



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



<b>PROCESSO</b>	<b>10314.720635/2021-80</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	3401-013.939 – 3ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	12 de fevereiro de 2025
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	CARGILL AGRICOLA S. A.
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Regimes Aduaneiros**

Ano-calendário: 2017, 2018

**INTERPOSIÇÃO NA EXPORTAÇÃO DECORRENTE DE SIMULAÇÃO. UTILIZAÇÃO DE CONTRATO DE “PERFORMANCE DE EXPORTAÇÃO” PARA LIQUIDAÇÃO DE ADIANTAMENTOS DE CONTRATO DE CAMBIO (ACC). PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO ILÍCITO EM FACE DE SIMULAÇÃO OPERADA POR DESVIO DA FINALIDADE DO INSTITUTO DO ADIANTAMENTO DE CONTRATO DE CÂMBIO (ACC).**

A caracterização da simulação advém da intenção, do propósito das partes. O contrato de ACC tem um propósito, uma razão de existir, que é fomentar as exportações brasileiras. Não há desvio de finalidade visando apenas ao benefício financeiro inerente, não para promover operações de exportação próprias, e quitá-los com exportações promovidas com “contratos de performance de exportação”, constitui planejamento tributário lícito, tendo em vista que os documentos carreados demonstram que ocorreu a exportação e quem participou de toda cadeia.

Ademais, cabe ao BACEN realizar o controle sobre os ACC's e não ao Fisco.

Não constatada a ocultação do real exportador, 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 subsomem à interposição fraudulenta prevista no inciso V, § 1.º, Art. 23 do Decreto 1.455/76.

**ACÓRDÃO**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, para rejeitar a preliminar de nulidade e, no mérito, por maioria, dar provimento ao recurso. Vencido o Conselheiro Celso Jose Ferreira de Oliveira.

*Assinado Digitalmente*

**Laércio Cruz Uliana Junior – Relator e Vice-presidente**

*Assinado Digitalmente*

**Leonardo Correia Lima Macedo – Presidente**

Participaram do presente julgamento os conselheiros Ana Paula Pedrosa Giglio, Laercio Cruz Uliana Junior, Celso Jose Ferreira de Oliveira, Mateus Soares de Oliveira, George da Silva Santos, Leonardo Correia Lima Macedo (Presidente).

## RELATÓRIO

Trata-se de processo administrativo fiscal decorrente de Auto de Infração lavrado pela Autoridade Aduaneira, com fundamento no art. 142 do Código Tributário Nacional (CTN), visando à constituição de crédito tributário no valor total de R\$ 101.204.017,70 (cento e um milhões, duzentos e quatro mil e dezessete reais e setenta centavos), relativo à multa regulamentar aplicada em substituição à pena de perdimento.

Segundo a Autoridade Fiscal, as operações apuradas foram marcadas por simulação, caracterizando-se pela ausência de causa típica e de efetivo propósito negocial. Em resumo, assevera-se que, embora formalmente realizadas em nome da METALFRIO, as exportações foram, de fato, conduzidas pela CARGILL AGRÍCOLA S/A, configurando-se, assim, ocultação do real exportador.

Especificamente, argumenta-se que a METALFRIO, empresa atuante no ramo de refrigeração comercial, realizou exportações predominantemente de soja em grãos e farelo de soja, adquiridas integralmente da CARGILL e exportadas em nome próprio para a filial da CARGILL situada em Turcas e Caicos. As operações tinham como objetivo essencial a liquidação de Adiantamentos sobre Contratos de Câmbio (ACC), constituindo-se, segundo a Fiscalização, em aquisição indireta de dólares, desprovida de qualquer propósito negocial efetivo relacionado às mercadorias negociadas.

Destacam-se ainda as seguintes irregularidades apontadas pela Fiscalização:

a) Utilização do ACC como simples instrumento de crédito barato, sem correspondência com planejamento real de exportações; b) Exportações formais realizadas pela

METALFRIO com recursos financeiros previamente acordados e pagos antecipadamente pela CARGILL Turks e Caicos; c) Emissão das notas fiscais pela CARGILL após o embarque efetivo das mercadorias; d) Prejuízo econômico planejado desde o início das operações pela METALFRIO; e) Controle absoluto das operações pela CARGILL, que determinava unilateralmente todos os aspectos operacionais e documentais.

Ambas as autuadas, CARGILL e METALFRIO, apresentaram impugnações detalhadas. A CARGILL sustentou, preliminarmente, a nulidade do lançamento por incompetência da autoridade fiscalizadora. No mérito, afirmou inexistir ocultação nas exportações, destacando que todos os documentos fiscais e aduaneiros apontavam claramente sua condição de fornecedora. Rechaçou, ainda, a ocorrência de simulação e de dano ao Erário, contestando todos os indícios apontados pela Fiscalização e defendendo a regularidade jurídica e econômica das operações.

A METALFRIO, por sua vez, defendeu preliminarmente a nulidade material do lançamento, alegando erro na identificação do sujeito passivo e ocorrência de bis in idem em razão da dupla aplicação de penalidades pela mesma conduta. No mérito, sustentou a validade das operações, alegando ser efetivamente a exportadora das mercadorias, ressaltando a regularidade dos procedimentos adotados e afirmando inexistir simulação ou ocultação.

Alternativamente, ambas requereram a aplicação da relevação da pena, pleiteando a redução da multa aplicada.

Seguindo a marcha processual normal, assim julgou a DRJ:

Assunto: Normas de Administração Tributária Período de apuração: 2017.2018.

INTERPOSIÇÃO NA EXPORTAÇÃO DECORRENTE DE SIMULAÇÃO. UTILIZAÇÃO DE CONTRATO DE “PERFORMANCE DE EXPORTAÇÃO” PARA LIQUIDAÇÃO DE ADIANTAMENTOS DE CONTRATO DE CAMBIO (ACC). PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO ILÍCITO EM FACE DE SIMULAÇÃO OPERADA POR DESVIO DA FINALIDADE DO INSTITUTO DO ADIANTAMENTO DE CONTRATO DE CÂMBIO (ACC).

A caracterização da simulação advém da intenção, do propósito das partes. O contrato de ACC tem um propósito, uma razão de existir, que é fomentar as exportações brasileiras. Utilizá-lo com desvio de finalidade visando apenas ao benefício financeiro inerente, não para promover operações de exportação próprias, e quitá-los com exportações promovidas com “contratos de performance de exportação”, constitui planejamento tributário ilícito, em face da simulação do primeiro ato, o ACC, que contamina toda a operação, culminando na interposição de quem celebrou o ACC, visto que este não teve a intenção real de exportar.

