



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10314.720065/2022-17
ACÓRDÃO	3401-013.645 – 3 ^a SEÇÃO/4 ^a CÂMARA/1 ^a TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	26 de novembro de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	ARCOS DOURADOS COMÉRCIO DE ALIMENTOS S/A E OUTRA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Importação - II

Período de apuração: 01/06/2017 a 28/12/2018

IMPORTAÇÃO. OCULTAÇÃO DO REAL BENEFICIÁRIO/ADQUIRENTE. INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA COMPROVADA OU PRESUMIDA. DANO AO ERÁRIO. PENA DE PERDIMENTO E MULTA SUBSTITUTIVA.

A ocultação mediante interposição fraudulenta comprovada (inc. V, art. 23, DL 1.455/1976), como no caso em questão, caracteriza-se pela participação de uma ou mais pessoas jurídicas na operação de importação com o propósito de impedir o conhecimento do real beneficiário/interessado. A ocultação mediante interposição fraudulenta presumida (§ 2º, art. 23, DL 1.455/1976) caracteriza-se pela não comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados para a realização da operação de importação.

Essas infrações, consideradas dano ao Erário, são punidas com a pena de perdimento das mercadorias, nos termos do § 1º, do artigo 23, do Decreto-lei nº 1.455/1976, incluído pela Lei nº 10.637/2002, ou com a multa equivalente ao respectivo valor aduaneiro, caso elas não sejam localizadas ou tenham sido consumidas ou revendidas, nos termos do § 3º, do mesmo artigo e Decreto-lei.

INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA. DANO AO ERÁRIO. PENA DE PERDIMENTO. CONVERSÃO EM MULTA. PREJUÍZO EFETIVO. INTENÇÃO DO AGENTE. INFRAÇÃO DE CONDUTA. MATÉRIA SUMULADA.

A penalidade aplicada em razão da interposição fraudulenta coíbe a conduta do administrado; não depende da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato nem da demonstração, pelo Fisco, da presença do elemento volitivo nos atos praticados. Nos termos da Súmula CARF nº 160, a aplicação da multa substitutiva do perdimento a que se refere o §

3º, do artigo 23, do Decreto-lei nº 1.455/1976, independe da comprovação de prejuízo ao recolhimento de tributos ou contribuições.

**PENA DE PERDIMENTO E MULTA DO ARTIGO 33 DA LEI N° 11.488/2007.
APLICAÇÃO CUMULATIVA. MATÉRIA SUMULADA.**

A imposição da multa prevista no artigo 33 da Lei nº 11.488/2007, contra a pessoa jurídica que ceder o nome para a realização de operações de comércio exterior de terceiros com vistas ao acobertamento de seus reais intervenientes, não afasta a aplicação cumulativa da pena de perdimento das mercadorias importadas irregularmente ou da multa que lhe é substitutiva. Súmula CARF nº 155.

**PARTICIPAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO NA FASE DE AUDITORIA FISCAL.
NULIDADE INEXISTENTE.**

Comprovado que o procedimento fiscal foi realizado regularmente, não se apresentando, nos autos, as causas apontadas no artigo 59 do Decreto nº 70.235, de 1972, assim sendo, não há que se cogitar em nulidade do lançamento enquanto ato administrativo.

O direito ao contraditório e à ampla defesa somente se instaura com a apresentação de impugnação ao lançamento.

RAZOABILIDADE E PROPORCIONALIDADE. PRINCÍPIOS. IMPOSSIBILIDADE DE APRECIAÇÃO. MATÉRIA SUMULADA.

A aplicação de princípios constitucionais, em detrimento da aplicação da lei, configura apreciação da própria constitucionalidade da lei, vedada ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, de acordo com a Súmula CARF nº 2.

**INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA. TRIANGULAÇÃO BACK TO BACK.
TRANSFERÊNCIA DE LUCROS.**

As operações triangulares back to back podem ser caracterizadas como planejamento tributário abusivo. A ocultação do real adquirente das mercadorias e o superfaturamento nos preços praticados configuraram transferência de lucros para o exterior, impactando negativamente a base tributável brasileira. A similaridade com práticas adotadas pelo mesmo grupo econômico em outras jurisdições, como na França, reforça a caracterização da infração.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/06/2017 a 28/12/2018

INFORMAÇÃO CONTRATUAL. AUSÊNCIA DE TRANSPARÊNCIA. CONTROLE FISCAL E ADUANEIRO.

A política de celebração de acordos com fornecedores quase que exclusivamente de forma verbal deve ser considerada estratégia global para dificultar a coleta de dados por autoridades fiscais e aduaneiras, inviabilizando análises de preço de transferência e valoração aduaneira com base em informações públicas. Tal conduta impacta diretamente a capacidade de apuração de valores, prejudicando a fiscalização tributária e aduaneira.

FRANÇA. CONVENÇÃO JUDICIAL DE INTERESSE PÚBLICO (CJIP). SIMILARIDADE ENTRE CASOS. EVIDÊNCIAS INTERNACIONAIS.

O uso de documentos públicos internacionais, como a "Convenção Judicial de Interesse Público" (CJIP) firmada na França, trouxe subsídios relevantes para identificar práticas de planejamento tributário abusivo. No caso em análise, verificou-se estratégia semelhante à adotada na França, envolvendo o deslocamento artificial de lucros por meio de royalties e operações triangulares, impactando a base tributável nacional.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, rejeitar as preliminares, vencido o Conselheiro Mateus Soares de Oliveira. No mérito, por voto de qualidade, acordam em negar provimento aos Recursos Voluntários, vencidos os Conselheiros Mateus Soares de Oliveira (relator), Laercio Cruz Uliana Junior e George da Silva Santos. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Leonardo Correia Lima Macedo.

(documento assinado digitalmente)

Leonardo Correia Lima Macedo- Presidente

(documento assinado digitalmente)

Mateus Soares de Oliveira – Relator

(documento assinado digitalmente)

Leonardo Correia Lima Macedo - Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Ana Paula Pedrosa Giglio, Laercio Cruz Uliana Junior, Luiz Felipe de Rezende Martins Sardinha (substituto integral), Mateus Soares de Oliveira (Relator), George da Silva Santos, Leonardo Correia Lima Macedo (Presidente).

Ausente(s) o conselheiro(a) Celso Jose Ferreira de Oliveira, substituído(a) pelo(a) conselheiro(a) Luiz Felipe de Rezende Martins Sardinha.

RELATÓRIO

O presente processo decorre do auto de infração lavrado na data de 14/05/2022 em face da empresa ARCOS DOURADOS COMERCIO DE ALIMENTOS S/A sob a acusação de ocultar-se nas importações realizadas pelo contribuinte RFG COMERCIO, TRANSPORTES E SERVICOS LTDA.

A fiscalização constatou que ocorreu a interposição fraudulenta de terceiros, por meio do qual a RFG fazia as importações sem declarar a ARCOS DOURADOS como destinatária e compradora final do produto.

Neste sentido as autoridades aduaneiras capitularam a interposição com base na modalidade comprovada, art. 23, §§ 1º e 3º Decreto-Lei nº 1.455, de 1976 c.c. art. 41. Regulamentado pelo art. 689, §1º, do Decreto 6.759/09 e, quanto a solidariedade, pautaram pelas regras previstas no Art. 124, inciso II, da Lei nº 5.172/66.

Embora o Relatório fiscal faça referência a inúmeros outros contextos, a ex. da transferência de valores e lucros para o exterior a pessoas jurídicas vinculadas, **a acusação neste feito reside única e exclusivamente na ocultação da informação, nas Declarações de Importações da RFG, da empresa ARCOS DOURADOS COMERCIO DE ALIMENTOS S/A como verdadeira encomendante (e destinatária final) dos produtos.**

No decorrer da fiscalização a empresa RFG informou as autoridades que os preços dos produtos eram negociados entre as Redes de Fast Food (e não as franquias isoladamente) e seus fornecedores homologados, no caso, a Arcos Del Sur.

Por questões metodológicas, far-se-á a apresentação dos fatos e fundamentos conforme a estrutura das peças que constam nos autos, a começar pelas informações constantes no RELATÓRIO FISCAL.

I- RELATÓRIO FISCAL:

P. 26-27

Considerando o volume de informações relatadas no TVF, a fim de colaborar na compreensão dos fatos que envolvem a acusação e os argumentos de defesa, serão transcritos alguns trechos do respectivo relatório fiscal.

Porém, malgrado o superfaturamento e a manipulação artificial de preços para remessa irregular de lucros sejam essenciais no esquema aqui relatado, por consistirem no motivo e finalidade para as condutas aqui narradas, o foco desta autuação não é a legislação de Preços de Transferência e as consequentes consequências legais para sua violação. Inclusive, conforme será melhor dissecado

em tópico específico, o Fisco já autuou essa conduta da parte da ARCOS DOURADOS, por exemplo, no auto de infração n. 16561.720113/2018-47, referente ao período 2013-2014.

O foco e motivação deste auto é a forma adotada pela ARCOS DOURADOS para realizar todo o esquema já descrito, ou seja, A INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA mediante a qual a RFG CEDEU SEU NOME ARA A ARCOS DOURADOS REALIZAR IMPORTAÇÕES SEM INFORMAR A VINCULAÇÃO ENTRE IMPORTADOR E EXPORTADOR e efetuando remessa irregular de recursos afetando a base de cálculo de IRPJ e CSLL. Ao fazer isso, a RFG incorreu na conduta prevista no art. 33 da Lei nº 11.488/2007, qual seja, a cessão de nome para a realização de operações de comércio exterior com vistas ao acobertamento de terceiros, punida com a multa de 10% (dez por cento) do valor da operação acobertada, não podendo ser inferior a R\$ 5.000,00 (cinco mil reais).

P. 28-29

Voltando às importações aqui autuadas, analisamos a Escrituração Contábil Fiscal (Sped-ECF), 2017 e 2018, do contribuinte ARCOS DOURADOS, para apurar a existência de lançamentos de ajustes de Preços de Transferência em relação às importações objeto de lançamento no presente auto de infração , concluindo o seguinte:

- - Registro X001- Informações Econômicas, mais especificamente no registro X291(Operações com o Exterior - Pessoa Vinculada/Interposta/País com Tributação Favorecida): não consta qualquer informação referente a importações de bens ou serviços;
- - M001-eLalur, tanto o bloco M300 como M350: a conta de lançamento de adição por “Ajustes Decorrentes de Métodos - Preços de Transferência” é nula.

Há, no entanto, conforme já descrito, clara vinculação, por força da legislação tributária, entre exportadora e importadora, e existem elementos característicos de uma importação “por encomenda”, com ocultação do real adquirente e interessado na operação (grupo ARCOS DOURADOS).

O interesse é manifestado não só pela aquisição especificamente das mercadorias importadas (por força de contrato não escrito, ou não apresentado ao Fisco), como na forma como é realizada toda a operação aqui descrita (com interposição especificamente pela exportadora, localizada em Zona Franca de Serviços uruguaia e recebedora das remessas dos valores a título de pagamento pelas mercadorias, vinculada à própria ARCOS DOURADOS, e com aumento relevante e injustificado dos valores), ao menos relativamente à grande parcela das mercadorias, e pelo motivo determinante com que é feita: para fins de fraude tributária ao controle sobre preços de transferência e sobre a valoração aduaneira, com consequente redução indevida da base tributável do IRPJ e da CSLL, resultando pagamento a menor desses tributos e remessa internacional irregular de divisas pela ARCOS DOURADOS em favor do grupo internacional ao

qual pertence. Observe-se que 100% das mercadorias importadas onde o exportador estrangeiro é a ARCOS DEL SUR tem como importador a COMEXIMPORT ou a RFG.

