



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 16561.720142/2014-85  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 3201-005.687 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 24 de setembro de 2019  
**Recorrente** FLEXTRONICS INTERNATIONAL TECNOLOGIA LTDA.  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**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 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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao Recurso Voluntário. Vencido o conselheiro Hércio Lafetá Reis, que lhe negava provimento. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto o conselheiro Leonardo Correia Lima Macedo. Findo o prazo regimental, o conselheiro não apresentou a declaração de voto, que deve ser tida como não formulada, nos termos do § 7º do art. 63 do Anexo II da Portaria MF nº 343/2015 (RICARF).

(assinado digitalmente)

Charles Mayer de Castro Souza - Presidente e Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Charles Mayer de Castro Souza (Presidente), Luís Felipe de Barros Reche (suplente convocado), Tatiana Josefovicz Belisário, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Leonardo Correia Lima Macedo, Hércio Lafetá Reis, Leonardo Vinicius Toledo de Andrade e Laercio Cruz Uliana Junior. Ausente, justificadamente, o conselheiro Paulo Roberto Duarte Moreira, substituído pelo conselheiro Luís Felipe de Barros Reche (suplente convocado).

## Relatório

Trata o presente processo de auto de infração lavrado contra a contribuinte acima identificada, constituindo crédito tributário decorrente do PIS/Cofins, no valor total de R\$ 51.003.930,00, incluídos juros de mora e multa de ofício qualificada.

Por bem retratar os fatos constatados nos autos, passamos a transcrever o Relatório da decisão de primeira instância administrativa:

Trata-se de impugnação a exigência fiscal formalizada nos autos de infração de efls. 1.657/1.704 que formalizaram crédito relativo à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) e ao Programa de Integração Social (PIS) no total de R\$ 51.003.930,00, incluídos principal, juros de mora e multa de ofício qualificada no percentual de 150%.

Os motivos do lançamento estão detalhados no Termo de Verificação Fiscal (TVF) presente às fls. 1.173/1255.

Em breve resumo, ao final dos trabalhos de auditoria, a fiscalização concluiu que as operações de exportação de celulares BlackBerry que teriam sido realizadas pela empresa brasileira Flextronics Internacional Tecnologia Ltda à pessoa jurídica Panelart S/A - DBA Reserch In Motion S/A no Uruguai e a posterior importação destes produtos realizadas pela brasileira SIMM – Soluções Inteligentes para o Mercado Móvel do Brasil S/A representariam negócio jurídico apenas aparente, sendo o negócio jurídico real a comercialização dos celulares no mercado interno brasileiro.

O mencionado TVF anota que o procedimento fiscal do qual resultou a presente autuação foi instaurado em razão de fatos informados por Unidades da RFB à Delegacia Especial da Receita Federal do Brasil de Maiores Contribuintes – DEMAC em São Paulo.

Dentre tais fatos, a verificação, durante Procedimento Especial de Controle Aduaneiro objeto de Representação Fiscal formalizada pela Alfândega Internacional de Viracopos, fls. 334/336, da existência de fortes indícios de que aparelhos celulares da marca BlackBerry, que foram industrializados no território nacional pela atuada FLEXTRONICS e em seguida exportados para a pessoa jurídica PANELART, destinavam-se, total ou quase integralmente, ao mercado nacional, eis que, segundo evidenciariam as fotos incluídas às fls. 337/344, os produtos possuíam etiqueta da re-importação que seria efetuada pela empresa, distribuidora destes aparelhos no Brasil, sendo que o retorno ao Brasil ocorria em data muito próxima à saída para o Uruguai e com valores que se aproximavam ao dobro do preço da exportação.

Outra circunstância que impulsionou a abertura da fiscalização foi a constatação, pela Alfândega de Capuaba (ES) em ato de conferência aduaneira, de que os celulares importados por MERCOCAMP - Comércio Internacional S/A por conta e ordem da empresa SIMM foram fabricados no Brasil e para aqui retornaram ao amparo de Certificados de Origem Derivados emitidos pela Dirección Nacional de Aduanas da República Oriental del Uruguay.

E um terceiro fato que ensejou a sobredita fiscalização foi a verificação, pela IRF/Florianópolis durante investigação de regularidade de aeronave da Força Aérea Uruguaia que aterrissou no aeroporto de Florianópolis/SC para reabastecimento e trâmites migratórios/admissionais, de que, embora a tripulação da aeronave tenha inicialmente dito inexistir carga a bordo, esta informou, após ter tido conhecimento de que seria feita vistoria no avião, que transportava um satélite, tendo sido verificado, contudo, que na aeronave havia aproximadamente 20.000 kg de celulares desbloqueados e prontos para uso no Brasil (inclusive com manuais escritos apenas em português), com valor declarado de mais de 8 milhões de dólares e que possuíam etiquetas internas com a informação “MADE IN BRAZIL”. Nas caixas, sem indícios de manuseio no Uruguai, destes produtos havia etiquetas que identificavam como importador a empresa SIMM e como exportador a empresa PANELART (às fls. 444/447, foram juntadas fotos que comprovariam estas apontadas circunstâncias).

O Termo de Fiscalização abre tópico no qual identifica e contextualiza a atuação das empresas envolvidas na comercialização dos aparelhos BlackBerry no Brasil (i) Research In Motion Limited - RIM; (ii) PANELART; (iii) FLEXTRONICS; (iv) SIMM; e (v) MERCOCAMP.

Informa que a pessoa jurídica RIM, sediada no Canadá, detém a patente da marca BlackBerry, sendo controladora da empresa PANELART, situada em Montevideu, Uruguai. Adiciona que a RIM celebrou: (i) com a SIMM, Contrato de Fornecimento Básico de Distribuição Direta para distribuição de telefones celulares no mercado brasileiro, firmado aos 09/03/2010 por intermédio da PANELART e (ii) com a FLEXTRONICS, dois contratos: (a) o primeiro, em 07/05/2010, de Prestação de Serviços para o reparo dos telefones celulares marca BlackBerry, adquiridos por consumidores brasileiros; e (b) o segundo, em 26/03/2010, por intermédio da PANELART, de Prestação de Serviços para a industrialização dos telefones celulares marca BlackBerry na unidade localizada em Sorocaba (SP) (cópia às fls. 772/923).

Sobre a PANELART afirma a auditoria que a empresa, sediada em Montevideu, Uruguai, é uma subsidiária da RIM, sediada no Canadá. Menciona ainda que as autoridades da Alfândega do Aeroporto em Viracopos intimaram a FLEXTRONICS a prestar informações sobre a importadora uruguaia adquirente do BlackBerrys objeto das exportações.

