



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10314.720234/2023-91
ACÓRDÃO	3401-014.101 – 3ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	19 de agosto de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	ENGELHART CTP (BRASIL) S.A.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Normas de Administração Tributária

Data do fato gerador: 11/09/2020, 07/10/2020, 05/01/2021, 26/04/2021

PRELIMINAR DE NULIDADE. ILEGITIMIDADE PASSIVA. TANTO AQUELE QUE OCULTOU QUANTO O QUE CEDEU O NOME SÃO PARTES INTEGRANTES DA INFRAÇÃO ADUANEIRA.

A real interveniência nos atos de execução da importação é dissimulada pela falsa interveniência de terceiro, alheio àqueles atos, mas que ali intervém pelo empréstimo de seu nome.

PRELIMINAR DE NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO. COMPETENCIA 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.

PRELIMINAR DE NULIDADE. VIOLAÇÃO DO PRINCÍPIO DA PESSOALIDADE DA PENA. INCONSTITUCIONALIDADE DE NORMAS TRIBUTÁRIAS. INCOMPETÊNCIA. APLICAÇÃO DA SÚMULA Nº 2 DO CARF.

Este Colegiado é incompetente para apreciar questões que versem sobre constitucionalidade das leis tributárias.

INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA. 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.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade em rejeitar as preliminares e dar provimento ao recurso voluntário.

Assinado Digitalmente

Ana Paula Giglio – Relatora

Assinado Digitalmente

Leonardo Correia de Lima Macedo – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Leonardo Correia de Lima Macedo (Presidente), Laércio Cruz Uliana Júnior, George da Silva Santos, Celso José Ferreira de Oliveira, Mateus Soares de Oliveira, e Ana Paula Giglio.

RELATÓRIO

Trata-se de **Recurso Voluntário** interposto em face do Acórdão nº **104-015.304** exarado pela 8ª Turma da DRJ/04, em sessão de 22/04/2024, que **julgou improcedente a impugnação** apresentada pela contribuinte acima identificada.

A Autoridade Fiscal lavrou Auto de Infração contra as empresas **Engelhart CPT e Cargill do Brasil**, imputando-lhes a prática de **interposição fraudulenta nas exportações**, com **ocultação de sua condição de real exportadora**, usando a empresa **Borrachas Vipal S/A**. como fachada. O crédito tributário constituído foi de **R\$ 11.492.045,46**, sendo a VIPAL responsabilizada solidariamente.

De acordo com o Relatório Fiscal, a ENGELHART foi autuada em razão de ocultação de sua condição de real responsável por operações de exportação, realizadas formalmente em nome da VIPAL, configurando uma **interposição fraudulenta de terceiros**, conforme o artigo 23,

inciso V, do Decreto-Lei nº 1.455, de 1976. A **VIPAL teria cedido indevidamente seu nome à Engelhart e à Cargill** para registrar exportações, embora fossem suas as operações. O esquema usou contratos de **Pré-Pagamento de Exportações (PPE)** firmados pela VIPAL, mas quitados com exportações da ENGELHART e da Cargill. Nestas operações foram utilizados contratos de “**Compra de Performance de Exportação**”, no qual a VIPAL agia apenas como figurante, sem atuar na operação comercial real.

As empresas Engelhart e Cargill seriam as verdadeiras responsáveis por todas as etapas das exportações, inclusive escolha de importador, transporte, registro no SISCOMEX e emissão de documentos. A **VIPAL não detinha a posse nem a propriedade das mercadorias**, recebendo apenas cópias de documentos de embarque. **A VIPAL pagou valores elevados à ENGELHART antes mesmo da emissão das notas fiscais**, confirmando a natureza financeira da operação.

A VIPAL teria **alterado seu objeto social** para incluir produtos agrícolas pouco antes da operação, o que reforçaria o caráter artificial e simulado dos negócios. A Vipal que, historicamente dedicada ao ramo de borracha e automotivo, passou a incluir produtos agrícolas em seu objeto social pouco antes das operações, com o claro intuito de dar legitimidade aparente aos negócios simulados. Foram também apresentadas **provas documentais e registros em sistemas como o SISCOMEX e o Mercante**. Por estes motivos, a Receita Federal entendeu que houve **simulação contratual** com o objetivo de **mascarar operações financeiras como se fossem comerciais**, resultando na constituição de um crédito tributário de aproximadamente **R\$ 91,5 milhões**, com aplicação de **multa equivalente ao valor das notas fiscais**, e atribuição de **responsabilidade solidária à VIPAL**, nos termos do artigo 124, I, do CTN.

Durante o procedimento fiscal, a Receita Federal identificou **documentos falsos apresentados pela VIPAL** durante a fiscalização. As operações foram consideradas **simuladas**, com o real objetivo de obtenção de dólares para quitar contratos de PPE. Concluiu-se que **não houve exportação real pela VIPAL**, que agiu apenas para viabilizar as operações financeiras dos grupos ENGELHART e Cargill.