No que tange à ARCOS DEL SUR, observe-se que a intermediação de compra e venda de mercadorias sem trânsito de bens pelo território aduaneiro (operação back to back) não configura operação de exportação, razão pela qual as receitas decorrentes dessa transação se sujeitam apenas aos tributos incidentes sobre a renda, com tributação extremamente favorável no Uruguai em situações como a da ARCOS DEL SUR, empresa a qual tem suas atividades em uma Zona Franca de Serviços

Logo, se as informações necessárias aos controles sobre toda a operação não são declaradas, adequadamente, desde o nascêdouro com cada DI registrada, à Receita Federal, e não há nenhum ajuste de preços de transferência ao qual estariam obrigadas as partes, apropriando-se todo o custo das “MAC FRIES” para fins de redução da renda tributável, a consequência da prática é, inevitavelmente, a remessa de lucros, travestidos de parcela de custos, por intermédio dos repasses da RFG, da ARCOS DOURADOS para a ARCOS DEL SUR no Uruguai, país sabidamente com tributação de renda favorecida, sem possibilidade de conhecimento e qualquer controle por parte do Fisco.

Assim, embora o contribuinte, tenha omitido da DIPJ e da ECF, é público e notório que, conforme já exposto, a ARCOS DEL SUR, assim como a ARCOS DOURADOS, faz parte do grupo ARCOS DORADOS. Diante de tantas evidências não resta dúvida que ARCOS DOURADOS e ARCOS DEL SUR são empresas vinculadas e que, portanto, as transações de compra e venda entre ambas, mesmo que realizadas por intermédio de uma interposta pessoa, RFG, um terceiro independente, pessoa jurídica não vinculada, estão sujeitas às regras de Preço de Transferência.

P. 31.

Assim, foi verificada a ocorrência de operações “triangulares” fraudulentas. As operações, além de poderem ser punidas quanto à redução indevida, considerando o conluio para fraudar o controle sobre preços de transferências, da base tributável do

IRPJ e da CSLL da Arcos Dourados (objeto do Auto de Infração constante do citado Processo Administrativo Fiscal nº 16561.720113/2018-47, que será melhor abordado em tópico específico), também se configura infração punível com a pena de perdimento, devido à ocultação dos reais adquirentes e do responsável pela operação, com interposição fraudulenta praticada, dolosamente , o que ensejou a presente autuação.

O DOLO NAS IMPORTAÇÕES CARACTERIZADO PELA MANIFESTA ADESÃO AO INTUITO DE BURLAR O FISCO, COM POSTERIOR MANIPULAÇÃO ARTIFICIAL DE PREÇOS E GANHOS ADVINDOS DO AUMENTO DA MARGEM DE LUCROS EM

DECORRÊNCIA DA OPERAÇÃO, PELA IMPORTADORA, PARA FINS DE FRAUDE TRIBUTÁRIA A FAVORECER A ARCOS DOURADOS.

Ou seja, resta caracterizada a interposição fraudulenta prevista no artigo 23, inciso V e parágrafo 1º, do Decreto-Lei nº 1.455/79 e no artigo 2º, inciso IV, da IN/RFB nº 1.169/2011, punida com a pena de perdimento das mercadorias, bem como a infração prevista no art. 33 da Lei nº 11.488/2007, qual seja, a cessão de nome para a realização de operações de comércio exterior com vistas ao acobertamento de terceiros, punida com a multa de 10% (dez por cento) do valor da operação acobertada, não podendo ser inferior a R\$ 5.000,00 (cinco mil reais).

P. 33- ARCOS DEL SUR É VENDEDORA E DISTRIBUIDORA EXCLUSIVA DA FABRICANTE ARGENTINA e a SUPOSTA PROVA DA VINCULAÇÃO ENTRE AS EMPRESAS DO GRUPO

No caso sabe-se que a exportadora uruguaia ARCOS DEL SUR é, ao menos desde meados de 2013, distribuidora exclusiva para venda das McFries à importadora brasileira, mercadorias as quais não podem ser adquiridas diretamente da fabricante argentina.

Conquanto, atualmente, por força de permissão do Grupo McDonald's, a importadora atenda outros clientes, é ela, também no Brasil, distribuidora exclusiva da Rede McDonald's, conforme esclarecido no site da empresa. Diante dessa exclusividade, somente a RFG direta ou indiretamente (em operações “por conta e ordem”, a exemplo das efetuadas por meio da COMEXPORT), pode, no Brasil, comprar as McFries, e somente ela pode, como distribuidora exclusiva, vender essa mercadoria importada à Rede McDonald's, atuando como distribuidora exclusiva da exportadora, incidindo aí a hipótese de vinculação do inciso X do art. 2º da IN RFB 1.312/2012, reforçando a fraude nas informações declaradas nas Declarações de Importação quanto à vinculação...

P. 35 e 36- NEGOCIAÇÃO REALIZADA ENTRE A ARCOS COMERCIO DO BRASIL LTDA E A FORNECEDORA e os INDÍCIOS DA FISCALIZAÇÃO SOBRE A FORMA DESCrita DO PRODUTO QUANDO EXPORTADO PELA EMPRESA SITUADA NO URUGUAI E QUANDO A OPERAÇÃO É REALIZADA DIRETAMENTE PELO FABRICANTE ARGENTINO

Um exemplo é o preço da mercadoria negociado diretamente pelo adquirente ARCOS DOURADOS junto ao fornecedor ARCOS DEL SUR (conforme será visto em maiores detalhes em tópico posterior deste Relatório Fiscal, referente à comunicação com o contribuinte e as respostas do mesmo às intimações desta fiscalização). Resta claro que a operação foi realizada desde o início somente para propósitos do real adquirente (o grupo ARCOS DOURADOS)....

....Vislumbra-se o **dolo da importadora** (e não um simples erro) em não declarar ao Fisco, nas Declarações de Importação (DI) de importação das McFries, a **vinculação com a exportadora** pois, de outro modo, a burla ao controle sobre a valoração aduaneira não seria possível e, sem preço fraudado, não se justificaria a

interposição, explicada pela fraude do superfaturamento, da exportadora na operação.

Partindo das importações realizadas pela RFG nos anos de 2017 e 2018, selecionamos apenas as da NCM 2004.10.00, cujo produtor estrangeiro é a MC CAIN ARGENTINA. O resultado mostra que 100% das importações referem-se a batatas pré-fritas. No entanto, quando importadas pela ARCOS DEL SUR, além de possuir preço muito mais alto, a descrição da mercadoria apresenta a nomenclatura “MC FRIES”. Quando o exportador estrangeiro é diretamente a produtora MC CAIN, a mercadoria é descrita com a expressão “FAST FOOD”.

P. 87-CONCLUSÃO DO RELATÓRIO FISCAL

Do exposto, constatou a fiscalização que a empresa RFG COMERCIO, TRANSPORTES E SERVICOS LTDA cedeu seu nome ao grupo ARCOS DOURADOS COMERCIO DE ALIMENTOS LTDA – McDonald's para a realização das importações ora autuadas. Como exaustivamente demonstrado neste relatório, as empresas do grupo ARCOS DOURADOS eram as destinatárias predeterminadas de diversas importações realizadas promovidas pela RFG como sendo próprias. Não resta dúvida, portanto, sobre o enquadramento da situação fática verificada à hipótese abstrata prevista art. 33 da Lei nº 11.488/2007, ensejando a multa equivalente a 10% (dez por cento) do valor das DI em que ficou comprovada a cessão de nome.

II- DA IMPUGNAÇÃO ARCOS DOURADOS COMÉRCIO DE ALIMENTOS:

Em seus pedidos requer o reconhecimento das nulidades apontadas em sede das preliminares de modo a se anular o Auto de Infração e, no mérito, o cancelamento do lançamento e respectivo arquivamento do PAF. De todo modo, segue a estrutura de argumentos e fundamentos apresentados em sede do Recurso Voluntário.

PRELIMINARES:

Trata-se de empresa integrante do grupo multinacional Arcos Dorados (“grupo Arcos Dorados”) que detém os direitos de exploração da cadeia de restaurantes McDonald's na América Latina e Caribe.

Ao supor que RFG venderia produtos exclusivamente para a Arcos Dorados Comércio de Alimentos, a D. Fiscalização constrói sua narrativa desconsiderando todas as unidades franqueadas existentes no País, que também adquirem produtos localmente junto à RFG.

As operações de importação em questão são realizadas pela empresa RFG – diretamente ou por encomenda, situação na qual a Comexport Trading Comercio Exterior Ltda. (“Comexport”) figura como importadora e a RFG como encomendante das mercadorias importadas.

No que diz respeito à gestão das operações, é importante mencionar que cada restaurante McDonald's contata e efetua diretamente os pedidos de reposição de mercadorias para a RFG, por meio de um sistema próprio, na forma e quantidade eventualmente necessárias para repor seus respectivos estoques (doc. nº 6).

Mediante a gestão dos estoques das franquias, bem como do controle dos pedidos de compra do produto, a RFG realiza o fornecimento das batatas McFries, providencia a separação dos pedidos dos restaurantes, transporta os produtos e os entrega para cada um dos franqueados, inclusive – mas não apenas – a Recorrente.

O preço das mercadorias junto aos fornecedores (produtores, exportadores, etc.) é negociado diretamente pela Arcos Del Sur como parte de sua atividade de *procurement* (compras), e não pela contribuinte.

A Arcos Del Sur foi constituída em 2013 com a função de ser um centro de gerenciamento de insumos (procurement center) próprio do grupo Arcos Dorados, a fim de evitar quaisquer riscos de desabastecimento e, para tanto, exerce papel fundamental no gerenciamento da cadeia de suprimentos do grupo.

Neste ponto, é importante esclarecer que o grupo Arcos Dorados foi formado na Argentina em 2007, mas, em 2012, em razão de uma série de dificuldades cambiais e econômicas naquela jurisdição, o grupo Arcos Dorados se viu diante de um verdadeiro perigo de desabastecimento de seus produtos na região – sobretudo de batatas fritas congeladas, que eram produzidas apenas naquela jurisdição.

Os já mencionados problemas cambiais e comerciais (defasagem cambial, alta inflação, aumento de custos, dificuldades para remessas de dividendos, restrições no comércio exterior e desaquecimento do consumo interno) na Argentina se iniciaram em 2012 e se estenderam por vários anos (doc. nº 7). Especificamente no que diz respeito ao risco de desabastecimento de batatas fritas, confira-se a seguinte matéria publicada no jornal “Valor Econômico” do dia 22.5.2012

Considerando que esse tipo de restrição tinha o potencial de efetivamente comprometer a continuidade das operações da Recorrente em todas as jurisdições onde atuava – algo impensável para a rede McDonald's – e visando evitar quaisquer problemas com o abastecimento de suas lojas nos países em que atua, o grupo Arcos Dorados entendeu ser fundamental manter um centro de gerenciamento de insumos e de controle de qualidade (isto é, um *procurement center*) em uma jurisdição fora da Argentina.

Em 2013, o grupo Arcos Dorados elegeu o Uruguai para implementar um novo centro para suas operações, constituindo esse formato de negócios. E a escolha pela instalação desse centro no Uruguai também não se deu de forma aleatória: tratava-se de jurisdição com relativa estabilidade político-econômica, com acesso facilitado aos principais mercados consumidores no cone sul (Brasil, Argentina e Chile) e que vinha implementando uma série de políticas de fomento à atividade empresarial e de atração de investimentos externos.

Feitos os esclarecimentos acima, não restam dúvidas de que as alegações feitas pela D. Fiscalização, no sentido de que (i) não haveria propósito negocial para a participação da Arcos Del Sur nas operações objeto de questionamento, e (ii) a estrutura de importação em discussão foi adotada com o objetivo de burlar a legislação de preços de transferência e remeter, de maneira irregular, lucros para o Uruguai, **são absolutamente falsas e equivocadas**.

Uma vez demonstrado que a sociedade uruguaia possui propósito negocial efetivo e exerce papel fundamental no gerenciamento da cadeia de suprimentos da rede de restaurantes Arcos Dorados – não só no Brasil, mas em diversos países da América Latina –, resta justificada a sua participação ativa nas operações objeto de questionamento, o que afasta as presunções das DD. Autoridades Autuantes.

