICS, vender os produtos da marca BlackBerry diretamente no mercado interno (portanto, não tinha disponibilidade sobre eles!), mas apenas remetê-los a quem os encomendou (é óbvio, não poderia produzi-los “sponte propria”!),** ainda que através de empresa por esta indicada (diz a fiscalização que a empresa que os retira do estabelecimento industrial, após o término do processo de industrialização, é a transportadora indicada pela própria encomendante, a Fed Ex). É o que se verifica dos seguintes parágrafos do Termo de Verificação Fiscal:

A. DAS EMPRESAS ENVOLVIDAS SEDIADAS NO EXTERIOR E NO BRASIL:

1. “RIM” (Research In Motion Limited):

Em 16/07/2009, celebrou **Contrato de Prestação de Serviços de Reparos** com a Flextronics para o reparo dos telefones celulares marca BlackBerry, adquiridos por consumidores brasileiros.

Em 26/03/2010, celebrou **Contrato de Prestação de Serviços com a Flextronics, por intermédio da Panelart, para a industrialização dos telefones celulares marca BlackBerry** na unidade localizada em Sorocaba (SP).

2. Panelart S.A. (DBA Research In Motion Latin America):

Em 09/03/2010, celebrou **Contrato de Fornecimento Básico de Distribuição Direta** com a SIMM - Soluções Inteligentes para Mercado Móvel do Brasil S.A., CNPJ 06.964.587/0001-35 para a distribuição dos telefones celulares no mercado brasileiro.

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

B. DAS EMPRESAS ENVOLVIDAS SEDIADAS NO BRASIL:

2. MERCOCAMP COMÉRCIO INTERNACIONAL S.A.:

A Mercocamp Comércio Internacional S.A. é a importadora dos telefones celulares marca BlackBerry por conta e ordem da empresa SIMM2 (Soluções Inteligentes Para o Mercado Móvel do Brasil S.A.), que é a adquirente.

Em 18/08/2009, celebrou **Contrato de Prestação de Serviços e Assessoria em Operações de Importação de Mercadorias em Geral e Outras Avenças com a empresa SIMM para importar e nacionalizar as mercadorias adquiridas pela SIMM.** (grifamos)

Lembra a fiscalização que os aparelhos celulares saíram do estabelecimento industrial da Recorrente já desbloqueados, com a expressão "MADE IN BRASIL", com manuais em português e personalizados para as operadoras de telefonia móvel do Brasil, de modo a sugerir que a operação de saída se deu, na verdade, para o mercado interno, não para o exterior.

Nada de excepcional vemos aí. Afinal, não há norma legal que proíba uma empresa estrangeira de celebrar contrato com outra aqui sediada para a fabricação de

determinado produto industrializado para, ao depois, aqui mesmo revendê-lo. E esta hipótese, cumpre também observar, não se torna antijurídica pelo fato de ambas estarem submetidas a regimes de tributação diferenciados concedidos por soberanias diversas.

O que a fiscalização exige é, pura e simplesmente, a cobrança do PIS/Cofins sobre uma receita que a Recorrente jamais poderia auferir, uma vez que, se vendesse os aparelhos celulares no mercado interno, estaria ao mesmo tempo violando duas regras jurídicas: a contratual, com origem no contrato de prestação de serviços que firmou com a encomendante, e o direito de propriedade intelectual deste última.

Concluindo: a simulação, que constitui o móvel da autuação, não restou, a nosso juízo, comprovada. Os atos realizados pelas empresas envolvidas corresponderam à vontade declarada nos contratos.

Em reforço à tese aqui adotada, passamos a reproduzir, e acrescer aos fundamentos desta decisão, os excertos do voto condutor do Acórdão CSRF/3ª Turma n.º 9303-008.812, de 16/07/2019, no qual o seu relator, o il. conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos, em decisão que, não obstante tenha findado por conhecer, mas rejeitar, os embargos de declaração opostos pela Recorrente, discorreu sobre o mérito do litígio e chegou à mesma conclusão que vimos de expor:

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 desejou 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 n.º 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 factu 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 concluíra 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, I), 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, 1ª 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 deixa-se, 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 conseqüências 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 conseqüências 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 - extravasão 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 conseqüência 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 extravasão, 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 presunções, porque os terceiros encontram-se sempre na impossibilidade de obter uma prova escrita do fingimento realizados por outros e sem eles 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 frutuosa é só a prova por presunções, 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 negocio, das circunstâncias que o acompanham. A prova da simulação é uma prova indirecta, de indícios, conjectural (per *coniecturas, signa et urgentes suspiciones*), 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 econômica 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 furta a abordar os meios probatórios indirectos, 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 (sufficiens 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 discrepância, 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 a 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. (grifamos)

Assim como nos fatos relacionados ao r. voto acima reproduzido, igualmente no litígio em análise entendo que a Fiscalização não comprovou vício passível de desconstituição do negócio jurídico entabulado através dos Contratos firmados pela Contribuinte, motivo pelo qual está evidente a insubsistência do auto de infração.

Por fim, diante da conclusão acima, resta prejudicado o argumento da Contribuinte com relação à decadência, equívoco no cálculo do tributo e redução da multa qualificada.

3. Dispositivo

Ante o exposto, conheço e dou provimento ao Recurso Voluntário.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Cynthia Elena de Campos