



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10314.720223/2023-10
ACÓRDÃO	3401-013.647 – 3ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	28 de novembro de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	CARGILL AGRICOLA SA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

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.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Voluntário para rejeitar as preliminares e, no mérito, dar-lhe provimento. Os Conselheiros Ana Paula Pedrosa Giglio, Leonardo Correia Lima Macedo e Luiz Felipe de Rezende Martins Sardinha acompanharam pelas conclusões.

(documento assinado digitalmente)

Leonardo Correia Lima Macedo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Mateus Soares de Oliveira – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Ana Paula Pedrosa Giglio, Laercio Cruz Uliana Junior, Luiz Felipe de Rezende Martins Sardinha (substituto[a] integral), Mateus Soares de Oliveira (Relator), George da Silva Santos, Leonardo Correia Lima Macedo (Presidente. Ausente(s) o conselheiro(a) Celso Jose Ferreira de Oliveira, substituído(a) pelo(a) conselheiro(a) Luiz Felipe de Rezende Martins Sardinha.

RELATÓRIO

A origem deste feito remonta a formalização de Auto de Infração pela fiscalização sob o entendimento de que a empresa VIPAL teria cedido seu nome para que CARGIL do BRASIL promovesse exportação para sua subsidiária sediada no Uruguai. Tal fato caracterizaria da interposição fraudulenta de terceiros na exportação, cujo fundamento legal reside no artigo 23, V, § 3º do Decreto nº 1455/1976.

As empresas apresentaram suas impugnações, julgadas improcedentes pela r. decisão recorrida, motivo pelo qual foram interpostos os respectivos recursos voluntários nos termos que se seguem:

DO RECURSO VOLUNTÁRIO DA CARGIL.

Em suas razões recursais a empresa CARGIL pleiteia alguns fundamentos que supostamente resultariam na nulidade do Auto de Infração e do respectivo Acórdão.

No mérito requer a reforma da decisão recorrida nos termos das fundamentações a seguir mencionadas.

Preliminarmente:

- A) Incompetência do auditor fiscal responsável pela lavratura do auto de infração.

Requer a nulidade do Auto de Infração haja vista que o auditor fiscal não teria competência para aplicar a penalidade de perdimento, cuja atribuição era exclusiva ao Delegado da Receita Federal.

Mérito:

- a) Fundamentos do Acórdão Recorrido e delimitação da controvérsia.

A tese central suportada pela acusação fiscal, mantida pelo v. Acórdão Recorrido, é que a interposição fraudulenta da Vipal teria sido efetivada por meio dos contratos de “performance de exportação”. Segundo as DD. Autoridades Fiscais, esses contratos teriam simulado a transferência da propriedade das mercadorias para a Vipal, para posterior exportação. Para suportar essa acusação, a D. Fiscalização apontou no Auto de Infração uma série de aspectos que supostamente constituíram “indícios” da simulação das operações.

Pela leitura dos dispositivos legais acima, percebe-se que a caracterização de interposição fraudulenta na exportação depende da verificação de dois elementos essenciais, quais sejam: (i) que haja a ocultação do real responsável pela exportação das mercadorias; e (ii) que tal ocultação seja realizada mediante fraude ou simulação.

Portanto, além de improcedente, a alegação de que não houve transferência de domínio das mercadorias para a Vipal não é suficiente para a manutenção da penalidade lançada, eis que não é essa a conduta infracional descrita no tipo legal.

b) A Efetiva Transferência Do Domínio Da Propriedade Para A Vipal

b.1- A regularidade dos contratos de “performance de exportação”.

Inicialmente, a Recorrente entende importante esclarecer que o contrato de “performance de exportação” nada mais é do que um contrato de compra e venda, com fins específicos de exportação. Em outras palavras, trata-se de um contrato típico (contrato de compra e venda) e amplamente regulamentado na legislação civil (vide artigos 481 e ss. do Código Civil), acrescido de uma condição imposta ao destino das mercadorias na operação subsequente (exportação).

Nos termos do artigo 481 do Código Civil os elementos essenciais da obrigação do contrato de compra e venda não exigem a transferência efetiva do produto para o comprador, a não ser o domínio da coisa negociada.

No caso concreto, o contrato de compra e venda também foi associado a uma destinação pré-determinada da coisa vendida. Por isso, cabe analisar se esse tipo de avença é ou não permitido pela legislação civil. Isto é, se o comprador e o vendedor podem consentir sobre a destinação da coisa objeto do contrato.

De acordo com o artigo 121 do Código Civil, o contrato de compra e venda pode possuir cláusulas condicionais, a fim de condicionar o efeito do negócio jurídico a um ato futuro e incerto.

No tocante aos demais elementos da compra e venda para fins específicos de exportação, tem-se o agente capaz, objeto lícito, forma, riscos do produto por conta do vendedor até o momento da transferência do domínio e do preço para o comprador.

Em relação ao agente capaz, salienta-se que ambos os contratos foram assinados pelos representantes legais da Recorrente, o Sr. Alfio Caprara Junior e a Sra. Leni Lima Jacobuce.

Note-se que ambos os signatários constam de procuração específica outorgada pela Recorrente à época da celebração do contrato (doc. nº 14 da Impugnação).

Sobre o objeto do contrato, este é indicado expressamente na Cláusula 1, bem como em seus “considerandos”, que preveem a intenção das partes em comprar e vender determinadas mercadorias para o fim específico de exportação, onde consta o fato de que a Vival deseja vender e exportar para uma entidade pertencente ao Grupo Cargill no exterior.

Logo, fica claro que o objeto do contrato é a compra e venda de determinadas mercadorias entre a Recorrente e a Vival, com o fim específico de exportação desses produtos para a Cargill Uruguai pela Vival.