A autuação decorreu da constatação de que a ENGELHART, pertencente ao mesmo grupo econômico da importadora estrangeira (ENGELHART CTP Switzerland S.A.) e do banco financiador BTG Pactual, estruturou uma operação que permitiu à VIPAL acessar recursos financeiros via contratos de **Pré-Pagamento de Exportações (PPE)**. Para isso, as exportações efetivamente promovidas pela ENGELHART foram formalmente registradas em nome da VIPAL, com base em um **Contrato de Compra de Performance de Exportação**.

A Receita Federal identificou que **o contrato de performance indicava claramente que a ENGELHART e a Cargill eram quem controlava toda a logística e operacionalização das exportações**: providenciava embarques, indicava importadores, contratava despachantes, registrava a DUE, escolhia navios e locais de embarque, e ainda emitia os documentos de transporte internacional. A VIPAL, por sua vez, apenas figurava formalmente como exportadora,

sem ter posse ou propriedade das mercadorias. O contrato ainda previa cláusulas que restringiam completamente a liberdade da VIPAL sobre a destinação das mercadorias, reforçando que as operações eram de interesse exclusivo da ENGELHART e da CARGILL.

Ficou ainda evidenciado que a VIPAL arcava com um **“adicional de preço” ou “flat”** – uma remuneração paga à ENGELHART brasileira, calculada como 0,80% sobre o valor dos contratos, o que confirmaria a natureza financeira da transação, já que implicava prejuízo certo à VIPAL. O único benefício à VIPAL era o cumprimento de obrigações decorrentes de PPEs, usando divisas obtidas com as exportações formalmente atribuídas a ela.

Desta forma, a fiscalização concluiu que **as exportações eram, de fato, da ENGELHART, e a VIPAL apenas emprestou seu nome para atender à necessidade de cumprir obrigações financeiras internacionais**, especialmente com BTG Pactual e Banco Itaú Nassau. Essa conduta resultou na caracterização de **simulação de negócios jurídicos e interposição fraudulenta**, com a conseqüente imposição das penalidades previstas na legislação tributária aduaneira.

As atuadas **Engelhart, Borrachas Vipal e Cargill** foram cientificadas do Auto de Infração para o qual apresentaram tempestivamente suas impugnações em **23/08/2023** (fls 3.264/3.334), **23/08/2023** (3.9025/3.995) e **05/09/2023** (fls 4.377/4.433) respectivamente, na qual insurgem-se, em breve síntese, contra os seguintes pontos (as peças de defesa insurgem-se basicamente sobre os mesmos pontos, tendo sido destacadas as diferenças nos tópicos abaixo):

Da Impugnação da Engelhart

- **-ilegitimidade passiva - preliminarmente**, a Engelhart alega ilegitimidade passiva, pois já teria sido atuada com base no art. 33 da Lei nº 11.488, de 2007, não sendo possível a **cumulação de penalidades**. Contesta, ainda, a responsabilização com base nos arts. 23 e 95 do Decreto-Lei nº 1.455, de 1976, pois **não teria havido dolo nem concorrência na infração**. Argumenta, ainda, que não se aplicaria o instituto da solidariedade do art. 124, I do CTN, por ausência de norma específica que a torne responsável;

- **Legalidade das mercadorias e das operações** – defende que as mercadorias teriam sido adquiridas legalmente com fim específico de exportação em nome da Engelhart, tendo o PPE sido quitado diretamente pela Engelhart Uruguai. Argumenta ausência de relação societária entre as partes e que as operações com finalidade comercial legítima;

- **Princípio da pessoalidade da pena** - Cita que o PPE poderia ser quitado com mercadorias de terceiros, conforme Circular BACEN nº 2.719/1996. E que parte do PPE teria sido liquidado com produção própria e parte com produtos adquiridos, sem objeção do Bacen;

- **Papel limitado da Engelhart** – teria atuado apenas na venda dos produtos e com apoio burocrático, sem ocultação, simulação ou tomada de decisão na exportação. A VIPAL teria sido a real exportadora, com funções acessórias atribuídas à Engelhart.

- **Legalidade das operações e ausência de fraude** – a exportação de produtos adquiridos de terceiros seria legal; sendo o contrato com VIPAL legítimo e eficaz. A VIPAL teria assumido riscos e pagamentos da operação. Todas as transações teriam sido declaradas e lícitas, sem interposição fraudulenta ou ocultação;

- **Tece críticas à atuação da Receita Federal** – considera o Auto de Infração nulo por vícios formais: (falta de competência do auditor, embasamento em presunções, não em provas materiais e a documentação comprovaria licitude das operações);

- **Alteração do objeto social da VIPAL** – teria sido feita para permitir a exportação de produtos agrícolas, atendendo as exigências legais, garantindo publicidade e transparência. Tal fato, por si só não configuraria tentativa de mascarar operações;