NULIDADE DO LANÇAMENTO POR AUSÊNCIA DE DOCUMENTOS

Considerando que o Auto de Infração se pauta na modalidade de interposição fraudulenta na forma comprovada, com efetiva ocultação do verdadeiro comprador, entende-se que o lançamento fiscal deveria ter sido acompanhado obrigatoriamente dos seguintes documentos:

- (i) todas as Declarações de Importação (“DIIs”) objeto da autuação;
- (ii) documentos comprobatórios de que a Recorrente era a responsável pela negociação da aquisição das batatas McFries diretamente com os fornecedores estrangeiros;
- (iii) documentos comprobatórios de que a Recorrente realizava o pagamento das importações objeto de questionamento por meio da remessa de valores para sua vinculada uruguaia;
- (iv) documentos comprobatórios de que a Recorrente encomendou, de maneira antecipada e em quantidades pré-determinadas, as batatas McFries da RFG.

Em reforço, tendo em vista que as DIIs objeto de questionamento foram registradas pela RFG (nas operações de importação direta das batatas) ou pela Comexport (nas operações de importação por encomenda da RFG) e não pela Recorrente, esta última não teve sequer conhecimento e/ou visibilidade sobre as operações incluídas na presente autuação, inclusive em razão de sigilo fiscal, bem como sobre o conteúdo dessas DIIs, o que evidencia de maneira flagrante o cerceamento ao seu direito de defesa.

A ausência dos documentos relativos às transações cambiais e ao suposto superfaturamento das operações de importação. Além da acusação de ocultação do real adquirente/responsável pelas operações de importação, a D. Fiscalização também alegou que teria ocorrido o **superfaturamento de tais operações**.

Não há nos autos qualquer documento que demonstre de onde tais informações foram extraídas, bem como não foram juntados os respectivos contratos de câmbio ou quaisquer outros documentos que atestem as supostas remessas feitas pela Recorrente à Arcos Del Sur.

NULIDADE DO LANÇAMENTO POR VIOLAÇÃO DOS PRAZOS PREVISTOS NA IN 1169/2011

As operações de importações, quando havia suspeitas de fraude, sujeitavam-se ao Procedimento Especial de Controle Aduaneiro, previsto nas INs 1169/2011 e 228/2002, ambas da SRFB. Dentre os procedimentos previstos nestas normas administrativas, constava o prazo de 90 dias para conclusão dos trabalhos, com possibilidade de prorrogação de igual período. Este prazo ficava suspenso enquanto a fiscalização entendesse que o contribuinte, ora fiscalizado, não atendesse de forma satisfatória as intimações.

Não bastasse a não instauração do PECA, o prazo previsto nessas normas para fins do procedimento especial de fiscalização não teria sido respeitado, haja vista que a fiscalização estendeu-se por prazo superior a dois anos, fato que fulmina o procedimento e vicia o lançamento.

NULIDADE DO LANÇAMENTO POR INOBSERVÂNCIA AO PROCEDIMENTO FISCAL DE VALORAÇÃO ADUANEIRA PARA FINS DA ACUSAÇÃO DO SUPERFATURAMENTO

Defende o contribuinte que as regras de valoração aduaneira, previstas na IN 327/2003 e 318/2003 deveriam ter sido obedecidas, normas estas decorrentes do Acordo Geral de Tarifas de Comércio-GATT 1994.

Considerando que as Autoridades Aduaneiras/Fiscais tinham dúvidas quanto ao valor aduaneiro declarado, deveriam seguir o “procedimento especial de valoração aduaneira”, até mesmo porque sem a adoção do referido procedimento não é possível apurar o correto valor aduaneiro das mercadorias e, portanto, comprovar eventual ocorrência de “superfaturamento”, motivo pelo qual restaria caracterizada mais uma nulidade no Auto de Infração.

NULIDADE DO LANÇAMENTO POR FALTA DE MOTIVAÇÃO

Como decorrência das imposições constitucionais e do CTN, o artigo 10º, incisos III e IV do Decreto 70.235/72, e os artigos 2º e 50, § 1º, ambos da Lei 9.784/99, estabelecem que o Auto de Infração deve ser devidamente motivado. Esse dever de motivação pode ser resumido na necessidade de subsunção de um fato à norma, indicando precisamente as condutas infracionais cometidas pelo contribuinte e os dispositivos legais que foram supostamente infringidos.

Da análise do Relatório Fiscal, é possível observar a precariedade da motivação do presente lançamento, tendo em vista a ausência de elementos aptos a demonstrarem a ocorrência do fato imponível ora em discussão, aliado ao fato de que o FISCO utilizou argumentos relacionados à burla às regras de preço de transferência e remessa irregular de lucros para o exterior – que não possuem qualquer relação com a presente autuação – como elementos suficientes para a aplicação da pena de perdimento. Tais elementos, entretanto, não servem para demonstrar a ocorrência de uma suposta interposição fraudulenta de terceiros e/ou ocultação do real adquirente nas operações ora questionadas, além de não legitimarem a aplicação da penalidade aduaneira que ora se discute.

NULIDADE – ERRO/IMPRECISÃO NA INDICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO

A acusação foi formalizada com erro/impresisão na identificação do sujeito passivo, valendo-se reiteradamente de termos genéricos como “grupo Arcos Dourados”, “exportadora” e “importadora” justamente em hipótese de acusação de “ocultação” de pessoa ou de quem seja o “real adquirente”, e constando no Relatório Fiscal como sujeito passivo uma pessoa jurídica (i.e., RFG Comércio, Transportes e Serviços Ltda.) distinta daquela apontada no Auto de Infração que ora se questiona (i.e., Recorrente).

Sendo assim, entende-se que resta maculada a integridade do lançamento, o que implica em vício material que enseja cerceamento ao direito de defesa do (verdadeiro) sujeito passivo e, nos termos do artigo 59, inciso II do Decreto nº 70.235/1972, tem como resultado a anulação do lançamento.

NULIDADE – INCOMPETÊNCIA DOS AGENTES FISCAIS QUE APLICARAM A PENA DE PERDIMENTO EM DISCUSSÃO

Nos termos do disposto no artigo 360 do Regimento Interno da RFB, aprovado pela Portaria do Ministério da Economia nº 284, de 27.7.2020 (“Portaria ME nº 284/2020”), a competência para aplicação da penalidade do perdimento é do Delegado da SRFB.

Tendo em vista que houve aplicação da sanção por um auditor fiscal, defende-se que tal fato resultou na hipótese de nulidade prevista no artigo 59, II do Dec. 70.235/1972.

MÉRITO**A Inaplicabilidade Da Penalidade Imposta Por Meio Do Presente Lançamento:**

As operações triangulares de exportação no formato de *Back To Back* são perfeitamente legais e encontram amparo em tratados internacionais em matéria de comércio exterior, inclusive o MERCOSUL.

Neste ponto, cumpre mencionar o quanto disposto no artigo 14 do Regime de Origem do Mercosul, aprovado pelo Septuagésimo Sétimo Protocolo Adicional ao Acordo de Complementação Econômica nº 18 e internalizado no ordenamento jurídico nacional pelo Decreto nº 8.454/2015:

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

c) Poder-se-á aceitar a intervenção de terceiros operadores sempre que atendidas as disposições do Apêndice III, inciso “A”, item “j” (preenchimento do Certificado de Origem MERCOSUL nas operações que envolvem um terceiro operador).

Note que há duas operações distintas de compra e venda de mercadorias. Na primeira operação, quem adquire e paga a mercadoria é a Arcos Del Sur, suportando todo o risco financeiro. A relação jurídica existente é de compra e venda entre a Arcos Del Sur e a McCain Argentina.

Na segunda operação a relação jurídica ocorre entre a Arcos Del Sur e a RFG, que é quem compra e paga as mercadorias, sendo a responsável pela execução de todo o processo de importação para o território brasileiro.

O fato de a mercadoria ser entregue diretamente no Brasil, sem que haja trânsito físico pelo Uruguai não descharacteriza a primeira operação de compra e venda do bem. A própria RFB, ao tratar das operações *back to back* na Solução de Consulta SRRF/9^a RF/DISIT nº 49, de 6.2.2007, já reconheceu que é perfeitamente possível a estipulação contratual de que a coisa seja entregue em lugar diverso do domicílio do comprador.

A única peculiaridade dos contratos de compra e venda discutidos é tratar-se o objeto da relação obrigacional de uma obrigação de dar coisa incerta, que envolve terceira pessoa, diferente do comprador e do vendedor. Na dicção do Código Civil, é a estipulação em favor de terceiro, prevista no artigo 436, e a promessa de fato de terceiro, prevista no artigo 439.

INAPLICABILIDADE DA MULTA PREVISTA NO ARTIGO 23, INCISO V, DO DL Nº 1.455/76 EM RAZÃO DA INEXISTÊNCIA DA INTERPOSIÇÃO

Referido tipo infracional apresenta três requisitos essenciais para a caracterização da infração sendo que a aplicação da penalidade ali prevista ficará condicionada à comprovação ao atendimento a todos eles:

- a- Configuração da ocultação da Recorrente nas operações de importação;
- b- deve haver a necessária comprovação de que a Recorrente é, de maneira predeterminada, a real adquirente das mercadorias nas operações de importação e/ou responsável pelas operações de importação, e sua conduta deverá ser caracterizada como ocultação;
- c- Utilização de meio fraudulento ou simulado: classificando-se a conduta da Recorrente como ocultação, dever-se-á comprovar que o meio pelo qual a informação foi supostamente falseada seria fraudulento ou simulado; e
- d- Demonstração de dano ao erário: caso as duas premissas acima restem comprovadas, deverá haver ainda a demonstração do dano ao erário, que deverá ser minimamente verossímil.

Inexistem nos autos prova de que a Recorrente realmente tenha encomendado as mercadorias importadas, bem como ter participado das negociações/tratativas com o fornecedor estrangeiro (no sentido de definir preços, quantidades, condições de pagamento, etc.), firmado um compromisso prévio de pagamento com a RFG (i.e., adiantamento de valores), ajustado o pagamento de qualquer espécie de comissão à RFG ou assumido quaisquer ônus/riscos

relacionados às operações de importação ora questionadas. Somente nesse cenário se poderia cogitar uma eventual alegação de interposição fraudulenta da RFG, com o objetivo de ocultar uma suposta condição da Recorrente de encomendante das mercadorias importadas, o que evidentemente não é o caso.

Pelo contrário. Tratam-se de duas operações comerciais absolutamente legítimas, inexiste antecipação de numerário ou assunção de qualquer risco por parte da Recorrente, em relação às operações de importação em questão, todas as partes possuem plena capacidade econômico-financeira e operacional para a realização das tarefas ajustadas, as operações de importação foram efetivadas em consonância com as normas aduaneiras em vigor, e todos os documentos fiscais relativos aos negócios entabulados nessas operações foram devidamente apresentados à D. Fiscalização.

Fato é que restou evidenciado no processo que as operações de importações foram realizadas pela RFG, não havendo que se falar em uma suposta ocultação da condição da Recorrente de encomendante desses bens, que aliás são também adquiridos por terceiros (proprietários de lojas franqueadas da rede McDonald's), conforme será detalhado adiante.

A RFG foi a efetiva importadora (nas importações diretas) e encomendante (nas operações por encomenda realizadas pela Comexport) das mercadorias objeto das DIs ora discutidas e, durante o procedimento de fiscalização, apresentou as trocas de emails com a Arcos Del Sur demonstrando como os pedidos eram realizados (fls. 5394/5404).

Juntou os contratos de câmbio firmados nos anos 2017/2018, que fariam frente às operações de comércio exterior realizadas pela empresa (5793/5973), as invoices, as DIs e as notas fiscais de entrada das mercadorias, indicando que as mercadorias adquiridas destinavam-se à revenda (fls. 5452/5705).

Acresce-se as telas que demonstravam como os pedidos de compra eram inseridos pelos clientes em seu sistema (fls. 5706/5708), os documentos fiscais que comprovavam a realização de revendas, no mercado interno, dos insumos alimentícios para as redes de fast food, ou seja, as notas fiscais de saída dos insumos (fls. 5710/5783). A referida documentação apenas evidencia que a Recorrente não teve qualquer participação em tais operações de importação.

Conforme informado (e comprovado) pela RFG (fls. 5996/6059 e 7120/7183), ela importa e comercializa os produtos importados por sua conta e risco, uma vez que não possui garantia de que tais produtos serão totalmente revendidos.