No que se refere à forma, como as normas cível e tributária não exigem uma forma específica para os contratos de compra e venda com o fim específico de exportação, os contratos foram lavrados a termo com a indicação dos direitos e obrigações de cada uma das partes.

Com relação aos elementos específicos, o contrato possui a definição da coisa que terá a sua propriedade transferida, como consta no Quadro III.2 (fl. 2.786), sendo ela as mercadorias a serem vendidas pela Recorrente e compradas pela Vival para posterior exportação.

O quadro em questão é bastante específico sobre os produtos a serem comprados, tanto que consta o NCM de cada um deles e uma descrição pormenorizada de cada item. Portanto, a coisa objeto do contrato de compra e venda está devidamente delimitada.

O segundo elemento especial é o preço, que vem a ser o montante a ser pago pela Vival em favor da Recorrente pela transferência da propriedade dos produtos objeto do contrato. O preço está expressamente previsto no Quadro III.1 do contrato. (fl. 2.786).

O terceiro e último elemento especial no contrato de compra e venda com o fim específico de exportação é o consentimento das partes, que vem a ser a liberdade e a intenção das partes em relação ao objeto e à coisa tratadas no contrato.

No caso concreto, o consentimento da Recorrente de vender as mercadorias para a Vival com o fim específico de exportação e o consentimento da Vival em adquirir e exportar essas mercadorias está indicado nos “considerandos” (fl. 2.787).

O propósito e a intenção das partes são retratados por meio da demonstração do desejo da Recorrente em vender a mercadoria e a intenção da Vival em adquirir os produtos, sempre com o fim específico de exportar para uma entidade pertencente ao grupo Cargill, que foi indicada e qualificada nos contratos de exportação. Essa indicação e qualificação ocorreu, de modo que a entidade importadora foi a Cargill Uruguai.

Ampara sua respectiva transferência com base no artigo 1267 do Código Civil, o qual comporta a tradição, inclusive quando o vendedor fica na posse mediante o constituto possessório.

E tal norma se aplica ao caso em tela em razão da Cláusula 8ª do Contrato de Compra e Venda, em que se estabelece que a mercadoria ficará na posse direta do vendedor até a efetivação da operação.

Restando incontroverso que a emissão de nota fiscal ao comprador também efetiva a tradição envolvida no contrato de compra e venda, a Recorrente passa a demonstrar que as notas fiscais emitidas pela Recorrente para suportar a venda para a Vipal cumprem com os requisitos previstos na legislação.

Por fim, o v. Acórdão Recorrido também alegou que a vinculação do preço de revenda da mercadoria no exterior por disposição do seu negócio de aquisição da mercadoria no país é evidência de que o domínio da mercadoria não fora efetivamente transmitido pela Recorrente à Vipal.

Não bastasse o equivocado entendimento do v. Acórdão Recorrido, o que deve ficar claro é que o contrato de compra e venda não determinou por qual preço a Vipal exportaria as mercadorias. O contrato apenas mencionou o valor total das mercadorias que seriam exportadas pela Vipal. Note-se que há aqui uma diferença relevante entre preço e valor total a ser exportado.

Em relação às exportações, o contrato de compra e venda mencionava o valor total a ser exportado (em seus “Considerandos”), pois esse era o valor que a Vipal desejava exportar para cumprir seu PPE. O preço de exportação não foi definido pela Recorrente e tampouco fixado no contrato de compra e venda.

Tanto assim o é que o contrato de compra e venda também não fixava de antemão a quantidade final de mercadorias a serem vendidas para a Vipal para posterior exportação (Cláusula 2). Isso se deve ao fato de que, embora a intenção da Vipal fosse exportar um determinado valor total, o preço de exportação de cada mercadoria pode variar em função da cotação no mercado.

Entre a venda das mercadorias com fins específicos de exportação e a efetiva exportação, é necessária a emissão de uma série de outros documentos fiscais. Dentre eles, a nota fiscal de remessa para formação de lote e, posteriormente, a nota fiscal de exportação.

Tanto a nota fiscal para formação de lote quanto a nota fiscal de exportação fazem referência a informações e eventos ocorridos em momento anterior na cadeia de exportação. Esses documentos informam, por exemplo, os dados necessários para identificação e vinculação da exportação à operação anterior, de venda com fins específicos de exportação.

O contrato previa que a Vipal deveria emitir a nota fiscal de formação de lote e a nota fiscal de exportação após a ocorrência de determinados eventos, e em um determinado prazo. Sob o aspecto da legislação tributária, tem-se que o DL nº 1.248/1972 é regulamentado pela Instrução Normativa RFB nº 1.152, de 10.5.2011 (“IN 1.152/2011”), que admite a venda com o fim específico para exportação das mercadorias remetidas diretamente para embarque de exportação ou para recinto alfandegado.

No âmbito dos Estados, esse tipo contratual gera impactos em relação ao recolhimento do Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias (“ICMS”). Por esse motivo, os Estados incluíram na Lei Complementar nº 87, de 13.9.1996 (“LC 87/96”) dispositivo que prevê a não incidência de ICMS nas vendas efetuadas para empresas comerciais exportadoras.

O Convênio ICMS nº 84/2009 previu obrigações acessórias para (i) o vendedor do produto a ser exportado, bem como para (ii) o comprador do produto, que se tornará o exportador. Essas obrigações acessórias são vinculadas à emissão das notas fiscais que suportarão a comercialização, circulação e exportação dos produtos.

