



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10314.720026/2023-92
ACÓRDÃO	3402-012.432 – 3ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	11 de fevereiro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	CARGILL AGRÍCOLA S/A
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2023

PEDIDO DE RELEVAÇÃO DA MULTA. INCOMPETÊNCIA.

O CARF não possui competência para determinar a relevação de multa legalmente prevista.

Assunto: Obrigações Acessórias

Ano-calendário: 2023

EXPORTAÇÃO. INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA. FRAUDE OU OCULTAÇÃO NÃO COMPROVADA. MULTA SUBSTITUTIVA DA PENA DE PERDIMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

A configuração da infração prevista no art. 23, inciso V, § 1º, do Decreto nº 1.455/76 exige a demonstração do dolo na ocultação do real vendedor ou exportador, mediante fraude ou simulação. Trata-se de tipo infracional de natureza subjetiva, cuja comprovação incumbe à autoridade fiscal. Na ausência de elementos probatórios que evidenciem a intenção dolosa ou a utilização de artifícios fraudulentos, a conduta revela-se atípica, ensejando o cancelamento do lançamento de ofício.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer integralmente o Recurso Voluntário da ADAMI S/A e em conhecer parcialmente do Recurso Voluntário da CARGILL AGRÍCOLA S/A, não conhecendo do pedido subsidiário de relevação de penalidade, para, na parte conhecida, rejeitar as preliminares de nulidade do Auto de Infração, e, no mérito, dar provimento aos Recursos Voluntários para cancelar o Auto de Infração. O Conselheiro Arnaldo Diefenthaler Dornelles acompanhou a relatora pelas conclusões.

Assinado Digitalmente

Cynthia Elena de Campos – Relatora

Assinado Digitalmente

Arnaldo Diefenthaler Dornelles – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Renato Câmara Ferro Ribeiro de Gusmão (substituto integral), Anna Dolores Barros de Oliveira Sá Malta, Leonardo Honório dos Santos, Mariel Orsi Gameiro, Cynthia Elena de Campos e Arnaldo Diefenthaler Dornelles (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra o Acórdão nº 104-015.065, proferido pela 8ª Turma da Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil 04 que, por unanimidade de votos, julgou improcedente a Impugnação interposta.

O v. Acórdão de primeira instância foi proferido com a seguinte Ementa:

Assunto: Normas de Administração Tributária

Período de apuração: 2023

INFRAÇÃO. OCULTAÇÃO DO RESPONSÁVEL PELA EXPORTAÇÃO. NEGÓCIO DE COMPRA E VENDA. SIMULAÇÃO. EXPORTAÇÃO POR CONTA PRÓPRIA.

A compra no país de mercadoria para ser exportada em nome próprio sem que o domínio de propriedade da mercadoria seja efetivamente transferido ao suposto adquirente demonstra que no negócio de compra e venda da mercadoria ao importador do exterior fora simulado, que a interveniência de seu vendedor e exportador fora não além da mera cessão de nome, sem que efetivamente tivesse vendido a mercadoria exportada, em conduta que se subsume perfeitamente ao ilícito de ocultação e cessão de nome.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Por bem descrever os fatos, reproduzo o relatório da r. decisão de primeira instância:

Contra a empresa CARGILL AGRÍCOLA SA, ora impugnante, já devidamente qualificada nos autos deste processo, doravante denominada apenas por CARGILL, foi lavrado Auto de Infração, em sede de procedimento normal de fiscalização para verificar o regular cumprimento de suas obrigações tributárias

assessorias quando da venda de mercadorias a serem exportadas em nome próprio pela ADAMI SA MADEIRAS, doravante denominada apenas por ADAMI, ao final do qual fora imputado a falsa interveniência da ADAMI com vistas à ocultação da CARGILL, em sua condição de responsável pela operação, para efeito da hipótese infracional prevista no art. 23, V, do DI nº 1.455, de 1976, mediante a constituição de crédito tributário em montante total de R\$ 196.728.497,76, e imposição de responsabilidade tributária solidária à ADAMI, com base nas disposições do art. 124, I, do CTN, c/c o art. 95, I, do DI nº 37, de 1966.

Além dos esclarecimentos sobre o desenvolvimento da ação fiscal e sobre aspectos jurídicos relacionados à matéria, em síntese, os principais elementos apresentados pela fiscalização como motivação do presente lançamento, constantes do Relatório de Fiscalização e seus anexos, resumem-se como segue:

1. Constatou-se, por meio das ações fiscais, que, embora tenha permanecido oculta do controle aduaneiro, a Cargill Agrícola S/A, doravante denominada apenas por CARGILL, foi a real responsável por exportações formalmente promovidas em nome da ADAMI. As exportações em questão tiveram como pano de fundo contratos conhecidos como 'performance de exportação', bem como 'Adiantamentos Sobre Contrato de Câmbio (ACC)' efetuados pela ADAMI, em negócios jurídicos maculados pela simulação;
2. O 'Adiantamento Sobre Contrato de Câmbio' - ACC é uma antecipação de valores ao exportador, em moeda nacional, de quantia equivalente em moeda estrangeira comprada, a termo, pela instituição financeira, tratando-se de um crédito bastante atrativo para o tomador, considerando suas baixas taxas de juros e a alíquota zero do IOF, pois tem como finalidade principal financiar a produção da mercadoria que será exportada futuramente, devendo o embarque da mercadoria ocorrer no prazo de até 360 (trezentos e sessenta) dias;
3. O pré-pagamento de exportações (PPE), por sua vez, é uma antecipação de receita de exportações. Essencialmente, trata-se de uma linha de crédito de baixo custo de que as empresas exportadoras podem se utilizar para produção, armazenagem e comercialização dos produtos. Seu objetivo precípuo, claro, é fomentar as exportações brasileiras, assim como o ACC;
4. 'Performance de exportação' é o nome que se dá à operação mercantil de venda de um "direito de exportação". Nessa operação, uma empresa "vende" mercadorias, com o fim específico de exportação, em regra já indicando o comprador no exterior. A compradora desse "direito" o faz devido à necessidade de realizar exportações diretas, em seu nome, principalmente para obtenção de divisas e de documentação comprobatória de que realizou exportações. As divisas e a documentação referentes à exportação servem, por exemplo, para cumprir compromissos de Adiantamento sobre Contrato de Câmbio ou de Pré-pagamento de Exportação. O que se verifica é que, formalmente, a operação se realiza em nome de quem compra a performance; na prática, porém, a exportação é realizada pela vendedora da performance;

5. No caso, destaque-se que, apesar da diversificação de atuação, não faz parte do objeto social da autuada a produção ou a comercialização de commodities agrícolas. Não consta nenhuma dessas atividades na lista divulgada em seu site oficial, nem tampouco no rol de atividades CNAE em seu cadastro junto à Receita Federal do Brasil;

6. Na presente ação fiscal, todas as exportações autuadas, embora tenham sido registradas por ADAMI Madeiras, foram precedidas da celebração de contratos de performance de exportação entre ADAMI e Cargill. A CARGILL AGRICOLA S/A é empresa que atua preponderantemente no agronegócio e na indústria de alimentos, sendo uma das maiores exportadoras mundiais de commodities agrícolas, com forte atuação no Brasil. Os produtos agrícolas que teriam sido realizadas no âmbito de contratos de performance de exportação enquadram-se nos códigos 12019000, 10059010, 52010020, 23040010 e 15071000. Com exceção dessas mercadorias agrícolas, todas as exportações da ADAMI estão enquadradas no capítulo 44 da NCM, correspondente a “madeira, carvão vegetal e obras de madeira”, esta sim, única diretamente relacionada ao objeto social da empresa. TODAS as exportações de commodities agrícolas promovidas em nome da ADAMI nos anos 2019 e 2020 foram realizadas para a CARGILL AGRICOLA S/A ou para sua controlada, CARGILL COMMODITIES TRADING S.R.L.;

7. Intimada a apresentar documentação relativa ao planejamento de vendas ao mercado externo, a ADAMI respondeu que as exportações de commodities agrícolas eram operações pontuais, destinadas à liquidação de operações financeiras, razão pela qual não constavam em seu planejamento anual. A falta de planejamento e a previsão antecipada de quitação dos contratos via exportações para a Cargill mostra uma clara deturpação do instituto do Adiantamento de Contrato de Câmbio (ACC), utilizado meramente como linha de crédito barata, sem qualquer compromisso em aplicar os recursos na produção de mercadorias a serem exportadas, o que foi confirmado pela própria ADAMI;

8. Em que pese a diversificação de atuação da ADAMI, não faz parte do objeto da empresa a produção ou comercialização de commodities agrícolas. Apesar disso, quase 40% das exportações da empresa em 2019 e 2020 foram de soja (grãos, farelo ou óleo), milho e algodão. A totalidade dessas mercadorias agrícolas foi “adquirida” da CARGILL AGRICOLA S/A e posteriormente, exportada, em nome da ADAMI, para uma filial da própria CARGILL, localizada em Turcas e Caicos ou para sua controlada no Uruguai;

9. Em resposta a termo de intimação, a CARGILL afirmou que os clientes de performance de exportação “compram fluxos de outros exportadores e pagam um diferencial de preços por isso”. Continua para dizer que, como é empresa preponderantemente exportadora, possui “fluxos” disponíveis para atender “tais oportunidades de mercado” e, com isso, “incrementa suas receitas, tendo em vista a remuneração recebida”. Logo, não se trata de uma operação de compra e venda de mercadorias, mas sim da negociação de um “fluxo” de exportação, que

consiste, em realidade, na compra do “direito” de constar como exportador das mercadorias exportadas, na prática, pela CARGILL;

10. Em análise aos contratos de performance que tiveram como objeto as exportações em questão, o primeiro aspecto a se destacar é que consta expressamente dos contratos de compra e venda firmados entre a CARGILL AGRICOLA S/A e a ADAMI que as mercadorias adquiridas da CARGILL brasileira deveriam ser exportadas para sua filial em Turcas e Caicos (ou a controlada Cargill Commodities, especificamente no último contrato celebrado), e que os recursos relativos ao pagamento dessa exportação serão utilizados para liquidar operações de adiantamento sobre contrato de câmbio (ACC) e/ou pré-pagamento de exportações (PPE). Assim, pelo mesmo documento, a CARGILL “vende” e já “recompra” as mercadorias por meio de sua filial estrangeira. E mais, apesar de a CARGILL estar “vendendo” as mercadorias, consta dos contratos que ela é quem providenciará toda a documentação relativa a seu despacho aduaneiro, bem como seu embarque, inclusive com a determinação do navio;

11. Mais do que isso, as mercadorias são entregues para embarque diretamente pela Cargill, sem passar pela ADAMI, sob gestão da Cargill, a quem cumpre instruir a ADAMI sobre as exportações que, a rigor, esta declarou. Até mesmo informações acerca da emissão de notas fiscais emitidas pela ADAMI são determinadas pela Cargill. Além disso, consta dos contratos uma outorga ampla de poderes da empresa compradora para a CARGILL para que ela possa praticar os atos relativos à exportação das mercadorias. Os contratos deixam bem claras questões relativas à propriedade e à posse das mercadorias. Nota-se que a CARGILL jamais deixa de ser possuidora das mercadorias;

12. Deve-se ressaltar que os contratos não priorizam a determinação do objeto negociado, mas enfatiza, por outro lado, seu valor, deixando claro que o interesse da ADAMI não está na aquisição das mercadorias, mas sim em receber determinada quantia cambial para cumprir seus compromissos junto ao Banco. Isso fica evidente na cláusula contratual abaixo transcrita, extraída do contrato 39/19-20 (anexada junto aos demais contratos no DOC. 15), em que se consigna que a ADAMI deseja adquirir “certas mercadorias” mediante pagamento de peço equivalente a US\$ 10.000.000,00. O valor corresponde exatamente ao adiantamento cambial que a ADAMI contratou com o Banco Cargill, por meio do contrato 206577084 (DOC. 7), de maneira que precisa exportar esse valor para cumprir seu compromisso;

13. Merece especial atenção a cláusula que dispõe sobre um adicional de preço sobre o valor das mercadorias. Esse adicional é, essencialmente, a remuneração que a CARGILL brasileira recebe pela venda da performance de exportação, que corresponde a 0,8% do valor dos contratos. É importante ressaltar que a posterior exportação das mercadorias é realizada pelo preço base, ou seja, de antemão, o comprador sabe que entre a compra e a revenda, seu resultado, na moeda negociada, será negativo em valor equivalente ao adicional de preço pago à

CARGILL brasileira. O comprador da performance tem expectativa de prejuízo na operação, que só será lucrativa se houver uma desvalorização cambial entre a “compra” e a “venda” que compense o adicional de preço pago;

14. A CARGILL Turks e Caicos não possui estrutura ou funcionários próprios em Turks e Caicos, corroborando a inexistência de operacionalidade da filial no paraíso fiscal. Uma das razões para sua existência era justamente operacionalizar a venda de “performances de exportação”, pela CARGILL no Brasil, possibilitando exportações em nome dos clientes dessas performances sem que a mercadoria saia do domínio efetivo da CARGILL;

15. A maioria dos pagamentos de exportações ocorreram muito antes do registro das DU-E, o que generaliza, para todas as operações esse descasamento do fluxo financeiro com o fluxo físico das mercadorias. Há pagamentos que ocorreram numa antecedência superior a 6 meses. Nota-se que as datas de pagamento em dólares à ADAMI correspondem aos limites para que cumprisse seus compromissos relativos a adiantamentos sobre contratos de câmbio, quais sejam, 21/11/2018 (contrato de câmbio 163984444), 16/05/2019 (contrato de câmbio 177768283), 08/05/2020 (contrato de câmbio 206577084), 14/11/2019 (contrato de câmbio 191555153) e 13/12/2019 (contratos de câmbio 194147728, 167749264 e 194147733, pagos uma semana antes de findo o prazo, em 06/12/2019), reforçando que a operação foi motivada pelo recebimento dos dólares, não havendo qualquer interesse na mercadoria objeto dos contratos firmados com a CARGILL;

16. No tocante à responsabilidade e controle da CARGILL sobre toda a execução da operação de embarque da mercadoria, cabia à referida empresa, até mesmo e, exclusivamente, determinar em quais navios as mercadorias seriam exportadas, conforme se observa nas cláusulas do contrato de performance de exportação, celebrado entre a CARGILL e a ADAMI, onde fica clara a preponderância da CARGILL, frente à ADAMI, no processo de exportação das mercadorias, embora a Cargill formalmente fosse apenas a suposta fornecedora da ADAMI. A Cargill tinha poderes para determinar quando sua compradora deveria emitir suas próprias notas fiscais. Tinha também poderes para exigência de multa caso suas “ordens” não fossem acatadas. A realidade material é que a CARGILL teve ampla autonomia para tomar decisões, determinar valores, quantidades, enfim, dominava a operação. O único interesse da ADAMI era receber os dólares de que necessita e a documentação para comprovar que realizou exportações;

17. Demandada acerca da negociação para a operação de comércio exterior com o comprador estrangeiro, a ADAMI informou não possuir as informações requeridas, ‘visto que toda a operação comercial e logística era de responsabilidade da Cargill Agrícola S/A, conforme contrato constante no item 14.a’. Ora, a suposta exportadora não tem acesso à fatura comercial, aos demais documentos instrutivos da exportação, nem ao menos aos dados de identificação do suposto exportador com quem teria realizado operações de comércio

exterior!! Todo esse conjunto probatório demonstra que a Cargill é a verdadeira responsável pela exportação das mercadorias, sendo a ADAMI mero cedente de nome às operações. Portanto, houve uma simulação de exportações pela ADAMI quando, na verdade, a exportadora era a Cargill. Tudo isso foi simulado para que a ADAMI obtivesse os documentos hábeis a honrar seus contratos de câmbio;

18. Por meio do Termo 129/2022 (DOC.3), solicitou-se à ADAMI que identificasse os representantes da CARGILL AGRICOLA S/A com quem a empresa negociou a aquisição das mercadorias. Consultados os nomes indicados pela empresa com os dados do e-social, verificamos se trataram todos de funcionários da matriz da Cargill, à época dos fatos, a maioria deles alocados no setor de contabilidade da empresa. Nenhum funcionário da Cargill que manteve contato com a ADAMI estava alocado em setor responsável por negociação, compra ou venda de mercadorias. Os funcionários que trataram aspectos do negócio celebrado com a ADAMI não eram do departamento comercial, mas do departamento financeiro ou contábil. Isso mostra mais claramente a natureza da relação estabelecida entre essas empresas: uma relação contábil, não comercial;

19. Não foi apresentada nenhuma troca de mensagens, informação ou documento de identificação que permitisse sequer supor que houvera algum tipo de tratativa entre a ADAMI e a suposta exportadora no exterior. Ao contrário, deixou bem claro a ADAMI que em nada tomou parte dessas tratativas, não possuindo sequer documentos ou informações acerca das operações de comércio exterior que foram realizadas em seu próprio nome;

20. Conforme observação em quadro destacado nos autos, os contratos de compra e venda de mercadorias para exportação somente foram celebrados ao final do prazo dos ACC. Os pagamentos dos contratos, na maioria das vezes, ocorreram antes mesmo do registro das exportações. O recebimento dos dólares remetidos pela CARGILL Turks e Caicos e o vencimento do compromisso de liquidar os adiantamentos sobre contratos de câmbio ocorreram em dias contíguos, enquanto a exportação das mercadorias ocorria até meses após esse fluxo financeiro;

21. Os negócios de compra e venda celebrados entre a ADAMI, a CARGILL e entre a ADAMI e a CARGILL Turks e Caicos e Cargill Commodities não tiveram como causa a aquisição das mercadorias, mas sim a realização de exportações em nome da ADAMI para obtenção de dólares e de documentação visando cumprir seus compromissos de Adiantamento sobre Contratos de Câmbio. Tal deturpação da causa típica dos negócios jurídicos formalmente utilizados na operação implica não somente ausência de causa, mas verdadeira simulação;