Não houve utilização de quaisquer meios ilícitos para evitar a tributação ou reduzir o montante devido de tributos. Na realidade restou demonstrado que a Recorrente sequer participa das operações de importação objeto de questionamento, motivo pelo qual jamais poderia utilizar meios ilícitos para frustrar o recolhimento de tributos em tais operações, assim como não foi demonstrada a ocorrência de pagamento a menor de qualquer tributo, motivo pelo qual não houve a materialização de qualquer cobrança nesse sentido. Aduz ainda inexistir ato jurídico simulado e dano ao erário.

INEXISTÊNCIA DE SUPERFATURAMENTO NO VALOR DAS OPERAÇÕES OBJETO DE QUESTIONAMENTO

Defende o contribuinte que não há como sustentar a tese do superfaturamento sem que haja a devida comprovação de remessa de divisas e a da inidoneidade dos preços praticados nas operações.

A fiscalização sustenta que “os dados da e-financeira reforçam a constatação de que os valores são remetidos pela ARCOS DOURADOS para sua subsidiária uruguaia (ARCOS DEL SUR, vinculada oculta nas operações de importação), e esta realiza o pagamento a MC CAIN ARGENTINA” (fls. 8109), porém não colaciona qualquer documento que demonstre a origem de tais informações, a natureza das transferências de câmbio realizadas pela Recorrente e os respectivos destinatários – os quais seriam essenciais para demonstrar a suposta remessa irregular de valores para o Uruguai.

Diferentemente da FALSA informação maliciosamente inserida pela D. Fiscalização, a Recorrente não realiza remessa de valores, a qualquer título, para a Arcos Del Sur. Inclusive está claro no processo administrativo a que a fiscalização faz referência (favorável ao FISCO em primeira instância e revertido em segundo grau) e julgado na Primeira Seção desta Egrégia Corte, onde se questionou exatamente a questão da legalidade da metodologia dos Preços de Transferências, que as regras de preço de transferência sequer seriam aplicáveis às operações em comento, já que inexistente qualquer interposição de pessoas ou aquisição conduzida de partes relacionadas no exterior.

Mas, ainda que assim não fosse, o que se considera subsidiariamente, também restou claro nesses casos que os parâmetros adotados pelo FISCO para comprovação da remessa irregular de lucros para o exterior estavam equivocados, pois, se adotado o “método PRL” para comparação dos preços praticados nas importações com os valores parâmetros, nenhum tipo de ajuste seria devido, o que significa dizer que não teria ocorrido quaisquer excessos nas operações em questão. 304. Em reforço ao externado foram contratadas avaliações independentes e especializadas conduzidas pela KPMG Assessores Ltda. (“KPMG” – docs. nº 16 e 17).

Outro elemento que deixa evidente a inexistência de qualquer tipo de “superfaturamento” é que, tentando questionar a legitimidade da cadeia de suprimentos no Brasil a qualquer custo, o mesmo Fisco já tentou impor ajustes de preços de transferências à Recorrente nas operações de importação conduzidas pela RFG, sob a alegação de que essa entidade seria supostamente uma “interposta pessoa” da ora Recorrente .

Essas acusações surgiram nos Processos Administrativos 16561.720113/2018- 47 (cancelado lançamento no tocante a remessa ilegal de valores) e 16561.720068/2020-45 (convertido em diligência em junho de 2024) – ainda pendentes de análise na esfera administrativa (doc. nº 19 anexado a impugnação) – em relação a operações reasdrilizadas nos anos de 2014 e 2015, nos mesmos termos questionados pela D. Fiscalização neste caso. 295. Antes de tudo, é importante esclarecer que, em nenhum desses dois processos administrativos a D.

Fiscalização lançou qualquer penalidade qualificada, nem fez quaisquer ilações de que as importações em questão teriam sido supostamente conduzidas de forma abusiva ou fraudulenta.

A conclusão dessa empresa (KPMG) não foi outra senão a de que nenhum tipo de ajuste deveria ser feito em relação aos produtos vendidos pela RFG à Recorrente. Para fins do presente processo administrativo, portanto, o resultado mostra-se ainda mais simples: não houve qualquer tipo de superfaturamento em nenhuma transação envolvendo Arcos Del Sur, pois se houvesse qualquer tipo de superfaturamento ou de incremento indevido dos preços, como equivocadamente presume a D. Autoridade Fiscal neste processo administrativo, haveria necessariamente ajustes de preços de transferência a serem feitos na apuração do IRPJ e da CSLL.

No que se refere ao comparativo de preços/produtos, não há razão de existir a suspeita de superfaturamento. Inicialmente pelo fato dos produtos comparados serem distintos a D. Fiscalização narrou que selecionou as operações de importação realizadas pela RFG nos anos de 2017/2018 e, depois, filtrou apenas as classificadas na NCM 2004.10.00 e cujo produtor estrangeiro era a McCain Argentina.

De acordo com o relato da D. Fiscalização, o resultado de tal levantamento teria demonstrado que nas operações de importação realizadas por meio da Arcos Del Sur, a descrição da mercadoria teria apresentado a nomenclatura “McFries”, ao passo que nas operações realizadas diretamente junto à McCain Argentina, as mercadorias teriam apresentado a expressão “Fast Food”. Ademais, relatou-se a existência de uma substancial diferença entre o preço das batatas McFries e o preço das batatas Fast Food.

A segunda etapa do levantamento consistiu em realizar o mesmo procedimento em relação às operações de importação de batatas fritas congeladas realizadas pela empresa Comexport. Nesse caso, a fiscalização concluiu que as importações de batatas McFries realizadas junto à Arcos Del Sur teriam apresentados valores superiores àqueles praticados pelos demais exportadores em operações com mercadorias semelhantes.

Com base nisso entenderam que teria havido “manipulação dos valores declarados em DI em 100% das mercadorias (produtor MC CAIN ARGENTINA, NCM 2004.10.00, importador RFG ou COMEXPORT, destinatário final ARCOS DOURADOS) importadas pela RFG, via ARCOS DEL SUR, nos anos de 2017 e 2018” (fls. 8102 – original sem destaque).

Contudo, tal entendimento não pode prosperar, na medida em que sequer é possível verificar os dados trazidos pela D. Fiscalização, em virtude da não disponibilização dos elementos mínimos para tanto. Observe que a D. Fiscalização descreveu no Relatório Fiscal as diligências supostamente realizadas para obter as informações referentes às importações de batatas fritas congeladas de diversos exportadores e elaborou planilhas comparativas dos valores praticados nas operações de importação de batatas McFries (tendo a Arcos Del Sur como exportador) em relação aos valores praticados nas operações de importação de mercadorias similares (outros exportadores).

Porém, apesar da narrativa construída pela D. Fiscalização, no sentido de que os valores praticados nas operações de importação das batatas McFries, por meio da Arcos Del Sur, seriam muito superiores aos valores praticados em operações com mercadorias similares, é importante observar que não foram juntados quaisquer documentos demonstrando como a D. Fiscalização teria realizado o levantamento acima descrito (relatórios extraídos de sistemas ou as respetivas telas, etc.), e referentes às operações listadas nas planilhas comparativas preparadas pela D. Fiscalização (DIs, telas de sistemas e documentos detalhando as mercadorias objeto de comparação, as condições de compra/venda das operações analisadas, os exportadores de tais mercadorias e os preços efetivamente praticados).

Na sequência, a D. Fiscalização apresentou um gráfico comparativo do preço supostamente praticado por 10 (dez) exportadores de batatas fritas congeladas, sem identificá-los. **Considerando a ausência documental que ampare a tese de superfaturamento descrita no Relatório Fiscal e, especialmente no gráfico indicado pelo FISCO, o contribuinte questiona como pode se defender das acusações erroneamente feitas pela D. Fiscalização sem que lhe tenham sido fornecidas as informações minimamente necessárias para tanto?**

Caberia a Fiscalização apresentar elementos mínimos para que a Recorrente pudesse comparar as operações de importação de batatas fritas congeladas, verificar as mercadorias efetivamente comercializadas em tais operações (especificações técnicas, processo produtivo, etc.), analisar as condições das transações realizadas com as referidas mercadorias, comparar os preços efetivamente praticados, resultando em evidente cerceamento do direito da Recorrente ao contraditório e à ampla defesa, nos termos dos artigos 2º da Lei nº 9.784/99 e 5º, incisos LIV e LV da CF/88.

Não bastasse isso, ao se analisar as planilhas inseridas no Relatório Fiscal, é possível observar que as autoridades fiscais concluíram que quaisquer mercadorias enquadradas na NCM 2004.10.00 seriam similares, motivo pelo qual o seu preço de venda poderia ser comparado sem quaisquer ressalvas ou ajustes.

Contudo, diferentemente do que alega a D. Fiscalização, existem inúmeras diferenças entre as batatas McFries e as demais batatas fritas congeladas comercializadas por outros fornecedores/exportadores. A própria fabricante das batatas McFries, a empresa McCain, já forneceu uma declaração esclarecendo que as demais batatas produzidas pela empresa não possuem as mesmas características qualitativas (vide doc. nº 18 da Impugnação).

INOCORRÊNCIA DA SUPOSTA VINCULAÇÃO ENTRE AS EMPRESAS QUE PARTICIPAM DA CADEIA DE FORNECIMENTO DAS BATATAS MCFRIES

No que diz respeito à Arcos Del Sur é importante esclarecer que apesar de tal empresa pertencer ao mesmo grupo societário da Recorrente, não há relacionamento comercial direto entre elas nas operações de importação objeto de questionamento.

O fato da Arcos Del Sur adquirir as batatas pré-fritas congeladas da fabricante argentina e depois revendê-las para importador brasileiro, com reconhecida expertise no

fornecimento e gerenciamento de produtos alimentícios, não representa qualquer ilegalidade ou violação às normas aduaneiras, já que a operação de importação das mercadorias é realizada diretamente pela RFG – empresa que não possui qualquer vínculo societário com a empresa exportadora ou com a Recorrente.

Neste ponto, vale observar que o E. CARF possui entendimento pacífico no sentido de que a mera vinculação societária entre o exportador e a empresa que realiza a venda do produto importado ao consumidor final em nada afeta a legalidade das operações de importação, quando todas as etapas da estrutura forem baseadas em relações comerciais válidas e legítimas:

Nestes autos, como antecipado, a caracterização da interposição comercial a respaldar a penalidade, na visão da fiscalização, fundou-se, basicamente, no fato da PUIG (Brasil) pertencer ao mesmo conglomerado comercial que o exportador estrangeiro, Antonio Puig S/A (Espanha), e pelas informações obtidas nos sítios virtuais, tanto de PUIG quanto de MRA, que ambas seriam as distribuidoras das marcas importadas em território brasileiro, além de uma virtual quebra da cadeia do IPI e burla à legislação de preços de transferência e valoração aduaneira. (...) Ocorre que essa vinculação societária, isoladamente, por não ser vedada pela legislação, não pode ser guindada a indício de ocultação do real adquirente se desacompanhado de outros elementos conducentes a essa situação.” (CARF, Acórdão nº 3401-003.966, 2^a Turma, 3^a Câmara, 3^a Seção, d.j. 24.9.2018 – grifos nossos)

A D. Fiscalização alega que a RFG ostentaria a condição de distribuidora exclusiva das batatas McFries, tendo em vista que:

conquanto, atualmente, por força de permissão do Grupo McDonald's, a importadora atenda outros clientes, é ela, também no Brasil, distribuidora exclusiva da Rede McDonald's, conforme esclarecido no site da empresa. Diante dessa exclusividade, somente a RFG direta ou indiretamente (em operações “por conta e ordem”, a exemplo das efetuadas por meio da COMEXPORT), pode, no Brasil, comprar as McFries, e somente ela pode, como distribuidora exclusiva, vender essa mercadoria importada à Rede McDonald's, atuando como distribuidora exclusiva da exportadora, incidindo aí a hipótese de vinculação do inciso X do art. 2º da IN RFB 1.312/2012, reforçando a fraude nas informações declaradas nas Declarações de Importação quanto à vinculação...