As notas fiscais de remessa do vendedor para o comprador e do comprador para o exterior precisam cumprir com requisitos específicos, a fim de que a transação seja considerada uma compra e venda com o fim específico de exportação. As notas fiscais emitidas pela Vipal cumprem com o requisito legal previsto na Cláusula Terceira do Convênio ICMS nº 84/2009, inclusive indicando que a mercadoria foi recebida pela Vipal de terceiro (no caso, a Recorrente), para fim específico de exportação. Logo, rechaça a posição do v. Acórdão Recorrido de que a Recorrente foi ocultada das autoridades fiscais.

Não houve interposição, muito menos ocultação, haja vista que todos os documentos fiscais e aduaneiros pertinentes, especialmente a nota fiscal de venda com o fim específico de exportação emitida pela Recorrente para a Vipal, a nota fiscal de exportação emitida pela Vipal para a Cargill Uruguai e as DUEs, com a indicação da Recorrente como fornecedora dos produtos exportados em seu campo “Emitente”, que suportaram as exportações decorrentes das transações realizadas entre a Recorrente e a Vipal, indicam expressamente a Recorrente como sendo fornecedora dos produtos exportados pela Vipal e que os produtos vendidos pela Recorrente para a Vipal possuíam destino específico para a exportação.

Há diversas razões específicas que demonstram a impossibilidade de aplicação do artigo 23 do Decreto-lei nº 1.455/76. A principal delas é que o núcleo do dispositivo se relaciona ao ato de “ocultar”. E se há algo que não aconteceu nos fatos aqui narrados foi a ocultação do real exportador ou de qualquer das partes. Como visto, os contratos, as notas fiscais, os registros de exportação, as respostas aos termos de fiscalização e tudo mais que instruiu o presente Processo Administrativo demonstram claramente que jamais houve qualquer ocultação.

Não há dolo, fraude, simulação nem dano ao erário.

Sobre o preço praticado pela VIPAL na sua exportação, a Recorrente esclarece que não possui qualquer relação societária com a Vipal, sendo esta apenas uma de suas inúmeras clientes. Logo, a motivação da decisão empresarial da Vipal de comprar os produtos da Recorrente e revendê-los ao exterior são irrelevantes para as atividades empresariais da Recorrente, bem como o resultado econômico dessa transação é totalmente estranho ao conhecimento e controle da Recorrente.

Deve-se lembrar que a própria D. Fiscalização indicou que a realização de um PPE tem como objetivo viabilizar a captação de recursos por custos financeiros inferiores àqueles que seriam obtidos através de um empréstimo ordinário obtido junto a um banco local. Assim, o fato de a Vipal ter pagado um preço adicional do produto, gerando uma perda em dólares, não pode ser analisado isoladamente.

Logo, esse indício também deve ser invalidado no bojo da acusação de interposição fraudulenta lançada contra a Recorrente, pois, diferentemente daquilo que consta no TVF, eventual prejuízo reconhecido pela Vipal nas operações de exportação não pode ser utilizado para sustentar a ocultação da Recorrente como real exportadora das mercadorias exportadas.

Os motivos que comprovam a existência do propósito negocial da CARGIL Uruguai podem ser assim sintetizados:

- (i) Primeira função comercial - Viabilizar o gerenciamento dos riscos dos vários componentes de preço das commodities agrícolas, especialmente o componente envolvendo a variação cambial do preço dessas mercadorias, já que a aquisição do produto pela Cargill Uruguai permite a proteção das transações da variação cambial, pois a sua moeda funcional não é o Real;
- (ii) Segunda função comercial – Permitir maior agilidade e flexibilidade para administrar os fluxos financeiros (margin calls) necessários para a cobertura de flutuações de preços na CBOT;
- (iii) Terceira função comercial – Proteger as operações em relação ao risco de crédito dos clientes. Isto é, vender o produto e não receber o preço do seu cliente. A jurisdição da Cargill Uruguai é mais flexível com relação à aplicação de decisões internacionais envolvendo disputas comerciais, inclusive proferidas em câmaras arbitrais.

Esses motivos comerciais são, portanto, o propósito negocial para a existência da Cargill Uruguai no exterior e para a sua participação em operações de aquisição de commodities, inclusive originadas do Brasil.

Por fim, a Recorrente ressalta a ausência de proporcionalidade e a natureza confiscatória da penalidade aplicada contra a Recorrente, tendo em vista a total ausência de sua ocultação como participante da exportação realizada pela Vipal. Desse modo, a penalidade imposta deve ser reduzida a um patamar que cumpra com o princípio da razoabilidade.

Requer ainda a aplicação da multa de 1% prevista no artigo 712 do Regulamento Aduaneiro caso seja deferido o pleito de Relevação de Penalidade prevista no artigo 737.

DO RECURSO VOLUNTÁRIO DA VIPAL.

A presente autuação fiscal decorre do fato da fiscalização ter entendido que as importações da recorrente foram simuladas para encobrir a verdadeira importadora, qual seja, a CARGIL.

Isto porque da análise da negociação, da logística, do conteúdo das cláusulas contratuais, entendeu-se pela inexistência de transferência de domínio e, por conseguinte, faltou o propósito negocial as operações entre as partes, motivo pelo qual o agente aduaneiro capitulou o Auto de Infração nos termos do artigo 23, V do Decreto Lei nº 1455/1976 em face da CARGIL e da recorrente na qualidade de solidária. Inclusive em razão da cessão do nome, lavrou outro Auto de Infração no qual se cobra a multa de 10% prevista no artigo 33 da 11488/2007.

Preliminarmente:

Sustenta em sede preliminar sua ilegitimidade passiva na medida em que não houve a ocultação de nenhuma das partes envolvidas, pressuposto básico da capitulação inserida no Auto de Infração.

Reitera ademais a falta de subsunção dos fatos a norma que fundamenta a solidariedade prevista no artigo 95 do Decreto Lei 37/1966 até mesmo porque a interposição fraudulenta de terceiros não é regida por este Decreto, mas sim pelo 1455/1976.