Em 20/04/2011, a PANELART apresentou carta, escrita em inglês, com as informações sobre a empresa, suas atividades, sua localização e outros elementos. Traduzida para o português (fls. 425/442) por tradutor público juramentado por solicitação da Delegacia dos Maiores Contribuintes – Demac – SPO, a fiscalização extraiu da mencionada carta as seguintes informações:

- possui ações que são, totalmente, de propriedade da RIM, que vende BlackBerrys por meio de distribuidoras regionais e locais em mais de 175 países, dentre os quais o Brasil, não sendo estas ações “de propriedade da

Flextronics que não a controla; não há funcionários comuns; não há acordo de *joint venture* entre as duas empresas; e, além disto, a Flextronics não participa de quaisquer riscos ou benefícios nos negócios da Panelart”;

- tinha como meta primária 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;

- celebrou com a FLEXTRONICS um contrato de serviços - MSA. A Panelart compra os BBs da Flextronics e a transportadora da Panelart - Fed Ex - entrega os celulares no armazém da Panelart no Uruguai”;

- foi designada pela RIM para atuar como centro de distribuição para a venda dos 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;

- é legalmente proibida de comprar e vender produtos no Brasil, pois não é residente no País, razão por que transporta os telefones celulares aqui fabricados para o seu centro de distribuição no Uruguai e os vende para a empresa 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”.

O TVF prossegue anotando que a PANELART, no Terminal de Cargas do Aeroporto em Carrasco, em Montevideú, faz apenas o manuseio dos aparelhos celulares que são importados da FLEXTRONICS para o Uruguai: abertura de pallets, fracionamento, reacondicionamento e envio para procedimento de exportação. Os aparelhos são em seguida vendidos para a SIMM no mesmo estado em que deram entrada no depósito aduaneiro, sem que tenha sido efetuada qualquer operação de industrialização, pelo que nenhum valor é agregado ao produto no Uruguai.

A respeito da pessoa jurídica ora impugnante FLEXTRONICS, diz que a empresa industrializa produtos para terceiros, não possui marca própria e que, no ano de 2010, foi a maior exportadora para o Uruguai. Acrescenta que a empresa importa os componentes para a industrialização com o benefício fiscal do RECOF– Regime Aduaneiro Especial de Entrepósito Industrial sob Controle Informatizado. Os tributos incidentes na importação (Imposto de Importação, IPI, PIS/Pasep-Importação e Cofins-Importação) ficam suspensos até a comprovação das exportações, quando se tornam isentos.

Afirma que a FLEXTRONICS industrializa os telefones celulares já preparados para serem usados com os serviços das operadoras de telefonia móvel brasileiras (Claro, Tim, Vivo etc.). Exporta os aparelhos BlackBerry para o Uruguai, sendo que a mercadoria fica depositada em depósito aduaneiro, sob controle da Panelart, para retornar logo em seguida para o Brasil. Segundo a auditoria, 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. Ressalta a autoridade que 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.

Anota, ainda, que os telefones celulares foram industrializados de modo que só poderiam ser utilizados no mercado brasileiro com empresas de telefonia móvel operando no Brasil. Foram vendidos para a Panelart S.A. (Uruguai) como operações de exportação com o principal objetivo de cumprimento das obrigações de exportações assumidas como beneficiária do RECOF.

Sobre a SIMM e a MERCOCAMP, diz que a SIMM é distribuidora exclusiva no Brasil dos telefones celulares da marca BlackBerry, os quais adquire da PANELART no Uruguai e que a empresa MERCOCAMP é a importadora dos celulares por conta e ordem da SIMM, sendo a MERCOCAMP a contribuinte dos tributos incidentes na importação (II, IPI, Cofins - Importação, PIS/Pasep - Importação) e a SIMM a responsável tributária solidária.

O TVF passa a apresentar, na sequência, como a auditoria procedeu à coleta de elementos que possibilitaram a análise do conjunto de ações envolvendo as operações de compra e venda dos telefones celulares BlackBerry.

Descreve o Termo Fiscal que o procedimento extraiu do Siscomex todas as Declarações de Exportação – DDEs, com seus respectivos Registros de Exportação – REs, efetuadas pela empresa FLEXTRONICS envolvendo telefones celulares BlackBerry e tendo como importador a empresa PANELART. A pesquisa serviu para a elaboração de tabela que relaciona todas as referidas operações de exportação por número da DDE; número do RE; data de registro e data de embarque das mercadorias; valor unitário em dólares americanos; valor total em reais e em dólares americanos; quantidade das mercadorias exportadas e descrição das mercadorias com referência, marca e modelo.

No tocante à análise das operações de importação dos aparelhos celulares assinala a autoridade haver extraído do Siscomex os dados das importações efetuadas pela empresa Mercocamp Comércio Internacional S.A., CNPJ 05.521.16380001-33, por conta e ordem da SIMM – Soluções Inteligentes para Mercado Móvel do S.A., CNPJ 06.964.587/0001-35. Foram verificadas as seguintes características nas importações:

**Exportador:** Panelart S.A. DBA Research In Motion Latin America, empresa sediada no Uruguai **Importador:** Mercocamp Comércio Internacional S.A.;

**Adquirente:** SIMM Soluções Inteligentes para Mercado Móvel do Brasil S.A.;

**Fabricante:** Flextronics International Tecnologia Ltda., empresa sediada no Brasil;

País de Aquisição: URUGUAI;

País de Procedência: URUGUAI;

País de Origem: BRASIL;

**Mercadoria:** telefones celulares, marca BlackBerry, modelos BB 8520, BB 9300, BB 9360, BB 9780, BB 9800 e BB 9860.

Anota a autoridade haver verificado considerável diferença entre os preços médios de exportação e importação dos aparelhos conforme tabulação abaixo:

OPERAÇÕES DE VENDA		OPERAÇÕES DE AQUISIÇÃO	
Modelo	Preço Médio em US\$	Modelo	Preço Médio em US\$
Telefone Celular Blackberry BB8520	107,48	Telefone Celular Blackberry BB8520	191,93
Telefone Celular Blackberry BB9300	129,82	Telefone Celular Blackberry BB9300	244,83
Telefone Celular Blackberry BB9360	151,56	Telefone Celular Blackberry BB9360	282,17
Telefone Celular Blackberry BB9780	177,46	Telefone Celular Blackberry BB9780	415,47
Telefone Celular Blackberry BB9800	226,85	Telefone Celular Blackberry BB9800	536,43
Telefone Celular Blackberry BB9860	193,36	Telefone Celular Blackberry BB9860	442,80

Prosseguindo, o TVF, analisando a documentação obtida no curso do procedimento fiscal, diz que haveria um conjunto de ações desenvolvidas para o resultado final. Seriam essas ações: (i) pedidos de compra dos aparelhos Blackberry das operadoras para a SIMM; (ii) fabricação dos telefones celulares no Brasil pela empresa FLEXTRONICS; (iii) venda dos produtos para a empresa PANELART, sediada no Uruguai; (iv) armazenamento dos Blackberry em Depósito Aduaneiro, apenas para serem embarcados de volta ao Brasil; (v) aquisição dos mesmos produtos pela empresa SIMM, sediada no Brasil, distribuidora exclusiva dos produtos no País de origem; e (vi) comercialização dos telefones celulares no mercado interno brasileiro.