22. O exportador é aquele que assume os riscos do negócio até o momento da colocação do produto à disposição do importador, seja no estabelecimento deste ou daquele, seja a bordo de um navio, esteja ou não desembarcado. É ele o detentor da mercadoria até o momento em que esta é entregue à posse ou propriedade do importador ou de seu representante legal. Deveras, como já

asseverado neste documento, os contratos deixam bem claras questões relativas à propriedade e à posse das mercadorias. Nota-se que a CARGILL jamais deixa de ser possuidora das mercadorias. Ademais, é a própria Cargill, com uso de procurações de plenos poderes conferidos pela ADAMI, que promove toda a logística de exportação, que define o que será exportado, em qual quantidade e a qual preço. À ADAMI, somente interessou o valor dessa exportação, que lhe será informado para fins de honrar os contratos de PPE ou ACC aos quais estava obrigada. Até mesmo as despesas relativas à exportação correram por conta da Cargill e não há menções no contrato de que os valores correspondentes a esses custos seriam repassados à ADAMI que, formalmente, foi a interessada na realização da operação;

23. Não é demais asseverar que se trata de uma exportação da Cargill para uma outra Cargill no exterior (filial desta e/ou sua controlada). Por óbvio, a transferência dessa mercadoria para o exterior já ocorreria por iniciativa da Cargill e do importador estrangeiro. O fato estranho é a suposta intermediação da ADAMI ante essa operação que somente se explica pelo seu interesse em utilizar um contrato de exportação de terceiros para honrar sua obrigação de exportar ante seu compromisso de ACC ou PPE. Em que pese e seja útil a informação da Cargill nos documentos (NF, contratos e RE), ela não consta como exportadora em nenhum deles, embora seja a exportadora de fato. Simulou-se que a exportação havia sido promovida pela ADAMI, ocultando-se a real responsável: a Cargill;

24. Ante todo o exposto, resta provado que as exportações registradas por ADAMI não a tinham como real exportadora, mas sim Cargill, tendo aquela apenas cedido seu nome, em conduta típica da infração autuada no presente auto de infração;

25. A CARGILL é que promoveu, de fato, as exportações ora autuadas, formalmente realizadas em nome da ADAMI. A triangulação para transferir o domínio das mercadorias exportadas à ADAMI e, posteriormente, “readquirir” sua propriedade por meio de sua filial e/ou controlada no exterior foram negócios, como visto, maculados por simulação e que mantiveram a CARGILL oculta do controle aduaneiro nas exportações. A empresa deteve o controle de toda a operação, tendo sido ela que efetivamente praticou todos os atos necessários à promoção das exportações. Assim, não resta dúvida que a CARGILL concorreu para a prática das exportações irregulares, tendo relação direta e pessoal com a situação que constituiu o fato gerador desta autuação. Dessa forma, o patrimônio da empresa deve ser chamado a responder pela obrigação tributária decorrente desta autuação, nos termos do art. 95, inciso I, do DI nº 37, de 1966;

26. As Declarações de Exportação (DDE), bem como os Registros de Exportação (RE) relativos às exportações aqui autuadas foram registrados em nome da ADAMI. Contudo, como ficou claro ao longo deste relatório, a ADAMI pagou para constar como exportadora de mercadorias exportadas, efetivamente, pela CARGILL, ocultando-a da operação. Tal ocultação era conveniente para ambas as

empresas. Dessa forma, a ADAMI concorreu ativamente para a prática das infrações acima atribuídas à Cargill, devendo responder, solidariamente, pelo crédito tributário decorrente desta autuação, nos termos do art. 95, inciso I, do Decreto-Lei nº 37/1966 c/c art. 124, inciso I, da Lei nº 5.172/1966 (CTN).

De outra parte, contraditando o procedimento em causa, as contrarrazões apresentadas pela impugnante ADAMI, além da descrição dos fatos da autuação e dos esclarecimentos sobre aspectos jurídicos relacionados à matéria, podem ser sinteticamente descritas como seguem (fls. 1.345 a 1.391):

(A) Inicialmente, firma que não houve “conluio”, “cessão de nome” ou “acobertamento dos reais intervenientes ou beneficiários de operações de comércio exterior”. As operações praticadas pela ADAMI e pela Cargill não são ilegais ou proibidas. Muito pelo contrário. Destaca que tudo o que foi contratado assim o foi muito antes da realização das operações. Foram operações planejadas de antemão, seguidas das assinaturas dos contratos e posteriormente executadas conforme suas cláusulas, acompanhando um fluxo normal de operação de performance de exportação, ou seja: compra dos produtos, pagamento, venda e recebimento no exterior;

(B) Conforme se depreende da disciplina legal do ACC, em nenhum momento a legislação vinculou a contratação do adiantamento com a produção ou aquisição das mercadorias a serem exportadas. Analisando-se a legislação de regência da matéria (Leis nº 4.728/65, 7.738/89 e 11.101/2005 e Circular BACEN nº 3.691/2013), não se encontra nenhuma previsão obrigando o exportador a aplicar os recursos antecipados na produção e/ou comercialização da mercadoria a ser exportada. E mais, além de não conter legalmente a obrigatoriedade buscada pela fiscalização, o ACC independe de qualquer comprovação por parte do exportador sobre a existência da venda de bens no mercado externo, bem como tal regime não representa uma operação de crédito;

(C) Em síntese, para que a tese elucubrada pela fiscalização tivesse algum resquício de fundamento, seria necessário que a legislação pertinente ao ACC proibisse a sua utilização na forma como o foi pelas empresas celebrantes dos contratos. Em não havendo tal proibição, conforme demonstrado, não há mácula na conduta da ADAMI, tampouco da Cargill;

(D) Segundo as lições de EDUARDO FORTUNA, “na venda de performance de exportação, o exportador não está cedendo um crédito ou alugando um contrato, mas efetivamente repassando a mercadoria a um terceiro, um bem físico cuja exportação já está contratada com o exterior e, portanto, tem que ser embarcada. O preço de aquisição de uma performance varia de acordo com a oferta e a procura”. Os chamados “contratos de performance de exportação” existem há muitos anos. Não há proibição dessa estrutura por parte da legislação, do Banco Central do Brasil ou da Comissão de Valores Mobiliários;

(E) Ora, para chegar à conclusão de que a ADEMI ocultou o verdadeiro exportador, a fiscalização deveria demonstrar a ilegalidade da formalização dos

contratos de performance de exportação, o que não fez, pela simples razão de que não existe ilegalidade. O contrato de performance não consiste em “comprar o direito de constar como exportador”, como aduz a autoridade fiscal. Ele consiste em “comprar o direito de exportar”. Repita-se: COMPRAR O “DIREITO DE EXPORTAR”;

(F) As mercadorias são adquiridas e exportadas efetivamente pela ADAMI. Ela é que, documentalmente, adquiriu as mercadorias e o consequente direito de exportar, tudo de acordo com os contratos de performance. É ela, ADAMI, que efetivamente está exportando. O fato de a CARGILL ser nomeada como procuradora para administrar o trâmite da exportação não torna a CARGILL exportadora da mercadoria que, documentalmente, pertence à ADAMI. A nomeação da CARGILL como procuradora deve-se ao fato de que a mercadoria negociada estava armazenada em suas dependências nos portos brasileiros. É a CARGILL QUE DETÉM A PERFORMANCE DA EXPORTAÇÃO. A CARGILL repassa à ADAMI um bem físico cuja exportação já está contratada com o exterior e, portanto, tem que ser embarcada;

(G) Nas lições de EDUARDO FORTUNA, “as empresas dispostas a efetuar vendas de performance cobram comissões que variam de acordo com as alternativas de mercado apresentadas e que julguem a venda de performance como sendo mais atrativa do que a realização da exportação direta”. Onde está a ilegalidade nisso? Como demonstrado nesta peça impugnatória, os contratos de performance não estão proibidos pela legislação, logo não pode a fiscalização construir uma suposta simulação quando simulação não houve. Tudo o que não está proibido está permitido! Eis o corolário do princípio da legalidade;

(H) Conforme disposição do contrato social da ADAMI, entre as atividades de seu objeto social se destaca “o comércio, exportação e distribuição de produtos agrícolas em geral ou de qualquer natureza, próprios ou de terceiros, em seus estados in natura, brutos, beneficiados ou industrializados”. Os equívocos demonstrados quanto ao objeto social configuram mais uma evidência concreta das elucubrações da fiscalização, que tenta em vão, repita-se, demonstrar como simulada uma operação legal e permitida pelo ordenamento jurídico;

(I) No tocante à ausência de ocultação dolosa do real exportador, firma que a ADAMI não escondeu nada a fim de favorecer a CARGILL, tampouco dissimulou atos ou fatos em atitude desonesta. Apenas cumpriu com sua parte nos contratos de performance formalizados, assim como a CARGILL cumpriu a dela. A fiscalização tenta construir uma premissa – sem provas – a partir de uma desconfiguração dos contratos de ACC e dos contratos de performance (que, não é demais repetir, foram celebrados sem nenhuma irregularidade e sem nenhuma contrariedade a quaisquer dispositivos legais), para chegar à conclusão absurda de que houve “simulação”;

(J) Para a configuração do ilícito autuado, há que se comprovar que as partes, desde o início, estavam arraigadas do intuito volitivo de causar dano ao erário,

por meio da ocultação à aduana dos reais intervenientes da operação de comércio exterior, o que não se observa nos autos. Não há que se falar em fraude diante de condutas permitidas ou facultadas (permissão bilateral), até porque, em tais hipóteses, é duvidoso imaginar algum interesse das partes em engendrar esforços para contornar a disposição legal;

(K) Os contratos de câmbio e de performance celebrados não tinham o condão de ocultar a CARGILL como real exportador das mercadorias, pois, conforme atestam os documentos, a ADAMI é a real exportadora das mercadorias adquiridas da CARGILL;

(L) E rebatendo a simulação imputada, segue a impugnante: Ora, mas quais foram as declarações falsas emitidas por ADAMI e CARGILL no contexto das operações realizadas? Quais foram os efeitos jurídicos diversos dos indicados por elas? Novamente, nada disso foi demonstrado pela autoridade fiscal. Toda a documentação acostada ao processo é verdadeira e os efeitos jurídicos buscados foram exatamente aqueles expressos nos contratos. Não há, portanto, “declaração enganosa da vontade” externada pelas partes, tampouco “efeito diverso do ostensivamente indicado”. A ADAMI adquiriu o direito de exportar as mercadorias, adquiriu as mercadorias objeto dos contratos e as exportou. Não há negócio aparente. Há negócio real;

(M) Noutro ponto, observa que a autoridade fiscal certamente desconhece o fluxo documental aplicável às exportações a granel quando menciona supostos descasamentos entre datas nas emissões de documentos fiscais. O fundamento para tornar suspeitas as operações é o fato de que a data de emissão das Declarações Únicas de Exportação (DU-E's) é anterior às notas fiscais de venda das mercadorias pela CARGILL para a ADAMI, ou anterior às notas fiscais de entrada dessas mercadorias emitidas pela ADAMI. O artigo 24, da Instrução Normativa RFB 1.702/2017, que disciplina o despacho aduaneiro de exportação, aponta que o registro da DU-E implicará sua vinculação aos bens nela indicados e a uma RUC (Referência Única de Carga). Por sua vez, o artigo 96 disciplina a entrega da DU-E antecipada nas hipóteses de exportação de granéis. O artigo 97 prevê os requisitos para a entrega da DU-E antecipada, prevendo que o declarante deverá: I - indicar, em campo próprio da DU-E, que se trata de embarque antecipado; e II - prestar todas as informações necessárias, sem a indicação de nota fiscal para a operação, utilizando um item da DU-E para cada produto a exportar. Portanto, não há necessidade sequer de ter adquirido as mercadorias para se emitir uma DU-E antecipada. Ressalte-se a desnecessidade de se indicar a nota fiscal da operação, expressa no artigo 97, inciso II. Todo esse iter procedimental foi rigorosamente seguido pela ADAMI, conforme atestam os documentos acostados ao processo administrativo;

(N) No tocante à suposição de falta de estrutura em subsidiária no exterior, aponta que o próprio CARF afastou essa inferência em outro processo

administrativo que questionava a mesma circunstância, em relação inclusive a esta controlada da CARGILL em Turks e Caicos;

(O) O relatório fiscal aponta que os pagamentos das mercadorias foram efetuados de forma antecipada pela ADAMI, o que aponta para a conduta de esconder o real exportador CARGILL. Ora, em cumprimento aos contratos firmados, antes de exportar as mercadorias a ADAMI deveria adquiri-las. Aliás, isso é um tanto óbvio, do ponto de vista lógico e cronológico. Qual é a irregularidade presente no fato de pagar antecipadamente pelas mercadorias adquiridas? Isso, inclusive, é prática comum no mercado de exportação de commodities. Na tentativa de socorrer sua absurda tese de simulação e fraude, tenta a autoridade fiscal aventar mais um tópico que não apresenta nenhum traço de ilegalidade ou ilegitimidade;

(P) No tocante à alegação de que os contratos de compra e venda de mercadoria para exportação somente foram celebrados ao final do prazo dos ACC's, firma a impugnante que tais contratos foram celebrados antes do final dos prazos dos ACC'S, sendo traiçoeiro o quadro-resumo desenhado no relatório fiscal;

(Q) Aponta ainda que a conduta da impugnante em nada representou dano ao Erário;

(R) Ante o exposto, requer que o presente auto de infração seja julgado improcedente.

Contraditando também o procedimento em causa, as contrarrazões apresentadas pela impugnante CARGILL, além da descrição dos fatos da autuação, podem ser sinteticamente descritas como seguem (fls. 1.410 a 1.520):

(S) Em questão de ordem preliminar, clama pela nulidade do presente lançamento, ante a falta de competência legal do agente responsável pela lavratura do auto de infração, considerando que o art. 360, da Portaria ME nº 284/2020 estabelece que é atribuição dos Delegados da RFB aplicar pena de perdimento de mercadorias, cabendo aos Auditores proporem a aplicação da pena ao Delegado a quem se subordinam, ocorrendo, no caso, que o Auto de Infração foi lavrado por Auditor Fiscal da RFB;

(T) Como esclarecido no próprio TVF, por ser uma empresa exportadora, a ADAMI buscou formas disponíveis no mercado para obter capital de giro mediante linhas de crédito para exportadores concedidas por instituições financeiras reguladas pelo Banco Central do Brasil ("BACEN"). Dentre esses instrumentos, que são devidamente regulados pelo BACEN, estão os Pré Pagamentos de Exportação ("PPE") e os ACCs. Importante mencionar que o ACC é uma antecipação parcial ou total de cambiais relacionadas à exportação futura de mercadorias e/ou serviços, sendo regulado pelo BACEN por meio da Circular BACEN nº 3.691, de 16 de dezembro de 2013 ("Circular 3.691/13"). Os recursos adiantados sob o ACC em moeda nacional, equivalentes à moeda estrangeira contratada na operação de câmbio, são creditados pela instituição financeira na conta corrente do exportador, conforme convertidos pela taxa de câmbio do dia da contratação do

referido ACC. Em outras palavras, o ACC é um instrumento previsto na legislação e regulado pelo BACEN que permite a antecipação de recursos originários de exportações, feita por instituição financeira, que seriam obtidos pela ADAMI quando da efetivação da exportação de seus produtos;

(U) A quitação das operações de ACC poderia ser feita através de quaisquer exportações realizadas pela ADAMI, cabendo exclusivamente a ela a definição e decisão de quais mercadorias exportar para quitação de seus ADAMI. Nesse aspecto, é importante lembrar que a ADAMI possui em seu objeto social a atividade de exportação dos produtos de fabricação própria ou de quaisquer outros produtos. Assim, a Impugnante e a ADAMI firmaram seis contratos de compra e venda de mercadorias com o fim específico de exportação. Esses contratos previam a venda de produtos pela Impugnante para a ADAMI, que seriam exportados pela ADAMI para a Cargill T&C e para a Cargill Uruguai;

(V) Observa que a Impugnante vendeu os produtos pelo preço de mercado acrescido de um adicional de preço, conferindo um ganho adicional para a Impugnante que é devidamente tributado em favor do erário. Esse ganho adicional é a razão empresarial não tributária e não aduaneira que incentiva a Impugnante a vender seus produtos a clientes que a procuram para realizar compras com fim específico de exportação, por qualquer que seja sua motivação, sendo tudo às claras, com total transparência e dentro dos limites legais. As partes são capazes, os produtos vendidos são lícitos, os contratos firmados são típicos, os documentos fiscais e aduaneiros retratam exatamente a operação, há campos próprios que identificam as transações em referidos documentos, as receitas são declaradas e os ganhos são devidamente tributados pela Impugnante, tudo de acordo com a legislação aplicável;

(W) Observa ainda como ponto importante de sua defesa a independência e autonomia das partes. Com efeito, trata-se de contrato de compra e venda firmado por duas empresas independentes, não relacionadas e com finalidade lucrativa. Note que os contratos foram todos respeitados e cumpridos, conforme se comprometeram livremente as partes dos respectivos contratos. Nem a Impugnante nem a ADAMI tinham qualquer outro interesse ou intenção;

(X) A alegação da imputação de simulação na operação não merece prosperar, tendo em vista que as mercadorias vendidas pela Impugnante foram embarcadas para o exterior apenas após a sua comercialização para a ADAMI, como devidamente demonstrado por meio das notas fiscais de venda com o fim específico de exportação emitidas pela Impugnante e das DUE emitidas pela ADAMI;