No mesmo sentido e com a mesma logica de raciocínio pugna pela inaplicabilidade dos artigos 121 E 124, I DO CTN.

Mérito.

O Auto de Infração objeto deste Processo Administrativo é fruto do procedimento de fiscalização desenvolvido no âmbito do Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal de Fiscalização (TDPF-F) 0819500-2022-00285-0.

Desde a origem, o objetivo da Autoridade Fiscal com esse procedimento foi a fiscalização dos PPEs e Antecipações de Contratos de Câmbio (“ACC”) celebrados pela Recorrente.

No entendimento da Autoridade Fiscal, os PPEs devem ser utilizados para financiar o ciclo produtivo do exportador. Pela mesma razão, a Autoridade Fiscal compreende que esses contratos só podem ser quitados por meio de recursos provenientes da exportação de mercadorias de produção própria.

Como será demonstrado mais adiante, os PPEs estão sujeitos a regulamentação específica na legislação brasileira, e não há nenhuma vedação à quitação desses contratos por meio da exportação de mercadorias adquiridas de terceiros. Tampouco houve qualquer irregularidade no caso concreto, fosse tributária ou de qualquer outra natureza.

Como será demonstrado mais adiante, os PPEs estão sujeitos a regulamentação específica na legislação brasileira, e não há nenhuma vedação à quitação desses contratos por meio da exportação de mercadorias adquiridas de terceiros. Tampouco houve qualquer irregularidade no caso concreto, fosse tributária ou de qualquer outra natureza.

Do acima exposto, destaca-se que o tratamento tributário conferido aos PPEs pressupõe o cumprimento de condições estabelecidas pelo Poder Executivo. Tais condições estão previstas na Portaria MF nº 70, de 31.3.1997 (“Portaria MF 70/97”).

Art. 1º Para efeito do benefício da alíquota zero do imposto de renda incidente nas remessas para beneficiários residentes ou domiciliados no exterior, nas hipóteses dos incisos II, III, IV, VIII, X e XI do art. 1º da Medida Provisória nº 1.563, de 1996, devem ser atendidos os seguintes requisitos: (...) V – nos pagamentos de juros de desconto, no exterior, de cambiais de exportação e as comissões de banqueiros inerentes a essas cambiais, bem assim de juros e comissões relativos a créditos obtidos no exterior e destinados ao financiamento de exportações: tenham sido os recursos, comprovadamente, aplicados no financiamento de exportações brasileiras.

Mais recentemente, as Autoridades Fiscais consolidaram na Instrução Normativa nº 1.455, de 6.3.2014 (“IN 1.455/14”) as condições necessárias para que os juros pagos no âmbito de PPEs se sujeitem à alíquota zero do Imposto sobre a Renda.

Assim como na regulamentação do Banco Central do Brasil, as Autoridades Fiscais não exigem a exportação de mercadorias produzidas pelo sujeito que as exporta. Exige-se, tão somente, a exportação de mercadoria. Como tal, tem-se que o PPE da Recorrente poderia ter sido quitado por meio da exportação de quaisquer mercadorias, produzidas ou não pela Recorrente.

Em síntese suas razões são as mesmas da empresa CARGIL. Todavia, em relação ao preço pago e o suposto prejuízo, é necessário registrar que NÃO houve prejuízo. E que o adicional pago na operação, conforme consta no próprio contrato, decorre dos serviços prestados pela CARGIL no auxílio com procedimentos burocráticos inerentes ao processo de exportação de commodities.

O lucro é certamente um dos objetivos da atividade empresarial, mas ele não é o único. E mais do que isso, a boa gestão empresarial indica que os lucros e os resultados satisfatórios não podem ser almejados imediatamente, em toda e qualquer operação.

Por vezes, é necessário que a pessoa jurídica aloque recursos em empreendimentos ou operações que podem não lhe proporcionar qualquer retorno imediato. Isso pode ser feito com a perspectiva de geração de lucros futuros (i.e., descontos para fortalecimento de relações comerciais, investimento em novas linhas de negócio, por exemplo) ou, então, para solucionar uma necessidade imediata, estancar prejuízos, liquidar um passivo etc.

No caso concreto, a Recorrente detinha o interesse legítimo de exportar mercadorias, e assim procedeu. No entanto, o objetivo final da Recorrente com essas exportações não era a obtenção de lucro sobre as próprias exportações. A Recorrente tinha um objetivo muito mais relevante e imediato, que era equacionar o seu endividamento em moeda estrangeira e assim assegurar a sua saúde financeira em exercícios futuros.

No âmbito do PPE, a Recorrente havia se obrigado a quitar uma dívida em dólares americanos, por meio da exportação de mercadorias e de acordo com um cronograma específico de exportações e pagamentos, que se estenderia por mais alguns anos.

Em função das circunstâncias macroeconômicas proporcionadas pela pandemia do Coronavírus, ao final do ano de 2020 a manutenção do PPE pelo restante do prazo do contrato se tornou inviável. Aquele contrato era denominado em dólares americanos e, por circunstâncias completamente alheias à Recorrente, houve um aumento extraordinário na cotação do dólar.

Naquele momento específico, o principal objetivo da Recorrente era reduzir sua exposição ao risco cambial. O valor do endividamento atrelado ao PPE havia se tornado insustentável, e isso poderia inclusive gerar efeitos negativos de segunda ordem para a Recorrente (como por exemplo o default em outras linhas de crédito).

Portanto, a Recorrente se viu obrigada a liquidar antecipadamente o PPE, e a única forma de fazê-lo era a exportação de mercadorias. Veja-se que, ao contrário do alegado pela Autoridade Fiscal, isso não quer dizer que a Recorrente não tinha um interesse real em adquirir as commodities para posterior exportação.