INFLIÇÃO DAS MULTAS NO VALOR DA MERCADORIA E POR CESSÃO DE NOME. BIS IN IDEM. NÃO OCORRÊNCIA.

As infrações geradoras das penalidades em comento são distintas, notadamente porque tutelam bens jurídicos diversos. O art. 23, inciso V, do Decreto-lei 1.455/1976 visa a proteger o regime de controle aduaneiro e o patrimônio da União, ao passo que o art. 33 da Lei 11.488/2007 busca resguardar a higidez do Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas, sancionando o mau uso da inscrição no CNPJ pelas empresas. Estatui o art. 727, parágrafo 3º, do Regulamento Aduaneiro (Decreto 6.759/2009), expressamente, que a multa de 10% do valor da operação à pessoa jurídica que ceder seu nome não prejudica o cabimento da pena de perdimento das mercadorias importadas ou exportadas. O Tribunal Regional Federal da 4ª Região também tem esposado essa mesma inteligência (AMS 200572080051666, Otávio Roberto Pamplona, TRF-4 – 2ª Turma, 01/08/2007).

Impugnação Improcedente Crédito Tributário Mantido

Inconformada as contribuintes apresentaram recursos voluntários requerendo em síntese:

- a) nulidade do auto de infração – incompetência da autoridade fiscal para lavrar o auto de infração;
- b) impossibilidade da aplicação do art. 23, V, do Decreto-lei nº 1.455/76;
- c) inexistência de ocultação do real responsável pela exportação;
- d) ausência de fraude ou simulação;
- e) legitimidade do contrato de venda com fim específico de exportação;
- f) dá relevação da pena;

## VOTO

Conselheiro **Laércio Cruz Uliana Junior**, Relator

### 1 DO CONHECIMENTO

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

### 2 DO DIREITO

## DAS PRELIMINARES.

A preliminar arguida pelos recorrentes, relativa à nulidade por suposta incompetência do auditor fiscal responsável pela lavratura do auto de infração, não merece acolhida.

Cumpra esclarecer, inicialmente, que a penalidade aplicada na hipótese concreta foi a multa substitutiva da pena de perdimento, o que já basta, por si só, para descaracterizar a tese defendida pelas recorrentes.

Ademais, embora tenha a recorrente CARGILL sustentado que a competência para aplicação da penalidade de perdimento seria exclusiva dos Delegados da Receita Federal, conforme previsto na Portaria ME nº 284/2020, observa-se que a penalidade efetivamente aplicada não foi a pena de perdimento propriamente dita, mas sim a multa substitutiva, prevista especificamente no artigo 23, § 3º, do Decreto-Lei nº 1.455/1976.

Tal dispositivo determina expressamente que, na impossibilidade de aplicação direta da pena de perdimento, em virtude da mercadoria não mais ser localizada ou já ter sido consumida ou revendida — circunstância plenamente configurada nos autos —, a sanção cabível passa a ser a multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria, na importação, ou ao preço constante da nota fiscal ou documento equivalente, no caso de exportação.

Nesse contexto, como bem pontuado na decisão recorrida, a competência para lavrar o auto de infração relativo à aplicação da multa substitutiva do perdimento cabe aos Auditores Fiscais da Receita Federal, conforme expressamente definido no artigo 6º, inciso I, alínea 'a', da Lei nº 10.593/2002. Ademais, o procedimento administrativo fiscal adotado deve observar o rito e as competências estabelecidas no Decreto nº 70.235/1972, o que foi plenamente atendido no presente caso.

Diante dessas considerações, acolho integralmente os fundamentos apresentados na decisão recorrida e, por consequência, rejeito a alegação de nulidade formulada pela recorrente.

Nego provimento

## DO MÉRITO

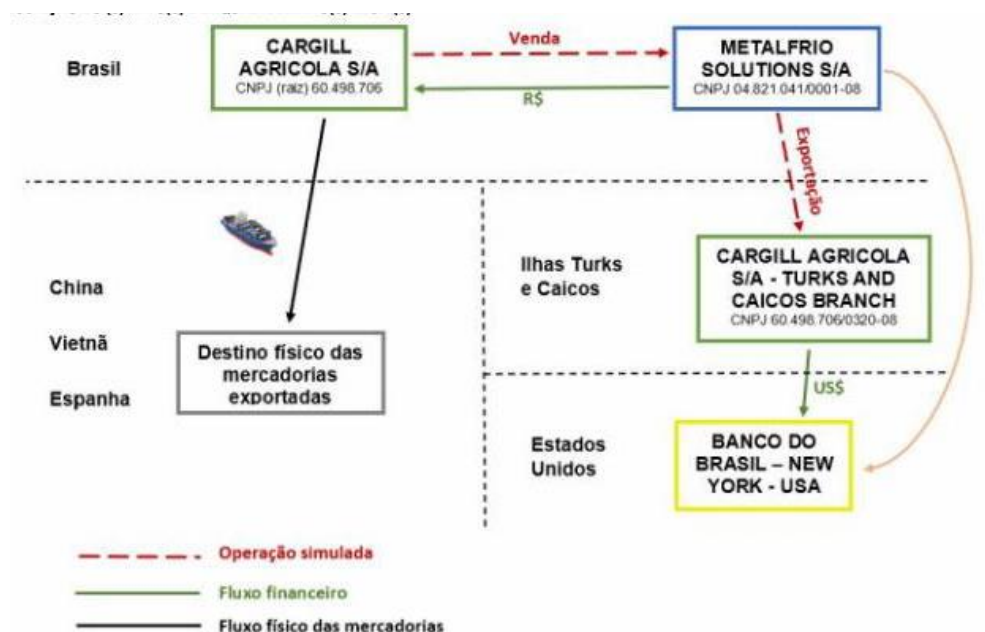
Conforme destacado no relatório da decisão recorrida, a empresa CARGILL AGRÍCOLA S/A foi autuada pela Receita Federal em razão de operações envolvendo exportações realizadas formalmente pela METALFRIO SOLUTIONS S.A., mediante Adiantamentos sobre Contratos de Câmbio (ACCs) com performance.