A autoridade esquematiza o conjunto da operação no diagrama a seguir:

(reproduzido no voto condutor deste acórdão)

O TVF transcreve trecho da tradução da carta entregue por PANELART à Alfândega de Viracopos e destaca: “*Antes da Panelart iniciar suas operações no Uruguai, a RIM passou mais de dois anos explorando novas opções de fabricação na América do Sul. A meta primária da RIM era levar suas atividades de fabricação para mais perto dos seus clientes sul-americanos.* Os dois países finalistas para fabricação foram a Argentina e o Brasil. A RIM se reuniu com oficiais dos governos dos dois países para explorar os respectivos ambientes comerciais. A RIM tomou a decisão final de fabricar em Sorocaba através da FBR.

A decisão da RIM foi amplamente divulgada nos meios de comunicação brasileiros”.

Também reproduz artigo do jornal “Valor Econômico” publicado no site da INVESTE São Paulo frisando que a matéria deixaria claro que o objetivo da RIM em produzir os BlackBerry na fábrica da FLEXTRONICS em Sorocaba era atender ao mercado brasileiro e enfatiza a intenção da PANELART em reduzir os custos dos celulares.

Prosseguindo, acrescenta a autoridade que a FLEXTRONICS enviava para a PANELART os aparelhos celulares com manuais escritos em português, já preparados para aquisição restrita por consumidores brasileiros e para utilização exclusiva por empresas que têm a concessão de exploração da telefonia móvel celular no Brasil (CLARO, OI, TIM e VIVO).

Considera que, embora seja comum o fato de que a indústria instale nos aparelhos celulares por ele fabricados os softwares necessários ao seu uso pelo consumidor final, incomum e inadmissível seria que tais produtos tenham sido alvo de triangulação entre as empresas SIMM, PANELART e FLEXTRONICS

cujo objetivo era a comercialização dos aparelhos celulares no mercado brasileiro.

Apresenta dados que apontariam a FLEXTRONICS como a maior exportadora para o Uruguai no ano de 2010 e detalha que “as exportações dos Terminais Portáteis de Telefonia Celular - NCM 8517.12.31 para o Uruguai, no ano calendário de 2010, foram no montante de US\$ 70.649.264,00 referentes ao total de 623.985 unidades”, sendo que “as exportações da Flextronics representaram 76,27% do total de telefones celulares exportados para o Uruguai”.

O Termo de Verificação exhibe demonstrativos que foram elaborados a partir de pesquisas feitas no site do Ministério de Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior (MDIC), das exportações de telefones celulares do Uruguai para a Argentina, Chile, Peru e Venezuela no período de janeiro de 2010 a junho de 2013, e consigna que, em tais demonstrativos, há registro de exportações de apenas 263 telefones celulares (realizadas nos anos de 2010 e 2013), inexistindo, relativamente ao ano-calendário de 2011 (objeto da autuação) registro de exportação para os citados países.

Ressalta que os dados relativos às exportações do Uruguai para o Brasil não indicam operações de exportação de celulares.

Afirma que os celulares adquiridos pela empresa Panelart no ano de 2011 não foram nacionalizados no Uruguai e permaneceram em Depósito Aduaneiro do Aeroporto Internacional de Carrasco, em Montevideu/Uruguai e que, por não terem sido enviados para consumo, os retornos destas mercadorias ao Brasil não são considerados operações de exportação do Uruguai, mas, pura e simplesmente, operações de aquisição.

Continuando o relato, a autoridade inicia item em que trata da regulação do Mercosul quanto ao armazenamento de mercadorias em depósito aduaneiro.

Reporta-se o autuante à Decisão nº 01/09, do Conselho do Mercado Comum, que aprovou o “Regime de Origem MERCOSUL”, cujo art. 14, “d”, está assim redigido:

“Art. 14. Para que os produtos originários se beneficiem dos tratamentos preferenciais, os mesmos deverão ter sido expedidos diretamente do Estado Parte exportador ao Estado Parte importador. Para tal fim se considera expedição direta:

(...)

d) Os produtos ingressados em depósitos alfandegários sob regime suspensivo para armazenamento e seu posterior envio a outro Estado Parte”.

Depois de ressaltar que os BlackBerry ingressaram em depósitos aduaneiros uruguaios (fora do alcance da legislação brasileira), questiona o autuante se a operação comentada realmente constituiria expedição direta, já que os aparelhos celulares foram adquiridos do Estado/Parte Brasil e posteriormente foram enviados ao mesmo Estado/Parte, ao passo que o artigo em foco trata expressamente de “posterior envio a outro Estado/Parte”.

Na seqüência, menciona que, de acordo com o art. 67, do Código Aduaneiro do MERCOSUL – CAM, aprovado pela Decisão n.º 27/2010, do Conselho de Mercado Comum, “*O depósito aduaneiro é o regime pelo qual a mercadoria importada ingressa em um depósito aduaneiro, sem pagamento dos tributos aduaneiros, com exceção das taxas, para posterior inclusão em outro regime aduaneiro*”, sendo que, de acordo com o art.

68, deste Código, uma das modalidades de depósito aduaneiro é o de armazenamento, no qual “a mercadoria somente pode ser objeto de operações destinadas a assegurar seu reconhecimento, conservação, fracionamento em lotes ou volumes e de qualquer outra operação que não altere seu valor nem modifique sua natureza ou estado”.

Ademais, diz que “no artigo 69 está previsto que a extinção da aplicação do regime de depósito aduaneiro poderá ocorrer também mediante o retorno da mercadoria ao exterior” e reproduz o art. 71, deste Código, que define “retorno ao exterior” como a “saída sob controle aduaneiro, sem o pagamento dos tributos aduaneiros nem a aplicação das proibições ou restrições de caráter econômico, da mercadoria ingressada no território aduaneiro que se encontre em condição de depósito temporário de importação ou sob o regime de depósito aduaneiro, de acordo com o estabelecido nas normas regulamentares, sempre que não haja sofrido alterações em sua natureza”.