De acordo com o § 4º do artigo 15 do AVA, são consideradas “partes vinculadas:

15.4. Para os fins deste Acordo, as pessoas serão consideradas vinculadas somente se: (a) uma delas ocupar cargo de responsabilidade ou direção em empresa da outra; (b) forem legalmente reconhecidas como associadas em negócios; (c) forem empregador e empregado; (d) qualquer pessoa, direta ou indiretamente, possuir, controlar ou detiver 5% ou mais das ações ou títulos emitidos com direito a voto de ambas; (e) uma delas, direta ou indiretamente, controlar a outra; (f) forem ambas, direta ou indiretamente, controladas por uma

terceira pessoa; ou (g) juntos, controlarem direta ou indiretamente uma terceira pessoa; (h) forem membros da mesma família.” (grifos nossos).

O fato de existir uma relação de distribuição exclusiva não é considerado, por si só, uma condição que vincule as partes para fins aduaneiros, tendo em vista que o § 5º do artigo 15 do AVA é categórico ao dispor que, ainda que exista tal relação de exclusividade entre as partes, estas somente serão consideradas vinculadas se atendido algum dos critérios previstos no § 4º.

15.5. As pessoas que forem associadas em negócios, pelo fato de uma ser o agente, o distribuidor ou o concessionário exclusivo da outra, qualquer que seja a denominação utilizada, serão consideradas vinculadas para os fins deste Acordo, desde que se enquadrem em algum dos critérios do parágrafo 4 deste Artigo.” (grifos nossos).

É importante observar que, diferentemente do alegado pela D. Fiscalização, não existe uma relação de distribuição exclusiva entre (i) a Arcos Del Sur e a RFG, e (ii) a RFG e a Recorrente, tendo em vista que a RFG opera como distribuidora de diversas redes de fast food, inclusive concorrentes diretos da Recorrente.

Considerando a inexistência de relação de distribuição exclusiva entre (i) Arcos Del Sur e RFG e entre (ii) RFG e Recorrente, há também que se afastar a possibilidade de tais partes serem consideradas como "associadas em negócios", nos termos do artigo 15, § 4º, alínea "b" do AVA. Isso porque, a Opinião Consultiva 21.1, emitida pelo Comitê Técnico de Valoração Aduaneira, foi clara ao dispor que as partes envolvidas nas operações de importação não podem ser consideradas "associadas em negócios" a não ser que compartilhem dos mesmos negócios e partilhem seus lucros e riscos. Observe:

A posição a respeito dos agentes, distribuidores e concessionários exclusivos está colocada no Artigo 15.5 do Acordo, que dispõe que pessoas associadas em negócios como agentes, distribuidores ou concessionários exclusivos são somente consideradas como pessoas vinculadas, segundo o Acordo, caso se enquadrem em algum dos critérios do Artigo 15.4. O Artigo 15.4 b) considera as pessoas como vinculadas se "forem legalmente reconhecidas como associadas em negócios". O Dicionários Webster define a palavra "sócio" como: "alguém que é associado a uma ou mais pessoas no mesmo negócio e partilha com elas seus lucros e riscos; um membro de uma sociedade". A palavra "sociedade" é, por seu turno, definida como: "uma associação de duas ou mais pessoas que contribuem com dinheiro ou bens para realizar um negócio conjunto e que dividem lucros e perdas em certas proporções". No Direito Comercial, as definições simples acima dispostas são usualmente respaldadas por um conjunto complexo de disposições legais e de princípios com o intuito de definir, interpretar e codificar, mediante as legislações de contratos, tributos e outras, a relação jurídica que o termo "sócio" implica. Uma associação constituiria uma sociedade somente quando satisfeitos os requisitos legais nacionais para a sua criação. Assim, as pessoas não são vinculadas segundo o Acordo simplesmente porque uma pessoa é o agente, distribuidor ou concessionário exclusivo da outra. Embora seja verdadeiro que

agentes, distribuidores etc. exclusivos possam ter uma relação próxima com os seus fornecedores, este fato isolado não daria razão para tratá-los diferentemente de qualquer outra parte não vinculada. Para fins de clareza, um Membro pode optar por incorporar ou fazer referência à sua legislação nacional relativa à sociedade nas disposições sobre valoração de sua legislação aduaneira. Entretanto, não seria apropriado que um Membro invente uma definição diferente sobre sociedade especificamente para a interpretação das disposições sobre valoração de sua legislação aduaneira.” (grifos nossos).

DA IMPOSSIBILIDADE DE CARACTERIZAÇÃO DA RECORRENTE COMO ENCOMENDANTE DAS OPERAÇÕES DE IMPORTAÇÃO REALIZADAS PELA RFG

Também nesse aspecto não prospera a acusação da D. Fiscalização. Isso porque, conforme restou amplamente demonstrado ao longo dessa defesa, a Recorrente não tem qualquer participação nas operações de importação, não atua como encomendante dos bens importados e adquire as batatas McFries da RFG por meio de regulares operações de compra e venda realizadas no mercado interno.

Vale lembrar que a RFG revende as batatas McFries não apenas para os restaurantes do Contribuinte, mas também para mais 160 pessoas jurídicas distintas, todas franqueadas da rede McDonald's no Brasil, o que evidencia a inexistência de encomendante ou destinatário predeterminado em tais operações de importação.

Em relação as operações envolvendo a TRADING COMEXPORT como importadora direta e a RFG com encomendante, importante consignar que:

- a) Com relação à figura do “encomendante do encomendante”, é importante esclarecer que não há regulamentação que dê segurança às empresas que atuam no comércio exterior, o que permite interpretações distorcidas da legislação por parte da D. Fiscalização. Por essa razão, a Associação Brasileira de Atacadistas e Distribuidoras de Produtos Industrializados (“ABAD”), em conjunto com a Associação Brasileira de Supermercados (“ABRAS”), formularam pleito junto à RFB para o aprimoramento da legislação aduaneira, requerendo a regulamentação da figura do “encomendante do encomendante”;
- b) A proposta apresentada pela ABAD e pela ABRAS foi no sentido de se prever expressamente na legislação que o encomendante do encomendante seja indicado na DI, juntamente com o importador e o encomendante predeterminado da mercadoria estrangeira, como alegado pela D. Fiscalização no Relatório Fiscal. Com isso, seriam encerradas as discussões sobre quem seria o real destinatário da mercadoria e a omissão dessa informação na DI;
- c) Em razão dessa provocação, foi emitida Nota Técnica nº 76/20 (doc. nº 20), por meio da qual a própria Coordenação-Geral de Administração Aduaneira (“COANA”) corroborou o entendimento de que o encomendante do

encomendante não precisa ser indicado na documentação que suporta a importação.

Portanto, ao promover o presente lançamento sob a alegação de que a Recorrente deveria ser indicada nas DIs das operações realizadas pela Comexport, por encomenda da RFG, como adquirente final das mercadorias importadas (i.e., encomendante do encomendante), as DD. Autoridades Autuantes afrontaram o entendimento manifestado pela COANA.

Não bastasse isso, em 24.9.2021 foi publicada a Solução de Consulta COSIT nº 158/21 (doc. nº 21), por meio da qual a Administração Tributária analisou a situação acima exposta e concluiu pela inexistência de fraude ou simulação capaz de caracterizar interposição fraudulenta quando houver a figura do encomendante do encomendante.

Uma vez que, nos termos do artigo 33, inciso I da Instrução Normativa nº 2.058 de 9.12.2021 (“IN nº 2.058/2021”)30, a solução de consulta tem efeito vinculante em todo o âmbito da RFB, é evidente que as DD. Autoridades Autuantes não poderiam exigir que a Recorrente fosse indicada nos documentos de importação como destinatária final das mercadorias, sob pena de omissão ou prestação de informação inexata nos documentos de importação.

Art. 33. As soluções de consulta proferidas pela Cosit, a partir da data de sua publicação:

I - têm efeito vinculante no âmbito da RFB; e

II - respaldam o sujeito passivo que as aplicar, ainda que não seja o respectivo consultente, desde que se enquadre na hipótese por elas abrangida, sem prejuízo da verificação de seu efetivo enquadramento pela autoridade fiscal em procedimento de fiscalização.

PRÁTICA REITERADA DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA – VIOLAÇÃO AOS ARTIGOS 100 E 146 DO CTN

Tendo em vista que desde 2013 as compras das batatas seguem esta logística comercial, óbvio que já foi objeto de diversas fiscalizações e até autuações anteriores, sem que nunca tenha lhe sido atribuída qualquer penalidade qualificada ou mesmo alegado qualquer espécie de simulação, fraude ou dolo, restando evidente que as penalidades ora impostas são flagrantemente ilegais, em afronta aos princípios da confiança legítima, da segurança jurídica e da boa-fé na prática dos atos administrativos, que fundamentam e norteiam quaisquer ações fiscalizatórias e julgadoras.

É evidente que os agentes fiscais não poderiam desconsiderar anos de operações lícitas e documentos fiscais absolutamente regulares para, repentinamente, mudar seu entendimento a respeito da regularidade da operação e penalizar a Recorrente (e outros) por prática reiteradamente observada pelas Autoridades Administrativas, conforme prevê o artigo 100, inciso III, parágrafo único32 do CTN.

De acordo com esse dispositivo, as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas (i.e., a constante aprovação tácita da estrutura de importação das batatas McFries realizada pela RFG, por parte das DD. Autoridades Fiscais/Aduaneiras) são normas complementares às leis e excluem a possibilidade de aplicação de penalidades, principalmente a pena de perdimento (ou a multa substitutiva no valor de 100% do valor aduaneiro da mercadoria) que é a mais severa das penalidades de natureza aduaneira.

Dessa forma, uma vez evidenciado que a presente autuação representa nítida mudança de critério jurídico que vinha sendo aplicado pelas DD. Autoridades Fiscais a respeito da licitude das operações de importação em comento, em afronta aos artigos 100 e 146 do CTN, deve-se reconhecer, no mínimo, que essa eventual nova interpretação não pode ser oponível a fatos pretéritos.

DESPROPORCIONALIDADE DA PENA APLICADA EM RELAÇÃO À SUPOSTA INFRAÇÃO

A cobrança de multa equivalente a 100% (cem por cento) do valor aduaneiro da operação representa flagrante ofensa aos princípios legais da proporcionalidade e razoabilidade, os quais devem ser obedecidos pela Administração Pública, por determinação expressa do artigo 2º da Lei nº 9.784/1999.

III- DA IMPUGNAÇÃO DA RFG.

A Contribuinte é subsidiária da Reyes Holdings, LLC e constitui uma de suas cinco divisões. A Reyes Holdings tem mais de 14 mil funcionários e 100 centros de distribuição no mundo todo. É a 8^a maior empresa privada nos Estados Unidos e, com as atividades desenvolvidas pela Recorrente, passou a ser conhecida por oferecer soluções completas de gestão da cadeia de suprimentos a restaurantes do segmento de “fast food”. Está presente em diversos países há mais de 60 anos e, especificamente, no Brasil atua desde 1982.

É importante esclarecer que a solução de gestão da cadeia de suprimentos realizada pela Recorrente consiste principalmente, na compra, revenda, armazenagem, “picking”, transporte, importação e exportação nos mercados atacadistas e varejistas de bens, equipamentos, utensílios, alimentos e demais produtos destinados a bares, restaurantes, hotéis e similares.

No Brasil, a Recorrente atende as mais importantes redes de “fast food”, tais como McDonald’s, Subway, Bobs, Giraffas, Pizza Hut, KFC, entre outras marcas. No planejamento de demanda e compra de produtos dos fornecedores homologados pelas redes de restaurantes (clientes), mantém um nível de estoque suficiente para atender todos os pedidos de compra de todos os restaurantes de uma determinada cadeia (cliente) no armazenamento, distribuição (revenda) e transporte de produtos secos, resfriados e congelados para todos os restaurantes de uma determinada cadeia (cliente).