De acordo com o Auto de Infração lavrado, a CARGILL foi identificada como a verdadeira responsável pela exportação das mercadorias, configurando-se, assim, a infração descrita no art. 23, inciso V, do Decreto-Lei nº 1.455/1976. Em consequência, imputou-se à METALFRIO responsabilidade solidária, nos termos estabelecidos pelo art. 124, inciso I, do Código Tributário Nacional, combinado com o art. 95, inciso I, do Decreto-Lei nº 37/1966.

Segundo apurado pela fiscalização aduaneira, os contratos celebrados demonstram claramente que a CARGILL negociava as mercadorias inicialmente com a **METALFRIO, para em seguida comprá-las por intermédio de uma filial situada em paraíso fiscal, desprovida de estrutura operacional efetiva**. Ademais, constatou-se que o fluxo financeiro dessas operações ocorria antecipadamente às próprias exportações, evidenciando como real objetivo assegurar a entrada de recursos em moeda estrangeira para liquidação dos **Adiantamentos sobre Contratos de Câmbio (ACCs)**.

Ainda conforme constatado, a CARGILL detinha controle integral das operações, englobando desde a escolha das embarcações utilizadas para transporte até a definição precisa dos valores e das quantidades exportadas, recebendo por essa atuação uma remuneração específica, denominada pela empresa como "**performance de exportação**".

Conforme relatado pela autoridade fiscal, o esquema operacional descrito se dava da seguinte forma:



A defesa sustenta que a legislação pertinente ao Adiantamento sobre Contrato de Câmbio (ACC) não condiciona expressamente a aplicação dos recursos ao processo produtivo ou à comercialização específica da mercadoria objeto da exportação, tampouco vincula a contratação do ACC à efetivação prévia de venda para o exterior. Destaca ainda que contratos de performance, frequentemente praticados no mercado, não são proibidos pelas normativas expedidas pelo Banco Central do Brasil (BACEN) nem pela Comissão de Valores Mobiliários (CVM);

Alega inexistência de simulação, afirmando que as mercadorias foram adquiridas regularmente, assim como o direito legítimo à sua exportação. A empresa CARGILL teria atuado unicamente como procuradora da operação de exportação, gerindo aspectos administrativos sem assumir a condição de exportadora efetiva. Ademais, esclarece que os pagamentos antecipados

pela METALFRIO enquadraram-se em práticas comerciais comuns no mercado de commodities e, portanto, não configurariam indício de fraude;

Destaca-se que a conclusão da Fiscalização quanto à ocorrência de interposição fraudulenta decorreu da constatação de que a METALFRIO teria apenas emprestado seu nome às operações de exportação, com o objetivo de viabilizar o cumprimento de obrigações cambiais próprias, ocultando, nos registros formais, a efetiva participação da CARGILL. Tal conduta, segundo a autoridade aduaneira, caracteriza a simulação das operações.

O Termo de Verificação Fiscal (TVF) aponta que a CARGILL teria sido a real responsável pelas exportações lançadas em nome da METALFRIO, valendo-se de instrumentos contratuais como “contratos de performance de exportação” e operações de Adiantamento sobre Contrato de Câmbio (ACC). Na ótica da fiscalização, esses mecanismos teriam sido utilizados com finalidade diversa daquela permitida, ou seja, em vez de financiar a produção de bens a serem exportados, serviriam exclusivamente como meio de captação de recursos financeiros, sem qualquer relação efetiva com a mercadoria exportada.

Apurou-se, ainda, que apesar de a atividade empresarial da METALFRIO estar centrada na comercialização de madeira e derivados, a empresa passou a registrar exportações em volumes relevantes de commodities agrícolas adquiridas da própria CARGILL e, posteriormente, revendidas à sua afiliada no exterior. A própria METALFRIO teria reconhecido que essas transações não integravam sua estratégia comercial ordinária, tendo sido realizadas unicamente para cumprir compromissos financeiros previamente assumidos.

Por sua vez, a CARGILL foi identificada como a operadora de fato das exportações: controlava toda a logística, detinha a posse das mercadorias, e determinava inclusive a emissão das notas fiscais, o que, segundo a fiscalização, confirma que era a verdadeira exportadora no plano material.

Fato incontroverso que a METALFRIO firmou contratos de Adiantamento sobre Contrato de Câmbio (ACC) junto ao Banco do Brasil, comprometendo-se a entregar dólares nas datas definidas nos referidos contratos, bem como a apresentar, posteriormente, a documentação comprobatória das exportações que fundamentaram a aquisição desses valores em moeda estrangeira.

Para atender a essas exigências, a METALFRIO celebrou operações formais de compra de commodities agrícolas junto à CARGILL, seguindo-se, de imediato, a revenda desses produtos para uma subsidiária da própria CARGILL sediada no exterior, caracterizando, assim, operações de exportação.

Toda a logística relativa ao despacho aduaneiro de exportação ficou sob responsabilidade exclusiva da CARGILL, à qual cabia indicar as mercadorias, definir quantidades e valores, bem como designar o navio que realizaria o transporte. A CARGILL era também responsável por fornecer à METALFRIO orientações detalhadas quanto à correta emissão dos

documentos fiscais relativos à exportação, incluindo a especificação de mercadorias, quantidades, valores e demais informações pertinentes.

Com base nessas transações, a METALFRIO efetuou pagamentos à CARGILL e, quase simultaneamente, recebeu da CARGILL Turks e Caicos remessas de dólares por meio de transferências realizadas ao Banco do Brasil em Nova Iorque, recursos posteriormente utilizados para quitação de seus contratos de câmbio. Ressalte-se que tais pagamentos e recebimentos ocorreram em momento anterior à realização efetiva das exportações.

Assim, as exportações formalmente realizadas pela METALFRIO a favor da CARGILL Turks e Caicos proporcionaram não apenas acesso aos dólares necessários, mas também os documentos que serviram para comprovação perante o Banco do Brasil, atendendo à exigência de regularidade da operação.

Desse modo, observa-se que a METALFRIO com a finalidade própria do mecanismo do Adiantamento sobre Contrato de Câmbio, valendo-se dele para acessar crédito facilitado, isento da cobrança de IOF normalmente incidente sobre operações de empréstimo tradicionais. Para tanto, acabou se prestando a figurar como exportadora de mercadorias que, em realidade, foram exportadas pela CARGILL, ocultando a verdadeira destinatária econômica das operações.

Ainda, verifica-se em primeira face, que inexistiu qualquer burla ao controle aduaneiro e/ou dano ao erário, eis, que sempre os negócios ocorreram alicerçado por meio de documentos hábeis e prestação de informação ao fisco, nunca existindo qualquer omissão.