Realça assim que “o objetivo do conjunto de ações desenvolvidas era a comercialização dos telefones celulares BBs no mercado brasileiro, a mercadoria não foi nacionalizada no Uruguai ingressando no Depósito Aduaneiro da Panelart sem pagamento dos tributos aduaneiros, retornando ao Brasil sem qualquer alteração em sua natureza física”.

Adiante, cita que o retorno dos aparelhos celulares ao Brasil se deu ao amparo dos Certificados de Origem Derivado previsto no “Regime de Certificação de Mercadorias Originárias do MERCOSUL Armazenadas em Depósitos Aduaneiros de um de seus Estados Partes”, aprovado pela Decisão n.º 17/2003, do Conselho do Mercado Comum do MERCOSUL, cujo Anexo assim dispõe em seus artigos 1 a 4:

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

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

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

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

Uma vez que essas mercadorias tenham sido objeto de uma ou mais das operações mencionadas no parágrafo 2º do Artigo 1, os Estados Partes poderão designar entidades autorizadas com a finalidade de emitir Certificados

Derivados pela totalidade da mercadoria correspondente ao Certificado de Origem MERCOSUL mencionado no parágrafo anterior, ou por parte dela, dentro do prazo de vigência desse Certificado de Origem.

Os Certificados Derivados conterão uma especificação no campo "Observações" nos seguintes termos: "Emitido ao amparo da Decisão CMC Nº 17/03" Artigo 4. Os procedimentos de verificação e controle das mercadorias exportadas sob o presente regime deverão estar diretamente relacionados com os Certificados de Origem MERCOSUL que amparam as mercadorias que ingressam aos depósitos aduaneiros" (destaques do autuante).

O Termo Fiscal destaca algumas características das mercadorias vendidas e posteriormente adquiridas que a autoridade julga importantes para a análise do caso:

- os aparelhos foram fabricadas no Brasil pela empresa Flextronics e vendidas para o Uruguai;
- no embarque para exportação os telefones celulares BBs: 1) continham etiqueta que informava o exportador uruguaio Panelart, o importador brasileiro SIMM e a informação "MADE IN BRAZIL"; 2) estavam acompanhados com manuais escritos em português; 3) estavam desbloqueados e preparados para serem utilizadas com operadoras brasileira de telefonia celular;
- as operadoras de telefonia celular que constam na descrição das mercadorias nas DIs são todas operadoras brasileiras;
- no Uruguai há apenas as operadoras de telefonia celular Ancel, Movistar e Claro Uruguay.

Destaca ainda o Termo algumas determinações do Mercosul que influem na análise das operações:

- 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;

Ao final do tópico arremata a autuante:

Como ficou demonstrado neste Termo, podemos afirmar, sem qualquer dúvida, que as mercadorias retornaram ao país de origem com a natureza física (caráter originário) 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.

Avançando, a autoridade pontua que, analisando toda a documentação das operações de vendas (exportação) e de aquisição (importação), verificou que o tempo transcorrido, entre o embarque das mercadorias para o Uruguai e o retorno ao Brasil, foi extremamente curto em inúmeros casos. Em tabelas que integram o termo fiscal compara as datas de embarque para o exterior e chegada para o Brasil e conclui:

O lapso temporal, aqui entendido como o espaço de tempo entre o embarque para o exterior e o retorno ao Brasil, demonstra que os telefones celulares, marca BlackBerry, já tinham uma programação de comercialização no mercado do país de origem. Também permite a conclusão de que todo o conjunto de ações - industrialização, venda para o Uruguai, armazenamento em Depósito Aduaneiro e aquisição por empresa do país de origem - já estava programado desde a primeira etapa do processo, ou seja, desde a industrialização pela empresa brasileira Flextronics.

Diante de todos os fatos acima narrados, conclui a autoridade fiscal que a situação em foco não se constitui de ato isolado, mas de planejamento fiscal composto de uma sequência de ações que visaram diversos efeitos tributários:

- Os telefones celulares BBs já foram montados para uso no mercado brasileiro: 1) foram preparados para serem utilizados com operadoras brasileiras de telefonia celular; 2) os aparelhos foram desbloqueados; 3) os aparelhos foram acondicionados em embalagens das operadoras e com manuais para usuários escritos em português;

- 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 nº 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 nº 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. 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.

Assim:

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

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

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

- Sendo beneficiária do RECOF, com a comprovação das operações de exportação os tributos aduaneiros que ficaram suspensos, quando da importação das partes, peças e componentes utilizados na montagem dos Telefones celulares BBs, tornaram-se isentos.

A empresa Flextronics International Tecnologia Ltda. deixou de recolher aos cofres públicos os seguintes tributos: Imposto de Importação, IPI, PIS/Pasep - Importação e Cofins - Importação;

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

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

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

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

- Como houve uma grande diferença entre os preços de exportação (venda) e os de importação (aquisição), o conjunto de ações gerou um déficit entre a entrada e a saída de divisas no país de origem: o Brasil. [...] Parte da riqueza gerada no Brasil foi transferida para o Uruguai em decorrência desse conjunto de ações e da triangulação planejada;

- As operações de exportação são atos simulados. A empresa Flextronics nunca pretendeu exportar definitivamente os telefones celulares. O objetivo final do conjunto de ações desenvolvidas sempre foi a comercialização dos produtos no mercado brasileiro e compõem um planejamento fiscal.

#### CONCLUI-SE QUE:

Não houve nenhum propósito comercial nas operações de exportação para o Uruguai.

Fica evidente e suficientemente provado que a Flextronics não pretendia fazer realmente uma exportação definitiva dos telefones celulares.

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.

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

No tocante à penalidade aplicável, o Termo de Verificação justifica a qualificação da multa.

Pontua que, no caso, restou demonstrada a existência de uma triangulação entre as empresas que não poderia ter ocorrido sem um acerto doloso, ponto central do conluio, e repisa que as operações de exportações aqui tratadas foram realizadas de modo simulado e que as consequentes operações de importação foram feitas de forma reiteradas ao longo de todo o ano de 2011, restando evidente neste procedimento o intuito de não pagar – ou de pagar menos – tributos, que se amolda perfeitamente à hipótese prevista no comentado art. 72, o que autoriza a aplicação da multa de 150% sobre o tributo não recolhido em virtude da fraude perpetrada.

Ressalta que a intenção das operações realizadas era a comercialização dos BlackBerry no mercado brasileiro, tendo sido empregados artifícios para ocultar o verdadeiro negócio entre as partes envolvidas e salienta que, apesar das operações de exportação/ importação terem formalmente cumprido as normas legais e terem sido lícitas, a análise do conjunto de ações conduz à conclusão de que tais operações não passaram de simulação, não correspondendo ao negócio real: a comercialização dos celulares no Brasil.