- **Validade do PPE e competência do BACEN** – A Resolução BACEN nº 3.691, de 2013 e Circular nº 2.719/1996 permitiriam uso de mercadorias de terceiros. Ademais, o BACEN aceitou a operação e sua quitação. Argumenta que neste caso a Receita Federal não teria competência para questionar a legalidade do PPE;

- **Participação da VIPAL nas operações** – A VIPAL teria adquirido as mercadorias com finalidade de exportação; a Engelhart apenas teria prestado suporte técnico e logístico. A VIPAL emitiu os documentos fiscais conforme o contrato e a propriedade das mercadorias estaria validada por documentos;

- **Relações societárias e prejuízo nas vendas** - As Relações societárias entre partes não seriam relevantes, desde que tenha sido utilizado o preço de mercado. A VIPAL era cliente da Engelhart, mas entre elas não haveria vínculo societário. Eventuais prejuízos da VIPAL não diriam respeito à Engelhart;

- **Apresenta defesa quanto a documentos e contratos** – Defende que as alegações de falsidade documental se referem à VIPAL, não à Engelhart. Os documentos fornecidos pela Engelhart seriam legítimos e os contratos contendo cláusulas condicionais seriam perfeitamente legais;

- **Alternativamente argumenta que** na hipótese de a Engelhart ser considerada a real exportadora caberia ressaltar a ausência de fraude ou sonegação. Ademais, a penalidade, se cabível, deveria ser de 1% (art. 737 do Decreto nº 6.759/2009), e não 100%.

Requer a nulidade do lançamento tributário por vícios formais e subsidiariamente, que seja julgado improcedente o mérito da autuação e reconhecida a legalidade das operações.

Da Impugnação da Vipal

Além de mencionar os mesmos temas acima elencados, a parte acrescenta os seguintes tópicos:

- a inclusão de **atividades ligadas a commodities agrícolas** teria sido legal e anterior às operações, não sendo indício de irregularidade;
- de acordo com o Código Civil, **a transferência da posse física não é necessária para caracterizar a aquisição**, podendo ser feita por documentos;
- **o contrato entre as partes previa a exportação como condição**, o que reforça a propriedade das mercadorias;
- **o adicional pago à Engelhart(flat)** incluía não só o valor das mercadorias, mas também o serviço de apoio à exportação. A possibilidade de prejuízo não invalida a operação;
- a **Vipal não teria vínculo com as demais partes** (ENGELHART Brasil ou Uruguai), sendo independente e atuando dentro dos preços de mercado;

A Vipal rejeita a acusação, alegando que os documentos questionados não dizem respeito à sua operação e já estavam disponíveis no SISCOMEX. Alternativamente, caso a penalidade seja mantida, também requer sua redução de 100% para 1%.

Da Impugnação da Cargill

- as exportações em questão foram realizadas pela Vipal Borrachas S.A., com mercadorias adquiridas da Engelhart.
- **Illegitimidade passiva:** A Cargill não seria parte nas operações autuadas, pois teria **atuação limitada:** Apenas prestando serviços de agenciamento marítimo em alguns casos. A Engelhart seria a fornecedora e a Vipal a exportadora legítima
- **Prejuízo à ampla defesa:** Não teria havido intimação para esclarecimentos ou apresentação de documentos;
- **efetuou análise individualizada das DUEs: (DUE 20BR0011015517 - Navio MV Ascanios):** Relação com empresa do grupo (Cargill Commodities Trading S.R.L.), não com a Impugnante; **DUE 20BR0012318564 - Navio MV Yasa H. Mehmet:** Agenciamento de navio por empresa do grupo (Cargill International S.A.); **DUE 21BR0000195586 – Navio MV Golden Rose:** Atuação como agente marítimo geral do navio e **DUE 21BR0005591960 – Navio MV Primrose Atlantic:** Nenhuma relação comprovada com a Impugnante;
- **ausência de Competência da Autoridade Fiscal:** Foi lavrado por auditor fiscal sem delegação legal para aplicar multa substitutiva à pena de perdimento;
- **lavratura do AI com base em Presunções ilegais e provas frágeis:** Ausência de base legal para presumir interposição fraudulenta e falta de elementos materiais e individualizados que demonstrassem fraude;

- **contexto comercial das operações** – as operações entre Vipal e Engelhart foram regulares, com: contratos formais, fluxo financeiro real, preço de mercado, cumprimento da legislação fiscal e aduaneira, PPEs seriam instrumentos legítimos e regulamentados pelo Banco Central e a Cargill não teria participado como fornecedora ou beneficiária das operações autuadas;

Requer o **cancelamento do Auto de Infração**, por: inexistência de infração, ausência de participação da Cargill e em função das nulidades formais e materiais no lançamento. **Subsidiariamente**, requer a exclusão da Cargill do polo passivo da autuação.

Em 22/04/2024, a 8ª turma da DRJ/04 proferiu o Acórdão nº 104-015.304 no qual, por **unanimidade** de votos **indeferiu integralmente as Impugnações** apresentadas pelas interessadas **Engelhart e Vipal** e **deferindo o pedido de exclusão do polo passivo da Cargill Agrícola S/A**.