(Y) Noutro ponto, aponta que os elementos necessários para a caracterização de uma interposição fraudulenta não são identificados no caso concreto, pois inexistente a ocultação do real responsável pela exportação, isto porque todos os documentos fiscais e aduaneiros pertinentes, especialmente a nota fiscal de venda com o fim específico de exportação emitida pela Impugnante para a

ADAMI, a nota fiscal de exportação emitida pela ADAMI para a Cargill T&C e para a Cargill Uruguai e as DUEs, que suportaram as exportações decorrentes das transações realizadas entre a Impugnante e a ADAMI, indicam expressamente a Impugnante como sendo fornecedora dos produtos exportados pela ADAMI e que os produtos vendidos pela Impugnante para a ADAMI possuíam destino específico para a exportação. E se há algo que não aconteceu nos fatos aqui narrados foi a ocultação do real exportador ou de qualquer das partes. E mais, inexistiu dano ao Erário;

(Z) Entre um dos indícios apresentados pela imputação, de a ADAMI ter efetuado a exportação de bens diversos da sua atividade principal, observa que o objeto social da ADAMI indicado em seu estatuto social (fls. 106) prevê que, dentre outras atividades, a ADAMI pode realizar “o comércio, exportação, e distribuição de produtos agrícolas em geral, ou de qualquer natureza, próprios ou de terceiros, em seus estados in natura, brutos, beneficiados ou industrializados”, ou seja, exatamente exportar os produtos adquiridos da Impugnante. Além disso, a exportação dos produtos (commodities) adquiridos pela ADAMI não demanda qualquer autorização ou registro especial para a sua realização, bastando a sua simples aquisição e posterior revenda a interessado localizado no exterior;

(AA) No tocante à legislação de regência dos ACC's, observa que inexistente a obrigação de que o montante adiantado pela instituição financeira seja utilizado para, exclusivamente, financiar a exportação de produto pré-determinado pelo beneficiário e/ou de produto unicamente produzido pelo beneficiário. Pelo contrário, a legislação em questão apenas indica que o ACC é uma antecipação parcial ou total de cambiais referentes a exportações de mercadorias e/ou serviços com entrega futura. Logo, desde que realizada a exportação e entregues as cambiais, o Banco Central não impõe qualquer restrição quanto à origem das mercadorias exportadas, nem mesmo exige qualquer vinculação dos recursos tomados via ACC com o financiamento da produção das mercadorias a serem exportadas, sendo irrelevante para fins de cumprimento do ACC o fato de a exportação ser feita com produto não produzido ou manufaturado pelo exportador. Observa ainda que a competência para a análise do cumprimento dos ACCs não é da RFB, mas do BACEN;

(BB) No tocante ao segundo indício apresentado pela imputação, de que as mercadorias não teriam saído da posse direta da Impugnante, construção que a impugnante discorda, por desvirtuar os termos dos contratos firmados entre a ADAMI e a Impugnante, bem como os dispositivos do Código Civil. Neste sentido, aponta primeiro que a posse do produto comercializado é indiferente para fins contratuais, pois o importante na compra e venda é a propriedade do bem comercializado, isto porque a posse do produto pode ser transferida diretamente pelo vendedor para terceiro nomeado pelo comprador, ou seja, não precisa transitar pelo domínio possessório do comprador, na forma prevista no art. 494, do CC;

(CC) No tocante à transferência do domínio, afirma que a fiscalização está analisando o artigo 481 do Código Civil de maneira isolada, carecendo sua correta interpretação do sentido trazido nos arts. 492, 493 e 529, do CC. É óbvio que os bens comercializados entre a Impugnante e a ADAMI eram de propriedade da ADAMI após a assinatura da transação, uma vez que a documentação pertinente era legal, válida e vinculante entre as partes. 124. Tanto isso é verdade que a Cláusula 8 dos contratos prevê a comunicação da ADAMI à Impugnante acerca da transferência de propriedade das mercadorias para a Cargill T&C e para Cargill Uruguai, após a realização da exportação. Importante mencionar que não há qualquer cláusula contratual prevendo a indisponibilidade das mercadorias adquiridas pela ADAMI após a sua aquisição da Impugnante, nem poderia, se a empresa quitou o preço acordado e previsto no contrato. A realidade é que a ADAMI é a proprietária das mercadorias e possui total controle das transações, sendo contratualmente responsável pela não realização das exportações. Assim, tanto do ponto de vista contratual quanto do prisma legal é evidente que a ADAMI efetivamente adquire a propriedade das mercadorias, bem como é indiferente para fins de caracterização do contrato de compra e venda a posse direta das mercadorias pela ADAMI;

(DD) No terceiro indício apresentado pela imputação, de que as mercadorias teriam sido exportadas pela ADAMI antes da sua venda pela Impugnante, aponta que caso concreto, no qual o documento fiscal em questão n. 26.564 emitido pela Impugnante para venda com fim específico de exportação em 02.08.2019 indica claramente que a mercadoria está “armazenada no Terminal Portuário Cotegipe S/A”, conforme exige a legislação estadual quando a mercadoria não se encontra fisicamente no estabelecimento do emitente. Ademais, bastaria a análise da DUE nº 19BR001037410-7 (doc. nº 4) para que a D. Fiscalização Federal verificasse que a exportação dos produtos foi suportada pela Nota Fiscal nº 310730 emitida pela ADAMI apenas em 08.08.2019, ou seja, após a emissão da Nota Fiscal nº 26.564 emitida pela Impugnante. Além disso, o Conhecimento de Transporte emitido pelo fretador da embarcação responsável pela exportação foi emitido em 06.08.2019, ou seja, após a nota fiscal emitida pela Impugnante;

(EE) De todo modo, com o objetivo de demonstrar, exportação por exportação, por meio de documentos que estão na posse da D. Fiscalização Federal, que as mercadorias foram embarcadas e exportadas após a venda realizada pela Impugnante para a ADAMI, a Impugnante junta aos autos (doc. nº 6) tabela elucidativa, com um resumo dos documentos que suportaram as transações, inclusive com o confronto de datas;

(FF) O quarto indício trazido pela fiscalização, de que os contratos firmados com a ADAMI seriam nulos, para sustentar a invalidade e a artificialidade dos contratos de compra e venda firmados entre a Impugnante e a ADAMI, seria de que não haveria a intenção da ADAMI em adquirir os produtos exportados, mas apenas receber os dólares necessários para o pagamento do ACC. Porém, o fato de, ao final, a ADAMI quitar os ACCs em nada afeta o contrato de compra e venda com o

fim específico de exportação firmado entre a Impugnante e a ADAMI. A ADAMI adquiriu mercadorias e só recebeu o pagamento pelas vendas após ter efetuado as exportações. Essa é a realidade dos contratos de compra e venda. O objeto dos contratos é bastante definido, inclusive com cláusula específica com a indicação do produto a ser comercializado e seu NCM. Importante notar que o objeto do contrato é totalmente lícito, sendo a venda de commodities que não dependem de qualquer autorização especial para a sua realização. Importante ressaltar que a validade desse tipo de contrato de compra e venda com o fim específico de exportação, é tão evidente que o próprio CARF já avaliou o tema e entendeu pela sua total validade;

(GG) No quinto indício trazido pela imputação, de que a Impugnante seria a responsável por organizar a exportação realizada pela ADAMI, a realidade é que a ADAMI concedeu poderes para que a Impugnante pudesse praticar atos, nos limites da legislação em vigor, remunerando a Impugnante por essa atividade adicional em função do preço cobrado. Tanto a concessão de poderes quanto a remuneração estão expressamente indicadas nos contratos firmados entre as partes. Desse modo, não há um controle da Impugnante sobre a ADAMI, como quer fazer crer a D. Fiscalização Federal. Há apenas uma relação comercial totalmente normal e usual, com a ADAMI sendo a proprietária dos produtos e possuindo total domínio jurídico da operação;

(HH) No sexto indício trazido pela imputação, de que a ADAMI teria realizado a compra e a venda da mercadoria com prejuízo, a Impugnante esclarece que não possui qualquer relação societária com a ADAMI, sendo esta apenas uma de suas inúmeras clientes. Logo, a motivação da decisão empresarial da ADAMI de comprar os produtos da Impugnante e revendê-los ao exterior são irrelevantes para as atividades empresariais da Impugnante, bem como o resultado econômico dessa transação é totalmente estranho ao conhecimento e controle da Impugnante;

(II) Noutro ponto, de que a Cargill T&C não possuiria propósito negocial e substância econômica. Ocorre que a ausência de estrutura operacional da Cargill T&C não desqualifica a transação realizada entre a Impugnante e a ADAMI, pois a acusação feita pela D. Fiscalização Federal é de que a Impugnante controlaria a exportação realizada pela ADAMI. Portanto, é indiferente para essa acusação o fato de a Cargill T&C não possuir estrutura funcional ou mesmo estar localizada em uma jurisdição com tributação favorecida, pois o que se discute no presente feito é se a Impugnante teve controle sobre a ADAMI. Note-se que, em momento algum, a D. Fiscalização Federal desconsiderou a existência da Cargill T&C ou mesmo entendeu que essa não possui propósito negocial claro. Pelo contrário, a D. Fiscalização Federal considerou válida a exportação feita, questionando somente a entidade responsável pela transação, se ADAMI ou a Impugnante. Importante ressaltar que a utilização da Cargill T&C já foi objeto de análise pelo CARF, momento em que se entendeu válida a sua existência e se reconheceu a

inexistência de qualquer simulação nas operações de aquisição de produtos realizadas pela Cargill T&C;

(JJ) Em outro ponto, aponta a fiscalização que a Cargill Uruguai não teria motivação econômica para adquirir os produtos da ADAMI, pois as mercadorias não tinham como destino o país onde a empresa estava localizada. Dentre as atividades que podem ser desenvolvidas pela Cargill Uruguai está a comercialização de mercadorias e produtos, inclusive mediante importação e exportação, podendo agir tanto no Uruguai quanto no exterior. A Cargill Uruguai está totalmente autorizada a adquirir produtos de fornecedores localizados fora do Uruguai e revendê-los para adquirentes localizados em diferentes jurisdições;

(KK) O último indício que suportaria a acusação de interposição fraudulenta realizada pela Impugnante com a participação da ADAMI, seria a prática reiterada desses atos por parte da Impugnante, que já teria sido objeto de outro auto de infração supostamente validado pelos tribunais administrativos. Ocorre que, estranhamente, a D. Fiscalização omite maiores detalhes do acórdão proferido no Processo nº 10314.720635/2021-80, do qual a Impugnante faz parte²⁰, inclusive sequer juntando ao presente feito a cópia das decisões. Chama atenção essa postura por parte da D. Fiscalização, pois o acórdão proferido no Processo nº 10314.720635/2021-80 desmonta todos os argumentos de acusação da D. Fiscalização. Na realidade, o acórdão foi proferido por maioria de votos, sendo que o voto vencedor afirma inexistir ocultação da Impugnante nas operações de exportação, ainda que esse seja o ponto principal da acusação de interposição fraudulenta existente no presente feito. Já o voto vencido, afirma, categoricamente, que inexistente qualquer irregularidade nas operações praticadas pela Impugnante, inclusive existindo manifestações anteriores do Ministério da Fazenda validando a operação;

(LL) Em outro ponto, aponta que não há que se falar em ocultação do real responsável pela exportação da mercadoria exportada pela ADAMI, além de que os indícios trazidos pela D. Fiscalização Federal no TVF não comprovam a ocorrência de qualquer simulação ou dano ao erário, uma vez que todas as partes envolvidas possuíam um propósito comercial, como não ocorreu qualquer tipo de redução de carga tributária, muito menos se tentou evitar a fiscalização de determinada empresa por meio do contrato de compra e venda com o fim específico de exportação. Desse modo, não se pode afirmar que a Impugnante, de maneira ardilosa, interpôs a ADAMI para ludibriar o controle aduaneiro, na medida em que todas as empresas possuem capacidade operacional para efetuar as exportações, todas as informações e autorizações necessárias ao controle aduaneiro foram devidamente fornecidas aos Auditores Fiscais, bem como não havia restrição para a exportação dos produtos comercializados entre a Impugnante, a ADAMI, a Cargill T&C e a Cargill Uruguai. Desse modo, se a D. Fiscalização Federal não consegue comprovar que há dolo e que há dano na conduta imputada à Impugnante e à ADAMI, não há que se falar em acusação de interposição fraudulenta;

(MM) No tocante à legitimidade do Contrato de Venda com Fim Específico de Exportação, aponta que existindo consenso entre as partes acerca do objeto do contrato, bem como sobre o preço a ser pago pelo comprador, não há que se afirmar da invalidade do instrumento contratual, pois este cumpre os requisitos previstos no Código Civil. Nesse sentido, o contrato de compra e venda pode possuir cláusulas condicionais, na forma prevista no artigo 121 do Código Civil, a fim de condicionar o efeito do negócio jurídico a um ato futuro e incerto. No caso, o contrato de compra e venda está condicionado à exportação da coisa pelo comprador. O efeito jurídico da compra e venda só é gerado se a coisa for, posteriormente, exportada pelo comprador. Observa o Decreto-lei nº 1.248, de 29 de novembro de 1972, que dispõe sobre o tratamento a ser dado “as operações decorrentes de compra de mercadorias no mercado interno, quando realizadas por empresa comercial exportadora, para o fim específico de exportação”, ato normativo que é regulado pela Instrução Normativa RFB nº 1.152, de 2011, a qual admite a venda com o fim específico para exportação das mercadorias remetidas diretamente para embarque de exportação ou para recinto alfandegado. Portanto, o contrato de compra e venda com o fim específico de exportação é regulado pela União Federal, inclusive pela Receita Federal, mesmo quando a mercadoria vendida no mercado interno é enviada diretamente para embarque de exportação, ou seja, sem ingressar fisicamente no estabelecimento do exportador;

(NN) Em que pese a exaustiva e detalhada explanação sobre a venda dos produtos feita pela Impugnante para a ADAMI e a total legalidade da transação, na remotíssima hipótese de Vossas Senhorias entenderem que a Impugnante é a real responsável pela exportação das mercadorias exportadas pela ADAMI, a venda não deve ser considerada como um ato fraudulento ou de simulação. Desse modo, a gravosa multa de 100% sobre o total das mercadorias exportadas pela ADAMI deveria, no máximo, ser convertida em multa de 1% sobre o valor das exportações, conforme estabelecido pelo artigo 737 do Decreto nº 6.759/2009;

(OO) Ante o exposto, requer que o presente lançamento seja julgado nulo pela razão de ordem preliminar apresentada, e se não, improcedente em relação ao seu mérito.

A Autuada principal foi intimada da decisão de primeira instância por via eletrônica em 01/04/2024 (Termo de Ciência por Abertura de Mensagem de fls. 1821), apresentando Recurso Voluntário em 02/05/2024 (Termo de Análise de Solicitação de Juntada de fls. 1863), através do qual pediu o cancelamento do Auto de Infração ou, alternativamente, a substituição da pena de perdimento pela multa prevista no artigo 737 do Regulamento Aduaneiro, argumentando, em síntese, que não há dolo, má-fé ou intenção da Recorrente em fraudar o Fisco.

A Responsável Solidária Adami S/A Madeiras foi intimada da decisão de primeira instância em 01/04/2024 (Termo de Ciência por Abertura de Mensagem de fls. 1820), apresentando Recurso Voluntário em 18/04/2024 (Termo de Análise de Solicitação de Juntada de fls. 1825), através do qual pediu o cancelamento do Auto de Infração.

Após, o processo foi encaminhado para inclusão em lote, sorteio e julgamento.

VOTO

Conselheira **Cynthia Elena de Campos**, Relatora

1. Pressupostos legais de admissibilidade

Os recursos são tempestivos e preenchem os demais requisitos de admissibilidade.

Com relação ao recurso da ADAMI, conheço integralmente os pedidos apresentados pela defesa.

Com relação ao recurso da CARGILL, deixo de conhecer o pedido subsidiário, relativo à conversão da multa de 100% para 1% com base no artigo 737 do Decreto nº 6.759/2009.

Ocorre que os artigos 736 e 737 do Decreto nº 6.759/09 têm a seguinte previsão:

Art. 736. O Ministro de Estado da Fazenda, em despacho fundamentado, **poderá relevar penalidades** relativas a infrações de que não tenha resultado falta ou insuficiência de recolhimento de tributos federais, atendendo *(Decreto-Lei nº 1.042, de 21 de outubro de 1969, art. 4º, caput)*:

I - a erro ou a ignorância escusável do infrator, quanto à matéria de fato; ou

II - a equidade, em relação às características pessoais ou materiais do caso, inclusive ausência de intuito doloso.

§ 1º A relevação da penalidade poderá ser condicionada à correção prévia das irregularidades que tenham dado origem ao processo fiscal (Decreto-Lei nº 1.042, de 1969, art. 4º, § 1º).

§ 2º O Ministro de Estado da Fazenda poderá delegar a competência que este artigo lhe atribui (Decreto-Lei nº 1.042, de 1969, art. 4º, § 2º). (sem destaque no texto original)

Art. 737. A pena de perdimento decorrente de infração de que não tenha resultado falta ou insuficiência de recolhimento de tributos federais poderá ser relevada com base no disposto no art. 736, mediante a aplicação da multa referida no art. 712 (Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, art. 67).

§ 1º A relevação não poderá ser deferida:

I - mais de uma vez para a mesma mercadoria; e

II - depois da destinação da respectiva mercadoria.

§ 2º A aplicação da multa a que se refere este artigo não prejudica:

I - a exigência dos tributos, de outras penalidades e dos acréscimos legais cabíveis para a regularização da mercadoria no País; ou

II - a exigência da multa a que se refere o art. 709, para a reexportação de mercadoria submetida ao regime de admissão temporária, quando sujeita a licença de importação vedada ou suspensa.