Repisa não ter havido propósito comercial nas operações de exportações para o Uruguai, nas quais a PANELART atuou, única e exclusivamente, como

intermediária nas operações de compra e venda realizadas entre as brasileiras FLEXTRONICS e SIMM, inexistindo justificativa para a significativa diferença entre os preços dos telefones celulares nas operações de exportação e subseqüentes importações, que geraram déficit entre as entradas e as saídas de divisas no Brasil, cuja riqueza foi, em parte, transferida para o Uruguai.

Assim, foi qualificada a multa de ofício.

Adiciona que, em sendo o ato intentado pelas partes a venda dos aparelhos no mercado interno brasileiro e que as operações de exportação não tiveram o caráter de saída definitiva das mercadorias do território brasileiro os efeitos tributários devem recair sobre os fatos reais, devendo o Fisco desconsiderar os efeitos tributários das operações de exportação e tributar a comercialização dos telefones celulares no mercado interno. Deste modo, frisa, as vendas dos telefones celulares, marca Blackberry, industrializados pela empresa Flextronics International Tecnologia Ltda. têm incidência das contribuições para o PIS/Pasep e Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins). Os valores tributáveis constam de tabela que integra o Termo de Verificação.

O Termo Fiscal informa ainda a necessidade de formalização de Representação Fiscal para Fins Penais.

Cientificada da autuação em 22/12/2016, em 20/01/2017 a contribuinte solicitou a juntada da impugnação de fls. 1.715/1.738.

No documento, a impugnante invoca inicialmente a tese de decadência do direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário tendo em vista o transcurso do prazo de cinco anos contados da data de ocorrência dos fatos geradores nos termos do art. 150, §4º do Código Tributário Nacional. Como o período alvo do lançamento é o ano 2011, não mais remanesceria o direito de lançar em 22 de dezembro de 2016, data em que se deu a intimação do auto de infração.

Abre a discussão de mérito apresentando-se como uma empresa especializada na fabricação de aparelhos eletroeletrônicos para terceiros, reduzindo os custos de produção industrial para a empresa que desenvolve o produto. E prossegue:

Nesse contexto a RIM, que no mundo é altamente reconhecida no fornecimento de soluções de aparelhos telefônicos móveis de última geração, contratou a manufatura de produtos junto à Flextronics. A Flextronics tem presença em dezenas de países, o mesmo ocorrendo com a RIM.

A Flextronics Brasil não está limitada a atender clientes Brasileiros, daí surgindo operações de exportações, comuns nos mercados vizinhos.

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 RIM é conhecida por criar e desenvolver o dispositivo BlackBerry.

Flextronics e Panelart não são relacionadas, ou seja, são subsidiárias de diferentes companhias de capital aberto. [...]A Flextronics no Brasil conquistou a preferência da Panelart S/A e RIM, que ajustou o preço efetivamente demonstrado nos documentos fiscais e aduaneiros de saída da Flextronics,

encomendou a produção de diversos aparelhos telefônicos, determinando a entrega no Uruguai.

[...]A Flextronics fabricou BlackBerries no Brasil, que foram todos vendidos para a encomendante e proprietária do produto encomendado, que, por sua vez, comercializaria os aparelhos para o Brasil, Chile, Venezuela, Peru, Equador e Argentina, segundo informações da própria RIM. Caso não tenha exportado para outros países, também não há por isso irregularidade alguma.

Durante a fase de início de produção em 2010, a Flextronics produziu aparelhos que foram basicamente voltados para a demanda brasileira, deixando de adquirir então aparelhos que eram comprados da concorrência no México, conforme apurado na época. No ano seguinte a Panelart, pelo que consta, seguiu adquirindo os aparelhos produzidos no Brasil e destinando para outros países sul americanos. O Brasil foi o primeiro mercado dos aparelhos que começaram a serem produzidos no Brasil, mas em 2011, pelo que se sabe, teriam outros países para os quais os aparelhos seriam vendidos. E se não foram, diga-se de passagem, a Impugnante não tem nada com isso.

A Panelart, ao que consta, se qualificou perante as autoridades uruguaias para atuar na Zona de Livre Comércio, preenchendo os requisitos da Decisão Mercosul nº 17/03, e a sua margem era estabelecida considerando inclusive o custo de desenvolvimento de patente por longos anos, sendo que a mesma margem é 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 por meio de direcionamento de questões através das autoridades uruguaias, 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 relação comercial da Flextronics acaba na entrega dos aparelhos para fins de exportação ao Uruguai, de forma que as informações relacionadas ao posterior retorno ao Brasil não lhe cabe responder.[...]

A Flextronics fabrica BlackBerries por demanda da Panelart, por ser esta detentora da tecnologia de sua matriz RIM. A Panelart, por sua vez, informa que vende os aparelhos para distribuidores que revendem as unidades para Brasil, Chile, Venezuela, Argentina, Peru e Equador. A Flextronics tem conhecimento de que o principal distribuidor da Panelart no Brasil é a SIMM, mas mais uma vez é preciso deixar claro que a Flextronics não tem qualquer envolvimento com SIMM no processo de distribuição.

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.

Para a Flextronics International Tecnologia Ltda. trata-se apenas da conquista de um novo cliente, que contratou a produção dos aparelhos no Brasil, evitando que outros concorrentes, no Brasil ou no exterior, o fizessem. [...] Argumenta que a fiscalização não pode ignorar e desfazer a realidade. Na visão da impugnante, a fiscalização erra ao considerar a PANELART como mera intermediária.

Diz a impugnante:

Do ponto de vista da Impugnante, houve contratação para que produzisse e exportasse os celulares. Isso foi feito e o contrato foi cumprido. Recebeu seus pagamentos e nem sequer tinha por que questionar o seu cliente sobre o que faria com os aparelhos adquiridos e armazenados no Uruguai. É pouco relevante do ponto de vista da Impugnante o destino subsequente dado pelo seu cliente para os aparelhos produzidos no Brasil. Não há vedação alguma, inclusive, para que o seu cliente resolvesse destinar os aparelhos para o Brasil.

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.

Na realidade, se a Panelart não existisse não teria ocorrido o negócio jurídico e os telefones não teriam sido produzidos no Brasil. Por outro lado, se a Panelart estivesse no Brasil, conforme veremos adiante, a tributação indireta teria sido inclusive menor do que a efetivamente havida.