Irresignadas, as partes vieram a este colegiado, através dos **Recursos Voluntários** de fls 4.901/4.991 (Engelhart), 4.994/5.010 (Cargill) e 5.224/5.316 (Vipal), nos quais alegam em síntese **as mesmas questões** levantadas nas Impugnações.

VOTO

Conselheira **Ana Paula Giglio**, Relatora.

Da Admissibilidade do Recurso

O Recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, de sorte que dele se pode tomar conhecimento.

Do Processo

Trata o presente processo de **autuação por interposição fraudulenta na exportação**, tendo a empresa Borrachas Vipal registrado em nome próprio exportações (cessão de nome em análise em processo apartado) que na verdade foram promovidas pela Engelhart e pela Cargill.

A Autoridade Fiscal sustenta, em essência, que a empresa BORRACHAS VIPAL teria atuado apenas formalmente nas exportações ora questionadas, figurando como interveniente fictícia com o único propósito de emprestar seu nome às operações de comércio exterior, a fim de encobrir a verdadeira responsável pelas exportações: a ENGELHART. Essa suposta interposição fraudulenta caracterizaria, segundo a fiscalização, uma tentativa de ocultar o real exportador das mercadorias. A ENGELHART/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, e imposição de responsabilidade solidária à BORRACHAS VIPAL, 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 **ENGELHART/CARGILL vendia os produtos para a BORRACHAS VIPAL 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 ENGELHART/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*".

Por outro lado, a defesa argumenta que **não há qualquer vedação legal à exportação de mercadorias adquiridas de terceiros, tampouco à quitação de contratos de Pré-Pagamento à Exportação (PPE) por meio da exportação de produtos que não tenham sido fabricados pelo próprio beneficiário do contrato.** Sustenta, ainda, que o contrato firmado entre a ENGELHART/CARGILL e a BORRACHAS VIPAL é válido, eficaz e celebrado com plena observância das exigências legais, sendo a BORRACHAS VIPAL a legítima exportadora das mercadorias. Tal condição decorre do fato de que esta assumiu integralmente os riscos do negócio, inclusive efetuando o pagamento do preço diretamente à ENGELHART/CARGILL, o que evidencia sua posição de proprietária das mercadorias. A defesa refuta qualquer tentativa de ocultação de partes envolvidas, destacando que todas as empresas participantes — ENGELHART, CARGILL, BORRACHAS VIPAL e ENGELHART Uruguai — foram devidamente identificadas nos documentos fiscais e aduaneiros, não havendo elementos que indiquem interposição fraudulenta. A ENGELHART/CARGILL teria sido contratada unicamente para prestar assistência técnica e logística à VIPAL durante o processo de exportação, sem ingerência sobre a decisão de realizar ou não tais operações. A BORRACHAS VIPAL, inclusive, detinha plena autonomia para interromper o processo exportador a qualquer momento.

As empresas envolvidas demonstram, conforme alega a defesa, **capacidade jurídica, financeira e operacional para executar as transações objeto da autuação**, atuando com finalidade negocial legítima. Ressalta-se também que o contrato celebrado entre a ENGELHART/CARGILL e a BORRACHAS VIPAL trata da **compra e venda de mercadorias destinadas à exportação**, sendo plenamente válida a cláusula contratual que prevê a aquisição da mercadoria com base em cláusulas condicionais de transferência de domínio, conforme permitido pelo artigo 121 do Código Civil.

Ao adentrar o mérito da controvérsia, se a denominada "**venda de performance de exportação**", utilizada para viabilizar o cumprimento dos compromissos assumidos em contratos de PPE, constitui ou não operação legal, e sob quais condições, verifica-se que **o ponto central para a caracterização ou não do ilícito imputado reside na efetiva participação da BORRACHAS VIPAL na execução dos atos jurídicos relacionados à exportação.**

O que se busca esclarecer é se a VIPAL de fato promoveu, em nome próprio, os despachos aduaneiros e a venda da mercadoria no exterior, exercendo as funções típicas de exportadora, ou se apenas cedeu seu nome para encobrir a atuação das reais vendedoras (a ENGELHART e a CARGILL), configurando uma simulação negocial. Entretanto, para fins de configuração do ilícito, mostra-se irrelevante a forma adotada pela VIPAL para cumprimento das obrigações assumidas no âmbito da linha de crédito vinculada ao PPE, bem como a natureza da mercadoria exportada, sua relação com o objeto social da empresa, o resultado financeiro obtido ou os motivos que a levaram à exportação (se de cunho comercial ou financeiro).