Ressalto, ademais, que se caracteriza a interposição fraudulenta nos casos em que a representação adotada busca aparentar uma intenção distinta daquela existente na realidade, configurando, assim, ato doloso — seja por meio de fraude ou simulação — com o propósito de iludir a fiscalização aduaneira.

Ponto fundamental é compreender como o Adiantamento Sobre Contrato de Câmbio (ACC) e se por tal razão teria o condão de omitir o real exportador.

Consta do Termo de Verificação Fiscal que ao firmar os Adiantamento Sobre Contrato de Câmbio (ACC) ou de Pré-Pagamento de Exportação (PPE), a METALFRIO vendeu dólares, a termo, aos bancos Cargill e Bradesco, sendo que esses dólares deveriam advir de exportações realizadas pela empresa. Esses ACC foram cumpridos com exportações realizadas pela empresa a partir de contratos firmados com a CARGILL.

Ainda:

### 5.3. Dos Adiantamentos Sobre Contratos de Câmbio (ACC) da METALFRIO

Em resposta ao Termo de Intimação Fiscal DIFIA nº 2103/2021 (anexo II), a METALFRIO apresentou os contratos de câmbio nº 137426996, 137505510 e 142707975, que podem ser conferidos na íntegra no anexo II. Ao firmar esses contratos, a METALFRIO vendeu dólares, a termo, ao Banco do Brasil, sendo que

esses dólares deveriam advir de exportações realizadas pela empresa (conforme descrição da natureza fato: “Exportação de Mercadorias”). Como será visto, esses ACC foram cumpridos com exportações realizadas pela empresa nos anos 2017 e 2018 a partir de contratos firmados com a CARGILL.

Abaixo, apresentam-se os deságios desses contratos, comparando-os com a taxa básica de juros da economia (SELIC) vigente à época da contratação. Como não se pode comprar diretamente taxa de desconto com taxa de juros, fez-se um cálculo do juros equivalentes ao deságio pactuado. Nota-se que os recursos captados via adiantamento de contrato de câmbio são bastante atrativos.

Data	Contrato de Câmbio	Valor	Prazo para liquidação	Deságio no contrato de câmbio		SELIC vigente <sup>7</sup>
				Pactuado	Juros equivalentes	
20/06/2016	137426996	US\$ 6.000.000,00	17/01/2017	3,47% a.a.	3,59% a.a.	14,25% a.a.
22/06/2016	137505510	US\$ 10.000.000,00	18/01/2017	3,50% a.a.	3,62% a.a.	14,25% a.a.
03/02/2017	142707975	US\$ 16.000.000,00	01/09/2017	4,40% a.a.	4,60% a.a.	13,00% a.a.

Tabela 2

Ao todo, a METALFRIO firmou com o Banco do Brasil contratos de câmbio de US\$ 32.000.000,00, que lhe foram adiantados com a aplicação das taxas acima expostas, bastante abaixo da taxa básica de juros da economia vigente à época das contratações. Além disso, vale lembrar que os Adiantamentos Sobre Contratos de Câmbio possuem a vantagem tributária de não recolher IOF, como visto no tópico 3.3

A Fiscalização entendeu que a METALFRIO celebrou contratos de câmbio com recebimento antecipado de valores, beneficiando-se de condições de juros favoráveis, além da vantagem fiscal decorrente da não incidência do IOF, o que proporcionou significativa economia à empresa. Consta ainda em Termo de Verificação Fiscal (TVF) a seguinte justificativa apresentada pela CARGILL:

#### 4.1.1. Da motivação para celebração dos negócios

Em procedimento fiscal de diligência, realizado sob amparo do TDPF-D 0816500-2019-00566-7 (anexo I), a CARGILL foi intimada, por meio do Termo de Início de Diligência Fiscal e Intimação DIFIS I nº 2327/2019 (anexo III), a esclarecer as razões, finalidades e objetivos (empresariais, econômicos, financeiros, tributários ou quaisquer outros) para celebração desse tipo de contrato, principalmente levando-se em conta que o destinatário seguinte das mercadorias (importador no exterior) é, necessariamente, uma filial da CARGILL sediada no exterior. Sobre isso, a CARGILL esclareceu o seguinte:

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

**Resposta:**

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

Com o objetivo de atender aos compromissos de exportação assumidos, as empresas detentoras de pré pagamento de exportação compram fluxos de outros exportadores e pagam um diferencial de preços por isso.

Como a Intimada é empresa preponderantemente exportadora, ela possui fluxos de exportação disponíveis para atender tais oportunidades de mercado.

Assim, quando adquire mercadorias com o fim específico de exportação, a Intimada realiza novas vendas dessas mercadorias para outras empresas exportadoras, sempre mantendo a finalidade de exportação. Ou seja, essa segunda venda, amplamente “conhecida como operação de performance” possibilita: (a) que outras empresas exportadoras tenham acesso a fluxos de exportações para cumprir seus compromissos financeiros e (b) que a Intimada incremente suas receitas, tendo em vista o diferencial de preços recebido, contabilizado e tributado no Brasil.

Por fim, fechando a operação, as empresas exportadoras vendem os produtos adquiridos da Intimada para a filial T&C que é o braço internacional da Intimada para operações de compra e venda de commodities.

Figura 5 - Esclarecimento CARGILL sobre performance de exportação

Portanto, a CARGILL afirma que os clientes de performance de exportação “compram fluxos de exportação” e que pagam um diferencial de preços por isso. Continua, para dizer que, como é empresa preponderantemente exportadora, possui “fluxos” disponíveis para atender “tais oportunidades de mercado” e, com isso, “incrementa suas receitas, tendo em vista o diferencial de preços recebido”. Logo, não se trata de uma operação de compra e venda de mercadorias, mas sim da negociação de um “fluxo” de exportação, que consiste, em realidade, na compra do “direito” de constar como exportador das mercadorias exportadas, na prática, pela CARGILL.

A Fiscalização apurou que os adiantamentos sobre contratos de câmbio foram utilizados pela METALFRIO como uma forma vantajosa de financiamento para capital de giro durante o período de obtenção dos recursos, sem vínculo efetivo com as operações de exportação relacionadas aos contratos, conforme reconhecido pela própria empresa.