E vale dizer, considerando que a Autoridade Fiscal atribuiu especial relevância ao lucro que é ou não auferido pela Recorrente, convém destacar que a Recorrente foi lucrativa nos anos de 2020 e 2021. Veja-se as Demonstrações Financeiras de 2019 a 2021 e o lucro líquido auferido em cada exercício...

Essa lucratividade é o resultado de um conjunto de práticas de boa gestão empresarial que envolve, dentre outros, o gerenciamento de riscos e a liquidação antecipada de passivos que se mostrem insustentáveis no longo prazo, como é o caso do PPE em discussão nestes autos.

Acerca da relação societária entre a Cargil do Brasil e do Uruguai, impende consignar o fato de que a recorrente é totalmente independente desta vinculação.

Ao final pugna pelo provimento do recurso para reforma da decisão de primeiro grau em razão da ilegitimidade passiva e, no mérito, pela inexistência da infração capitulada na interposição fraudulenta na modalidade comprovada.

E no tocante a r. decisão recorrida, seguem as respectivas razões pelas quais as impugnações foram julgadas improcedentes:

ACÓRDÃO:

Preliminares:

a) Ilegitimidade Passiva Vical:

O fato da empresa ter respondido o processo de nº 10314-720.207/2023-19 envolvendo a infração de cessão do nome em interposição fraudulenta de terceiros de modo a

atrair a multa de 10% prevista no art. 33, da Lei nº 11.488, de 2007 não afeta a possibilidade de se submeter a penalidade da multa substitutiva do perdimento.

São hipóteses infracionais cujos objetos de ocultação/acobertamento possuem natureza e extensão distintas, apesar da zona de interseção que existe entre seus campos de incidência. Assim, como tipos infracionais distintos, suas penalidades se acumulam sempre que a conduta apurada possa se subsumir às duas hipóteses de incidência simultaneamente, na forma prevista no art. 99, caput, do DI nº 37, de 1966.

Portanto, reconhecida a legitimidade da empresa VICAL.

b) Inaplicabilidade ao caso da Responsabilização Prevista no Art. 95, I, DO DL 37, DE 1966:

Para a sujeição da VIPAL, a conduta a ela imputada, de interposição fraudulenta no negócio de venda da mercadoria no exterior e no ato de promoção do despacho aduaneiro, com vistas à ocultação/acobertamento da CARGILL, em verdade, detém 'relação pessoal e direta' com o fato imponível infracional imputado (de ocultação da CARGILL em sua condição de 'real vendedor' e de 'responsável pela operação' de exportação), cuja ocorrência é suficiente para a sujeição daquele cuja exclusiva conduta foi causa suficiente para seu desenvolvimento, no caso, VIPAL, motivo pelo qual incide a respectiva norma da solidariedade que encontra previsão também no art. 124, I do CTN.

c) Princípio Da Pessoalidade Da Pena

O contencioso administrativo não é instância adequada para apreciar a matéria, pois não compete à administração tributária afastar a aplicação de norma legitimamente inserida no ordenamento jurídico, conforme manso assentamento jurisprudencial.

A irrelevância da efetividade, natureza e extensão dos fatos, prevista no art. 136, do CTN, para efeito da responsabilização tributária, também representa mais uma indiscutível demonstração de que a sujeição tributária não segue os marcos do direito penal (proporcionalidade, art. 59, do CP).

d) Falta De Competência Legal Do Agente Responsável Pela Lavratura Do Auto

Ao defender a incompetência da autoridade fiscal que lavrou o Auto de Infração com a imputação da pena substitutiva do perdimento, sustenta a CARGIL que o art. 360 da Portaria ME nº 284/2020 estabelece ser 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.

Ocorre que o auto de infração em questão diz respeito à constituição de crédito, e não à apreensão de mercadoria.

Mérito:

O cerne da questão diz respeito à efetiva interveniência ou não da VIPAL nos atos jurídicos de execução da exportação, como aquele que promoveu o despacho de exportação por

conta própria, de mercadoria por ela vendida no exterior, para efeito da cessão de nome e ocultação/acobertamento do real interveniente ('real vendedor') que se imputa nas exportações objeto da presente lide.

Entendeu o relator por considerar irrelevantes à tipicidade do ilícito aqui imputado a forma ou os meios empregados pela VIPAL para cumprimento de seus compromissos de exportação perante aquela linha de crédito bancário, a mercadoria exportada, sua comercialização como parte do objeto social da empresa, seu resultado comercial, ou a causa que a levou a realizar tais exportações, se meramente comercial ou financeira, interessando aqui apenas a efetiva aquisição e transmissão de domínio da coisa como causa própria dos negócios jurídicos de compra e venda ditos celebrados pela VIPAL e CARGILL, de 'venda de performance de exportação', para a suposta aquisição da mercadoria no país, e sua posterior venda no exterior, em operação de comércio exterior objeto da presente lide.

a) Identificação da Cargill nos documentos de instrução do despacho aduaneiro.

No contexto da identificação da CARGILL nos documentos de instrução do despacho aduaneiro de exportação, assim o foi como interveniente de negócio de compra e venda no mercado interno, aliás, em condição tal alheia às informações obrigatórias do despacho aduaneiro.

As condições e interveniências tuteladas nos ilícitos de ocultação e cessão de nome são aquelas próprias da execução do despacho aduaneiro, no caso, do 'real vendedor' da mercadoria no exterior, do 'responsável pela operação' de exportação, como aquele que efetivamente promoveu a exportação, e do 'real interveniente e beneficiário', como aquele que efetivamente intervém nos atos jurídicos de execução da operação de comércio exterior, condições que foram todas declaradas sob a titularidade da VIPAL, a qual é afrontada pela imputação, que indica sê-la em verdade no nome da CARGILL, que assim, pela falsa interveniência da VIPAL, teria restado ocultada/acobertada em tais condições, para efeito do ilícito imputado.

b) Negócio de Compra e Venda de Mercadoria para fins de Exportação.