Da Legitimidade Passiva da Engelhart

No recurso voluntário apresentado, a Engelhart CTP (Brasil) sustenta a **sua ilegitimidade passiva argumentando que não teria sido a responsável pelas exportações que deram origem à autuação fiscal.** A empresa afirma que apenas vendeu mercadorias à Borrachas Vipal S.A., por meio de um contrato de compra e venda com fim específico de exportação, devidamente formalizado, com transferência de propriedade, emissão de notas fiscais, pagamento integral e entrega das mercadorias conforme pactuado. A Vipal, por sua vez, foi quem efetivamente exportou os produtos, constando como exportadora em toda a documentação fiscal e aduaneira, sem qualquer tentativa de ocultação da participação da Engelhart na operação anterior de venda.

A Engelhart argumenta que **sua atuação teria se limitado à venda das mercadorias e à prestação de apoio logístico e burocrático à Vipal**, o que não a tornaria a real exportadora ou responsável legal pela operação de exportação. As funções desempenhadas foram típicas de um fornecedor e prestador de serviços complementares, sem ingerência sobre a titularidade das exportações. Desse modo, sustenta que não se verifica qualquer ocultação, interposição fraudulenta ou simulação, elementos exigidos pela legislação para configurar a infração prevista no artigo 23, inciso V, do Decreto-Lei nº 1.455, de 76. Assim, por não ter promovido as exportações, nem incorrido em qualquer conduta dolosa ou fraudulenta, a Engelhart conclui que não poderia ser legitimamente autuada, requerendo o reconhecimento de sua ilegitimidade passiva no processo.

A defesa alega, como um dos pontos preliminares, que a infração prevista no art. 23, inciso V, do Decreto-Lei nº 1.455, de 1976 — referente à ocultação do sujeito passivo na exportação — não se enquadraria no conceito de infração definido pelo art. 94 do mesmo diploma

legal, **razão pela qual sustenta ser inaplicável a responsabilização solidária prevista no art. 95, inciso I.**

Contudo, essa alegação não se sustenta. Embora o art. 94 defina infração como qualquer ação ou omissão que viole normas previstas no Decreto-Lei, em seu regulamento ou em atos normativos complementares, **esta delimitação não restringe o poder do legislador de instituir outras infrações fora desse conjunto normativo e de vincular a elas hipóteses de responsabilidade**, nos moldes do art. 95. Não há qualquer norma que condicione ou limite a aplicação desse dispositivo à definição de infração contida no art. 94.

Ainda que a imputação contra a VIPAL utilize uma regra de responsabilidade secundária, o fato é que **sua conduta — consistente na interposição fraudulenta em operação de exportação com o objetivo de ocultar a real vendedora, a ENGELHART — guarda relação pessoal e direta com o fato imponível infracional**. Trata-se, portanto, de uma atuação que não exige a mediação de norma secundária de imputação: a VIPAL, ao agir como sujeito ativo da ocultação, consome diretamente a hipótese infracional prevista no art. 23, V. A penalidade, nesse caso, nasce da própria prática do ilícito, tornando desnecessária qualquer norma complementar de responsabilização, como seria o caso nas hipóteses de responsabilidade indireta.

No ponto, é importante destacar que a multa prevista no art. 23, V, do Decreto-Lei nº 1.455, de 1976, embora não constitua tributo em sentido estrito (nos termos do art. 3º do CTN), foi dotada pelo legislador do mesmo regime jurídico de cobrança dos tributos, nos termos do art. 113, §§ 2º e 3º, do CTN. Isso se justifica porque a **infração a que se refere — ocultação do sujeito passivo na exportação — implica descumprimento de obrigação acessória, com interesse direto da fiscalização e da arrecadação. O correto enquadramento do sujeito passivo** (contribuinte ou responsável) **é elemento essencial da estrutura da obrigação tributária**, sendo, por isso, a penalidade decorrente de sua ocultação regida pelas normas do direito tributário, incluindo aquelas relativas à sujeição passiva (arts. 121 a 138 do CTN).

No tocante à sujeição passiva, o art. 121 do CTN distingue entre o contribuinte, que mantém relação pessoal e direta com o fato gerador, e o responsável, cuja obrigação decorre de disposição legal específica. A VIPAL, no caso concreto, se enquadra como contribuinte (sujeito direto), pois sua conduta — dissimulação de identidade na exportação e prestação de informações falsas — constitui causa suficiente e direta para a ocorrência do fato infracional. Não se trata, portanto, de responsabilidade secundária ou indireta, mas de imputação direta decorrente da própria prática da infração.

A ocultação na exportação pode ocorrer de duas formas principais: (i) pela interposição ficta de terceiros — como no uso de empresa interposta para simular o exportador — e (ii) pela prestação fraudulenta de informações na declaração aduaneira. Em ambas as hipóteses, o sujeito que executa a conduta (no caso, a empresa interposta ou a declarante) mantém vínculo direto e imediato com a materialização da infração. **Já o interveniente ocultado, como a ENGELHART, embora possa ter concorrido para o ilícito, não mantém, por si só, relação pessoal**

e direta com o fato típico, a menos que haja norma específica que lhe atribua responsabilidade — o que não se aplica automaticamente.