§ 3º A entrega da mercadoria ao importador, na hipótese deste artigo, está condicionada à comprovação do pagamento da multa e ao cumprimento das formalidades exigidas para o respectivo despacho de importação, sem prejuízo do atendimento das normas de controle administrativo. (sem destaque no texto original)

E o artigo 712 assim dispõe:

Art. 712. Aplica-se ao importador a multa correspondente a um por cento do valor aduaneiro da mercadoria, na hipótese de relevação da pena de perdimento de que trata o art. 737

Constata-se que não há previsão para relevação de penalidades no âmbito do processo administrativo fiscal, motivo pelo qual o CARF não tem competência para se manifestar sobre o pedido subsidiário em referência, fundamentado no artigo 737 do Regulamento Aduaneiro.

Como bem observado no Acórdão recorrido, a relevação ou conversão de penalidade extrapola as prerrogativas do julgador, limitado à análise de subsunção das circunstâncias descritas ao dispositivo legal imputado, cabendo tão somente ao Ministro de Estado da Fazenda, ou a quem ele delegar, na forma expressamente prevista no art. 4º, do DI nº 1.042, de 1969. Assim, qualquer manifestação deste Colegiado a respeito do tema igualmente seria nula, por incompetência, a teor do art. 59, II, do Decreto nº 70.235, de 1972.

Com isso, voto por não conhecer do pedido de relevação de penalidade.

2. Preliminares

2.1. Reunião dos autos

Preliminarmente, a Responsável Solidária pediu pela reunião dos presentes autos com o Processo Administrativo Fiscal nº 10314-720.025/2023-48.

Da análise deste processo, verifiquei no Termo de Verificação Fiscal de e-fls. 1243 a 1316, que a autuação teve origem na conclusão de que a CARGILL foi ocultada nas operações de exportação promovidas em nome da ADAMI, cujos negócios jurídicos ocorreram mediante simulação, causando prejuízo ao Erário e incorrendo na infração prevista pelo art. 23, inciso V, do Decreto-lei nº 1.455/1976.

Igualmente consta que contra a ADAMI foi lavrado auto de infração para aplicação de multa por cessão de nome, na forma prevista pelo art. 33 da Lei 11.488/2007, objeto do PAF nº 10314.720025/2023-48, como anunciado em Recurso Voluntário.

De fato, há vinculação entre este processo e o PAF nº 10314.720025/2023-48, os quais abrangem os mesmos fatos geradores e têm origem no mesmo Procedimento Especial.

Considerando a vinculação, esta Relatora é preventa para julgamento daquele processo, na forma estabelecida pelo art. 47, §§ 2º e 3º do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023, motivo pelo qual foi proferido o Despacho de fls. 1969 para reunião dos processos em referência, o que foi atendido, com a devolução para prosseguimento.

Portanto, resta superado o pedido preliminar em análise.

2.2. Nulidade do Auto de Infração

A CARGILL igualmente alegou que o Auto de Infração é nulo porque foi lavrado por Auditor Fiscal da RFB, quando a competência para aplicar a pena de perdimento seria dos Delegados da Receita Federal (Portaria ME nº 284/2020).

Conforme consignado no acórdão recorrido, a infração prevista no art. 23, inciso V, do Decreto-Lei nº 1.455/1976 tem, como penalidade originária, a aplicação da pena de perdimento das mercadorias, nos termos do § 1º do referido dispositivo legal. No entanto, nas hipóteses em que a mercadoria não for localizada, ou tiver sido consumida ou revendida, situação verificada nos presentes autos, aplica-se a penalidade alternativa prevista no § 3º do mesmo artigo, qual seja, a multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria, no caso de importação, ou ao valor constante da nota fiscal ou documento equivalente, na exportação.

A lavratura do respectivo auto de infração é de competência do Auditor Fiscal da Receita Federal, conforme dispõe o art. 6º, inciso I, alínea “a”, da Lei nº 10.593/2002, sendo o processo submetido ao rito e às competências definidas pelo Decreto nº 70.235/1972, nos termos expressos do § 3º do art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455/1976.

Dessa forma, não prosperam as alegações da Recorrente, uma vez que a atuação da autoridade fiscal encontra respaldo legal, tanto no tocante à penalidade aplicada quanto à formalização do lançamento, em consonância com os elementos constantes dos autos.

Portanto, considerando as mesmas razões demonstradas pelo ilustre julgador *a quo*, afasto o argumento preliminar de nulidade do auto de infração.

3. Mérito

3.1. Do Auto de Infração objeto deste litígio

Conforme relatório da r. decisão recorrida, contra a empresa CARGILL AGRÍCOLA S/A, foi lavrado Auto de Infração, cujo objeto são mercadorias exportadas em nome próprio pela ADAMI S/A MADEIRAS.

A CARGILL foi apontada como responsável pela operação e, com isso, configurada a hipótese infracional prevista no art. 23, V, do DI nº 1.455, de 1976, com lavratura do auto de infração no valor de R\$ 196.728.497,76, e imposição de responsabilidade solidária à ADAMI, nos termos previstos pelo art. 124, I, do Código Tributário Nacional c/c o art. 95, I, do Decreto-Lei nº 37, de 1966.

Segundo a Autoridade Aduaneira, os contratos firmados indicavam que a Cargill vendia os produtos para a ADAMI e, em seguida, os recomprava por meio de sua filial em um paraíso fiscal sem estrutura operacional real. O fluxo financeiro das operações ocorria antes mesmo da exportação das mercadorias, reforçando que o objetivo era garantir a captação de dólares para quitação dos Adiantamento Sobre Contrato de Câmbio - ACCs.

Além disso, a Cargill detinha total controle sobre a operação, incluindo a escolha dos navios de embarque e a determinação dos valores e quantidades exportadas, recebendo uma remuneração específica pela "performance de exportação".

O lançamento de ofício foi mantido pela DRJ de origem, concluindo o ilustre julgador, em síntese, que *"a construção probatória trazida aos autos se mostrou suficiente a demonstrar que naqueles negócios de compra e venda de mercadoria celebrado entre a ADAMI e a CARGILL, aquela pactuava apenas a sua interveniência simulada nos atos de execução da exportação, sem que efetivamente adquirisse o domínio de propriedade sobre as mercadorias exportadas, condição sem a qual a empresa não se porta na efetiva condição de quem o transmitia na operação de comércio exterior, como vendedor e exportador por conta própria, em conduta que se subsume perfeitamente à hipótese infracional imputada."*

Constata-se que a premissa adotada no Acórdão recorrido para improcedência das defesas consiste na *"efetividade jurídica da aquisição da mercadoria no país e sua venda ao exterior pela ADAMI."*

A **Recorrente ADAMI** pediu a improcedência do auto de infração, argumentando que não houve dano ao Erário e que as operações realizadas com a CARGILL foram legais, inexistindo conluio, cessão de nome ou ocultação do verdadeiro exportador. Argumenta que os contratos foram formalizados previamente e seguidos conforme o fluxo normal de exportação, sem infração à legislação vigente.

A defesa sustenta que:

- (i) A legislação do Adiantamento sobre Contrato de Câmbio (ACC) não exige a aplicação dos recursos na produção ou comercialização da mercadoria a ser exportada, nem vincula sua contratação à existência de uma venda efetiva ao exterior. Os contratos de performance, amplamente utilizados no mercado, não

são proibidos pela legislação, pelo Banco Central ou pela Comissão de Valores Mobiliários;

- (ii) Não houve simulação, sendo que adquiriu mercadorias e o direito de exportá-las de forma legítima, sendo que a CARGILL, atuando como procuradora, apenas administrou a exportação, sem ser a real exportadora. Os pagamentos antecipados feitos pela ADAMI são comuns no mercado de commodities e não indicam fraude;
- (iii) Quanto à alegada inconsistência documental, a legislação aduaneira permite a emissão antecipada da Declaração Única de Exportação (DU-E) sem necessidade de vinculação imediata a notas fiscais. Além disso, refuta a suposição fiscal sobre a falta de estrutura da controlada da CARGILL no exterior.

A **Recorrente CARGILL** pediu a improcedência da autuação, argumentando que a operação envolveu contratos de compra e venda firmados com a ADAMI, destinados à exportação para a Cargill T&C e Cargill Uruguai, sendo que tais contratos foram regularmente formalizados, com tributação devida e registros fiscais adequados.

Sustenta a defesa que:

- (i) O Adiantamento sobre Contrato de Câmbio (ACC) foi regular e seguiu a legislação do Banco Central, sem exigência de vinculação direta entre os recursos antecipados e produtos específicos, sendo a fiscalização de competência do BACEN, e não da RFB;
- (ii) Não houve ocultação do real exportador, pois todas as partes foram corretamente identificadas nos documentos fiscais e aduaneiros. A ADAMI possuía autonomia na exportação, e a comercialização ocorreu dentro dos limites legais;
- (iii) A posse física da mercadoria não é determinante para caracterização da compra e venda;
- (iv) A venda ocorreu antes da exportação, com documentação comprobatória;
- (v) A ADAMI tinha capacidade e propósito negocial para as operações;
- (vi) O histórico de autuações não comprova reincidência fraudulenta;
- (vii) O Contrato de Venda com Fim Específico de Exportação é válido, sendo que a transação foi respaldada pela legislação (Decreto-lei nº 1.248/72 e IN RFB nº 1.152/2011), permitindo a remessa direta para exportação sem necessidade de ingresso no estabelecimento do exportador.

3.2. Configuração de interposição fraudulenta nas formas comprovada e presumida.

Antes de adentrar aos fatos relacionados ao presente caso, cumpre salientar que, de modo geral, a interposição de pessoas é prática lícita no ordenamento jurídico, representada pela outorga de poderes através de mandato a terceiro para intermediação em determinado negócio jurídico.

O Código Civil prevê a representação em seus artigos 115 a 120, classificando-a como aquela conferida por lei (ou representação legal) e aquela conferida pelo interessado (ou representação voluntária).

Segundo RIZZARDO (2005, p. 431), representar significa:

“...estar no lugar de alguém, substituir uma pessoa, fazer o papel que lhe incumbia, projetar a sua vontade em uma relação jurídica. Envolve a noção de substituição da manifestação da vontade. Nesta visão, o ato de vontade de alguém que deve figurar na celebração de um negócio é expressada por uma pessoa distinta da que o celebra.”¹

Estando cumpridos os requisitos legais e devidamente declarado, de forma a permitir o efetivo controle aduaneiro, não há que se falar em ilicitude na interposição de terceiros em operações com o Comércio Exterior.

Por sua vez, a interposição passa a ser fraudulenta quando a representação é articulada de modo a **transparecer manifestação de vontade diversa da realidade, resultando na prática de ato fraudulento ou simulado**, relacionado à operação com o comércio exterior. **O ato fraudulento ou simulado é realizado para burlar o controle aduaneiro.**

Solon Sehn (2016, p. 50)² aborda sobre a natureza objetiva da intenção do agente, destacando que a intenção integradora é manifestada pelo importador/exportador no momento em que apresenta a declaração e, na hipótese de suspeita de falsidade sobre as informações declaradas, ou seja, **caso a declaração seja apresentada com informações que não correspondam à realidade da operação, deve a autoridade aduaneira verificar o *animus* do importador/exportador objetivamente, a partir dos atos exteriorizados da vontade.**

Fraude é todo ato ardiloso praticado com dolo (delito intencional), destinado a enganar ou induzir em erro (burlar o controle aduaneiro), visando à obtenção de vantagem indevida, em prejuízo do Erário.

A simulação é prevista pelo ordenamento jurídico através do artigo 167, Parágrafo 1º, Inciso I do Código Civil³.

Ao tratar sobre o tipo infracional, o ilustre Doutrinador Rodrigo Mineiro Fernandes (2018, p. 164)⁴, interpreta que a ocultação do sujeito passivo encaixa no conceito de simulação

¹ RIZZARDO, Arnaldo. Parte Geral do Código Civil: Lei nº 10.406, de 10.01.2002. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 431.

² SEHN, Solon. Imposto de Importação. 1ª Edição. São Paulo: Noeses, 2016, págs. 59 e 60.

³ Art. 167. É nulo o negócio jurídico simulado, mas subsistirá o que se dissimulou, se válido for na substância e na forma. § 1o Haverá simulação nos negócios jurídicos quando: I - aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem, ou transmitem.

⁴ FERNANDES, Rodrigo Mineiro. Introdução ao Direito Aduaneiro. São Paulo: Editora Intelecto, 2018, págs. 164.

ligado à causa do negócio jurídico, **tornando o negócio aparente divergente do negócio real, resultando no vício na causa e consequente violação ao controle aduaneiro.**

Concordo com a DRJ de origem quando afirma que a infração aduaneira é revestida de um caráter objetivo, vinculando o fato ao tipo legal para aplicação da penalidade, na forma como dispõe o art. 94 do Decreto-Lei nº 37/1966.

Entretanto, para correta subsunção do fato à norma que prevê a penalidade, deve ser demonstrada a materialidade da conduta, com minucioso exame da legislação e das circunstâncias do caso concreto, de forma a garantir a aplicação correta da pena e o respeito aos princípios da legalidade, proporcionalidade, razoabilidade e segurança jurídica (**art. 2º da Lei nº 9.784/1999**)⁵.

A interposição fraudulenta de terceiros tem a seguinte base legal:

- ✓ Artigo 23, inciso V, e parágrafos 1º e 2º, do Decreto-Lei nº 1.455/76, com redação dada pelo artigo 59 da Lei nº 10.637/02; e
- ✓ Artigo 689, inciso XXII e §§ 1º e 6º, do Decreto nº 6.759/09 (Regulamento Aduaneiro).

A Fiscalização utilizou como fundamento legal o **inciso V do artigo 23 do Decreto-Lei nº 1.455/76**, aplicando o § 3º que prevê a multa equivalente a 100% (cem por cento) do valor aduaneiro da mercadoria.

Assim dispõe do artigo 23 do Decreto-Lei nº 1.455/1976:

Art 23. Consideram-se dano ao Erário as infrações relativas às mercadorias:

V - estrangeiras ou nacionais, na importação ou na exportação, na hipótese de ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou de responsável pela operação, mediante fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros. (Incluído pela Lei nº 10.637, de 30.12.2002)

§ 1º O dano ao erário decorrente das infrações previstas no caput deste artigo será punido com a pena de perdimento das mercadorias. (Incluído pela Lei nº 10.637, de 30.12.2002)

§ 2º Presume-se interposição fraudulenta na operação de comércio exterior a não-comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados. (Incluído pela Lei nº 10.637, de 30.12.2002)

§ 3º As infrações previstas no caput serão punidas com multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria, na importação, ou ao preço constante da respectiva nota fiscal ou documento equivalente, na exportação, quando a mercadoria não for localizada, ou tiver sido consumida ou revendida,

⁵ Art. 2º A Administração Pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência.

observados o rito e as competências estabelecidos no Decreto no 70.235, de 6 de março de 1972. (Redação dada pela Lei nº 12.350, de 2010)

§ 4º O disposto no § 3º não impede a apreensão da mercadoria nos casos previstos no inciso I ou quando for proibida sua importação, consumo ou circulação no território nacional. (Incluído pela Lei nº 10.637, de 30.12.2002)

Cumprе salientar que a infração considerada dano ao Erário, com aplicação da pena de perdimento em razão de **interposição fraudulenta de terceiros na modalidade comprovada**, é configurada mediante a **comprovação da ocorrência de fraude ou simulação** para ocultação do sujeito passivo, do real comprador ou responsável pelas operações de importação/exportação. Neste caso, incide a previsão do artigo 23, **inciso V** e §1º e §3º, do Decreto-Lei nº 1.455/1976, acima reproduzido.

Por sua vez, a **interposição fraudulenta de terceiros na modalidade presumida**, é configurada pela constatação de um conjunto de indícios, mediante verossímil e relativa presunção que levam à conclusão de sua ocorrência, em especial pela **não comprovação da origem, disponibilidade e a efetiva entrega dos recursos empregados nas operações com o Comércio Exterior**. Neste caso, aplica-se a inversão do ônus da prova (ou distribuição dinâmica do ônus da prova), homenageada pelo Código de Processo Civil de 2015, passando o encargo probatório ao sujeito passivo, o qual detém a possibilidade de provar o fato extintivo, modificativo e impeditivo da acusação, consoante a previsão do artigo 373, inciso II do CPC/2015⁶. A autuação por interposição fraudulenta na modalidade presumida decorre da incidência do artigo 23, **inciso V e §2º**, do Decreto-Lei nº 1.455/1976 acima.