[...]O que esperar da Impugnante que não o cumprimento do contrato celebrado validamente e segundo operações que lhe pareceram perfeitamente lícitas? A conduta da Impugnante, neste sentido, foi e é irrepreensível. Traçando um paralelo com o Direito Penal pode-se dizer que se houvesse algum ilícito, este não partiu da Impugnante, que dele sequer compactuou. Quando muito poderia se falar na doutrina e regra de direito penal de excludente de culpa por não se poder esperar conduta diversa na situação colocada, qual seja, em que um cliente estabelecido no exterior demanda a produção e exportação de celulares.

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 e detentor da tecnologia para a sua produção, inclusive a marca BlackBerry (RIM ou sua subsidiária Panelart) 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, o que claramente não se sustenta por falta de vantagem indevida, interesse e em última instância qualquer indício de que remotamente isto possa ter acontecido[...].De novo, a Impugnante não participou das decisões do seu cliente quanto à escolha da jurisdição em que se fixaria, ou o formato da operação. Não cabia à Impugnante escolher se exportava ou não a mercadoria destinada ao seu cliente, de forma

que as presunções da fiscalização que ignoram a operação, a separação de responsabilidades e atribuições nas operações em debate, levam à conclusão de improcedência da autuação.

Adiciona, na sequência, que não haveria interesse nenhum da impugnante em cometer a irregularidade apontada no Termo Fiscal. Eventual redução de carga tributária não a beneficiaria, diz. Se houvesse alguma redução de tributos, há cláusula contratual que a obrigaria a repassar a vantagem para a contratante. Reitera que a decisão da PANELART em se instalar no Uruguai e não no Brasil não diz respeito à autuada. Não obstante, a eleição do território de instalação daquela empresa a seu ver não comporta irregularidade ou poderia ser considerada simulação.

Alega que, ainda que se considere a desoneração de PIS e de Cofins nas operações de exportação praticadas pela Flextronics, esses tributos teriam incidido na importação. Assim, levando-se em conta as regras de formação de preço aduaneiro, 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. Ademais, tendo em vista as características do produto e da lei da informática e da Lei do Bem, haveria redução de IPI na operação de venda se esta se desse diretamente no mercado nacional. Assim, conclui, a carga tributária indireta incidente sobre a operação teria sido superior à que seria devida segundo a pretensão da fiscalização que considera a venda como ocorrida diretamente no mercado nacional. Não teria havido, portanto, dano ao erário: a carga de PIS/Cofins e IPI na operação de importação pela SIMM superaria aquela que se pretende cobrar no lançamento.

Destaca a liberdade de contratação, prevista no Código Civil e na Constituição Federal, justificando que o trabalho fiscal não mostrou a existência de ilicitude na forma pactuada e muito menos o conluio que sustenta o auto de infração.

Expõe que:

Da forma como pactuado, apenas se não fosse efetivamente remetida a mercadoria fisicamente para o Uruguai é que estaríamos diante de uma simulação apta a anular os efeitos jurídicos da operação de comércio exterior.

Em que norma consta que a Panelart não poderia escolher outra jurisdição para se estabelecer, ainda que as suas operações se voltassem ao fornecimento de celulares para o mercado brasileiro?

Ainda que existisse a norma em questão, é fato inexorável que a Panelart se fixou no Uruguai e a Impugnante exportou os bens produzidos para o cliente em questão. Ou seja, diante da suposta norma, seria a Impugnante um terceiro de boa-fé que não se confunde com o seu cliente e seus atos. De toda forma, que fique claro, acredita a Impugnante na lisura e licitude das operações, tanto suas, como de seu cliente.[...]

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.

Aponta, também, algumas inconsistências no trabalho fiscal. Afirma que seria impossível a venda de celulares da marca BlackBerry diretamente da FLEXTRONICS para a SIMM, exceto se a FLEXTRONICS infringisse leis e contratos de direitos de marcas e de patente.

Ainda, diz que o RECOF não exonera tributo algum, visto que o IPI, o PIS e Cofins- Importação são não-cumulativos, o que implicaria crédito a entrada dos insumos (partes e componentes). Tratar-se-ia apenas de Regime que facilita o trânsito aduaneiro, mantendo suspensos os tributos em vista de uma expectativa de exportação que de fato havia. Não há qualquer vedação em se fabricar os celulares no Brasil, exportá-los para armazenagem, por exemplo, e em seguida se fazer a distribuição novamente para o Brasil, se a estrutura adotada pela Panelart requer tal mobilidade operacional.

E continua:

Fala-se que a Flextronics não pretendia realmente exportar os celulares. Está claro que a fiscalização, embora inicialmente tenha capturado a existência de três partes completamente diferentes na operação, ao final confundiu-se Panelart com Flextronics, atribuindo a esta última vontades e atos que não lhe cabiam, como se a Flextronics tivesse o poder decisório (que claramente cabe à Panelart como parte contratante), que esta fosse a proprietária dos celulares BlackBerry (que pertencem à encomendante), e que a Flextronics fosse a beneficiária última dos benefícios econômicos derivados da venda e distribuição dos BlackBerry.

Entende-se em evidente equívoco que a Flextronics poderia ter simplesmente produzido e vendido diretamente para SIMM. Isso é absurdo.

Combatendo a acusação de prática de simulação em conluio diz que a ação fiscal não traz provas dessa ocorrência. Nesse contexto, afirma:

[...]Com efeito, tanto a fraude como a simulação requerem sempre uma conduta nociva e deliberada, não existindo fraude e simulação quando há simples cumprimento de dever contratual. Dito de outra forma, para caracterização de determinada conduta como fraude ou simulação, não basta a demonstração objetiva do reingresso de mercadorias de origem brasileira no território brasileiro (elemento objetivo), sendo imprescindível a demonstração da intenção do contribuinte (elemento subjetivo) de fraudar ou dissimular, o que jamais ocorreu na espécie. A verdade que a fiscalização não quer aceitar é que a Panelart (sejam lá quais forem suas razões), não se sentiu confortável em se instalar no Brasil, preferindo se domiciliar no Uruguai. Seria uma decorrência do custo Brasil? Em seguida, a Flextronics (competindo com empresas argentinas e mexicanas), ganhou um contrato, no qual tinha a obrigação de produzir os celulares e exportá-los para a Panelart (encomendante). Não cabia à Impugnante questionar os motivos da encomendante, por razões óbvias. A não aceitação dos termos do contrato significaria a imediata perda do contrato e a imediata contratação de uma empresa argentina para a produção dos celulares.

Aliás, todas as obrigações acessórias reunidas pela fiscalização dão conta que as partes cumpriram fielmente todas as obrigações acessórias pertinentes, deixando transparente a origem brasileira dos produtos, até por não ter razão alguma para esconder tal realidade.