A defesa aponta que a singularidade do caso diz respeito à celebração entre a CARGILL e VIPAL de negócio de compra e venda de mercadoria voltada à exportação, razão pela qual a CARGILL também restou contratada para efetuar todos os trâmites necessários ao transporte interno, embarque e despacho aduaneiro da mercadoria.

A liberdade contratual e princípio da autonomia da vontade das partes nas relações negociais não pode justificar negócios simulados. No caso concreto, há falso titular que aparece em cena e se desvanece uma vez evidenciada a aparência, encoberta por todo um mascaramento jurídico com vistas a tentar encobrir que domínio nenhum ali se pretendeu transferir à VIPAL, pretendendo-se ali tão somente empregar o nome da VIPAL em negócio e operação, que, em verdade, tinham a CARGILL como a real vendedora da mercadoria no exterior e a responsável por sua operação de exportação.

c) Negócio simulado.

A discrepância entre o intento negocial perseguido e a estrutura normativa regular do negócio jurídico, porém, encontra limite, enquanto negócio fiduciário válido, distinto do negócio simulado.

O caso vai além da mera restrição de revenda da mercadoria no mercado interno, exatamente porque ali não se pactua uma transferência efetiva de domínio da coisa, mas apenas a sua aparência, sob termos que o assegure em mãos da CARGILL.

Considerando que a CARGIL não entregou a VIPAL a via original do BL a tradição do produto não teria se concretizado, motivo pelo qual configurada estaria a simulação da negociação, haja vista a falta do propósito negocial.

Aduz que a CARGIL determinou em contrato que os valores a serem recebidos pela VIPAL deveriam ser direcionados a liquidação de contrato de cambio e/ou pagamento antecipado de exportação.

A CARGILL indica à VIPAL aquele que seria o comprador e preço de venda da mercadoria no exterior, é ela, CARGILL, quem efetivamente se posiciona como contratante de tal negócio, como aquele que efetivamente pactuou com o comprador do exterior o preço de venda da mercadoria, apesar que através de um falso interposto, sendo ela, assim, o 'real vendedor' do negócio de venda da mercadoria no exterior, e o responsável pela promoção de sua exportação ('responsável pela operação'), quando realizou todos os trâmites e logística a ela inerente, apesar que sob o pretenso encargo da prestação de serviços de transporte, embarque e despacho aduaneiro.

d) Dano Ao Erário – Caráter Formal

A Súmula 160 do CARF é clara ao dispor a aplicação da pena multa substitutiva do perdimento a que se refere o § 3º do art. 23 do Decreto-lei nº 1.455, de 1976 independe da comprovação de prejuízo ao recolhimento de tributos ou contribuições.

e) Relevação ou comutação de penalidade pecuniária. Falta de competência às instâncias julgadoras

A relevação ou conversão de penalidade extrapola as prerrogativas deste Colegiado, 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.

Eis o relatório.

VOTO

Conselheiro Mateus Soares de Oliveira, Relator.

1 DO CONHECIMENTO

Os recursos são tempestivos e reúnem as demais condições de admissibilidade, motivo pelo qual deles tomo conhecimento.

2 DO DIREITO**2.1 DAS PRELIMINARES.**

No tocante as preliminares suscitadas, uma de cada parte recorrente, impende consignar o que se segue:

Deve ser negado o pleito de nulidade formulado pela CARGIL acerca da incompetência do auditor fiscal. Primeiramente a penalidade aplicada foi a de multa substitutiva do perdimento, fato que, por si só, afasta a tese defendida pelos recorrentes.

A propósito, citam-se os seguintes fundamentos:

IN 1986/2020. Art. 2º O Procedimento de Fiscalização de Combate às Fraudes Aduaneiras poderá ser instaurado por Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, mediante ciência ao interveniente fiscalizado do termo que caracteriza o seu início, quando forem identificados indícios de ocorrência de fraude aduaneira.

O Poder Judiciário corrobora o entendimento que ora se externa, consoante excelente decisão proferida por meio do

TRIBUTÁRIO. ADUANEIRO. PENA DE MULTA SUBSTITUTIVA AO PERDIMENTO. ARBITRAMENTO. IMPORTAÇÃO POR CONTA E ORDEM. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. AUTO DE INFRAÇÃO. COMPETÊNCIA DO AFRFB. 1. O arbitramento das mercadorias importadas para fins de garantia não impede a fixação de valor diverso no curso do PECA. **2. 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.** 3. A responsabilidade pela infração aduaneira, nas importações por conta e ordem, é solidária entre o adquirente e o importador. 4. Apelação improvida. (TRF-4 - AC: 50032455920184047208 SC, Relator: ALEXANDRE ROSSATO DA SILVA ÁVILA, Data de Julgamento: 08/03/2022, SEGUNDA TURMA).

No entanto, ao contrário do sustentado pela apelante, não se trata da aplicação da pena de perdimento pelo Auditor Fiscal da RFB que lavrou o auto de infração,

mas sim da aplicação da pena de multa substitutiva ao perdimento. Não houve nenhuma usurpação de função por conta da alegada incompetência funcional. Portanto, não existe violação ao art. 23, § 1º, art. 24, 25 e 27 § 4º, todos Decreto-Lei nº. 1.455/76; art. 96, inc. II e art. 97, inc. I do Decreto-Lei nº 37/66, art. 675, inc. II, art. 676, 677, inc. II, e art. 774, § 4º, § 6º, § 7º, do Decreto nº 6.759/2009.