Em síntese, temos a seguinte diferenciação sobre a interposição fraudulenta em operação de Comércio Exterior nas formas comprovada ou presumida:

	INTERPOSIÇÃO FRAUDULENТА COMPROVADA	INTERPOSIÇÃO FRAUDULENТА PRESUMIDA
CONFIGURAÇÃO	✓ Ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou de responsável pela operação, mediante fraude ou simulação, com a identificação do real interveniente	✓ Não comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados em operações do comércio exterior
FUNDAMENTO LEGAL	✓ Art. 23, <u>inciso V</u> do Decreto-Lei nº 1.455/1976, com redação dada pela Lei nº 10.637/2002	✓ Art. 23, <u>inciso V, § 2º</u> do Decreto-Lei nº 1.455/1976, com redação dada pela Lei nº 10.637/2002

⁶ Art. 373. O ônus da prova incumbe:

II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

PENALIDADES	1) <u>Perdimento da mercadoria ou multa substitutiva</u> de 100% do valor aduaneiro da mercadoria (art. 23, <u>V, §§ 1º e 3º</u> do Decreto-Lei 1.455/76); 2) <u>Multa por cessão de nome</u> (10% do valor da operação acobertada), aplicada sobre o importador ostensivo (art. 33 da Lei nº 11.488/2007)	1) <u>Perdimento da mercadoria ou multa substitutiva</u> de 100% do valor aduaneiro da mercadoria (art. 23, <u>V, § 2º</u> do Decreto-Lei 1.455/76); 2) <u>Proposição de inaptdão da inscrição do CNPJ</u> da pessoa jurídica (art. 81, § 1º, da Lei nº 9.430/96, e art. 41, <i>caput</i> e parágrafo único, da IN RFB nº 1470/2014, vigente na época dos fatos em análise)
-------------	--	---

No caso concreto, considerando que foi expressamente indicado o suposto exportador oculto (CARGILL) e que o auto de infração teve como fundamento legal o art. 23, inciso V, bem como os §§ 1º e 3º, do Decreto-Lei nº 1.455/1976, **incumbe à Autoridade Fiscal o ônus de comprovar a ocorrência de simulação, elemento essencial à caracterização da infração.**

Dada a conceituação e identificação das formas possíveis de interposição fraudulenta, passamos a analisar os elementos probantes sustentados pela Fiscalização no auto de infração:

3.3. Da análise sobre a configuração de interposição fraudulenta no presente caso.

Como já consignado neste voto, reitero que a motivação apontada pela Fiscalização para a acusação foi a suposta cessão, por parte da empresa ADAMI, de seu nome à operação, com o único propósito de viabilizar o cumprimento de obrigações cambiais, ocultando, nos registros formais, a efetiva interveniência da empresa CARGILL. Tal conduta, segundo a Autoridade Fiscal, teria caracterizado a simulação da operação e, por conseguinte, a interposição fraudulenta de terceiros.

Consta no TVF que a CARGILL foi a real responsável por exportações formalmente registradas em nome da ADAMI, por meio de contratos de "performance de exportação" e "Adiantamento Sobre Contrato de Câmbio (ACC)", configurando simulação. Entende a Fiscalização que o ACC e o Pré-pagamento de Exportações (PPE), que deveriam financiar a produção para exportação, foram utilizados exclusivamente como forma de obtenção de crédito, sem vínculo real com a mercadoria exportada.

Concluiu que, embora a atividade principal da ADAMI seja a comercialização de madeira e derivados, a empresa registrou exportações expressivas de *commodities* agrícolas adquiridas da CARGILL e revendidas à própria CARGILL no exterior. A ADAMI admitiu que essas operações não faziam parte de seu planejamento comercial e eram realizadas apenas para liquidação de obrigações financeiras. A CARGILL, por sua vez, organizava toda a logística da exportação, mantinha a posse das mercadorias e até determinava a emissão de notas fiscais, evidenciando que era a verdadeira exportadora.

Para o fim de demonstrar as operações que motivaram o lançamento de ofício, transcrevo o resumo que consta no Termo de Verificação Fiscal:

1. A ADAMI contratou Adiantamentos sobre Contratos de Câmbio junto aos Bancos Cargill e Bradesco e precisava, para cumprir seus compromissos, entregar os dólares até as datas determinadas nos contratos, bem como, posteriormente, apresentar documentação das exportações realizadas para a obtenção desses dólares;
2. Dessa forma, ela realizou operações formais com a CARGILL de compra de *commodities* agrícolas e, ato contínuo, revenda para uma filial ou controlada da própria CARGILL no exterior, envolvendo, portanto, uma exportação;
3. Essa operação de compra e venda era ficta, uma vez que a Adami nunca teve acesso nem direitos sobre a mercadoria; nem tampouco, houve interesse comercial da Adami nessas operações;
4. A logística e as providências de despacho de exportação ficaram exclusivamente a cargo da CARGILL, inclusive competindo a ela determinar mercadorias, quantidades, valores e o navio em que as mercadorias seriam embarcadas. A CARGILL dava instruções detalhadas sobre como a ADAMI deveria emitir os documentos relativos à exportação em seu nome (mercadorias, quantidade, valores e outras informações que deveriam constar nas notas fiscais);
5. Com base nessas operações, a ADAMI realizou pagamentos à CARGILL e, no mesmo dia ou no dia seguinte, recebeu os dólares da suposta importadora, por meio de remessas de dólares, utilizadas para liquidar os contratos de câmbio da ADAMI. Vale ressaltar que esses pagamentos e esse recebimentos ocorreram muito antes de qualquer exportação;
6. Juntamente com os dólares de que necessitava, as exportações feitas pela ADAMI para a CARGILL Turks e Caicos e Uruguai forneceram os documentos para que a empresa pudesse apresentar os comprovantes de exportação, cumprindo, assim, seus compromissos com o Banco Cargill.

Dessa forma, deturpando as finalidades do Adiantamento Sobre Contrato de Câmbio, a ADAMI teve acesso a um crédito barato, sem recolhimento de IOF (como haveria em um empréstimo comum). Para isso, porém, a ADAMI pagou para constar como exportadora de mercadorias exportadas, de fato, pela CARGILL, ocultando-a da operação.

As operações foram assim ilustradas pela Fiscalização em TVF:

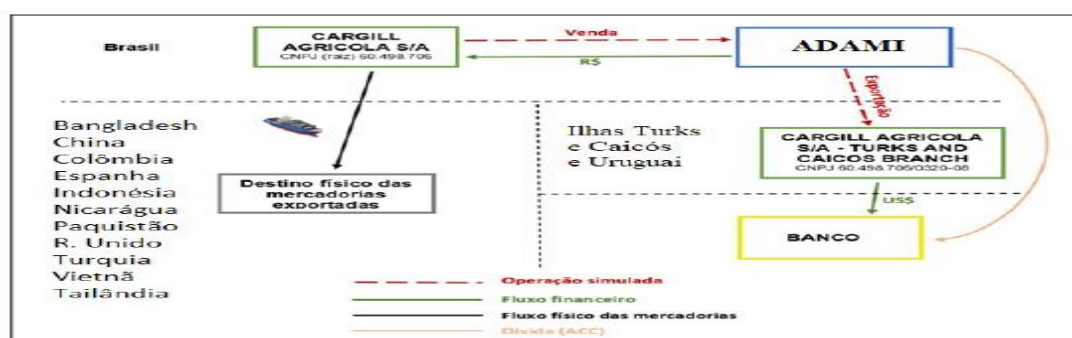
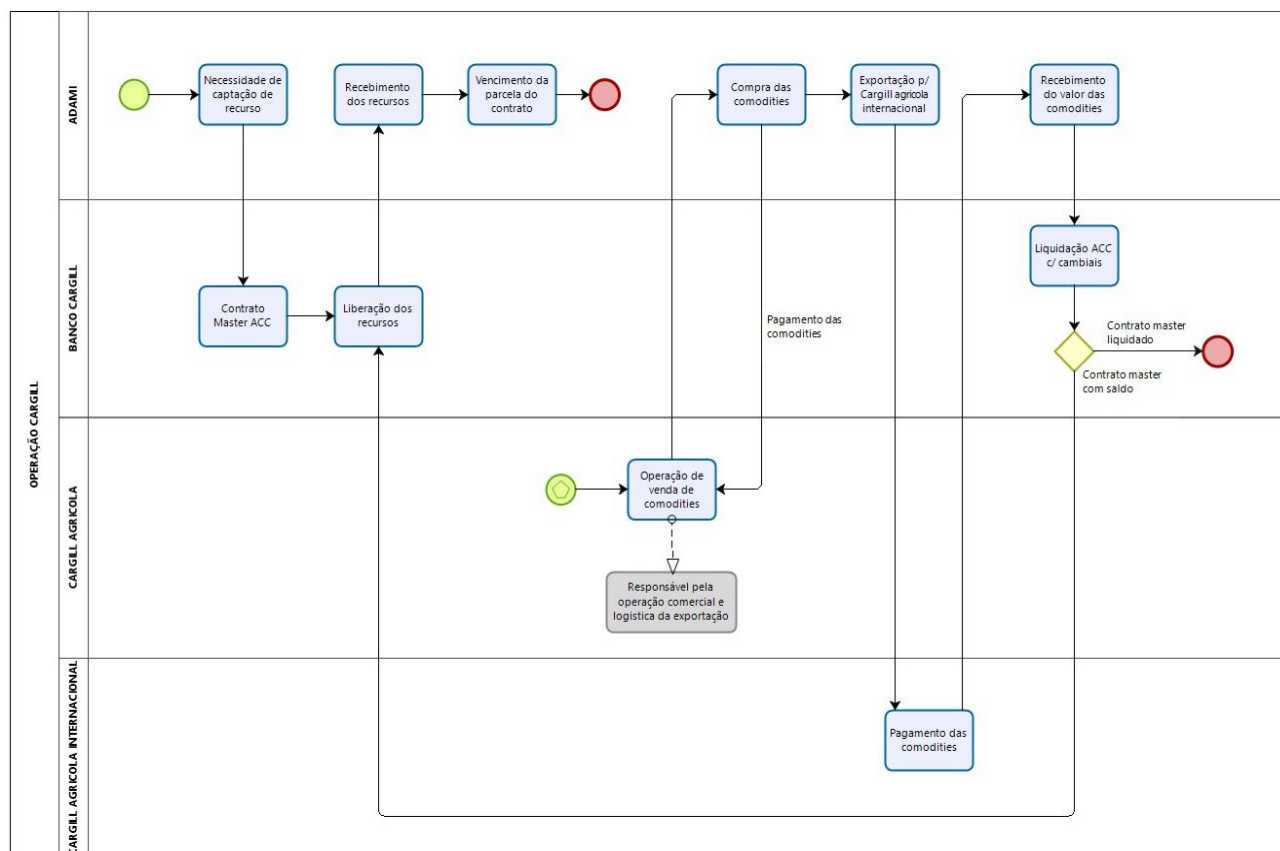


Imagem 48: Diagrama de representação das operações ocorridas

Por sua vez, em Procedimento Fiscal foi apresentada a seguinte ilustração:



Como já mencionado neste voto, a simulação exige que as partes atribuam ao negócio jurídico uma aparência que diverge de sua real natureza, o que acarreta vício na causa e consequente violação aos mecanismos de controle aduaneiro.

Reitero, ainda, que configura interposição fraudulenta a situação em que a representação formal do negócio é construída de modo a aparentar uma manifestação de vontade distinta da realidade, resultando na prática de ato doloso — seja por meio de fraude ou simulação — com o objetivo de burlar a fiscalização aduaneira.

A caracterização da simulação, portanto, exige a comprovação inequívoca de conduta dolosa, voltada à ocultação intencional do verdadeiro exportador.

Contudo, a partir da análise dos elementos constantes nos autos, entendo que não restou demonstrada a intenção deliberada das partes de simular as operações realizadas.

Explico.

3.3.1. Do Adiantamento Sobre Contrato de Câmbio (ACC)

Consta no ITEM 8.1 do Termo de Verificação Fiscal que ao firmar os Adiantamento Sobre Contrato de Câmbio (ACC) ou de Pré-Pagamento de Exportação (PPE), a ADAMI vendeu dólares, a termo, aos bancos Cargill e Bradesco, sendo que esses dólares deveriam advir de

exportações realizadas pela empresa. Esses ACC foram cumpridos com exportações realizadas pela empresa nos anos 2019 e 2020 a partir de contratos firmados com a CARGILL.

Para tanto, consta a seguinte comparação entre as taxas de juros previstas nesses contratos com a taxa básica de juros da economia (SELIC) vigente à época da contratação:

Data	Num. Contrato	Valor	Inst. Financeira	Prazo para liquidação	Taxa de juros pactuada	SELIC vigente ⁴
16/05/2019	206577084	40.040.000,00	Banco Cargill	08/05/2020	8,0% a.a	6,5% a.a.
19/12/2018	194147733	4.872.500,00	Banco Cargill	13/12/2019	8,4% a.a	6,5% a.a.
21/11/2018	191555153	14.082.375,00	Banco Cargill	14/11/2019	6,7% a.a	6,5% a.a.
23/05/2018	177768283	37.072.000,00	Banco Cargill	16/05/2019	8,25% a.a	6,5% a.a.
19/01/2018	167749264	32.324.000,00	Banco Cargill	11/01/2019	8,4% a.a	7,0% a.a.
04/12/2017	163984444	24.462.000,00	Banco Cargill	21/11/2018	6,7% a.a	7,5% a.a.
20/12/2018	194147728	19.490.000,00	Banco Cargill	13/12/2019	8,4% a.a	6,5% a.a.
29/11/2016	141119636	22.044.750,00	Bradesco	16/11/2019	5,26% a.a.	14 % a.a.

Tabela 11: Taxas de juros

Concluiu a Fiscalização que a ADAMI firmou contratos de câmbio no valor total de R\$ 194.387.625,00, que lhe foram adiantados com a aplicação das taxas vantajosas de juros, com a vantagem tributária de não recolher IOF, o que representa relevante economia.

Igualmente foi destacado em TVF a seguinte justificativa da ADAMI:

17. Esclarecimentos das operações de ACC/PPE

a) Esclarecemos que as operações financeiras de ACC/PPE realizadas junto ao Banco Cargill S/A, eram realizadas no intuito de captação de recursos para o capital de giro da Companhia e estavam em linha com as demais operações financeiras existentes no mercado.

O principal diferencial para captação junto ao Banco Cargill S/A, era o limite de crédito que a empresa possuía junto a esta instituição financeira.

O Banco Cargill S/A, por estar vinculado a agroindústria, aceitava como garantia das operações a hipoteca de uma unidade Industrial da empresa (Unidade de Negócio Madeireira), como garantia para limite de crédito das operações.

Desta forma, o limite de crédito que a empresa possui junto ao Banco Cargill era maior em relação às demais instituições financeiras do mercado, o que possibilitava uma tomada maior de recursos para investimento em capital de giro.

Imagem 5: Trecho da resposta da Adami ao Termo de Intimação Fiscal 129/2022

Em outro trecho, a Adami destaca o principal motivo que a levou por optar pela Banco Cargill para suas operações cambiais, ao invés das demais existentes (grifo nosso):

c) O diferencial da operação era que a companhia hipotecou junto ao Banco Cargill S/A sua Unidade Produtiva Madeireira, desta forma o limite global de crédito oferecido pelo Banco Cargill S/A era superior as demais instituições financeiras do mercado. Assim a companhia não necessitava recorrer a outras instituições financeiras, as quais exigiriam outras garantias para suas linhas de crédito.

Imagem 6: Trecho da resposta da Adami ao Termo de Intimação Fiscal 129/2022

Num primeiro momento, operando por meio do Banco Bradesco, a Adami obtinha taxas de juros muito atrativas, de 5,25%, em 2016. À época da celebração do contrato 141119636, com o Bradesco, a taxa Selic vigente já era de 14%. Até então, movidos pelo intuito de obter capital de giro, a Adami já vinha se beneficiando de um deságio muito atrativo, com relação aos juros vigente no mercado.

A partir de 2017, desejando obter créditos mais robustos, optou por contratar essas operações com o Banco Cargill. Embora as taxas dessa operadora fossem menos atrativas que a de outras instituições financeiras, havia uma vantagem específica, concernente ao limite global de financiamento, já que essa instituição – diferente de suas concorrentes – aceitava uma unidade produtiva como garantia.

Noutro trecho da resposta, a Adami reafirma o uso dos valores obtidos como capital de giro da companhia (grifo nosso):

c) Os recursos captados junto a instituição financeira foram integralmente utilizados para o capital de giro da companhia nos exercícios de 2018 a 2020, para suportar o crescimento de faturamento entre os anos de 2018 à 2020, bem como amenizar os efeitos da Pandemia de COVID-19 sobre o caixa da Companhia.

Imagem 7: Trecho da resposta da Adami ao Termo de Intimação Fiscal 129/2022

Concluiu a Fiscalização que **os adiantamentos sobre contratos de câmbio foram obtidos como meio benéfico de financiamento para composição do seu capital de giro no período de sua captação**, sem qualquer relação com as exportações às quais se vinculavam os contratos, **o que foi afirmado pela ADAMI**.

Na sequência destacou que as exportações em *quantum* negociado com a CARGILL não faziam parte do planejamento de vendas da ADAMI. E a *“falta de planejamento e a previsão antecipada de quitação dos contratos via exportações para a Cargill mostra uma clara **deturpação do instituto do Adiantamento de Contrato de Câmbio (ACC)**, utilizado meramente como linha de crédito barata, sem qualquer compromisso em aplicar os recursos na produção de mercadorias a serem exportadas, **o que foi confirmado pela própria ADAMI**”*.

Por sua vez, a CARGILL prestou os seguintes esclarecimentos:

O Termo de Intimação Fiscal 131/2022 (DOC. 25), enviado à Cargill continha, entre outras, a seguinte pergunta/requisição:

7.2 Esclarecer e elencar as razões, finalidades e objetivos (empresariais, econômicos, financeiros, tributários ou quaisquer outros) para celebração desse tipo de contrato, haja vista que o destinatário seguinte é, necessariamente, uma filial e/ou controlada da CARGILL sediada no exterior;

Imagem 12: Trecho da resposta da Cargill ao Termo de Intimação Fiscal 131/2022

A resposta dada pela empresa a esta questão fora a seguinte (grifos nossos):

Resposta: No mercado brasileiro, existem empresas detentoras contratos financeiros de pré-pagamentos de exportações. No momento de cumpri-los, podem não possuir as mercadorias para exportar, em decorrência de quebra de safra, problemas operacionais em suas plantas ou redirecionamento de mercadorias para atendimento emergencial no mercado interno, por exemplo.