Frisa que no caso em foco, todas as operações teriam sido devidamente lançadas nos livros fiscais competentes e os tributos incidentes sobre tais operações foram recolhidos aos entes federativos competentes. Ou seja, afirma que teria agido com total transparência, sem qualquer intuito de sonegação a justificar a aplicação da multa no patamar de 150%.

Diante do que expôs, requer a confirmação do montante de IPI, PIS e Cofins recolhidos na subsequente operação de importação pela SIMM, a realização de diligência caso esta esfera entenda necessário averiguar ou confirmar fatos e, por fim, o cancelamento da autuação.

A 14ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Ribeirão Preto julgou improcedente a impugnação, proferindo o Acórdão DRJ/RPO n.º 14-64.969, de 27/03/2017 (fls. 1754 e ss.), assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS

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

CRÉDITO TRIBUTÁRIO. PRAZO DECADENCIAL.

Na hipótese em que não há recolhimento, o prazo decadencial de cinco anos tem início no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que esse lançamento de ofício poderia haver sido realizado, forma de contagem também aplicável nos casos de dolo, fraude e simulação.

SIMULAÇÃO. CONCEITO. TRIBUTAÇÃO.

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

SIMULAÇÃO. FRAUDE. CONLUIO. MULTA QUALIFICADA.

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

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Irresignada, a contribuinte apresentou, no prazo legal, o recurso voluntário de fls. 1799 e ss., por meio do qual, basicamente, repisa os mesmos argumentos já delineados em sua impugnação.

Por meio da petição de fls. 1837 e ss., anexa aos autos Memorando Sobre Operação no Brasil – Relatório de Especialista” (“Laudo EY” doc. 02), elaborado pela Ernst & Young Brasil Auditores Independentes (“EY”), e tece considerações a respeito.

Em 29/01/2019, os autos foram baixados em diligência (Resolução nº 3201-001.552, às fls. 1866 e ss.), a fim de que: a) reproduzisse no presente processo a informação fiscal elaborada no processo nº **16561.720141/2014-31**; b) verificasse, na Lei no Bem, se a comercialização dos aparelhos celulares se sujeitava, à época dos fatos, à alíquota zero; e c) verificasse a existência, na eventualidade de serem deferidos, dos créditos de PIS/Cofins, na sistemática da não cumulatividade, a que se refere a Recorrente no seu Recurso Voluntário (**Solução de Consulta Interna nº 24 Cosit, de 24/08/2007**);

O Relatório de Diligência encontra-se às fls. 1918 e ss.

Intimada, a Recorrente compareceu aos autos, prestando as informações de fls. 1955 e ss.

É o relatório.

## **Voto**

Conselheiro Charles Mayer de Castro Souza, Relator.

Contra a Recorrente foram lançados PIS e Cofins, acrescidos de multa de ofício qualificada e juros de mora.

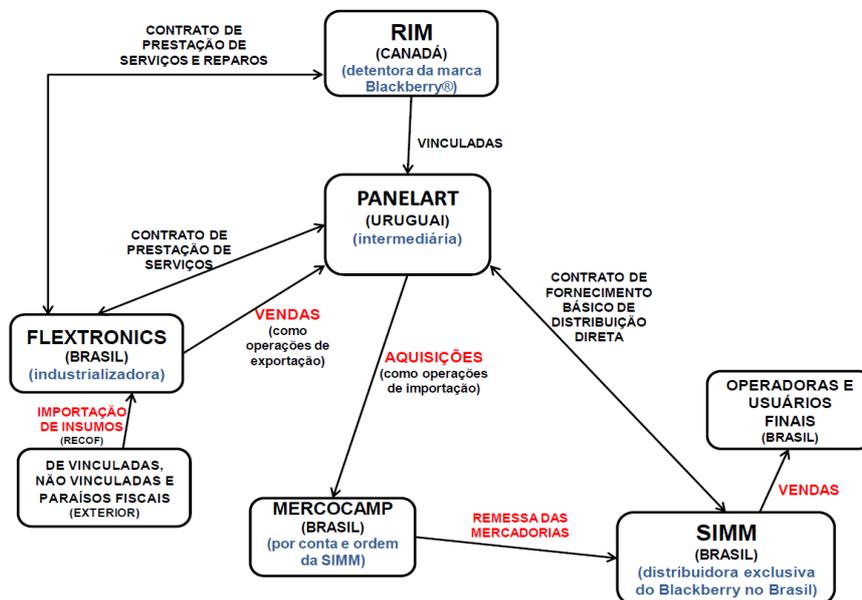
A acusação fiscal é a de que a Recorrente simulou operações de exportação de telefones celulares, da marca BlackBerry, de sua fabricação, mas que, na verdade, correspondiam a outro negócio, portanto, o dissimulado: a comercialização no mercado interno, daí a cobrança das contribuições que, no entender da fiscalização, deixaram de ser recolhidas.

Interposta manifestação de inconformidade, a DRJ julgou-a improcedente e manteve a atuação.

As tais operações foram assim descritas no início do Termo de Verificação Fiscal de fls. 1173 e ss. e, depois, consolidadas em fluxograma:

- A empresa Flextronics International Tecnologia Ltda. é importadora de 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 por ser a Flextronics beneficiária do Regime Aduaneiro Especial de Entrepósito Industrial sob Controle Informatizado – RECOF;
- Nesse regime aduaneiro especial a suspensão dos tributos aduaneiros está condicionada a uma posterior exportação das mercadorias produzidas com as partes e peças importadas;
- A empresa Flextronics exporta os telefones celulares para a PANELART S.A. DBA RESEARCH IN MOTION S.A., sediada no Uruguai;
- Havia fortes indícios que os aparelhos celulares fabricados e exportados pela Flextronics destinavam-se totalmente, ou quase totalmente, ao mercado nacional, pois todas as operações de exportação fiscalizadas no procedimento fiscal continham a indicação de destinação ao mercado brasileiro;
- Os celulares quando exportados 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. Como comprovação, anexou fotos dos telefones celulares BBs submetidos aos procedimentos de exportação;

- 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.



E, em síntese, foram, ao final, assim qualificadas na conclusão do mesmo Termo de Verificação Fiscal:

Analisando o conjunto de ações, verifica-se que a pluralidade de etapas, para que as partes interessadas chegassem aos objetivos finais, seguiu uma sequência determinada e a realização de uma etapa dependeu da realização da anterior. Vejamos:

- Os telefones celulares BBs já foram montados para uso no mercado brasileiro: **1) foram preparados para serem utilizados com operadoras brasileiras de telefonia celular; 2) os aparelhos foram desbloqueados; 3) os aparelhos foram acondicionados em embalagens das operadoras e com manuais para usuários escritos em português;**
- 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 nº 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 nº 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. 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.