Assim, ao se caracterizar a VIPAL como sujeito que praticou diretamente o ato de interposição fraudulenta, não há necessidade de invocação do art. 124, I, do CTN, ou de qualquer outra norma de responsabilidade secundária para legitimar sua sujeição à penalidade. A sua responsabilização decorre da própria prática do fato gerador da infração, o que afasta os argumentos da impugnante quanto à suposta ilegitimidade e reforça a correção do enquadramento jurídico adotado pela autoridade fiscal.

Da Competência da Autoridade Responsável pela Lavratura do Auto de Infração

Ainda a título de preliminar, a Engelhart CTP (Brasil) S.A. sustenta que o **Auto de Infração seria nulo por ter sido lavrado por autoridade incompetente**. A empresa argumenta que (conforme a Portaria ME nº 284, de 2020 e o Regimento Interno da Receita Federal) **a competência para aplicar a pena de perdimento de mercadorias — e, por consequência, a multa substitutiva prevista quando as mercadorias não são localizadas — seria exclusiva dos Delegados da Receita Federal do Brasil**. Como no caso concreto a penalidade foi aplicada por um Auditor-Fiscal, haveria vício insanável, nos termos do artigo 59, inciso I, do Decreto nº 70.235, de 1972, que prevê a nulidade de atos administrativos praticados por pessoa incompetente.

A Engelhart rebate o entendimento adotado no acórdão recorrido, segundo o qual a multa substitutiva seria distinta da pena de perdimento e, por isso, de competência do Auditor-Fiscal. A empresa defende que essa interpretação é equivocada, pois a multa substitutiva está diretamente vinculada à própria pena de perdimento e, portanto, deve seguir o mesmo regime de competência. Além disso, ressalta que o Decreto nº 70.235, de 1972 não confere aos Auditores-Fiscais competência para aplicar penalidades de natureza aduaneira como a discutida. Assim, por ter sido lavrada por autoridade sem competência legal, a autuação seria nula de pleno direito, razão pela qual requer a anulação do Auto de Infração.

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

Conforme destacado no acórdão recorrido, o tipo infracional previsto no **art. 23, inciso V, do Decreto-Lei nº 1.455, de 1976** tem como penalidade principal a **pena de perdimento das mercadorias**. No entanto, nos termos do **§ 1º do mesmo artigo**, quando as mercadorias **não forem localizadas, ou tiverem sido consumidas ou revendidas —** como ocorre no presente caso — a sanção aplicável passa a ser a **multa substitutiva**, equivalente ao **valor aduaneiro na**

importação ou ao **preço constante da nota fiscal ou documento equivalente na exportação**, conforme dispõe o **§3º do referido artigo**.

A lavratura do auto de infração nesses casos é de **competência do Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil**, nos termos do **art. 6º, inciso I, alínea “a”, da Lei nº 10.593, de 2002**. O respectivo julgamento seguirá o **rito e as competências previstas no Decreto nº 70.235, de 1972**, conforme determina expressamente o **§ 3º do art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455, de 1976**.

Tal entendimento é corroborado pela Instrução Normativa nº 1.986, de 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 corroborou tal entendimento conforme decisão proferida por meio da ementa do acórdão exarado pelo TRF4, a qual abaixo se transcreve:

“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.”

Diante do correto enquadramento legal e da regularidade formal verificada nos autos, **rejeita-se a preliminar de nulidade do auto de infração**, pelas mesmas razões expostas de forma clara e fundamentada na decisão de primeira instância.

Da Pessoalidade da Pena

A Engelhart CTP (Brasil) S.A. argumenta, ainda, nas preliminares de seu recurso que **a pena aplicada violaria o princípio da pessoalidade, pois lhe foi atribuída uma infração aduaneira baseada em atos supostamente praticados por outra empresa, a Borrachas Vipal**. Segundo a recorrente, a autuação partiria da premissa de que houve simulação e ocultação na operação de exportação, mas essas condutas, se existissem, teriam sido cometidas exclusivamente pela Vipal, que figurou como exportadora formal e responsável pelos registros e documentos submetidos à fiscalização. A Engelhart, por sua vez, teria se limitado a vender mercadorias à Vipal e auxiliar com procedimentos operacionais, **não tendo praticado qualquer ato que configurasse ocultação ou fraude**.

Argumenta que houve violação ao **princípio da pessoalidade da pena**, previsto no **art. 5º, inciso XLV, da Constituição Federal**, segundo o qual “nenhuma pena passará da pessoa do condenado”, salvo em hipóteses legais expressas de extensão da obrigação de reparação do dano ou do perdimento de bens aos sucessores, até o limite do patrimônio transferido. Para a defesa, a aplicação da penalidade, nos termos do auto de infração, configuraria indevida transferência de responsabilidade por conduta alheia, o que seria vedado pelo ordenamento jurídico.