Com o objetivo de atender aos compromissos de exportação assumidos, essas empresas **compram fluxos de outros exportadores e pagam um diferencial de preços por isso.**

Como a Intimada é reconhecidamente uma empresa **preponderantemente exportadora, possui fluxos de exportação disponíveis para atender tais oportunidades de mercado, mediante remuneração.**

Essa operação, amplamente “conhecida como “operação de performance”, possibilita:

(a) que empresas exportadoras tenham acesso a fluxos de exportações para cumprir seus compromissos financeiros e

(b) que a Intimada incremente suas receitas, tendo em vista a remuneração recebida, que é contabilizada e tributada no Brasil.

Imagem 13: Trecho da resposta da Cargill ao Termo de Intimação Fiscal 131/2022

Consta no TVF que a CARGILL afirmou que os clientes de performance de exportação “*compram fluxos de outros exportadores e pagam um diferencial de preços por isso*”. Continua para dizer que, como é empresa preponderantemente exportadora, possui “fluxos” disponíveis para atender “tais oportunidades de mercado” e, com isso, “incrementa suas receitas, tendo em vista a remuneração recebida”.

Diante de tais esclarecimentos, concluiu a Fiscalização que “*não se trata de uma operação de compra e venda de mercadorias, mas sim da negociação de um “fluxo” de exportação, que consiste, em realidade, na compra do “direito” de constar como exportador das mercadorias exportadas, na prática, pela CARGILL.*”

O fluxo financeiro das operações foi detalhado pelas partes, com demonstração clara sobre a forma como ocorreram os pagamentos mediante quitação dos Adiantamento Sobre Contrato de Câmbio – ACCs, sendo que não há notícias nos autos de que tais operações cambiais deixaram de seguir a legislação do Banco Central.

Observo que, se os contratos de performance devem (ou não) ser prática proibida, não pode a Fiscalização impor restrições mediante lançamento de ofício, a despeito da permissão legal. Da mesma forma, a informação de que o fluxo das exportações ADAMI teve mais

movimentação com a CARGILL, por si só, não justifica a interposição fraudulenta pretendida, tampouco desconfigura as operações realizadas.

Afirmou o Auditor Fiscal que a falta de causa e de propósito negocial do negócio jurídico e sua relação com simulação. Todavia, foi reconhecido em TVF que *“o comprador da performance tem expectativa de prejuízo na operação, que só será lucrativa se houver uma desvalorização cambial entre a “compra” e a “venda” que compense o adicional de preço pago”*.

Ao contrário da conclusão do Auditor Fiscal, entendo que, além do propósito negocial, restou demonstrado o risco da operação sobre a ADAMI, o que reforça sua condição de Exportadora, conforme declarado.

Por sua vez, igualmente reconheceu a Fiscalização que a CARGILL, na celebração de performances de exportação, auferir receitas pela venda do “direito” de seu cliente em exportar mercadorias para sua Filial ou Controlada no exterior.

E a Fiscalização igualmente afirmou em TVF que, comercialmente, a operação não faz sentido para a ADAMI, ficando **evidenciado que seu interesse está exclusivamente em “cumprir” seu compromisso de exportar perante a instituição financeira com quem contratou os ACC/PPE e nos dólares que recebe da filial da CARGILL em Turks e Caicos e/ou da controlada Cargill Commodities**. E concluiu que, inegavelmente, a substância do negócio jurídico não é de compra e venda de mercadorias; sua essência é, notadamente, financeira.

Ocorre que a substância do negócio jurídico em nenhum momento foi omitido do controle aduaneiro, conforme cláusulas contratuais estabelecidas entre as partes e esclarecidas em procedimento fiscal.

Portanto, entendo que não há que se falar em divergência entre o negócio aparente do negócio real, passível de atrair a conduta dolosa representada por simulação.

3.3.2. Das Exportações realizadas pela ADAMI

Com relação ao fluxo anual de exportação da ADAMI, informou a Fiscalização, conforme dados extraídos do Sistema DW, que a partir de 2011 as exportações para a CARGILL chegam a ultrapassar o montante de exportações de outros produtos. Vejamos:

ANO	Export. p/ Cargill	Total Exportação	% Cargill
2011	USD 21.046.896,92	USD 36.292.995,38	57,99%
2012	USD 15.703.104,96	USD 37.723.150,05	41,63%
2013	USD 10.000.000,36	USD 33.537.869,86	29,82%
2014	USD 30.000.000,34	USD 56.411.158,79	53,18%
2015	USD 23.000.000,00	USD 47.736.983,78	48,18%
2016	USD 15.000.000,14	USD 38.248.858,07	39,22%
2017	USD 40.000.000,36	USD 68.090.635,93	58,75%
2018	USD 30.000.000,65	USD 57.422.470,94	52,24%
2019	USD 35.546.748,70	USD 70.510.369,37	50,41%
2020	USD 10.069.374,78	USD 47.272.508,04	21,30%

Tabela 12: Exportações Adami

Consta igualmente no TVF que nos anos de 2019 e 2020, fora as exportações feitas ao interesse da CARGILL, todas as demais mercadorias registradas pela ADAMI estão classificadas no capítulo 44 da NCM, que se refere a “Madeira, carvão vegetal e obras de madeira.

Vejamos a tabela colacionada pela Fiscalização:

NCM	Mercadoria	ANO		TOTAL	
		2019	2020	Valor	Participação
12019000	Soja em grãos	U\$ 16.999.421,23	U\$ 9.271.499,58	U\$ 26.270.920,81	22,3%
23040010	Farelo de Soja	U\$ 2.466.032,75	U\$ 596.593,99	U\$ 3.062.626,74	2,6%
52010020	Algodão	U\$ 7.476.784,55	U\$ 201.281,21	U\$ 7.678.065,76	6,52%
10059010	Milho em grãos	U\$ 6.660.989,87	0	U\$ 6.660.989,87	5,66%
15071000	Óleo de soja	U\$ 1.943.520,30	0	U\$ 1.943.520,30	1,65%
Cap. 44	Madeiras	U\$ 34.963.620,67	U\$ 37.203.133,26	U\$ 72.166.753,93	61,27%
TOTAL		U\$ 70.510.369,37	U\$ 47.272.508,04	U\$ 117.782.877,41	100%

Tabela 13: Exportações da Adami, por período

Conclui a Fiscalização que “*toda a formatação dessas exportações de commodities agrícolas, realizadas sob o amparo de contratos de performance de exportação, não é, materialmente, de compra e venda de mercadorias, mas sim de aquisição indireta de dólares e de documentos de exportação pura e simplesmente para cumprir compromissos de Adiantamentos sobre Contratos de Câmbio que a ADAMI assumiu. Na persecução desse objetivo, porém, a empresa constou, formalmente, como exportadora de mercadorias efetivamente exportadas pela CARGILL, ocultando-a das operações.*”

Considerando as razões adiantes, entendo que não assiste razão às conclusões da Autoridade Fiscal.

3.3.3. Dos Contratos de Compra e Venda de Mercadorias para Exportação (performance de exportação)

Vejamos um exemplo de Contrato de Compra e Venda firmado entre a CARGILL e ADAMI, apresentados em Procedimento Fiscal:

Contrato de Compra e Venda de Mercadorias para Exportação nr. 11/19-20 de 27 de Setembro de 2019

QUADRO I – “COMPRADORA”

RAZÃO SOCIAL: Adami S/A Madeiras

ENDEREÇO: Rua Nereu Ramos, 196 - Centro - CEP: 89500-000

Caçador - SC

C.N.P.J.: 83.054.478/0001-21 - I.E.: 250.333.473

QUADRO II – “VENDEDORA” ou “CARGILL”

RAZÃO SOCIAL: Cargill Agrícola S.A.

ENDEREÇO: Av. Dr. Chucri Zaidan, 1.240 - 8º andar - Vila São Francisco - CEP: 04711-130 - São Paulo - SP

C.N.P.J.: 60.498.706/0001-57 / I.E.: 104.871.489.118

CONSIDERANDO QUE:

(A) A COMPRADORA deseja vender e exportar para CARGILL AGRÍCOLA S.A. - TURKS AND CAICOS BRANCH PO Box 560, Butterfield Square, Providenciales, Turks and Caicos, British West Indies ("Importador") e o Importador deseja adquirir da COMPRADORA certas Mercadorias, mediante pagamento do respectivo preço equivalente a USD 3.750.000,00 (três milhões, setecentos e cinquenta mil dólares norte americano) e em conformidade com os demais termos e condições acordados entre referidas partes;

(B) O Importador realizará o pagamento do preço pela compra das Mercadorias mediante depósito em conta a ser indicada pela COMPRADORA por escrito, sendo que estes recursos serão utilizados pela COMPRADORA para liquidação de operação(ões) de adiantamento sobre contrato de câmbio e /ou de pagamento antecipado de exportação por esta contratada(s), cujas características serão descritas por escrito pela COMPRADORA ao Importador ("Operações");

(C) para cumprir sua obrigação de entrega relativa à venda efetuada ao Importador, a COMPRADORA deseja adquirir as Mercadorias da CARGILL e a CARGILL concorda em vender as Mercadorias à COMPRADORA, observados certos termos e condições;

ISTO POSTO, pelo presente "Contrato de Compra e Venda de Mercadorias para Exportação nº 11/19-20 (em conjunto com anexos, aditivos e/ou prorrogações doravante denominado "Contrato"), as PARTES, por seus respectivos representantes legais ao final assinados, têm justa e contratada a compra e venda de mercadorias destinadas à exportação, que se regerá pelas seguintes cláusulas e condições:

Em TVF assim concluiu a Fiscalização:

A análise das cláusulas contratuais nos permite concluir claramente que, na prática, o exportador é a CARGILL, sendo que a ADAMI consta da operação apenas documental e formalmente, para os fins que lhe são convenientes.

O primeiro aspecto a se destacar é que consta expressamente dos contratos de compra e venda firmados entre a CARGILL AGRICOLA S/A e a ADAMI que as mercadorias adquiridas da CARGILL brasileira deveriam ser exportadas para sua filial em Turcas e Caicos (ou a controlada Cargill Commodities, especificamente no último contrato celebrado), e que os recursos relativos ao pagamento dessa exportação serão utilizados para liquidar operações de adiantamento sobre contrato de câmbio (ACC) e/ou prépagamento de exportações (PPE). Veja-se que o contrato é bem específico e já fica definida a destinação que a mercadoria "adquirida" deve ter, qual seja, a exportação para a própria CARGILL de Turcas e Caicos (ou Cargill Commodities), bem como a destinação dos recursos recebidos por essa exportação. Assim, pelo mesmo documento, a CARGILL "vende" e já "recompra" as mercadorias por meio de sua filial estrangeira.

CONSIDERANDO QUE:

(A) A COMPRADORA deseja vender e exportar para CARGILL AGRÍCOLA S.A. - TURKS AND CAICOS BRANCH PO Box 560, Butterfield Square, Providenciales, Turks and Caicos, British West Indies ("Importador") e o Importador deseja adquirir da COMPRADORA certas Mercadorias, mediante pagamento do respectivo preço equivalente a USD 6.250.000,00 (seis milhões, duzentos e cinquenta mil dólares norte-americanos) e em conformidade com os demais termos e condições acordados entre referidas partes;

(B) O Importador realizará o pagamento do preço pela compra das Mercadorias mediante depósito em conta a ser indicada pela COMPRADORA por escrito, sendo que estes recursos serão utilizados pela COMPRADORA para liquidação de operação(ões) de adiantamento sobre contrato de câmbio e /ou de pagamento antecipado de exportação por esta contratada(s), cujas características serão descritas por escrito pela COMPRADORA ao Importador ("Operações");

Imagem 14: Cláusulas do contrato de performance de exportação celebrado entre Adami e Cargill

A destinação das mercadorias fica clara em mais de um ponto dos mesmos contratos, não sendo permitido à compradora lhe atribuir livre fluxo de venda:

1.1. A COMPRADORA declara e garante que está adquirindo as Mercadorias para o fim exclusivo e específico de realização de exportação.

Imagem 15: Cláusula do contrato de performance de exportação celebrado entre Adami e Cargill

Apesar de a CARGILL estar “vendendo” as mercadorias, consta dos contratos que ela é quem providenciará toda a documentação relativa a seu despacho aduaneiro, bem como seu embarque, inclusive com a determinação do navio. Abaixo exibimos trechos distintos do contrato que demonstram o que foi dito:

v. A CARGILL providenciará, em nome da COMPRADORA, diretamente ou por pessoas por ela designadas (despachantes e/ou outros a quem CARGILL subestabelecer poderes nos termos da Cláusula 4.2 abaixo), a obtenção, junto ao sistema SISCOMEX, da Solicitação de Despacho (“SD”) e do Conhecimento de Embarque (Bill of Lading) (“BL”);

vi. Competirá exclusivamente à CARGILL determinar o(s) navio(s) para embarque das Mercadorias, conforme a disponibilidade nos portos de embarque;

vii. A COMPRADORA providenciará a obtenção da respectiva Nota de Exportação em até 10 (dez) dias da data do BL, sendo que este documento, juntamente com o BL, será utilizado para que a CARGILL, em nome da COMPRADORA, diretamente ou por pessoas por ela designadas (despachantes e/ou outros a quem CARGILL subestabelecer poderes nos termos da Cláusula 4.2 abaixo) possa baixar o correspondente Termo de Responsabilidade. A COMPRADORA será responsável por quaisquer consequências (penalidades aplicadas pela Receita Federal ou outras, inclusive mas não somente a obrigatoriedade de pagamento de encargos e/ou tributos) em caso de descumprimento da obrigação aqui prevista;

(...)

4. Entrega/Embarque

4.1. O procedimento para exportação das Mercadorias, com relação a cada embarque segue descrito a seguir:

i. A CARGILL providenciará, em nome da COMPRADORA, diretamente ou por pessoas por ela designadas (despachantes e/ou outros a quem CARGILL subestabelecer poderes nos termos da Cláusula 4.2 abaixo), a obtenção: (a) no sistema SISCOMEX, do Registro de Exportação (“RE”) e (b) junto à Receita Federal, do Termo de Responsabilidade;

ii. A CARGILL emitirá Nota Fiscal relacionada à venda, pela CARGILL à COMPRADORA, das respectivas Mercadorias;

iii. As Mercadorias serão entregues pela Cargill na modalidade *Free On Board* - FOB, nos Portos de Santos - SP, e/ou Paranaguá - PR, e/ou Rio Grande - RS, e/ou Santarém - PA, e/ou Tubarão - ES, e/ou Ponta da Madeira - MA, e/ou Ilhéus - BA, e/ou São Francisco do Sul - SC, e/ou Aratu - BA, a critério da Cargill, para embarques totais ou parciais durante a Janela de Embarque referida no item III.3 do QUADRO III do preâmbulo (observado o disposto na Cláusula 3.2.2 acima). A CARGILL desde já se obriga a fazer com que as Mercadorias entregues nos termos deste Contrato atendam a todos os requisitos de qualidade e quantidade definidos pelo Importador, que deverão ser informados pela COMPRADORA à CARGILL com uma antecedência mínima conforme instruções da CARGILL, sob pena de arcar com todos os prejuízos advindos à COMPRADORA pelo não cumprimento de tais obrigações;

iv. A COMPRADORA emitirá Nota Fiscal de Formação de Lote e a enviara para a CARGILL, dentro do prazo que a CARGILL determinar (que será determinado considerando critérios razoáveis de práticas comerciais, bem como a urgência do caso específico). Caso a COMPRADORA não emita Nota Fiscal de Formação de Lote nos prazos e condições ora estabelecidos, a COMPRADORA incorrerá em pagamento de multa não compensatória fixada no valor em reais correspondente a US\$ 15.000,00 (quinze mil dólares norte americanos) ao dia, contados da data de descumprimento da obrigação até seu pagamento, sem prejuízo da possibilidade de decretação de vencimento antecipado deste Contrato pela CARGILL;

(...)

- viii. Após a conclusão da operação de exportação, a COMPRADORA providenciará obrigatoriamente a elaboração do correspondente Memorando de Exportação, que será encaminhado à CARGILL em até 20 dias da data do BL, para que a CARGILL possa, até a última data do mês seguinte à data do BL, apresentá-lo às autoridades fiscais competentes para atrelá-lo às notas fiscais de venda mencionadas no item 4.1(ii) acima e, com isso, evidenciar a realização da exportação das Mercadorias correspondentes. A COMPRADORA será responsável por quaisquer consequências (penalidades aplicadas pela Receita Federal ou outras, inclusive mas não somente a obrigatoriedade de pagamento de encargos e/ou tributos) caso não seja comprovada a exportação em razão de descumprimento da obrigação aqui prevista;

(...)

6.2. A CARGILL se obriga a entregar à COMPRADORA cópias não negociáveis do BL, do RE e da SD, para que a COMPRADORA possa apresentá-los à instituição financeira que estiver auxiliando a COMPRADORA no processo de liquidação da(s) Operação(ões), para vinculação de referidos documentos, bem como das respectivas Faturas Comerciais a serem emitidas pela COMPRADORA, à(s) Operação(ões), observado que as condições de contratação da referida instituição financeira são do exclusivo critério da COMPRADORA, que isenta a CARGILL de qualquer responsabilidade relativa à referida contratação e à vinculação da exportação à(s) Operação(ões).

(...)

Todas as despesas relativas à logística dos embarques desde a retirada das Mercadorias do estabelecimento da CARGILL até o navio, tais como transporte, seguro, armazenagem, despachante aduaneiro, capatazia e outras, correrão por conta exclusiva da CARGILL.

16.

Imagem 16: Cláusulas do contrato de performance de exportação celebrado entre Adami e Cargill

Mais do que isso, as mercadorias são entregues para embarque diretamente pela Cargill, sem passar pela Adami, sob gestão da Cargill, a quem cumpre instruir a Adami sobre as exportações que, a rigor, esta declarou. Até mesmo informações acerca da emissão de notas fiscais emitidas pela Adami são determinadas pela Cargill, como se demonstram no trecho dos contratos a seguir.