Em relação ao processo de venda, a Recorrente após adquirir mercadorias fornecidas por fornecedores homologados no sistema McDonald's, armazena-as em seus centros de distribuição, aguarda o recebimento dos pedidos de compra destas mercadorias, realiza o "picking" nas quantidades de cada pedido recebido, carrega os produtos em seus veículos e realiza a entrega das mercadorias para cada um dos distintos franqueados da Marca, ou seja, para mais de 160 pessoas jurídicas distintas (mais de 1000 estabelecimentos espalhados pelo país).

PRELIMINARES.

DO JULGAMENTO CONJUNTO COM O PROCESSO Nº 10314.720066/2022-53

O trabalho fiscal ora combatido resultou em dois Autos de Infrações que se referem às mesmas operações de importações de "PRODUTO DESTINADO A REVENDA AOS FRANQUEADOS DA MARCA MCDONALD'S", especialmente as batatas congeladas pré-fritas MCFRIES: o Auto de Infração de nº 10314.720066/2022-53 e a autuação em epígrafe, lavrada sob o nº 10314.720065/2022-17.

Note-se que a lavratura de mencionados lançamentos fiscais decorre da ocorrência dos mesmos acontecimentos analisados pela D. Fiscalização. De fato, como será amplamente demonstrado ao longo da defesa administrativa em epígrafe, não há como uma Autuação subsistir sem a outra, visto que o Auto de Infração de nº 10314.720066/2022-53 trata do lançamento de multa aduaneira cuja procedência depende da presente autuação.

Portanto, para que se evite a prolação de decisões conflitantes e a prática reiterada de atos processuais onerosos e desnecessários, requereu-se o julgamento conjunto do presente processo administrativo com o processo administrativo de nº 10314.720066/2022-53, vez que seus assuntos estão intrinsecamente conectados.

PRELIMINAR DE NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO EM RAZÃO DO ERRO DE LANÇAMENTO FISCAL

No presente Auto de Infração podemos indicar pelo menos três erros no lançamento fiscal, em relação:

- a) ausência de enquadramento legal descrição e correta descrição da conduta adotada;
- b) excesso na constituição do crédito;
- c) indicação do sujeito passivo.

A Fiscalização suscita que existe superfaturamento, porém, deixa de indicar o dispositivo relacionado a este ilícito, qual seja, o art. 703 do Regulamento Aduaneiro, bem como

deixa de indicar o motivo pelo qual não aplica a multa de 100% sobre a diferença entre o preço declarado e o arbitrado ou efetivamente praticado.

Tem-se uma questão que envolve tanto uma precariedade no auto de infração em razão da ausência da indicação do enquadramento legal do ilícito de superfaturamento, como esta implica na constatação que, pela ausência da indicação do valor que a Fiscalização entende como “efetivamente praticado”, há também precariedade pelo excesso na constituição do crédito tributário.

Tendo em vista que a Fiscalização entende que há uma interposição mediante cessão de nome, deveria ter enquadrado a Recorrente apenas por essa última conduta.

O lançamento fiscal não foi realizado de forma clara e nos estritos termos exigidos pela lei e, portanto, viola o art. 142 do CTN. Foi exatamente o que o auditor fiscal da RFB fez ao analisar o caso em questão quando da lavratura de auto de infração materializado no Processo nº 16561.720113/2018-47. Naquela ocasião a fiscalização entendeu que, embora não existisse fraude, deveriam se aplicar as regras preço de transferência e, por conseguinte, o ajuste do preço. Estamos aqui tratando da Resolução nº 1401-000.707 da Relatora: Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin. Sessão: 11 de março de 2020.

Discutiu-se neste caso suposta aplicação de controle de preços de transferência à Recorrente, sob alegação de que a sociedade Martin Brower seria uma “interposta pessoa”, na cadeia de aquisição de produtos originalmente adquiridos da sociedade Arcos Del Sur, e vendidos pela rede McDonald’s no Brasil. Contudo, a Recorrente argumentou que a Martin Brower é empresa independente e não-relacionada ao grupo Arcos Dorados, que realiza as operações de importação por sua própria conta e ordem, atendendo a diversos outros clientes e redes de fast food (Bob’s, Subway, Giraffas, Freddo, Cinemark, Pizza Hut, Taco Bell, Cinepolis e Yogi).

NULIDADE POR VIOLAÇÃO AO DIREITO DE DEFESA

Primeiramente a fiscalização cita o Processo nº 16561.720113/2018-47, feito do qual a RFG não é parte e possui acesso, tão somente, ao Acórdão do Conselho de Recursos Fiscais (“CARF”), que converteu o julgamento em diligência. É a partir E somente deste documento que esclarece as distorções interpretativas do caso, sem acesso a quaisquer documentos daqueles autos.

A despeito de as operações de importação realizadas pela COMEXPORT terem sido objeto de autuação – sujeitas a pena de perdimento - esta empresa não é parte neste processo. Contudo, d. Julgador, a Recorrente não tem acesso as DI’s registradas pela COMEXPORT não podendo, de forma alguma, contestar os valores objeto de cobrança ou as informações apresentadas, com evidente prejuízo à sua defesa. Inclusive, como se pode notar do Anexo I do Auto de Infração, sequer há indicação do número da DI.

Elá precisa se defender em relação a um crédito tributário sobre o qual não tem acesso a quaisquer informações. A Fiscalização também menciona inúmeros dados de “valores de

mercado” de batatas frita pré-congeladas, para demonstrar a divergência do preço praticado pela ADS e os supostos “preços de mercado”, porém, sem apresentar qualquer informação sobre a fonte desses dados, quem são as empresas, quais são as características desses produtos etc. Com efeito, é evidente o prejuízo ao exercício do direito de defesa da Recorrente, que não tem (e nem poderá ter) acesso a essas informações, que são protegidas legalmente pelo sigilo fiscal.

MÉRITO

INOCORRÊNCIA DE OMISSÃO DE INFORMAÇÕES

De início é necessário esclarecer que nenhuma das informações trazidas no Auto de Infração é novidade para as autoridades aduaneiras e fiscais brasileiras, como tentou inocuamente transparecer a fiscalização.

Desde 2013 quando se iniciou a operação de importação de batatas da marca MCFRIES juto ao fornecedor ADS, a SRFB tem informações detalhadas sobre a operação, de modo que sempre foi do conhecimento das autoridades fiscais que o produto é fabricado na Argentina pela empresa McCain (o certificado de origem deixa claro essa situação), sendo remetido diretamente do fabricante, por conta e ordem da ADS (exportador), para o Brasil. Informações essas constantes de todas as declarações de importação, bem como do conhecimento de embarque e manifesto de carga que instruíram todos os processos de importação (doc. 06).

Por força da diferença de preços praticados entre a McCain e a Arcos Del Sur (ADS) e Arcos Del Sur (ADS) e a Recorrente (docs. 07 e 08) diversos processos de importação foram encaminhados para o canal vermelho para questionar tal fato, onde após explicações da Recorrente as mercadorias foram liberadas (doc. 09).

Em todos os processos de importações apresentados pela Recorrente foram prestadas as informações dos preços praticados por todas as partes, seja nas invoices do fabricante, ou pelas informações constantes nos próprios conhecimentos de embarques e das faturas do exportador. No tocante aos produtos McDonald's sempre foi informado em todas as DIs que as mercadorias seriam distribuídas exclusivamente para os restaurantes do sistema McDonald's.

No mercado local, a Recorrente vendia os produtos para diversas pessoas jurídicas do Sistema McDonald's. Porém, além de tratar tudo isso como informações supostamente ocultadas, a fiscalização foi além, pois construiu a narrativa que a Recorrente, mediante cessão de nome e sob orientação da Arcos Dourados Brasil (ADBR), fez parte de grande planejamento que envolve fraude, simulação e conluio - teses essas que em momento algum foram provadas –

visando transferir base tributável do lucro real da ADBR para a ADS, por meio de superfaturamento com burla as regras de preço de transferência.

Não se considerou que a Recorrente é uma das maiores empresas americanas, que no Brasil tem mais de 1300 funcionários diretos e indiretos e faturamento superior a 300 milhões de reais apenas no ano de 2019 (doc. 10). A fiscalização desprezou ou fingiu desconhecer que a Recorrente atende mais de 3000 estabelecimentos clientes e que a ADBR é apenas uma de seus clientes.

Conforme já reiterado a atividade exercida pela RFG é de operador logístico e se distingue totalmente da atividade de um atacadista comum, na medida em que se responsabiliza por comprar as mercadorias junto aos fornecedores homologados e sempre ter disponível as mercadorias necessárias ao funcionamento dos restaurantes, para que estes adquiram na medida das suas necessidades.

DAS CONTRADIÇÕES E INVERDADES IDENTIFICADAS NO RELATÓRIO FISCAL (PAGAMENTOS E ESCOLHA DE FORNECEDORES)

A fiscalização concluiu que a ADBR teria sido responsável pelo objeto de autuação. Todos os pagamentos das operações de Importação foram efetivamente realizados pela Recorrente (exceto às operações de importação por encomenda realizadas pela COMEXPORT, onde a Recorrente figurou como encomendante), conforme é possível comprovar por meio dos contratos de câmbio juntados e ignorados pela Fiscalização.

De fato, o que se observa da leitura do Relatório Fiscal é que a d. Fiscalização apresenta informações inverídicas. Esses equívocos são ainda mais marcantes quando da leitura tópico 5.6.7 do Relatório Fiscal que trata das “Comunicações com a RFG”.

A Fiscalização afirmou que a RFG declarou que as mercadorias importadas foram “destinadas à ADBR” e que a Recorrente não possuía qualquer “liberdade quanto à escolha fornecedores”.

Primeiro, diferentemente do apontado, em que pese a Fiscalização sustentar que a ADBR seria a “destinatária final preponderante”, é importante frisar que as mercadorias objeto de importação são destinadas a todas as franquias da rede McDonald’s (aqui incluindo a empresa ADBR, bem como as mais de 160 pessoas jurídicas localizadas no Brasil). Inclusive, a fiscalização desconsiderou que na realidade as vendas para a ADBR representam aproximadamente 40% do faturamento total das MCFRIES importadas pela Recorrente, sendo o restante – 60% - destinadas a terceiros (pessoas jurídicas distintas da ADBR).

INEXISTÊNCIA DE INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA

No âmbito das operações de comércio exterior, essa referida infração passou a constar no artigo 23 do Decreto-Lei nº 1.455, de 07 de abril de 1976 (“DL 1.455/76”), introduzido pelo artigo 59 da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002.

A redação do dispositivo exige, literalmente, a existência de simulação ou de fraude como pressuposto para a aplicação do referido tipo legal a qualquer operação.

Diversamente do que quer fazer crer o Auto de Infração, a Recorrente não é empresa que trabalha com a ADBR em razão de contratos de encomenda/conta e ordem. Faz parte de um grupo econômico consolidado no mercado, com patrimônio e recursos próprios e adequados para a promoção de suas atividades econômicas no Brasil, além de possuir autonomia e independência na operacionalização e gerenciamento de todas as suas atividades.

A holding da qual a Recorrente faz parte foi apontada como o 8º maior conglomerado do mundo pela Revista Forbes. Não há descrição pormenorizada da conduta desempenhada pela recorrente de modo que lhe seja capitulada quaisquer das condutas previstas no artigo 23, V do Decreto nº 1455/1976.

DA AUSÊNCIA DE PREJUÍZOS AOS CONTROLES TRIBUTÁRIO E ADUANEIRO

Conforme verificado no Auto de Infração, a Fiscalização afirma que o dolo da Contribuinte restou demonstrado por meio de seu intuito de “burlar” regras de preços de transferência (e até de valoração aduaneira), que teriam “supostamente” o condão de sujeitar o valor dessa operação à ajustes, para fins de incidência de IRPJ e CSLL. Entendeu-se que esta omissão foi intencional pela Recorrente, tanto em relação ao vínculo societário entre a ADBR e a ADS, quanto do vínculo de exclusividade entre a recorrente e a ADS, que, em tese, atrairiam a aplicação das regras de preço de transferência.

As regras brasileiras de preços de transferência nas importações se aplicam nos casos que envolvem (i) importações de empresas situadas em paraísos fiscais e (ii) importações entre empresas vinculadas.