Adicionalmente, foi ressaltado que as exportações realizadas nas quantidades negociadas com a CARGILL não integravam o planejamento regular de vendas da METALFRIO. E a “a METALFRIO jamais teve a intenção de adquirir e negociar soja ou farelo de soja no mercado externo com a finalidade de obter lucro, que seria a causa típica de uma compra no mercado

*interno para posterior revenda ao exterior. A empresa celebrou os contratos mesmo sabendo que se tratava de negócios deficitários.”.*

Consta no TVF que a **CARGILL afirmou que os clientes de performance de exportação:**

Portanto, a CARGILL afirma que os clientes de performance de exportação “compram fluxos de exportação” e que pagam um diferencial de preços por isso. Continua, para dizer que, como é empresa preponderantemente exportadora, possui “fluxos” disponíveis para atender “tais oportunidades de mercado” e, com isso, “incrementa suas receitas, tendo em vista o diferencial de preços recebido”. Logo, não se trata de uma operação de compra e venda de mercadorias, mas sim da negociação de um “fluxo” de exportação, que consiste, em realidade, na compra do “direito” de constar como exportador das mercadorias exportadas, na prática, pela CARGILL.

Uma das “clientes” da CARGILL na compra desses “fluxos” de exportação nos anos de 2017 e 2018 foi a METALFRIO, que necessitava deles para cumprir compromissos relativos a Adiantamentos de Contratos de Câmbio contratados em 2016 e 2017, detalhados no tópico 5.3.

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

O detalhamento do fluxo financeiro relacionado às operações sob análise foi cuidadosamente apresentado pelas partes envolvidas, evidenciando de maneira transparente a dinâmica dos pagamentos vinculados à quitação dos Adiantamentos sobre Contrato de Câmbio (ACCs). A documentação constante dos autos indica que as operações cambiais seguiram o trâmite previsto na legislação vigente do Banco Central, não havendo qualquer registro ou apontamento de descumprimento das normas regulatórias aplicáveis a essas transações financeiras.

Em relação à possível vedação dos chamados “contratos de performance”, cumpre ressaltar que, ainda que houvesse discussão sobre sua legitimidade ou não, não cabe à Fiscalização impor restrições ao contribuinte por meio de lançamento de ofício, especialmente diante da inexistência de proibição legal expressa quanto a tais práticas. Ressalta-se, ainda, que o simples fato de o fluxo das exportações da METALFRIO envolver relevante movimentação junto à CARGILL, isoladamente considerado, não é suficiente para caracterizar a interposição fraudulenta alegada ou para descaracterizar a validade das operações realizadas entre as partes.

O Auditor Fiscal responsável sustentou a ausência de causa e de propósito negocial nos negócios jurídicos analisados, relacionando tal cenário à possibilidade de simulação. Contudo, este entendimento foi debatido e enfrentado em Termo de Verificação Fiscal (TVF), onde se

consignou que, contrariando a conclusão da autoridade fiscal, não apenas existia justificativa econômica (ou propósito negocial) para as operações, como também havia demonstração do risco assumido pela METALFRIO nessas transações. Tal exposição ao risco reforça a condição da METALFRIO como efetiva exportadora, como, inclusive, consta em sua própria declaração.

Por outro lado, foi igualmente reconhecido pela Fiscalização que, na celebração dos chamados contratos de performance de exportação, a CARGILL auferia receitas provenientes da venda do “direito” de seus clientes efetuarem exportações para subsidiárias ou controladas situadas no exterior. Essa circunstância deixa claro o interesse comercial da CARGILL nas operações, acrescentando camada adicional de legitimidade às transações.

A própria Fiscalização consignou, ainda no TVF, que, sob a perspectiva estritamente comercial, referidas operações poderiam não apresentar sentido econômico para a METALFRIO, já que o interesse desta estaria restrito ao cumprimento formal dos compromissos assumidos perante a instituição financeira com quem pactuou os ACCs ou os PPE (Pagamento Prévio à Exportação), bem como na obtenção dos valores em dólares remetidos por filiais ou controladas da CARGILL, a exemplo da unidade sediada em Turks e Caicos ou da Cargill Commodities. A partir disso, concluiu-se que a essência do negócio jurídico em análise não estaria na compra e venda de mercadorias, mas sim em sua natureza predominantemente financeira.

No entanto, importa registrar que a essência dessas operações e a real substância do negócio jurídico jamais foram omitidas das autoridades aduaneiras. Os contratos celebrados entre as partes, bem como as informações prestadas em sede de fiscalização, deixam clara a natureza e a finalidade dos negócios realizados, não havendo indícios de ocultação ou dissimulação de informações relevantes ao controle estatal.

Vale ressaltar que o ACC é uma operação de crédito na qual a instituição financeira antecipa ao exportador o valor parcial ou total em reais de um contrato de câmbio e tal questão devendo ter supervisão do BACEN e não da Aduana, pois, trata-se de questões de financiamento desenvolvido com o BACEN.

**Diante do exposto, não se vislumbra qualquer divergência entre o negócio jurídico aparente e o negócio jurídico efetivamente realizado, o que afasta a configuração de conduta dolosa ou a ocorrência de simulação no caso em análise.**

Vale ressaltar que a fiscalização também compreendeu que as exportações realizadas pela MELTALFRIO eram fictícias, informando que as exportações para a Cargill chegam a ultrapassar o montante de exportações de outros produtos. Vejamos:

(...) toda a formatação dessas exportações de soja em grãos e farelo de soja, realizadas sob o amparo de contratos de performance de exportação, não é, materialmente, de compra e venda de mercadorias, mas sim de aquisição indireta de dólares e de documentos de exportação pura e simplesmente para cumprir compromissos de Adiantamentos sobre Contratos de Câmbio que a METALFRIO assumiu. Na persecução desse objetivo, porém, a empresa constou, formalmente,

como exportador de mercadorias efetivamente exportadas pela CARGILL, ocultando-a das operações.

Como visto no tópico 5.1, a METALFRIO é empresa que atua no setor de refrigeração comercial, fabricando principalmente freezers, expositores de bebidas e cervejeiras. Apesar disso, 77,47% das exportações da empresa em 2017 e 2018 foram de soja em grãos e de farelo de soja. A totalidade dessas mercadorias agrícolas foi “adquirida” da CARGILL AGRICOLA S/A e posteriormente, exportada, em nome da METALFRIO, para uma filial da própria CARGILL, localizada em Turcas e Caicos.