- iv. A COMPRADORA emitirá Nota Fiscal de Formação de Lote e a enviará para a CARGILL, dentro do prazo que a CARGILL determinar (que será determinado considerando critérios razoáveis de práticas comerciais, bem como a urgência do caso específico). Caso a COMPRADORA não emita Nota Fiscal de Formação de Lote nos prazos e condições ora estabelecidos, a COMPRADORA incorrerá em pagamento de multa não compensatória fixada no valor em reais correspondente a US\$ 15.000,00 (quinze mil dólares norte americanos) ao dia, contados da data de descumprimento da obrigação até seu pagamento, sem prejuízo da possibilidade de decretação de vencimento antecipado deste Contrato pela CARGILL;

Imagem 17: Cláusulas do contrato de performance de exportação celebrado entre Adami e Cargill

Além disso, consta dos contratos uma outorga ampla de poderes da empresa compradora para a CARGILL para que ela possa praticar os atos relativos à exportação das mercadorias.

4.2. **Mandato para a CARGILL.** A COMPRADORA outorga à CARGILL, expressa, irrevogável e irretratavelmente, os mais amplos poderes conforme seja necessário e/ou conveniente para que a CARGILL possa, em nome da COMPRADORA, em conformidade com a legislação em vigor, com os termos e condições deste Contrato (considerado em conjunto com seus anexos e eventuais aditivos e prorrogações) e/ou documentos correlatos, e com as exigências do Importador, assinar todos e quaisquer documentos e praticar todos e quaisquer outros atos para efetivação da exportação das Mercadorias, em um ou mais embarques, inclusive, mas não somente aqueles necessários e/ou convenientes: (i) para realizar as providências descritas nas Cláusulas 4.1(i), (v) e (vii) acima em nome da COMPRADORA, podendo também mas não apenas endossar quando necessário, à ordem do Importador, os B/Ls e (ii) para alienar, dar e/ou receber quitação, firmar compromissos, transigir, e/ou praticar outros quaisquer atos que exorbitem da administração ordinária da COMPRADORA mas apenas e tão somente na medida em que tais poderes outorgados sejam necessários e/ou convenientes para realização da exportação de Mercadorias prevista neste Contrato. Os poderes aqui outorgados serão válidos e eficazes a partir da data de celebração deste Contrato e até a efetiva exportação da totalidade das Mercadorias com observância dos termos aqui previstos. A CARGILL poderá, a seu critério, substabelecer os poderes aqui recebidos.

Imagem 18: Cláusula do contrato de performance de exportação celebrado entre Adami e Cargill

Os contratos deixam bem claras questões relativas à propriedade e à posse das mercadorias. Notase que a CARGILL jamais deixa de ser possuidora das mercadorias.

8. Propriedade e posse das Mercadorias

A COMPRADORA comunica à CARGILL que, mediante realização de depósito pelo Importador do preço de compra das Mercadorias conforme instrução recebida nos termos da Cláusula 6(i) acima, e desde que as Notas Fiscais de venda das Mercadorias tenham sido emitidas pela CARGILL à COMPRADORA, a propriedade de parte e/ou da totalidade das Mercadorias bem como sua posse indireta, serão automaticamente transferidas ao Importador. Entretanto, a posse direta das respectivas Mercadorias permanecerá com a CARGILL para que a CARGILL possa realizar a sua exportação ao Importador.

8.1 A COMPRADORA reconhece que, após recebimento das Mercadorias pelo Importador, terá transmitido ao Importador todos e quaisquer direitos sobre as Mercadorias (propriedade e posse direta e indireta), não tendo mais nada a reclamar do Importador nem da CARGILL.

Imagem 19: Cláusulas do contrato de performance de exportação celebrado entre Adami e Cargill

Deve-se ressaltar que os contratos não priorizam a determinação do objeto negociado, mas enfatiza, por outro lado, seu valor, deixando claro que o interesse da Adami não está na aquisição das mercadorias, mas sim em receber determinada quantia cambial para cumprir seus compromissos junto ao Banco. Isso fica evidente na cláusula contratual abaixo transcrita, extraída do contrato 39/19-20(anexada junto aos demais contratos no DOC. 15), em que se consigna que a Adami deseja adquirir “certas mercadorias” mediante pagamento de peço equivalente a US\$ 10.000.000,00. O valor corresponde exatamente ao adiantamento cambial que a Adami contratou com o Banco Cargill, por meio do contrato 206577084 (DOC. 7), de maneira que precisa exportar esse valor para cumprir seu compromisso.

Note-se que este (39/19-20) é o único dos contratos celebrados entre a Adami e a Cargill (dentre os tratados neste Auto de Infração) que não faz menção expressa à filial de Turks e Caicos, uma vez que as exportações foram destinadas à Cargill Commodities (Uruguai), controlada da Cargill no exterior.

Destaca-se, porém, que fica especificada “uma entidade pertencente ao grupo Cargill no exterior”, como destinatária das exportações, sendo esta entidade a ser indicada pela própria Cargill no contrato de exportação a ser celebrado (uma vez que é a Cargill quem providenciará toda a documentação de exportação, conforme explicado oportunamente).

CONSIDERANDO QUE:

(A) A COMPRADORA deseja vender e exportar para uma entidade pertencente ao grupo Cargill no exterior (“Importador”), a ser oportunamente indicada e qualificada no respectivo contrato de exportação a ser celebrado entre COMPRADORA e Importador, e o Importador deseja adquirir da COMPRADORA certas Mercadorias, mediante pagamento do respectivo preço equivalente a USD 10.000.000,00 (Dez milhões de dólares norte americanos) e em conformidade com os demais termos e condições acordados entre referidas partes;

(B) O Importador realizará o pagamento do preço pela compra das Mercadorias mediante depósito em conta a ser indicada pela COMPRADORA por escrito, sendo que estes recursos serão utilizados pela COMPRADORA para liquidação de operação(ões) de adiantamento sobre contrato de câmbio e /ou de pagamento antecipado de exportação por esta contratada(s), cujas características serão descritas por escrito pela COMPRADORA ao Importador (“Operações”);

Imagem 20: Cláusulas do contrato de performance de exportação celebrado entre Adami e Cargill

Por fim, além do contrato em si, em documentos denominados “Confirmação de fechamento de operação de compra e venda de mercadorias para exportação” (DOC.15), as mercadorias negociadas são secundárias, a preocupação maior está no valor negociado e nas datas de pagamento, inclusive fazendo-se uma vinculação com os contratos de adiantamento de câmbio celebrados pela Adami, conforme figuras abaixo.

CONFIRMAÇÃO DE FECHAMENTO DE OPERAÇÃO DE COMPRA E VENDA DE MERCADORIAS PARA EXPORTAÇÃO

São Paulo, 27 de Setembro de 2019

A

Adami S/A Madeiras

Prezados (as) Senhores(as),

Vimos através desta confirmar o fechamento da operação nº 11/19-20 em 27 de setembro de 2019, conforme abaixo:

1. Comprador: Adami S/a Madeiras
2. Endereço do contrato: Rua Nereu Ramos , 196 - Centro
Caçador - SC - CEP: 89500-000
3. CNPJ: 83.054.478/0001-21 - Inscrição Estadual: 250.333.473
4. Valor FOB: USD 3.750.000,00 (três milhões, setecentos e cinquenta mil dólares norte americano)
5. Adicional de preço: 0,80% (oitenta por cento) Flat
6. Pagamento do adicional de preço: Junto com o Fob

7. Pagamento dos R\$ à Cargill: a ser ser confirmado, melhores esforços nas datas mencionadas no item 12 abaixo, através de crédito junto ao Banco Itau S/A. (341), agência nº 0912 - C/C 00770-5, condicionado a documentação assinada e em boa ordem, bem como com despachantes cadastrados no radar e procurações emitidas/vigentes.

8. Taxa de conversão: Cotação da taxa de venda do dólar comercial norte-americano Pronto conforme publicado para a moeda DOLAR-DOS-EUA em “Boletins Intermediários de Taxas de Câmbio”, em D-1 do pagamento dos Reais, em “Capitais estrangeiros e câmbio/Taxas de Câmbio/Cotações e Boletins”, conforme divulgada: (i) na página do Banco Central do Brasil, no seguinte endereço eletrônico da Internet: www.bcb.gov.br, no(s) dia(s) do(s) efetivo(s) pagamento(s), ou se o site estiver indisponível; (ii) pelo Banco Central do Brasil via SISBACEN no Boletim de Taxas de Câmbio e de Mercado, código PTAX800, opção 1, moeda 220; ou (b) na hipótese de o Banco Central do Brasil não divulgar a referida cotação, será adotada a taxa média das cotações do dólar comercial de venda fornecidas por 2 (dois) bancos para o mesmo montante, dia e horário, sendo cada banco de escolha de cada uma das partes.

Λ

9. Pagamento dos dólares: em D+0, mediante reais devidamente confirmados na conta da Cargill.

10. Janelas de Embarque: de 01/10/2019 a 24/04/2020

11. Produto: Soja em Grãos e/ou sub-produtos, Milho e algodão.

12. Contratos de câmbio, Bancos, datas para pagamentos dos reais e dolares.

Contrato	US\$	Banco	R\$ à Cargill	Pgto US\$
194147728	3.750.000,00	Banco Cargill S.A.	melhores esforços para 01 de outubro de 2019	D+0 do pagamento dos Reais

As partes concordam, que manterão a confidencialidade sobre toda e qualquer informação derivada desta transação.

Solicitamos nos enviar esta confirmação via fax com o “de acordo” de V.Sas, o mais breve possível, a fim de darmos continuidade na operação.

Atenciosamente

“De acordo”

Imagem 21: Confirmação de Fechamento de Operação

Salta aos olhos a incompatibilidade entre o aspecto formal dos negócios jurídicos (compra e venda de mercadorias com o fim de exportação) e o aspecto material (compra “indireta” de dólares). Desde já, importa destacar que o formalismo jurídico adotado (formalização de contratos de compra e venda, emissão de documentos fiscais etc.) não tem o condão de alterar a materialidade econômica subjacente aos negócios.

Ora, na prática, o exportador é a CARGILL, a Adami consta da operação apenas documental e formalmente, para os fins que lhe foram convenientes e oportunos.

3.3.4. Dos Adicional de Preço (“FLAT”)

Assim consta no ITEM 8.6 do TVF:

Merece especial atenção a cláusula que dispõe sobre um adicional de preço sobre o valor das mercadorias. Esse adicional é, essencialmente, a remuneração que a CARGILL brasileira recebe pela venda da performance de exportação, que corresponde a 0,8% do valor dos contratos.

Nos contratos (DOC. 15), é possível identificar como se dá a formação do preço da mercadoria, sendo o preço principal total correspondente à soma do preço base com o adicional de preço, conforme trecho extraído dos documentos, um deles abaixo exibido (o texto é idêntico em todos os contratos do DOC. 15).

3. Preço

3.1. **Preço Principal Total** Pela operação de compra e venda de Mercadorias aqui prevista, a COMPRADORA pagará a CARGILL: (i) o montante em reais correspondente, na data de definição de uma Data de Pagamento estimada, à respectiva parcela do Valor Final USD, convertida nos termos da Cláusula 9 abaixo, e sendo a somatória dos valores em reais a serem pagos (considerando-se o embarque total da Quantidade Final) doravante denominada **“Preço-Base”**; e (ii) o montante em reais correspondente, na mesma data de realização do cálculo indicado no item 3.1(i) acima, ao resultado da aplicação do percentual referido no item III.4 do QUADRO III sobre a respectiva parcela do Preço-Base a ser paga com relação a cada embarque, e sendo a somatória dos valores em reais a serem pagos (considerando-se todos o embarque da Quantidade Final) doravante denominada **“Adicional de Preço”** (e, em conjunto com o Preço-Base, **“Preço Principal Total”**), sendo o Adicional de Preço devido em decorrência direta, imediata e exclusiva da assinatura deste Contrato e em qualquer hipótese, independentemente de questionamentos sobre a Mercadoria em si e/ou sobre sua entrega e/ou exportação. Em caso de alteração da Data de Pagamento estimada, os cálculos deverão ser refeitos.

Imagem 22: Cláusulas do contrato de performance de exportação celebrado entre Adami e Cargill

O referido adicional está discriminado de forma idêntica no item III.4 dos contratos, conforme exemplo abaixo:

III.4. ADICIONAL DE PREÇO: 0,80% (zero vírgula oitenta por cento) FLAT DO VALOR DAS MERCADORIAS A SEREM EMBARCADAS.

Imagem 23: Cláusula do contrato de performance de exportação celebrado entre Adami e Cargill

Está aí, portanto, a conveniência, para a CARGILL, na celebração de performances de exportação: ela auferire receitas pela venda do “direito” de seu cliente constar como exportador de mercadorias cujo adquirente seguinte é ela mesma, por meio de sua filial ou controlada no exterior.

É importante ressaltar que a posterior exportação das mercadorias é realizada pelo preço base, ou seja, de antemão, o comprador sabe que entre a compra e a revenda, seu resultado, na moeda negociada, será negativo em valor equivalente ao adicional de preço pago à CARGILL brasileira. O comprador da performance tem expectativa de prejuízo na operação, que só será lucrativa se houver uma desvalorização cambial entre a “compra” e a “venda” que compense o adicional de preço pago.

A despesa da Adami com os referidos flats foi por ela informada em sua resposta à intimação (DOC. 5), abaixo exibida:

RESUMO DO CUSTO DA OPERAÇÃO CARGILL AGRICOLA S/A			
CONTRATO	FEE - 0,8% (USD \$)	PTAX	R\$
39/19-20	80.000,00	5,8365	466.920,00
33.18-19	16.000,00	4,1012	65.619,20
11.19-20	16.000,00	4,2136	67.417,60
11.19-20	16.000,00	4,1559	66.494,40
91/17-18	80.000,00	4,0031	320.248,00
65/17-18	79.357,46	3,90	309.335,38
57/17-18	52.730,75	3,76	198.019,79
33/18-19	32.000,00	4,17	133.507,20
Total			1.627.561,56

Tabela 15: Custo Flat

Com relação às apurações acima reproduzidas, observo que a especulação na venda de *commodities* é uma prática legítima e, portanto, não pode ser considerada infração.

Da análise dos autos, não é possível concluir que a estrutura da trading formalmente constituída no exterior — e, portanto, legalmente registrada e habilitada — tenha sido criada com o propósito de ocultar os reais intervenientes nas operações ou de auferir qualquer benefício indevido por meio de interposição fraudulenta.

A meu ver, a análise da forma de constituição da filial da empresa CARGILL no exterior extrapola os limites da atuação da Fiscalização, que deve se restringir à verificação de elementos concretos que permitam a subsunção dos fatos à norma que tipifica a interposição fraudulenta, conforme delineado no art. 23, inciso V, do Decreto-Lei nº 1.455/1976.

Sem a demonstração de que a estrutura societária foi utilizada de modo simulado ou fraudulento, com intenção dolosa voltada à burla do controle aduaneiro, não se configura a infração imputada.

Cumpra observar, com relação à afirmação da Fiscalização, de que a DU-E 19BR0014613971 foi registrada em 24/10/2019, cinco dias antes da emissão da nota fiscal de venda da CARGILL para a ADAMI, que ocorreu em 29/10/2019, que tem razão a defesa ao argumentar que a legislação permite a emissão de Notas Fiscais após o registro da DU-E.

O artigo 97 da Instrução Normativa RFB 1.702/2017 assim prevê:

Art. 97. Para a elaboração da DU-E, o declarante deverá:

I - indicar, em campo próprio da DU-E, que se trata de embarque antecipado; e

II - **prestar todas as informações necessárias, sem a indicação de nota fiscal para a operação, utilizando um item da DU-E para cada produto a exportar.**

Destaco, ainda, que a adoção do *Incoterm* FOB (Free On Board) justifica o fato de a empresa CARGILL deter o controle sobre aspectos operacionais da exportação, tais como a escolha dos navios de embarque, bem como a determinação dos valores e quantidades destinadas à sua filial no exterior.

Tal circunstância decorre das condições contratuais livremente pactuadas entre as partes e, por si só, não caracteriza irregularidade, tampouco configura interposição fraudulenta.

E não há no TVF qualquer fundamentação passível de afastar a validade do *incoterm* FOB (Free On Board) convencionado entre as partes, conforme contratos apresentados pela Exportadora.

O termo FOB ajustado nos contratos estabelece as responsabilidades entre o vendedor e o comprador desde o ponto de origem até a entrega da mercadoria ao transportador designado no porto de embarque. Neste caso, os custos adicionais, como frete internacional, seguro e desembaraço aduaneiro, geralmente não estão incluídos no valor FOB e são de responsabilidade do comprador a partir desse ponto.

Observo que através do v. Acórdão nº 1201-007.073, a 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento deste CARF, recentemente este Tribunal Administrativo afastou outra autuação lavrada contra o Grupo Cargill em um caso de tributação internacional, reconhecendo a legitimidade das operações e estrutura da Filial Cargill T&C.

Naquele caso igualmente foi lavrado o auto de infração motivado na conclusão de que a Filial Cargill T&C não teria estrutura operacional própria, consistindo em mera Caixa Postal (P.O. Box) nas ilhas de Turks & Caicos, e por isso seria simulada.

Da mesma forma sustentou a Fiscalização que a Filial Cargill T&C possui receitas decorrentes de vendas de produtos adquiridos da matriz e de terceiros — em menor escala —, mas também receitas decorrentes da liquidação financeira de contratos futuros de compra e

venda de *commodities*, sem entrega efetiva de mercadoria, mecanismo chamado de *string*, ou seja, na mera compra e venda de “papéis” (contratos).