O disposto no art. 23 da Lei nº 9.340/96 determina que a importação de uma empresa domiciliada no Brasil é considerada executada com parte vinculada, se forem adquiridas de matriz, filial ou sucursal estabelecida no exterior, bem como outras hipóteses em que há relação societária entre as empresas ou até mesmo relação comercial de exclusividade. A Instrução Normativa nº 1.312, de 28 de dezembro de 2012 (“IN nº 1.312/2012”) ao regulamentar a questão, acrescentou que as hipóteses de empresas vinculadas da Lei nº 9.430/96 deve ser aplicada também nas operações de importação com empresas intermediárias não vinculadas (pessoa interposta).

Por fim, também pela sua relevância para o presente caso, cumpre destacar que os artigos 23, inciso X, da Lei nº 9.430/9632 e 2º, inciso X, da IN SRF nº 1312/201233 estabelecem que o regime de controle de preços de transferência deverá também ser aplicado aos casos em que se verifique que a pessoa jurídica brasileira goze de exclusividade, enquanto agente, distribuidora ou concessionária para a compra e venda de determinados bens, serviços ou direitos no mercado nacional.

No tocante ao valor aduaneiro, as regras do AVA se traduzem em seis métodos de cálculo do valor aduaneiro. Como regra geral, deve-se aplicar o primeiro método, que parte do valor da transação para definição do valor aduaneiro. Contudo, em situações específicas – como no caso das operações entre empresas vinculadas – poderá ser afastada a aplicação do primeiro método, fazendo-se necessária a aplicação dos métodos subsequentes.

Para fins de desenquadramento do preço declarado em razão específica de vínculo entre as partes, o primeiro requisito que a norma impõe é a prova da efetiva existência do vínculo, nos estritos termos do disposto nas alíneas dos parágrafos 4º e 5º do artigo 15 do AVA, a saber:

- a) uma delas ocupa cargo de responsabilidade ou de direção em empresa da outra;
- b) são legalmente reconhecidas como associadas em negócios;
- c) são empregador e empregado;
- d) qualquer pessoa que, direta ou indiretamente, possui, controla ou detém 5% ou mais das ações ou títulos emitidos com direito a voto em ambas;
- e) uma delas, direta ou indiretamente, controla a outra;
- f) forem ambas, direta ou indiretamente, controladas por uma terceira pessoa;
- g) juntos controlam, direta ou indiretamente, uma terceira pessoa;
- h) forem membros da mesma família"

5. As pessoas que forem associadas em negócios, pelo fato de uma ser o agente, o distribuidor ou o concessionário exclusivo da outra, qualquer que seja a denominação utilizada, serão consideradas vinculadas para os fins deste Acordo, desde que se enquadrem em algum dos critérios do parágrafo 4 deste Artigo.

A Fiscalização confunde o relacionamento da RFG com o Grupo Mc Donald's, que não atua no Brasil, e o seu relacionamento com a ADBR, franqueada da marca Mc Donald's. A atuação no Brasil não tem qualquer vínculo de subordinação, com necessidade de autorização para exercício de suas atividades junto à concorrentes.

Tal confusão é causada pelo FISCO em razão de defender a tese de que a relação da RFG com a ADI Inc. e ADS é exclusiva, o que não é verdade, em especial quando se trata das operações do Sistema McDonald's no Brasil, formado por mais de 160 pessoas jurídicas distintas, para quem a recorrente vende os produtos personalizados da marca Mc Donald's.

Realmente, não se pode negar que a contribuinte realiza um grande volume de aquisições junto à ADS, mas, considerando que o contrato de exclusividade que existe é entre a ADS e a Mc Cain, fato é que qualquer pessoa que integra o Sistema Mc Donald's poderá adquirir mercadorias junto a fornecedores homologados pelo preço negociado pela rede – inclusive junto à ADS, mas opta por não fazer e até ter um custo maior ao utilizar um fornecedor centralizador (valor agregado pela Recorrente) porque não tem espaço para armazenamento e para que não

dispensa energia procurando fornecedor a fornecedor. Aliás, esse é o grande diferencial da Recorrente e motivo pelo qual se tornou tão relevante no mercado de “fast food”.

Portanto, a despeito do volume comercializado, é fato que não há um vínculo de exclusividade, seja em razão da inexistência de qualquer contrato que garanta essa exclusividade, seja porque pela própria prática comercial do Sistema Mc Donald's qualquer franqueado pode adquirir diretamente de fornecedores homologados.

Nenhuma das operações realizadas pela recorrente são simuladas. Todas são reais. A fraude também não faz parte deste contexto, posto que a contribuinte, ao desempenhar as funções próprias de sua logística de negócios, realiza todo o trabalho para o cliente final.

Conforme exaustivamente debatido, a RFB (seja nos processos de importação em que vários questionamentos foram feitos ou mesmo no Processo nº 16561.720.113/2018-47 (citado no presente Relatório Fiscal) já reconheceu que as operações realizadas pela Recorrente, não revelam uma situação de fraude, bem como a RFB já publicou seu entendimento em sede de consulta de natureza vinculante (COSIT) que a existência a importação por encomenda pressuporia a prévia e específica contratação entre as partes para a promoção do despacho de importação de mercadorias para revenda a encomendante predeterminado – e não meramente uma revenda de produtos importados a um potencial cliente.

Superfaturamento e regras de preço de transferência não são institutos umbilicalmente interligados. Enquanto as regras de preço de transferência buscam evitar distorções nos preços praticados por partes vinculados, o ilícito do superfaturamento na importação consiste, basicamente, na inserção de dados falsos ou inverídicos nos documentos indicativos do valor da compra internacional, ou seja, nessa hipótese, o preço pago pelas mercadorias foi de fato inferior ao constante dos documentos de importação (ou seja, do valor declarado).

O contribuinte pode estar sujeito às regras de preço de transferência sem que isso signifique que os preços praticados sejam simulados/irreais. Inclusive, essa é a situação observada no Processo nº 16561.720.113/2018-47 (citado no presente Relatório Fiscal), cujo sujeito passivo é a ADBR, em operação semelhante à ora analisada, e no qual a RFB concluiu que a operação de importação praticada pela Recorrente é lícita e não houve indícios de fraude praticada, porém, essas transações ensejariam à observância das regras de preço de transferência pela ADBR.

Primeiro, não se pode concordar com o racional da Fiscalização, para quem a ausência de trânsito físico das mercadorias implica na impossibilidade de a exportadora majorar os preços relativamente aqueles praticados pelo fabricante. Ora, é inerente à atividade empresarial a busca pelo lucro. No caso de uma operação “back to back” não é o custo de transporte que justifica a definição do valor da mercadoria, é dizer, nesse tipo de operação o exportador não está adstrito a incluir no seu preço apenas custos com logística.

Segundo a Fiscalização existe um preço real de comparação com mercadorias idênticas ou semelhantes produzidas e vendidas pela Mc Cain, e, nesse sentido, realizou uma

análise das operações de importações de batatas pré-fritas congeladas no período autuado, cujo produtor era a MCCAIN.

De fato, ante a ausência dos documentos que subsidiaram a análise da Fiscalização, a contribuinte sequer consegue contestar com o devido aprofundamento essa acusação, que também não possui informação suficiente para contestar o valor agregado pela ADS.

IMPOSSIBILIDADE DE CUMULAÇÃO DE MULTAS SOBRE A MESMA CONDUTA (POR INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA E CESSÃO DE NOME)

A recorrente foi penalizada duplamente pela mesma suposta conduta infratora: ora nos presentes autos pela acusação de interposição fraudulenta (sendo-lhe imposta multa correspondente a 100% sobre o valor aduaneiro), ora pela suposta cessão do nome (sendo-lhe aplicada multa de 10% sobre o valor aduaneiro das mercadorias, nos termos do artigo 33 da Lei 11.488/07, exigida nos autos do processo administrativo nº 10314.720066/2022-53).

DA IMPOSSIBILIDADE DE COBRANÇA DE JUROS SOBRE MULTA

Fato é que nos termos do que estabelece o artigo 61 da Lei nº 9.430 de 27 de dezembro de 1996 (“Lei nº 9430/96”)48, somente são admitidos os acréscimos moratórios referentes aos débitos decorrentes de tributos e contribuições, mas não sobre as penalidades pecuniárias.

IV- DA DECISÃO DA DRJ.

O Colegiado de piso entendeu pela manutenção da autuação e julgou improcedentes as impugnações, amparado pelo Relatório Fiscal (fls. 8.056 a 8.143). Nos termos da estrutura da decisão, far-se-á o relato de cada tópico.

PRELIMINARES

DA INEXISTÊNCIA DAS NULIDADES

Não há que se falar em nulidade por violação ao direito de defesa uma vez que a empresa se defendeu e se manifestou em todos os atos processuais. Entendeu-se pela inexistência do cerceamento do direito de defesa, muito menos em nulidade, quando o auto de infração, que incluiu o “Relatório Fiscal” (fls. 8.056 a 8.143) como parte integrante e indissociável dele, descrevendo com objetividade todos os fatos que ensejaram a autuação (conduta da fiscalizada), o dispositivo legal infringido, a penalidade aplicada e o valor exigido, tendo sido observados todos os princípios que regem o processo administrativo fiscal, como ocorreu neste caso.

Acesso aos cálculos e a documentação:

Com efeito, para permitir a perfeita identificação das operações autuadas, a fiscalização fez mais do que simplesmente juntar aos autos documentos. Elaborou e juntou aos autos, como Anexo I, a “**Planilha de Importações**” (fls. 111 a 1.342), parcialmente reproduzida abaixo, que apresenta todas as informações de interesse das DIs autuadas, entre outras, nome do

importador, nome do adquirente, o número da DI/Adição, data de registro, descrição do produto importado, quantidade importada e valor aduaneiro respectivo.

Inexistência de Violação ao PECA:

Não prospera também o pleito de nulidade por vício no procedimento, posto que não foi aplicado o PECA (procedimento especial de controle aduaneiro) previsto na IN nº 1169/2011, vigente à época dos fatos geradores. Isto porque a legislação não excepcionou do procedimento de revisão aduaneira as declarações de importação que tenham ou não sido objeto de conferência aduaneira por ocasião do desembaraço das mercadorias ou submetidas a procedimento especial de controle aduaneiro, previsto pela IN RFB nº 1.169/2011.

Inexistência de Alteração do Critério Jurídico:

E, tal como definido no artigo 571 do Decreto nº 6.759/2009, o desembaraço aduaneiro não é ato de homologação do lançamento, mas somente representa um mero ato de controle, sem qualquer efeito constitutivo, para permitir a liberação das mercadorias declaradas na declaração de importação, motivo pelo qual não há que se falar em alteração de critério jurídico.

Impossibilidade de julgamento conjunto:

Com base na Súmula 155 do CARF refuta a possibilidade do julgamento em conjunto destes autos para com o processo nº 10314.720066/2022-53 no qual se discute a multa de 10% sobre a cessão do nome, mesmo reconhecendo taxativamente que a origem destes autos é a mesma.

Excesso De Valores na base de cálculo:

EM RELAÇÃO A NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO POR SUPÓSTO EXCESSO DE VALORES PRESENTES NO LANÇAMENTO POR CONSTAR NO AUTO DE INFRAÇÃO VALORES QUE NÃO CORRESPONDEM AOS INDICADOS NAS DIS, ENTENDEU O RELATOR QUE NÃO CABE AO JULGADOR ADMINISTRATIVO REVISAR OS LANÇAMENTOS EFETUADOS PELA FISCALIZAÇÃO NO AUTO DE INFRAÇÃO, MAS JULGAR OS ARGUMENTOS DE IMPUGNAÇÃO APRESENTADOS.

APESAR DA NÍTIDA DIFERENÇA ENTRE OS VALORES MENCIONADOS NOS DOIS DOCUMENTOS, A DEFESA NÃO DISSE O QUE ELA EFETIVAMENTE CONTESTA, NÃO ESCLARECEU SE CONSIDERA ALGUM DOS VALORES CITADOS CORRETO OU INCORRETO E, CONSEQUENTEMENTE, NÃO APRESENTOU O FUNDAMENTO LEGAL QUE EMBASARIA O SEU ENTENDIMENTO. NÃO HÁ, PORTANTO, O QUE SER DECIDIDO. OU SEJA: A DECISÃO NÃO SE PRONUNCIOU A RESPEITO.