Por tudo aqui exposto e após a análise de toda a documentação de venda e aquisição, não resta nenhuma dúvida que:

- A Panelart S.A., do Uruguai, atuou única e exclusivamente como intermediária nas operações de compra e venda realizadas entre duas empresas brasileiras;
- Os BlackBerrys quando enviados para o Uruguai já estavam preparados para serem adquiridos, **exclusivamente**, por consumidores brasileiros e utilizados, **exclusivamente**, com empresas que têm a concessão para explorar o sistema de Telefonia Móvel Celular no Brasil;
- Com as operações de exportação (vendas) a empresa Flextronics International Tecnologia Ltda., deixou de recolher aos cofres públicos os tributos incidentes sobre essas vendas no mercado interno: IPI, PIS/Pasep e Cofins;
- Sendo beneficiária do RECOF, com a comprovação das operações de exportação os tributos aduaneiros que ficaram suspensos, quando da importação das partes, peças e componentes utilizados na montagem dos Telefones celulares BBs, tornaram-se isentos. A empresa Flextronics International Tecnologia Ltda. deixou de recolher aos cofres públicos os seguintes tributos: Imposto de Importação, IPI, PIS/Pasep - Importação e Cofins - Importação;
- Os telefones celulares quando retornaram ao país de origem (Brasil) apresentaram um preço muito superior ao de venda, o que gerou majoração indevida de custos na empresa adquirente;
- Não há nenhuma justificativa para a majoração nos preços dos telefones celulares praticados nas operações de importação (vendas). Por força da legislação do Mercosul, comentada neste Termo, as mercadorias depositadas só poderiam ser objeto de operações destinadas a assegurar seu reconhecimento, conservação, fracionamento em lotes ou volumes e de qualquer outra operação que não altere seu valor nem modifique sua natureza ou estado, conforme determinado no art. 68 do Código Aduaneiro do MERCOSUL (CAM). Não houve agregação de valor no Uruguai que justificasse a referida majoração de preços;
- Por outro lado, o conjunto de ações não ocasionou uma redução nos custos dos Telefones celulares BBs fabricados e comercializados no Brasil, tendo em vista que os preços na aquisição foram muito superiores aos praticados na venda;

- Com o aumento indevido dos preços praticados na aquisição em relação aos preços praticados nas vendas, a empresa adquirente SIMM majorou indevidamente os custos de aquisição dos produtos reduzindo, por consequência, as bases tributáveis do IRPJ e da CSLL;
- Como houve uma grande diferença entre os preços de exportação (venda) e os de importação (aquisição), o conjunto de ações gerou um déficit entre a entrada e a saída de divisas no país de origem: **o Brasil**. Demonstro a seguir:

<b>VALOR FOB TOTAL DAS EXPORTAÇÕES (US\$) (entrada de divisas)</b>	<b>VALOR FOB TOTAL DAS IMPORTAÇÕES (US\$) (saída de divisas)</b>	<b>DÉFICIT</b>
114.708.788,63	180.217.235,00	65.508.446

- Parte da riqueza gerada no Brasil foi transferida para o Uruguai em decorrência desse conjunto de ações e da triangulação planejada;
- As operações de exportação são atos simulados. A empresa Flextronics nunca pretendeu exportar definitivamente os telefones celulares. O objetivo final do conjunto de ações desenvolvidas sempre foi a comercialização dos produtos no mercado brasileiro e compõem um planejamento fiscal.

**CONCLUI-SE QUE:**

**Não houve nenhum propósito comercial nas operações de exportação para o Uruguai.**

**Fica evidente e suficientemente provado que a Flextronics não pretendia fazer realmente uma exportação definitiva dos telefones celulares.**

**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.**

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

Pois bem.

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 nº 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 n.º 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. CONLUÍO. MULTA QUALIFICADA. CABIMENTO.**

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

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 n.º 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 Entrepósito Industrial sob Controle Informativo (RECOF).

O Regime Aduaneiro Especial de Entrepósito 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 Entrepósito 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 comercial 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 pese 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://alicewebmercopol.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 Montevideu/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 N° 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 Ltd., 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 02/12/2016<sup>1</sup>:

### **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.

<sup>1</sup> <https://www.istoedinheiro.com.br/noticias/negocios/20041006/flextronics-maior-montadora-mundo/16709>; consulta realizada em 19/09/2019.

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 estréia 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 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 SIMM<sup>2</sup> (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

---

<sup>2</sup> É a distribuidora exclusiva da marca BlackBerry no Brasil.

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 acrescentar 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 quattate ad quantitatem A vende seis caixas e o contrato fala de três), ou quanto a fato, de facto ad factum (A declara que pagou, e não pagou, ou vice-versa), ou ,quanto ao lugar, de loco ad locum (A assina como se fora concluído no Brasil o contrato que 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, 1), ou da categoria jurídica (art. 102, II), ou da data; b) o propósito de simular; c) o prejudicar ou poder prejudicar a terceiros, ou violar a lei (art. 104).

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

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

Simular significa, na linguagem comum, aparentar, fingir, disfarçar. Simulação é o resultado do ato de aparentar, produto do fingimento, da hipocrisia, do disfarce. O que caracteriza a simulação é, precisamente, o não ser verdadeira, intencionalmente, a manifestação de vontade. Na simulação quer-se o que não aparece, não se querendo o que efetivamente aparece. "Ostenta-se o que não se quis; e 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 - extraversão Como visto, de acordo com o Código de 1916, o ato simulado nocente é anulável. E, em geral, essa anulação permite que aflore o ato jurídico dissimulado.*

Todavia, no campo do Direito Tributário acrescenta-se, sem prejuízo da anulabilidade, outro efeito à simulação nocente, efeito que igualmente afeta a eficácia do ato dissimulado. Essa 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 extraversão, 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 ná impossibilidade de obter uma prova escrita do fingimento realizados por outros e sem êles o saberem.

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

A simulação como divergência psicológica da intenção dos declarantes, escapa a uma prova directa. Melhor se deduz, se pode arguir, se infere por intuição do ambiente em que surgiu o contrato, das relações entre as partes, do conteúdo do 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 (suficiens e idonea)" de forma a justificar a simulação.*

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

*Também é elemento hábil a formar prova de simulação a conduta das partes, que deve estar em consonância com aquilo que foi acordado; havendo 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 Montevideu 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 atuada 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)

Ante o exposto, **DOU PROVIMENTO** ao recurso voluntário.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Charles Mayer de Castro Souza