O ilustre Relator, Conselheiro Lucas Issa Halah, enfatizou que a *trading* desempenhava funções legítimas, como gestão de riscos e precificação de *commodities*. Destacou também que a legislação brasileira prevê normas específicas para operações com paraísos fiscais, não cabendo desconsiderar sua legalidade com base em conceitos subjetivos.

E pontuou que:

Ou seja, considerar simulada a estrutura societária adotada pelo Contribuinte na constituição de sua filial Cargil T&C a partir da aplicação de uma regra geral (art. 149, VII) justamente em virtude da ausência de identificação de atividade substantiva da filial, enquanto a legislação já endereçou especificamente essa situação, não só determinando suas consequências fiscais em sentido diverso do pretendido pela autuação, como elegendo nas definições insertas no conceito de paraísos fiscais a própria desnecessidade e de estrutura operacional; implica fazer tábula rasa de todos os requisitos e ônus fiscais impostos e regularmente cumpridos pelo contribuinte para manter suas relações com a Cargil T&C.

Admitir essa possibilidade implica também defender uma ilógica superação do conjunto de regras especiais destinadas a lidar com os impactos fiscais da constituição de filiais em paraísos fiscais, contrariando as regras basilares de hermenêutica para priorizar a regra geral do art. 149, VII do CTN.

Com relação aos critérios contábeis para classificação das Filiais, reproduzo os fundamentos do r. voto condutor:

2.4.2 CRITÉRIOS CONTÁBEIS PARA A CLASSIFICAÇÃO DAS FILIAIS

De todo modo, por amor ao debate, mais é possível dizer sobre a impossibilidade de se considerar simulada a estrutura adotada também sob a ótica do Direito Privado, no qual se inserem as normas contábeis, dentre elas o CPC 02.

Do voto vencedor proferido no Acórdão nº 3201-005.152 extraímos o seguinte excerto:

“O fato de a filial no exterior não ter estrutura não a torna ilícita. A legislação societária (Delib. CVM 624/2010) prevê esse tipo de formatação. A legislação tributária também a pressupõe (“Preços de Transferência”), e não os veda, com ou sem estrutura. A existência, há muitos anos, dos chamados “contratos de performance de exportação” (texto acadêmico anexo), assaz comuns, os têm como pressuposto. Não há proibição de tal estrutura por parte do BCB ou da CVM.”

A referida Deliberação CVM nº 624/2010, vigente até 2022, que aprovou com alterações redacionais o CPC 02, dispõe sobre o reconhecimento contábil dos efeitos das mudanças nas taxas de câmbio e conversão de demonstrações contábeis entre matriz nacional e filial no exterior. Em seus itens 4 e 5, distingue duas categorias de filiais no exterior: aquelas que se caracterizam como entidades

independentes (item 5), e as que não se caracterizam como entidades independentes (item 4).

Vale transcrever as alterações promovidas pela Deliberação CVM que, dentre outras alterações redacionais, expressou o caráter exemplificativo do rol de elementos que caracterizam uma filial como independente.

“Texto final

4. **As filiais**, agências, sucursais ou dependências e mesmo uma controlada no exterior **que não se caracterizam como entidades independentes** mantidas por investidoras brasileiras no exterior, por não possuírem, **por exemplo**, corpo gerencial próprio, autonomia administrativa, não contratarem operações próprias, utilizarem a moeda da investidora como sua moeda funcional e funcionarem, na essência, como extensão das atividades da matriz, devem normalmente ser consideradas para fins do reconhecimento das variações cambiais do investimento no exterior (ver item 41(a)) como extensão das atividades da investidora. Nesse caso, é provável que a moeda funcional dessa atividade no exterior seja a mesma da investidora (ver itens 11 a 14 deste Pronunciamento). (NR)”

“Texto final

5. **Quando, todavia, tais filiais, agências, sucursais ou dependências se caracterizarem na essência, como um investimento no exterior por possuírem, por exemplo, suficiente corpo gerencial próprio, autonomia administrativa, contratarem operações próprias, inclusive financeiras, caracterizando-se, assim, como entidade autônoma** nos termos do item 13, a matriz, no Brasil, deve reconhecer os resultados apurados, observando os critérios contábeis de conversão previstos no presente Pronunciamento reconhecendo as variações cambiais como investimento no exterior(item 41(b)). (NR)”

O conteúdo normativo da deliberação CVM nº 624, e do próprio CPC 02, admite assim plenamente a constituição de filiais no exterior sem corpo gerencial próprio nem autonomia administrativa, **bastando que tenha operações próprias para que sejam consideradas entidades independentes** de maneira tal que seus resultados não sejam computados diretamente na contabilidade da matriz, mas sim em contabilidade própria da filial refletida na escrita da matriz nacional por meio do Método de Equivalência Patrimonial.

Evidentemente, estamos cientes de que as normas contábeis buscam sobretudo analisar a essência econômica sobre a forma, muitas vezes em detrimento dos conceitos jurídico tributários firmados pela Lei. Contudo, considerando que o Fisco busca a desconsideração da filial a partir de argumentos de falta de substância e, conseqüentemente, de simulação, os critérios de análise econômica eleitos pela contabilidade para identificar se e em que circunstâncias uma filial pode ou não ser considerada entidade independente calham à fiveleta.

Analizando o caso à luz destes critérios, verificamos que sob uma ótica essencialmente econômica, **basta à caracterização da independência da filial** (pois o rol é expressamente exemplificativo) **a contratação de operações próprias pela filial, requisito verificado no caso dos autos**.

Identifica-se nos autos não só a ausência de controvérsia quanto ao fato de a Cargill T&C ter celebrado em nome próprio contratos com partes não relacionadas, como que a Cargill T&C, em virtude de tais contratos, figurou com parte em litígios submetidos ao juízo arbitral, dos quais fazem provas as duas sentenças arbitrais acostadas à Impugnação sob o Doc nº 10, a partir das e-fls. 4.941.

O seguinte excerto de e-fls. 4.957, já taxado pela parte para manter a confidencialidade dos termos sigiloso, confirma que o vendedor no litígio era a Cargill T&C, e não a matriz.

1. THE CONTRACT

On 23 April 2014 CARGILL AGRICOLA SA TURKS AND CAICOS, Sellers, agreed to sell and [REDACTED], Buyers, agreed to buy by contract No. [REDACTED], 10,000 MT BRAZILIAN SOYABEAN MEAL PELLETS delivery 1 – 30 June 2014 FOB Paranagua. The contract was negotiated via [REDACTED], [REDACTED] and the confirmation was signed and stamped by Sellers, Buyers and brokers.

É verdade que a matriz é mencionada como um dos “Respondents” na primeira página da segunda Sentença Arbitral (e-fl. 4.956), mas trata-se de mera indicação de que a matriz seguiria em cópia (c/o), sendo o “Respondent” Cargill T&C a vendedora de direito conforme o relato contido na imagem anterior, das fls. 4.957.

RESPONDENTS

CARGILL AGRICOLA SA TURKS AND CAICOS
C/O CARGILL AGRICOLA SA
SAO PAULO, BRAZIL
(SELLERS)

**WE THE UNDERSIGNED, HAVING BEEN APPOINTED AS ARBITRATORS, DO
HEREBY FIND AND AWARD AS FOLLOWS:-**

The juridical seat of this arbitration is England as defined in Section 3 of the Arbitration Act 1996. English law applies.

E a triangulação das operações de maneira que a remessa das mercadorias se desse diretamente da matriz no Brasil ao destinatário final tampouco haveria de causar espécie. Trata-se de triangulação admitida no direito doméstico e amparada pela legislação de ICMS, assim como também é admitida no comércio internacional, nas chamadas operações Back to Back, reconhecidas tanto pelas normas do Banco Central (Circular nº 3.691/2013), quanto pelas normas da Receita Federal (artigo 37 da Instrução Normativa RFB nº 1.312/2012), razão pela qual não há de causar espécie uma operação triangular em que o Brasil, em vez de se encontrar no vértice central (como ocorre nas operações Back to Back) encontra-se em uma das extremidades.

A análise factual à luz das normas contábeis confirma, ser impertinente falar-se em simulação.

Em outra decisão proferida por este CARF em julgamento à mesma acusação sobre idêntico modelo de negócio, a 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara desta 3ª Seção de Julgamento, por unanimidade de votos, deu provimento ao Recurso Voluntário da CARGILL através do v. Acórdão nº 3201-005.152, assim ementado:

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Exercício: 2013

INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA. NÃO COMPROVAÇÃO. NÃO OCORRÊNCIA DA FRAUDE OU OCULTAÇÃO. NÃO APLICAÇÃO DA CONVERSÃO DA PENA DE PERDIMENTO EM MULTA.

Não constatada a ocultação do real adquirente, mediante fraude ou simulação, nas operações de comércio exterior, a pessoa jurídica indicada como interposta e os indicados como beneficiários dessa interposição não respondem pela conversão da pena de perdimento em multa porque os fatos não subsumem à interposição fraudulenta prevista no inciso V, § 1.º, Art. 23 do Decreto 1.455/76.

Chama a atenção do r. voto do i. Conselheiro Marcelo Giovani Vieira, que expressou a conclusão daquele Colegiado de que a *“existência da filial Cargill T&C pode justificar-se como necessidade de ser uma trading no exterior, para gestão cambial, para operações de performance de exportação, e para facilitar negócios sob jurisdição britânica. Outro possível motivo é o chamado “mercado FOB”, isto é, a compra de fornecedores brasileiros pagando em dólar (os fornecedores brasileiros que não queiram perder os direitos cambiais e os benefícios de exportação).”*

Observou aquele Conselheiro que o fato de a filial no exterior não ter estrutura física própria não torna a operação ilícita. A legislação societária (Deliberação CVM 624/2010) permite esse tipo de configuração, assim como a legislação tributária, que a admite no contexto de “Preços de Transferência”, sem vedar a sua constituição, com ou sem estrutura. A prática dos contratos de performance de exportação, bastante comuns, pressupõe essa configuração. Não há proibição desse modelo por parte do BCB ou da CVM.

E assim concluiu a declaração de voto que expressou a conclusão do Colegiado naquele julgamento:

Embora a operação (filial formal no exterior) possa configurar abuso de forma, com possíveis consequências na apuração de IRPJ e CSLL, e relacionados aos contratos de ACC, o elemento doloso estaria na movimentação patrimonial da filial. Assim, a filial, mero instrumento formal para fins diversos, não poderia ter gerado receitas, custos, despesas, patrimônio, conforme a materialidade exigida pelo direito tributário. No entanto, essa discussão deve ser travada em eventuais autuações quanto ao IRPJ e CSLL, dissociada da discussão sobre malferimento do controle aduaneiro.

Em nenhum momento a estrutura de possuir uma trading formalmente no exterior, dependia de ocultação dos clientes, dependia apenas da legalidade dessa estrutura.

É certo que o tipo infracional acusado prescinde da comprovação do dano ao erário. O dano é presumido quando há ocultação dolosa de interveniente no comércio exterior, cf. art. 23, caput, e inciso V, do Decreto-lei 1.455/76. Todavia, é necessário comprovar o dolo no tipo acusado, dolo na ocultação de interveniente no comércio exterior.

Enfim, e esse é o ponto fulcral, a possível simulação nesses casos é a personalidade jurídica no exterior como titular de alterações patrimoniais. Mas isso não conforma, como *animus criminis*, a ocultação dos clientes.

Em outras palavras, o esteio da recorrente, nessas operações, é a legalidade, ou pretendida legalidade, da configuração desse formalismo organizado, e não a ocultação da filial ou dos clientes. Isto é, a recorrente não ocultou dolosamente os clientes, porque não precisava disso.

Os registros de exportação não comportam campo para “reais compradores”, tal como os registros de importação os têm. Até hoje, os registros de identificação do importador no exterior são o nome e endereço do importador, país do importador e país de destino final. Desde que a existência de filial formal no exterior seja lícita, como intermediária nas operações, é mesmo seu nome que deve constar como compradora.

Se a estrutura é lícita, os controles de exportação deveriam prever campo para a informação de “clientes finais”, ou “cliente da depois empresa ligada no exterior”, caso tal controle seja de interesse do Fisco. Todavia, não o há, como há na importação. Se não havia campo para a informação de cliente posterior, e se intimada, a empresa disponibilizou os dados dos clientes, então cumpriu a obrigação de transparência (se prontamente ou depois de titubear, tal fato não altera o resultado).

Pois, é óbvio que o cliente final das mercadorias não era a própria Cargill. E o óbvio não se revela como fato que se tentou ocultar. Nas próprias Notas Fiscais de venda consta como compradora a filial da Cargill com endereço em PO Box. Assim, não se vislumbra que o propósito da recorrente fosse ocultar o cliente final. Não se tentou disfarçar a compradora, filial Cargill, como se fosse parte não relacionada. O que se extrai da documentação de exportação e do conhecimento do mercado internacional de commodities é que a operação, nos moldes em que relatada nestes autos, sempre se tratou de gestão cambial, gestão de “mercado de performance de exportação” e “mercado FOB”.

Assim, o elemento doloso, se existente, não está na ocultação de clientes, mas, eventualmente, na utilização da estrutura para manipulação de preços, receitas e custos.

Registro que, em sessão de julgamento, o conselheiro Leonardo Vinícius Toledo de Andrade, no sentido de que o CNPJ da filial estava ativo, e não foi objeto de processo de inaptação por parte do Fisco.

Registro ainda que, em sessão de julgamento, o conselheiro Paulo Roberto Duarte Moreira apontou a ausência de trabalho fiscal quanto aos pagamentos das referidas exportações.

Minha convicção (art. 29 do PAF), portanto, a partir dos elementos dos autos e da prática comercial internacional de commodities, é de que não havia ocultação dolosa de interveniente na operação de comércio exterior. **O que havia é a organização de uma estrutura formal, que tem suas motivações próprias, e com possíveis e eventuais ilícitos em outros âmbitos, por eventual abuso de forma, como dito, mas que não revela o tipo infracional acusado, a ocultação dolosa dos clientes, que não transparece de tudo o que foi exposto.**

Ausente a ocultação dolosa, cede toda a motivação da acusação fiscal, nº presente processo. (sem destaque no texto original)

Destaco, ainda, a declaração de voto da ilustre Conselheira Tatiana Josefovicz Belisário, que *“cabe à fiscalização, ao examinar a conduta sancionada, fazê-lo tendo em consideração o mercado no qual se insere o contribuinte. Desnecessário, assim, diante das precisas colocações do Conselheiro, tecer maiores comentários acerca da legalidade da estrutura, existência do propósito comercial e, por outro lado, ausência de demonstração de qualquer irregularidade nas operações de exportação examinadas.”*

Igualmente destaco a declaração de voto do ilustre Conselheiro Laércio Cruz Uliana Junior, que observou o fato de as Exportações ocorrerem sob o *inconterm* FOB, estabelecendo a responsabilidade da Exportadora de entregar os produtos livres e desembaraçados no Porto de Saída do Brasil.

Concordo com o posicionamento expressado nos excelentes votos que conduziram o v. acórdão acima, uma vez que – reitero - questões relativas à estrutura (ou ausência de) da filial importadora, ou mesmo o entendimento de que esta figura poderia ter por objetivo economia tributária, não atingem a validade da operação de exportação realizada e o controle aduaneiro a ser exercido.

Por fim, neste mesmo sentido, em processo envolvendo fatos idênticos relacionadas à CARGILL em operações realizadas por outra Exportadora (VIPAL), a 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 3ª Seção, por unanimidade de votos, decidiu por dar provimento ao Recurso Voluntário para cancelar o lançamento da multa substitutiva do perdimento ante a ausência da infração.

O v. **Acórdão nº 3402-013.647**, de relatoria do ilustre Conselheiro Mateus Soares de Oliveira, foi proferido com a seguinte ementa:

Assunto: Obrigações Acessórias

Exercício: 2023

NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO. INEXISTENCIA DA INCOMPETENCIA DA AUTORIDADE FISCAL. PENA DE MULTA SUBSTITUTIVA AO PERDIMENTO. COMPETÊNCIA DO AFRFB.

Incumbe ao Auditor-Fiscal da RFB constituir o crédito tributário e executar os procedimentos de fiscalização, praticando os atos relacionados com o controle aduaneiro, inclusive no que se refere à aplicação da multa substitutiva à pena de perdimento.

EXPORTAÇÃO. INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA. MULTA SUBSTITUTIVA DO PERDIMENTO PREVISTA NO ART. 23, V, § 3º do Decreto Lei n 1455/1976. NÃO COMPROVAÇÃO.

A infração ora capitulada exige a demonstração, por parte da autoridade fiscal, da ocultação do vendedor/exportador, mediante fraude ou simulação, o que exige a presença do dolo. Não havendo a ocultação ou qualquer outro elemento a conduta se torna atípica de modo a resultar em cancelamento do lançamento ou na própria anulação do Auto.

Em resumo, tem razão as defesas ao afirmarem que sempre indicaram a origem e a destinação dos produtos comercializados, bem como demais informações solicitadas para o adequado controle aduaneiro, de forma que resta afastada a simulação sobre as operações realizadas e, portanto, resta demonstrada a insubsistência do auto de infração.

4. Dispositivo

Ante o exposto, conheço integralmente o Recurso Voluntário da ADAMI S/A e conheço parcialmente do Recurso Voluntário da CARGILL AGRÍCOLA S/A, não conhecendo do pedido subsidiário de relevação de penalidade. Na parte conhecida, rejeito as preliminares de nulidade do Auto de Infração e, no mérito, dou provimento aos recursos para cancelar o Auto de Infração.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Cynthia Elena de Campos