Dessa forma, a Engelhart sustenta que a responsabilidade por infrações aduaneiras seria pessoal e não poderia ser transferida com base em presunções ou em vínculos comerciais entre as partes. Como não participou diretamente dos atos que a Receita Federal entende como irregulares, e tampouco teve controle sobre a conduta da Vipal nas exportações, não poderia ser penalizada por eventuais ilegalidades praticadas por terceiros. Assim, defende que a aplicação da penalidade à sua empresa afronta o princípio da pessoalidade da sanção, consagrado no ordenamento jurídico, e requer, por isso, o cancelamento da multa imposta.

Contudo, tal alegação não pode prosperar no âmbito do **contencioso administrativo fiscal**, que não é instância competente para o controle de constitucionalidade das leis, conforme previsto no **art. 26-A do Decreto nº 70.235, de 1972** e consolidado pela **Súmula Vinculante nº 10 do STF.**, além é claro, da Súmula nº 2 deste Tribunal:

“Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.”

Além disso, mesmo à luz do princípio da pessoalidade, a responsabilidade aqui tratada não se confunde com a sanção penal, pois decorre do descumprimento de **deveres próprios do sujeito passivo indireto**, definidos expressamente em lei, conforme autorizado pelos arts. 121, parágrafo único, II, 128 e 136 do Código Tributário Nacional (CTN).

Trata-se, portanto, de responsabilidade tributária objetiva, fundada na **inobservância de deveres legais de colaboração com a administração tributária**, não exigindo culpa ou dolo, como seria no âmbito penal. O objetivo do legislador, nesse caso, **não é punir o responsável, mas assegurar a efetividade da arrecadação**, razão pela qual a invocação do princípio da pessoalidade, tal como concebido no direito penal, **não encontra respaldo no regime jurídico tributário aplicável à espécie**.

Da Operação Realizada

A operação realizada pela empresa **Engelhart CTP (Brasil) S.A.** envolveu a venda de commodities agrícolas à empresa **Borrachas Vipal S.A.**, com o fim específico de exportação. O relatório fiscal do Auto de Infração do processo 10314.720232/2023-01 descreve uma operação fraudulenta envolvendo duas empresas:

- **BORRACHAS VIPAL S/A**, que atuou como **interposta pessoa jurídica** que se apresentou como responsável pelas exportações;
- **ENGELHART CPT (BRASIL) S/A**, o **real exportador** ocultado.

Explica-se. Entre agosto de 2020 e maio de 2021, a **BORRACHAS VIPAL simulou ser a exportadora em diversas Declarações Únicas de Exportação (DUE)**, quando **na verdade as mercadorias foram exportadas pela ENGELHART**. Esta ocultação do real exportador foi viabilizada por **contratos de performance de exportação**, nos quais a ENGELHART vendia o “direito de exportação” à VIPAL. Na prática, a VIPAL apenas registrava a exportação em seu nome, sem qualquer envolvimento logístico ou operacional.

Motivações da operação em análise:

Para a **BORRACHAS VIPAL**:

- Obteve **empréstimos via PPE (Pré-Pagamento de Exportações)** junto a instituições financeiras, apresentando como suas as exportações feitas pela ENGELHART;

- Isso permitiu a quitação fraudulenta dos PPEs com exportações de terceiros, usufruindo de **benefícios financeiros e tributários** (como isenção de IOF e IR sobre os recursos do PPE), sem realizar as exportações reais.

Para a ENGELHART:

- Recebeu **remuneração extra** (flat ou sobrepreço) pela “venda” da exportação à VIPAL;

- Evitou aparecer como exportadora em exportações para a própria matriz (ENGELHART na Suíça), **fugindo do radar de fiscalização aduaneira**, especialmente de verificações sobre **Fluxos Financeiros Ilícitos (FFI)** e **valoração aduaneira** — riscos elevados em transações entre empresas vinculadas.

Infrações apontadas:

Ocultação do real exportador, conforme art. 23, §1º do Decreto-Lei nº 1.455, de 1976. A penalidade prevista (perdimento da mercadoria) foi convertida em **multa equivalente ao valor das notas fiscais**, já que os bens exportados não puderam ser localizados (exportações efetivadas em 2020 e 2021);

Simulação de negócio jurídico, caracterizada pela **divergência intencional** entre a vontade declarada (exportação pela VIPAL) e a vontade real (exportação pela ENGELHART);

Interposição fraudulenta, dificultando o controle aduaneiro.

Como Consequência das operações realizadas no período foi lavrado auto de infração contra ambas as empresas (VIPAL e ENGELHART), com aplicação de multa à VIPAL por ter ocultado a identidade da real exportadora em pelo menos 18 Declarações Únicas de Exportação (DUE's).

A **Engelhart atua na comercialização e exportação de commodities agrícolas** enquanto a **Vipal tinha um contrato de financiamento do tipo Pré-Pagamento de Exportação (PPE)** com o banco BTG Cayman, que precisava quitar antecipadamente por causa da alta do dólar em 2020 e 2021.