De fato, consoante dispõe o art. 6º, I, a e c, da Lei nº 10.593/02, incumbe ao Auditor-Fiscal da RFB constituir o crédito tributário e executar os procedimentos de fiscalização, praticando os atos relacionados com o controle aduaneiro. Entre tais atos, compete-lhe aplicar a penalidade administrativa ao infrator, conforme previsto no art. 11, § 4º, IV, da Lei nº 11.457/07. Assim, constatada a impossibilidade de apreensão da mercadoria importada para fins de imposição da pena de perdimento, o próprio Auditor Fiscal, ao lavrar o auto de infração, possui a atribuição legal de impor a multa substitutiva ao perdimento.

Portanto, nega-se provimento ao pleito de nulidade em razão de incompetência da autoridade fiscal que aplicou a pena de multa prevista no artigo 3º do V do art. 23 do Decreto Lei nº 1455/1976.

No que se refere ao requerimento de nulidade em razão da falta de subsunção dos fatos a norma e por conseguinte do reconhecimento da ilegitimidade da parte formulado pela VICAL, nos termos do artigo 59 do Decreto Lei 70.235/1972, não se reconhecerá a nulidade por ora por força das razões do mérito que afastam a capitulação apontada pela fiscalização.

Portanto, nego provimento as preliminares.

2.2 DO MÉRITO

Por entender que no presente caso o objeto reside no suposto dolo das partes em promover a ocultação do vendedor, mediante simulação, de modo a amparar a capitulação calcada no artigo 23, V, §§ 1º e 3º do Decreto Lei nº 1455/1976, entende-se que a questão central reside na correlação dos fatos a norma e no confronto para com a documentação acostada aos autos.

A interposição fraudulenta capitulada no Auto de Infração ocorreu na modalidade comprovada, prevista no artigo 23, V, § 1º do Decreto Lei nº 1455/1976, a saber:

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.

§ 1º O dano ao erário decorrente das infrações previstas no caput deste artigo será punido com a pena de perdimento das mercadorias.

Da capitulação em epígrafe, observam-se algumas premissas básicas a saber:

- deve haver a inequívoca demonstração da fraude ou da simulação;

- o ônus da prova é totalmente da autoridade fiscalizatória, responsável pela formalização e lançamento do Auto de Infração;

- não cabe espaço para presunção nesta modalidade de interposição. Não por acaso existe a modalidade presumida prevista no respectivo § 2º do mencionado dispositivo.

- outro ponto que necessita ser demonstrado é o dolo, uma vez que inexistem simulações ou fraudes sem que haja claro propósito neste sentido;

- a ocultação do vendedor deve ser explícita no caso de acusação do exportador oculto;

- a simulação é instituto de direito civil e, desde a entrada em vigor da Lei nº 10.406/2002 aos 11 de Janeiro de 2003, não há mais a diferenciação entre a absoluta ou relativa (inocente);

- para fins de configuração do ato simulado, consoante § 1º do art. 167 do Código Civil, é necessária a prova irrefutável dos seguintes pressupostos:

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

- II- existência de declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira;

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

- não é pelo fato deste instituto ser aplicável na relação aduaneira que seus elementos básicos poderão ser excluídos. Todos, obrigatoriamente, deverão estar presentes no documento ou na relação simulada;

- por outro lado o inciso V também prevê a figura da fraude fiscal que, por sua vez, tem a sua definição prevista no artigo 72 da Lei nº 1964 que dispõe sobre o Imposto de Consumo e reorganiza a Diretoria de Rendas Internas. Eis os seus pressupostos:

- ação ou omissão dolosa;

- tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal;

- ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.

Os fatos deste processo retratam operação comercial tradicional e corriqueira no universo do comércio internacional. Trata-se de algo incontroverso que no mundo das *commodities* os produtos, quando adquiridos das grandes companhias, como da CARGIL, quase nunca transitam pelas unidades operacionais das trading companies.

Não faz o menor sentido entender que a empresa que atua como comercial exportadora tenha a necessidade de que os produtos transitem por seus próprios

estabelecimentos. As comerciais exportadoras ou as tradings compram e revendem produtos no mundo inteiro.

A empresa VICAL atuou como uma trading. Comprou e revendeu o produto. O presente processo comporta uma infinidade de documentos que comprovam a realização da negociação a começar pelo contrato de aquisição da mercadoria, no qual encontra-se presentes todos os elementos configuradores do ato jurídico perfeito e que resulta nas obrigações entre as partes. Não há uma única cláusula que esteja fora da liberdade que as partes de negociar, fruto do princípio do direito privado da autonomia da vontade.

A alegação de que a VICAL necessitaria de cumprir com seus PPEs é mais do que evidenciada pelos diversos contratos presentes nos autos que retratam os respectivos compromissos no respectivo período de apuração.

Observa-se ainda mais de 30 telas de extratos das DUES do Siscomex que evidenciam claramente que as operações de exportações foram devidamente concretizadas com a informação de todas as partes envolvidas nas negociações. Não é demais registrar que os produtos exportados se direcionavam para compradores situados em diversos países do mundo.

Compulsando os arquivos numerados como 27, nota-se a presença de infindáveis invoices, faturas, contratos de câmbio, BLs, drafts, enfim, todos os documentos atrelados a uma importação, nos quais constam claramente a empresa VICAL como exportadora. Isso sem falar da infinidade de e-mails das empresas de logística que comprovam as operações, ao disporem sobre liberação de DUES, espaços em terminais, autorizações de embarques pela própria SRFB, vinculados ao contribuinte VICAL.