A CARGILL sustenta que as vendas realizadas à METALFRIO tinham como objetivo específico viabilizar operações de exportação, não havendo, portanto, qualquer ocultação quanto à natureza dessas transações. Para corroborar sua versão, a CARGILL anexou à sua impugnação uma série de documentos disponibilizados. Destaco, a título de ilustração, o seguinte conjunto documental:

Tabela 4, Folha 45 do AIIM

Registro de Exportação (em nome da METALFRIO)		Dados Extraídos do RE no Siscomex			Compra pela METALFRIO (Emitente CARGILL AGRICOLA S/A)		Venda/Exportação (Emitente METALFRIO / Destinatária CARGILL AGRICOLA S/A Turks e Caicos)		Explicações da Cargill
Nº	Data registro	Data de embarque	Data de averbação	Campo 7 do RE contendo CNPJ da Cargill	Emissão NFe	Nº NFe	Emissão NFe	Nº NFe	
17/0265010-001	21/02/2017	01/03/2017	14/03/2017	60.498.706/0284-00 60.498.706/0300-64 60.498.706/0323-50 60.498.706/0096-18 60.498.706/0058-92	22/02/2017	139003	24/02/2017	591119	Nota Fiscal Complementar de preço à Nota Fiscal de Venda com Fins Específicos de Exportação nº 139003
						139005			
						31278			
						51040			
						52655			
						83157			
					04/03/2017	139436	Nota Fiscal Complementar de preço à Nota Fiscal de Venda com Fins Específicos de Exportação nº 31278		
						31531	Nota Fiscal Complementar de preço à Nota Fiscal de Venda com Fins Específicos de Exportação nº 51040		
						51334	Nota Fiscal Complementar de preço à Nota Fiscal de Venda com Fins Específicos de Exportação nº 52655		
						53134	Nota Fiscal Complementar de preço à Nota Fiscal de Venda com Fins Específicos de Exportação nº 83157		
83569	Nota Fiscal Complementar de preço à Nota Fiscal de Venda com Fins Específicos de Exportação nº 139003								
140695	Nota Fiscal Complementar de preço à Nota Fiscal de Venda com Fins Específicos de Exportação nº 139003								
17/0281344-001	23/02/2017	01/03/2017	02/03/2017	60.498.706/0315-40 60.498.706/0284-00 60.498.706/0300-64 60.498.706/0314-60 60.498.706/0049-00 60.498.706/0058-92 60.498.706/0096-18	24/02/2017	591128	24/02/2017	591128	Nota Fiscal de Exportação emitida em prazo de dez dias concedido pelo IN SRF nº 28/1994
						31299			
						40281			
						51104			
						52712			
						53003			
						72282			
17/0353167-001	09/03/2017	14/03/2017	21/03/2017	60.498.706/0081-31 60.498.706/0069-45 60.498.706/0295-62	09/03/2017	29750	16/03/2017	592859	Nota Fiscal de Exportação emitida em prazo de dez dias concedido pelo IN SRF nº 28/1994
						32099			Nota Fiscal de Exportação emitida em prazo de dez dias concedido pelo IN SRF nº 28/1994
						32297			Nota Fiscal de Exportação emitida em prazo de dez dias concedido pelo IN SRF nº 28/1994
17/0354047-001	09/03/2017	18/03/2017	23/03/2017	60.498.706/0272-76 60.498.706/0036-87	09/03/2017	11382	20/03/2017	593017	Nota Fiscal de Exportação emitida em prazo de dez dias concedido pelo IN SRF nº 28/1994
						28692			

Ainda consta os contratos de compra e venda firmado entre a CARGILL e METALFRIO, apresentados em Procedimento Fiscal (E-FL. 260):

SP SAO PAULO DECEX	Fl. 260
<p>Contrato de Compra e Venda de Mercadorias para Exportação nr. 32/16-17 de 01 de dezembro de 2016</p>	
<p><b>QUADRO I – “COMPRADORA”</b></p>	
<p><b>RAZÃO SOCIAL:</b> Metafrio Solutions S/A</p>	
<p><b>ENDEREÇO:</b> Avenida Abraão Gonçalves Braga, 412 - Vila Livieiro - CEP: 04186-220 - São Paulo - SP</p>	
<p><b>C.N.P.J.:</b> 04.821.041/0001-08 - I.E.: 109.935.183.110</p>	
<p><b>QUADRO II – “VENDEDORA” ou “CARGILL”</b></p>	
<p><b>RAZÃO SOCIAL:</b> Cargill Agrícola S.A.</p>	
<p><b>ENDEREÇO:</b> Av. Dr. Chucri Zaidan, 1.240 - 8º andar - Vila São Francisco - CEP: 04711-130 - São Paulo - SP</p>	
<p><b>C.N.P.J.:</b> 60.498.706/0001-57 / I.E.: 104.871.489.118</p>	

**CONSIDERANDO QUE:**

(A) A COMPRADORA deseja vender e exportar para CARGILL AGRÍCOLA S.A. - TURKS AND CAICOS BRANCH PO Box 560, Butterfield Square, Providenciales, Turks and Caicos, British West Indies (“**Importador**”) e o Importador deseja adquirir da COMPRADORA certas Mercadorias, mediante pagamento do respectivo preço equivalente a USD 16.000.000,00 (dezesesseis milhões de dólares norte-americanos). e em conformidade com os demais termos e condições acordados entre referidas partes;

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

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

**ISTO POSTO**, pelo presente “Contrato de Compra e Venda de Mercadorias para Exportação nº 32/16-17 (em conjunto com anexos, aditivos e/ou prorrogações doravante denominado “**Contrato**”), as PARTES, por seus respectivos representantes legais ao final assinados, têm justa e contratada a compra e venda de mercadorias destinadas à exportação, que se regerá pelas seguintes cláusulas e condições:

Ainda a fiscalização trata sobre o preço *flat* (fl. 36) :

Merece especial atenção a cláusula que dispõe sobre um adicional de preço sobre o valor das mercadorias. Esse adicional é, essencialmente, a remuneração que a CARGILL brasileira recebe pela venda da performance de exportação. A própria CARGILL explicita isso em resposta ao Termo de Início de Diligência Fiscal e Intimação DIFIS I nº 2327/2020 (anexo III).

O preço de venda da mercadoria estabelecido nos contratos de venda de mercadorias com fim específico de exportação, portanto, parte do valor do produto na Bolsa de valores, acrescido do valor do prêmio, que varia em função da safra, oferta e demanda e porto de entrega da mercadoria no Brasil na modalidade FOB.