A Vipal obteve financiamento em reais (CCE com BTG Pactual S.A.) para liquidar o PPE. Com esses recursos, **comprou commodities da Engelhart**, firmando um contrato de compra e venda com finalidade específica de exportação. As mercadorias foram entregues pela Engelhart conforme o contrato, e a Vipal posteriormente exportou os produtos para a **Engelhart CTP (Suíça)**.

O pagamento pelas exportações foi feito diretamente pela Engelhart Suíça ao BTG Cayman, quitando a dívida da Vipal. A operação envolveu preços de mercado e um adicional (flat) cobrado pela Engelhart por serviços de apoio logístico e documental à exportação.

A Receita Federal entendeu que a operação foi simulada, alegando que a Vipal teria sido interposta fraudulentamente para ocultar a Engelhart como real exportadora. Lavrou-se Auto de Infração aplicando multa de 100% do valor exportado, substitutiva à pena de perdimento das mercadorias.

Em sua defesa a Engelhart argumenta que a transação foi real, com entrega de mercadoria, pagamento e registro fiscal regular. A Vipal foi a legítima exportadora, constando como tal em todos os documentos. Não houve fraude, dolo, simulação ou interposição fraudulenta. A multa é indevida, pois a operação é lícita, comum no mercado, e gerida com transparência.

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). 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.**

A fraude é conceituada através do artigo 72 da Lei nº 4.502/64. Trata-se de ação contrária àquilo que é verdade, cometida dolosamente (delito intencional) no intuito de enganar (burlar o controle aduaneiro) e obter vantagens indevidas em prejuízo de terceiro (Dano ao Erário).

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

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

A Fiscalização utilizou como fundamento legal o **inciso V do artigo 23 do Decreto-Lei nº 1.455, de 1976**, 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, 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)”

Saliente-se 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.

Ao que se pode perceber, a motivação indicada pela Fiscalização para configuração de interposição fraudulenta neste caso foi que a VIPAL apenas cedeu seu nome à transação para viabilizar o cumprimento de suas obrigações cambiais, ocultando a Engelhart nos registros formais, resultando na caracterização de simulação da operação.

Consta no TVF que a Engelhart foi a real responsável por exportações formalmente registradas em nome da VIPAL, 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 VIPAL seja a comercialização de madeira e derivados, a empresa registrou exportações expressivas de *commodities* agrícolas adquiridas da Engelhart e revendidas à própria empresa no exterior. **A VIPAL admitiu que essas operações não faziam parte de seu planejamento comercial e eram realizadas apenas para liquidação de obrigações financeiras. A Engelhart, 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.**

Concluiu a Fiscalização que a VIPAL firmou contratos de câmbio 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 e 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 Engelhart*”

Está aí, portanto, a conveniência, para a Engelhart, na celebração de performances de exportação: ela auferir receitas pela venda do “direito” de seu cliente constar como exportador de mercadorias cujo adquirente seguinte é ela mesma, por meio de sua filial no exterior. Além disso, é importante ressaltar que a posterior exportação das mercadorias é realizada pelo preço base, ou seja, de antemão, a VIPAL sabe que com a compra e a revenda seu resultado, na moeda negociada, será negativo em valor equivalente ao adicional de preço pago à Engelhart brasileira. Não se trata, portanto, de busca por lucro em compra e revenda de mercadorias, mas, sim, na prática, de uma compra indireta de divisas e de obtenção de documentação de exportações próprias para cumprir seus compromissos de ACC.

Com relação às apurações acima reproduzidas, observa-se que a especulação na venda de *commodities* é uma prática legítima e, portanto, não poderia ter sido considerada infração.

Não é possível concluir que a estrutura de ter uma *trading* formal no exterior, devidamente legalizada, tinha por objetivo a ocultação de clientes ou obtenção de algum benefício indevido mediante interposição fraudulenta.

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 decisão proferida por este CARF em julgamento à mesma acusação sobre idêntico modelo de negócio, a 1ª Turma Ordinária desta 3ª Seção de Julgamento, por unanimidade de votos, deu provimento ao Recurso Voluntário 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 voto do 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, de 1976. 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.**

Segue-se, portanto, a conclusão daquela Turma de Julgamento no sentido de que: *“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, n^o presente processo.”*

Destaca-se, ainda, a declaração de voto da 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 negocial e, por outro lado, ausência de demonstração de qualquer irregularidade nas operações de exportação examinadas.”*

Por fim, neste mesmo sentido, em processo envolvendo fatos idênticos relacionadas Exportadora (Vipal) em operações realizadas pela CARGILL, esta mesma Turma de Julgamento, 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

Acórdão nº 3402-013.647, de relatoria do 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 suma, **assiste razão às defesas ao afirmarem que 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, demonstrada a insubsistência do Auto de Infração.**

Conclusão

Com base no exposto, voto por rejeitar as preliminares e **dar provimento aos Recursos Voluntários, cancelando a multa** substitutiva da pena de perdimento.

Assinado Digitalmente

Ana Paula Giglio