Todos os compromissos financeiros encontram-se presentes nos autos, inclusive os PPEs da VICAL para com as entidades bancárias, como se nota, por exemplo dos documentos cujos números são 34-35.

Não prospera a tese de ausência de prejuízo e falta de propósito negocial. Inexiste espaço para esta tese na medida em que a VICAL apresentou toda a sua contabilidade que retrata as operações de exportações, sem prejuízo das demais notas fiscais e documentos já citados neste voto.

A presunção de que a empresa situada no Uruguai, por ser vinculada a empresa CARGIL do Brasil seria indício ou prova de ocultação, deveria vir acompanhada de provas de deslocamento de base de cálculo de tributação, especialmente no que tange ao Imposto de Renda e CSLL, algo que inexistente nos autos.

A propósito, em acusação similar envolvendo as mesmas partes, foram externados brilhantes apontamentos pelos Conselheiros Marcelo Giovani Vieira, Laércio Cruz Uliana Junior e Tatiana Josefovitz Belisário no Acórdão nº 3201005.152 em sessão de julgamento realizada aos 26 de março de 2019 perante a Egrégia 1ª Turma Ordinária, motivo pelo qual se transcrevem-se alguns trechos:

Declaração de Voto de Marcelo Giovani Vieira:

Sobre o vínculo entre a CARGIL Brasil e a do Uruguai:

Os fins especulativos na venda de commodities são fins lícitos, e portanto, não podem ser apontados como infração. O auferimento de benefícios fiscais na exportação também são lícitos, quando deveras exista a exportação, fato não desconstituído pelo Fisco.

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). 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. Nenhuma dessas motivações é ilícita, em si....

Assim, a forma é lícita, o abuso de forma é que é ilícito. 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

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”.

Declaração de Voto de Laércio Cruz Uliana Junior:

Como debatido em julgamento, não tratase de ocultação do real adquirente quando a Matriz faz a venda para Filial no exterior, pois, é possível tal estrutura societária (CVM 624/2010), a legislação tributária não veda. Levo em conta a modalidade do contrato, noto, que nas Declarações de Exportação, a obrigaç

ção do exportador (CargillBRASIL), era de entregar os produtos livre e desembaraçados no Porto de saída do Brasil, para tan:

to, se utilizando do inconterm FOB (free on board). Nesse passo, ao utilizar o FOB, o limite da empresa Brasileira é de entregar os produtos no Porto de saída, podendo à adquirente (Cargill

TURKS AND CAICOS), fazer qualquer negócio com esse produto. Caso contrário, estaria à Fiscalização Brasileira indo além de seus limites jurisdicionais, me parece, que a Aduana quer impor o mesmo modelo societário Brasileiro ao de outros Estados. Ainda que de modo contrário afastase tal raciocínio, verificasse que a Contribuinte não agiu com qualquer dolo, pois, ao se vender o produto da Filial para um terceiro, não tinha qualquer campo para indicação do novo adquirente. Também a conduta da Contribuinte não foi no sentido de realizar qualquer fraude, não existindo ocultação dolosa.

Declaração de Voto da Tatiana Josefovicz Belisário:

E, na hipótese dos autos, entendo que a Fiscalização não cuidou de demonstrar que a conduta do exportador pudesse ser capaz de gerar qualquer espécie de ameaça (potencial de dano) ao bem jurídico tutelado pela norma sancionatória (controle de fronteiras). Veja que a própria norma alegadamente infringida pelo contribuinte destaca que não é a mera ocultação do real comprador (conduta) que é capaz de atrair a punição. É preciso que esta seja realizada "mediante fraude ou simulação", posto que apenas a conduta fraudulenta ou simulada que tem, efetivamente, potencial de dano, é que pode ser sancionada. Ademais, as exigências instrumentais feitas em sede de autuação (indicação do destinatário final da mercadoria), além de desnecessárias à qualquer espécie de controle nacional diante da natureza da operação examinada, mostrou-se inviável na prática gerencial e mercadológica da empresa. Cumpre acrescentar, nesse aspecto, que as informações solicitadas pela Fiscalização estavam devidamente registradas nos controles da empresa e foram prontamente entregues à Fiscalização. Assim, além do afastamento de caracterização de fraude ou simulação na conduta, que, por si só, afasta a tipificação da conduta, entendo necessário assinalar este aspecto, ainda que de viés majoritariamente ideológico. Ainda que o dano ao erário -

em sede de operações de importação e exportação - prescinda da comprovação de prejuízo efetivo, é necessária a demonstração do potencial de dano da operação examinada, sem o qual esvaziase o conteúdo da norma de caráter regulatório e sancionador.

Da referida contextualização, entende-se que o dolo para a prática do ato simulado exige a comprovação pelo fisco, fato que atrai a aplicação da responsabilidade subjetiva, como exceção a regra da objetiva prevista no artigo 673, parágrafo único do Regulamento Aduaneiro e do disposto no 94, § 2º do Decreto Lei nº 37/1966.

Feitas essas considerações iniciais, a conclusão óbvia é de que neste cenário da capitulação realizada pelo Sr. Auditor Fiscal é a de que o ônus da prova é totalmente da fiscalização. Não só da ocultação. Mas do dolo em simular. Em declarar algo inexistente. E tal conjunto probatório não se encontra presente nos autos.

Decorre deste posicionamento a impossibilidade de aplicação da solidariedade prevista nos artigos 95 do Decreto Lei 37/1966 c.c. 124 do CTN, ante a ausência de infração.

3 DO DISPOSITIVO.

Isto posto, conheço dos recursos, rejeito as preliminares e, no mérito, dou provimento para cancelar o lançamento da multa substitutiva do perdimento ante a ausência da infração.

Assinado Digitalmente

MATEUS SOARES DE OLIVEIRA