Ao resultado dessa precificação, a intimada acrescenta uma margem em torno de 1% à título de remuneração pela venda de performance.

Figura 25

Assim, o preço das mercadorias é formado da seguinte forma:

- Preço principal total = preço base + adicional de preço

### 3. Preço

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

Figura 26

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

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

Figura 27

**Assim, evidencia-se a motivação comercial da CARGILL ao estruturar as chamadas “performances de exportação”**: a empresa auferir receitas a partir da venda do “direito” que permite a seu cliente figurar como exportador formal de mercadorias, que acabam, por sua vez, adquiridas pela própria CARGILL através de sua filial localizada no exterior. Cabe salientar que, nessas operações, a posterior exportação das mercadorias ocorre pelo preço base previamente fixado, de modo que a METALFRIO, já no momento da aquisição e revenda, tem conhecimento de que o resultado financeiro, na moeda do contrato, será negativo, exatamente em valor correspondente ao adicional pago à CARGILL brasileira. Tais circunstâncias demonstram que o objetivo não reside na obtenção de lucro por meio da compra e revenda dos produtos, mas, essencialmente, na aquisição indireta de divisas e na obtenção dos documentos necessários para comprovação de exportações próprias, de modo a cumprir as exigências vinculadas aos Adiantamentos sobre Contrato de Câmbio (ACC).

No tocante às análises expostas, destaco que a especulação envolvendo a venda de commodities, por si só, constitui prática regular no âmbito do comércio internacional, não sendo passível de ser considerada infração à legislação vigente.

Adicionalmente, não há elementos que permitam afirmar que a simples existência de uma trading formalmente constituída no exterior, e devidamente regularizada, tinha como

finalidade a ocultação de clientes ou a obtenção de vantagens indevidas mediante mecanismos de interposição fraudulenta.

Entendo, por fim, que o exame acerca da forma de constituição e atuação da Filial da CARGILL no exterior ultrapassa os limites do escopo fiscalizatório pertinente ao enquadramento jurídico da interposição fraudulenta, nos termos da legislação aplicável às operações sob análise. Dessa forma, eventuais questionamentos sobre detalhes societários ou estruturais deveriam ser objeto de outro tipo de apuração, não se prestando, por si, a fundamentar o lançamento fiscal sob o argumento de interposição fraudulenta.

Com relação à afirmação da Fiscalização, tem razão a defesa ao argumentar que a legislação permite a emissão de Notas Fiscais após o registro da Exportação.

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

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

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

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

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

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Exercício: 2013

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Sobre o conceito de interposição fraudulenta, já me debrucei sobre o tema, vejamos:

A jurisprudência reiteradamente afirma que “a pena de perdimento de mercadorias importadas, quando decretada a base de presunções e suposições, não pode subsistir”<sup>1</sup>, deve ser obrigatoriamente comprovado o dano ao erário<sup>2</sup> para a consolidação da infração passível da aplicabilidade da pena de perdimento.

<sup>1</sup> Ac. unânime da 2ª Turma do STJ no RESP 15569-DF Reg. nº 199100209597, Rel. Min. Ari Pargendler, **DJU** 10.06.1996, p. 20303 e in LEXSTJ nov. 1996, vol. 87/119.

<sup>2</sup> Ac. da 2ª Turma do STJ no REsp nº 639252-PR, Reg. nº 2004/0005080-0, em sessão de 21/11/2006, Rel. Min. João Otávio de Noronha, **DJU** 06.02.2007. p. 286.

Do mesmo modo, o entendimento jurisprudencial é que, com relação à infração tributária, a sujeição à sanção correspondente enseja o questionamento acerca do elemento subjetivo, em virtude das normas contidas no art. 137 do CTN e da própria ressalva prevista no art. 136, de modo que “não se tem consagrada de nenhum modo em nosso Direito positivo a responsabilidade objetiva enquanto sujeição à sanção-penalidade”<sup>3</sup>. A pena de perdimento, nesse contexto, “não pode abstrair o elemento subjetivo, nem desprezar a boa-fé”<sup>4</sup>.

A legislação estabelece a incidência da pena de perdimento da mercadoria importada (entre outras), quando: **(i)** existir a falsificação de qualquer documento necessário ao seu embarque, conforme o art. 105, VI, do Decreto-Lei nº 37/1966; **(ii)** quando tiverem sido pagos os tributos da mercadoria desembaraçada de maneira equivocada, conforme o art. 105, XI, do Decreto-Lei nº 37/1966; ou **(iii)** em caso de ocultação do real importador, sujeito passivo, por meio de fraude, simulação ou interposição fraudulenta de terceiros – quando não há comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados na importação (art. 23, V e § 2º, do Decreto-Lei nº 1.455/1976; Lei nº 10.637/2002).

Entretanto, como já mencionado em outras oportunidades ao longo deste trabalho, para que possa ser legitimamente aplicada a pena de perdimento, além da ocorrência do dano efetivo, exige-se que existam a conduta dolosa quando houver a falsificação do documento, a ocultação do responsável pela importação, devendo ocorrer mediante fraude ou simulação, visto que “não basta a ‘ocultação pura e simples’, essa ocultação deve ser qualificada pela fraude ou pela simulação, para que se qualifique como dano ao erário para os fins do art. 23, V, do Decreto-Lei nº 1.455/1976”<sup>5</sup>.

Em casos de ocultação de intervenientes na importação, “não é possível a manutenção de lançamento fiscal por interposição fraudulenta em que somente um dos acusados da prática ilícita consta no Auto de Lançamento” (conforme julgado no Acórdão nº 3201-00398, 2ª Turma da 3ª Seção do CARF, Rec. nº 140.698, Proc. nº 12466 004068/2006-73), de modo que as infrações decorrentes da ocultação do importador encontram embasamento em provas inequívocas, o que enseja a impossibilidade de demonstração do ilícito doloso, não podendo, portanto, ser aplicada a penalidade.<sup>6</sup>

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

<sup>3</sup> Ac. da 1ª Turma do STJ no REsp nº 777.732/MG, Reg. nº 2005/0143899-3, em sessão de 05.08.2008, Rel. Min. Denise Arruda, **DJU** 20.08.2008.

<sup>4</sup> Ac. da 1ª Turma do STJ no REsp nº 315.553/PR, 1ª Turma, Rel. Min. Humberto Gomes de Barros, **DJU** 12.11.2001.

<sup>5</sup> Acórdão nº 3402-002.2275, da 2ª Turma da 4ª Câmara da 3ª Seção do CARF no Proc. nº 10983.721008/201292, em sessão de 28.01.2014, Rel. Cons. Des. João Carlos Cassuli.

<sup>6</sup> ULIANA JUNIOR, Laércio Cruz. Sanções aduaneiras decorrentes da importação de mercadoria e a proteção ao direito fundamental a livre-iniciativa: uma perspectiva da Análise Econômica do Direito. p. 78 e seguintes. <https://www.unibrasil.com.br/wp-content/uploads/2019/07/Dissertac%CC%A7a%CC%83o-LA%C3%89RCIO-CRUZ-ULIANA-JUNIOR.pdf>

Nesse mesmo sentido, Sérgio André Rocha em seu parecer colacionado:

130. Ao considerarmos as acusações que estão contidas nas autuações fiscais em tela notamos que estamos diante de alegações de infrações à legislação aduaneira, relacionadas com:

i. a suposta ocultação do real responsável pela operação de exportação, que teria causado prejuízo ao Erário, com base no artigo 23, inciso V, do Decreto-lei nº 1.455/1976; e ii. a cessão de nome para a realização de operações de comércio exterior de terceiros com vistas ao acobertamento do real beneficiário.

131. Ora, ao considerarmos os fatos do caso em tela e a natureza da operação de “compra de performance de exportação”, notaremos que, em nenhum momento, se verifica um agir intencional direcionado à ocultação da Cargill ou mesmo à cessão do nome da Metalfrio para que a Cargill realizasse operações de exportação.

132. Com efeito, devemos, em primeiro lugar, considerar que não há qualquer restrição para que a Cargill exporte suas mercadorias. Em termos de controle aduaneiro, carece de qualquer razoabilidade a alegação de que a Metalfrio figuraria como uma pessoa interposta para que a Cargill fosse ocultada como real exportadora. Afinal, estamos falando aqui de uma das maiores exportadoras do país. Seria o mesmo que dizer que a Petrobras ou a Vale precisariam de uma pessoa interposta para realizar as suas operações de exportação.

133. A finalidade da “compra de performance de exportação”, como ficou claro, é que sejam atendidas exigências regulatórias referentes aos contrato de ACC, que tem um regime tributário próprio no que se refere à incidência do IRRF.

134. Dessa forma, o que a Metalfrio pretendeu foi atender a exigências regulatórias mediante a pactuação de um contrato atípico de “compra de performance de exportação”. Não só a Cargill não necessitava ou pretendia ser “ocultada” na operação, como em nenhum momento ela o foi.

135. Com efeito, a atuação da Cargill como vendedora dos bens exportados pela Metalfrio foi completamente transparente. Afinal, não só ela vendeu os bens para a Metalfrio, como foi a sua trading que os adquiriu. Todos os documentos e contratos respectivos indicavam sem qualquer dúvida as partes envolvidas.

136. De toda forma, o que nos parece ser o principal aspecto, é que é impensável que a “compra de performance de exportação” tenha sido praticada para a ocultação do real exportador mediante simulação.

137. Se avaliarmos o negócio jurídico em tela do ponto de vista da Cargill, ela apenas aproveitou uma oportunidade comercial que se apresentou diante da necessidade da Metalfrio de encerrar seus contratos de ACC. A Cargill, em si mesma, não tinha nenhum interesse relacionado ao embaraço do controle ao comércio exterior por parte da Administração Aduaneira. Seu objetivo era vender os bens para a Metalfrio e, com isso, auferir uma receita.

138. Ao considerarmos a conduta da Cargill pelas teorias sobre o conceito de simulação que analisamos anteriormente, concluiremos que, seja da perspectiva voluntarista, seja de um ponto de vista causalista, simulação não houve.

139. Com efeito, não há qualquer incongruência entre a vontade objetiva da Cargill e o negócio jurídico pactuado. Sua finalidade, diante da necessidade da Metalfrio, era certamente vender para ela os bens mediante o pagamento de um preço. De outra parte, não parece haver qualquer descompasso objetivo entre os atos praticados e seu perfil típico.

140. Quem tinha uma necessidade específica relacionada à realização da operação era a Metalfrio, que necessitava liquidar seus ACCs. Igualmente, não se verifica, em relação a esta empresa, qualquer descompasso entre sua vontade objetiva real e aquela que foi externalizada no negócio jurídico celebrado entre as partes, sendo que, da mesma maneira que pontuamos acima, não é possível sustentar haver uma dissonância entre os negócios jurídicos praticados e seu perfil típico.

141. O que nos parece é que tem havido uma desproporção na aplicação generalizada de sanções aduaneiras em situações onde não se verifica qualquer dolo ou intenção de infração às regras de controle do comércio exterior. No caso em tela, é objetivamente verificável que o foco da operação de “compra de performance de exportação” era o atendimento da regulação cambial, não se referindo, de qualquer forma, ao embaraço do controle aduaneiro.

**O que se verifica, na verdade, é a montagem de uma estrutura formal, criada por interesses específicos das partes. Mesmo que se possa questionar algum abuso de forma ou apurar possíveis irregularidades em outros contextos, isso não caracteriza o ilícito apontado — ou seja, a ocultação intencional de clientes não se confirma a partir dos elementos apresentados.**

Finalmente, essa turma julgadora no acórdão nº 3401-013.647, 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 conclusão, verifica-se que as defesas apresentadas pelas partes encontram respaldo ao demonstrarem que, em todas as etapas das operações, foram devidamente fornecidos os dados relativos à origem e ao destino dos produtos comercializados, assim como todas as demais informações requeridas para assegurar a transparência e o devido controle das autoridades aduaneiras. A documentação constante dos autos, somada à conduta colaborativa das partes, evidencia que não houve omissão de dados ou ocultação de fatos relevantes que pudessem configurar ato simulado ou dissimulado. Diante disso, resta afastada qualquer alegação de simulação na realização das operações, ficando clara a regularidade dos procedimentos adotados. Consequentemente, mostra-se insubsistente o auto de infração, uma vez que não se identificam elementos suficientes para sustentar a existência da infração apontada pela fiscalização.

## CONCLUSÃO

Ante o exposto, conheço dos recursos, e no mérito, dou provimento.

*Assinado Digitalmente*

**Laércio Cruz Uliana Junior**