No entanto, o relator deste feito destaca a existência do referido erro entre o valor lançado e aquele indicado na planilha referente a Declaração de Importação em epígrafe. De forma exemplificativa, apresenta a cópia da DI nº 17/1594416-1, com destaque para o valor CIF (fls. 8.901 a 8.904), e um recorte da “Planilha de Importações” que apresenta o valor aduaneiro

das mercadorias objeto da mesma DI (fl. 354). De fato, em reais, o valor CIF apresentado na DI nº 17/1594416-1 (R\$ 157.541,58) é diferente do valor aduaneiro apontado pela fiscalização na “Planilha de Importações” (R\$ 167.582,30).

Incompetência do Auditor para aplicação do perdimento:

No que toca ao pleito de nulidade em decorrência da suposta incompetência do auditor para aplicar penalidade de perdimento, ou multa equivalente ao seu valor aduaneiro, nos casos em que ela não for localizada, ou tiver sido consumida ou revendida, é fato que ela é exclusiva dos Delegados da Receita Federal do Brasil para as mercadorias localizadas e apreendidas, nos termos do inciso I, do artigo 360, da Portaria ME nº 284/2020 (*Aprova o Regimento Interno da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil do Ministério da Economia*).

Ocorre que, tal competência não se estende aos casos em que a mercadoria não puder ser apreendida, por absoluta falta de previsão legal, inclusive, nestes casos, o processo eventualmente instaurado para apuração da infração capitulada como dano ao Erário **deve ser extinto antes da instauração do processo administrativo para aplicação da multa prevista**, conforme estabelece o artigo 73 da Lei nº 10.833/2003.

Juros sobre as multas:

Por fim não há nulidade por cobrança de juros sobre multas aplicadas. De acordo com a citada norma legal, a multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria deve ser processada e julgada nos termos da legislação que rege a determinação e exigência de crédito tributário da União, exatamente como ocorreu neste caso.

Outrossim, cabe registrar que no presente auto de infração não ocorreu lançamento de juros moratórios sobre as multas exigidas (crédito tributário). Não obstante, são devidos os juros de mora sobre o crédito tributário não pago no vencimento, ainda que suspensa sua exigibilidade pela apresentação de impugnação (art. 151, inc. III, do CTN), conforme estabelece a Súmula CARF nº 5.

DO MÉRITO.

Da Relação Existente Entre As Empresas

A RFG, subsidiária do grupo multinacional Martin Brower, atua como importadora e distribuidora exclusiva de insumos utilizados pelas lojas da rede McDonald's no Brasil.

Atuando na área de logística, especificamente na gestão da cadeia de suprimentos das lojas da rede McDonald's, a empresa realiza operações de importação de batatas, na forma de palitos ou outras, pré-fritas, congeladas, da marca **McFries (pertencente e registrada pela McDonald's Corporation)**, produzidas pela empresa argentina MCCAİN.

A vinculação entre as empresas ADS e ARCOS DOURADOS também pode ser constatada no Arcos Dorados Annual Report de 2013 e no Arcos Dorados Annual Report de 2014, disponíveis para consulta na internet. Desses relatórios é possível extrair a relação de empresas subsidiárias do grupo Arcos Dorados nos termos do teor do inciso IX, do artigo 2º, da IN RFB nº 1.312/2012.

Observe-se que a Instrução Normativa RFB nº 1.861/2018, que revogou a Instrução Normativa SRF nº 634/2006, **vigente à época dos fatos em tela**, deixou claro em seu artigo 3º que há necessidade de contrato previamente firmado pelo encomendante predeterminado e o importador por encomenda para a realização da operação de importação por encomenda.

No entendimento da fiscalização, as operações de importação das Mcfries declaradas pela RFG por conta própria, objeto do presente auto de infração, apresentam todos os elementos característicos de operações de importação realizadas com ocultação da encomendante, a **ARCOS DOURADOS (masterfranqueada)**, mediante interposição fraudulenta das empresas ADS (**exportadora interposta**) e RFG (**importadora interposta**). A **primeira característica observada da importação por encomenda está no fato da ADS intermediar a exportação das Mcfries exclusivamente para a RFG no Brasil, a segunda, como era de se esperar, é que elas fossem transferidas para a encomendante oculta e suas franqueadas, mediante suposta revenda da RFG, como de fato se comprovou.**

Em outras palavras, 100% das mercadorias exportadas pela ADS tem como importadora a RFG e como destinatária final a ARCOS DOURADOS e suas franqueadas, conforme tabela apresentada pela fiscalização (fl. 8.085).

Em verdade, apesar das autuadas fazerem aparentar realizações de operações de compra e revenda de Mcfries entre a rede de franqueados McDonald's e a RFG, com emissão de notas fiscais de saída, tais operações inexistem de fato, na prática, representam operações de compra e revenda entre a **ARCOS DOURADOS (master franqueada)** e a ADS, empresas vinculadas, visando a transferência das Mcfries. Ou seja, cabe à RFG atuar como importadora em substituição à ARCOS DOURADOS, fraudulentamente ocultada.

De outra forma, podemos dizer que as Mcfries ingressam no grupo Arcos Dorados quando são adquiridas pela ADS da empresa MCCAIN, na sequência, a **RFG simula uma importação por conta própria ou por encomenda (COMEXPORT)**, por fim, elas são transferidas para a ARCOS DOURADOS e suas franqueadas. Em sendo a ADS uma *procurement* do grupo McDonald's, quando ela adquire as Mcfries da produtora MCCAIN, as batatas já estão com a sua destinação definida, qual seja, **lojas da rede McDonald's**, seja no Brasil ou na América Latina.

Prazo Estocagem:

Inclusive, como o giro de estoque das Mcfries é extremamente rápido, segundo à própria defesa, apenas 13 dias, não há como imaginar que neste curto intervalo de tempo a RFG pudesse buscar clientes para revender o produto importado.

(interposição é comprovada e não presumida) Apesar da exclusividade na importação das Mcfries, quando formalmente intimada pela fiscalização para apresentar contratos comerciais e comunicações firmados com a cliente ARCOS DOURADOS, visando comprovar as tratativas comerciais, em especial, negociações de preços relativas as revendas dos produtos, a RFG respondeu, de maneira absolutamente curiosa, que não há contrato escrito que estabeleça a sua exclusividade como distribuidora.

Destinação das batatas mcfries:

A ARCOS DOURADOS relatou que as Mcfries importadas da ADS são específicas e direcionadas exclusivamente para o grupo McDonald's.

A COMEXPORT também confirmou que as Mcfries não transitam fisicamente pelo Uruguai, vindo diretamente da Argentina, o que reforça a inexistência completa de propósito negocial das operações triangulares feitas através da ADS.

O preço praticado na importação das Mcfries é aproximadamente 3 vezes maior que o praticado por outros fabricantes e 2,3 vezes maior que o praticado pela própria MCCAIN em outras operações do mesmo produto.

Nesse cenário, de fato, ocorre o seguinte no estoque da RFG:

- Entradas com preços irreais em seu estoque, aumentando o custo do produto adquirido;
- Vendas por preços irreais para a ARCOS DOURADOS, aumentando a despesa desta empresa e reduzindo o seu lucro;
- Vendas para as demais empresas franqueadas com prejuízo para a RFG, reduzindo seu lucro;
- Remessa de valores para a empresa uruguaia ADS, vinculada à ARCOS DOURADOS.

Resta evidente, portanto, a atuação das empresas interpostas (ADS e RFG), estrategicamente colocadas, respectivamente, como **exportadora interposta** e como **importadora interposta**, na realização de operações com burla ao preço de transferência, o que deveria ensejar ajustes na escrituração contábil para apuração do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido (CSLL).

Além da vinculação existente entre as empresas ADS e ARCOS DOURADOS, outra particularidade extremamente relevante para o entendimento das remessas ilegais de valores para a empresa ADS, a título de pagamento pelos produtos importados, com fraude tributária ao controle sobre preços de transferência e sobre as regras de valoração aduaneira, está no fato dela estar localizada em Zona Franca de Serviços uruguaia.

Após a importação, a RFG revende as Mcfries por preço ainda mais elevado para a ARCOS DOURADOS, como mostra a planilha “**Vendas Superfaturadas da RFG para a Arcos Dourados**” (Anexo V do AI - fls. 1.453 a 5.052), parcialmente reproduzida abaixo, que detalha cada

uma das supostas operações de venda da RFG para a ARCOS DOURADOS através da apresentação, entre outras informações, do número de cada nota fiscal de venda emitida pela RFG, data de emissão, descrição do produto (mercadoria), quantidade, valor unitário e valor total.

Por oportuno, segue trechos do acórdão nº 15-46.440 (fls. 1.348 a 1.446), proferido pela 2^a Turma da DRJ/SDR, de 24 de abril de 2019, que julgou improcedente a impugnação apresentada para o auto de infração objeto do processo administrativo nº 16561.720113/2018-47, que versa sobre, entre outras infrações, a prática de preços artificiais pelas empresas vinculadas ARCOS DOURADOS e ADS.

A autoridade fiscal se concentrou também na busca de informações sobre a responsável financeira pelo pagamento das importações, através da extração de informações da e-financeira da RFG e da ARCOS DOURADOS para os anos de 2017 e 2018, conforme segue.

Segundo à fiscalização, “os dados da e-financeira reforçam a constatação de que os valores são remetidos pela **ARCOS DOURADOS** para sua subsidiária uruguaia (**ARCOS DEL SUR**), vinculada oculta nas operações de importação), e esta realiza o pagamento a **MC CAIN ARGENTINA.**” (fl. 8.109).

ADIANTAMENTO DE VALORES PELA ADS BRASIL E PAGAMENTOS DIRETOS PARA A ADS NO URUGUAI. NÃO COMPROVADO.

Mesmo sendo hipótese não definitivamente comprovada nestes autos, é surpreendente o alto volume de compra e venda de cambio registrado pela ARCOS DOURADOS, empresa que sequer possui habilitação para operar no comércio exterior.

Dessume-se que, não havendo as exceções elencadas no parágrafo acima transscrito, como é o caso, implementa-se a preclusão temporal e, por conseguinte, não pode mais a contribuinte carrear aos autos provas ou alegações suplementares. O momento processual propício para a defesa cabal da contribuinte é o da apresentação da peça impugnatória. Razão pela qual tal pretensão se mostra impertinente.

V- RECURSO VOLUNTÁRIO ARCOS DOURADOS COMERCIO DE ALIMENTOS.

Da Nulidade decorrente da Alteração do Critério Jurídico

Embora a lavratura do Auto de Infração tenha se dado com base no artigo 23, inciso V, § 3º do DL nº 1.455/76, que trata da hipótese de interposição fraudulenta comprovada, o v. Acórdão recorrido concluiu que “**a caracterização da interposição fraudulenta prescinde de comprovação do efetivo prejuízo e da demonstração do elemento volitivo**” (fls. 10.717). Em outras palavras, ao observar que as D. Autoridades Fiscais não foram capazes de trazer uma prova sequer de que a Recorrente teria, de maneira fraudulenta, sido ocultada das operações de importação das batatas McFries, a D. Autoridade Julgadora houve por bem inovar a

fundamentação do presente lançamento, a fim de tentar caracterizar a suposta conduta infracional da Recorrente como “interposição fraudulenta presumida”.

Na realidade, a modificação superveniente da mesma circunstância fática relacionada a fato gerador, sem a obtenção de novos fatores que justifiquem a mudança de postura da D. Autoridade Fiscal, representa efetiva alteração do critério jurídico adotado no lançamento e ofende normas e princípios constitucionais aplicáveis ao Direito Tributário em prol do contribuinte de boa-fé.

Por essa razão, é possível concluir que o ato administrativo perfeito não pode ser alterado de forma discricionária pelos demais agentes da Administração Pública. Assim, ainda que a nova interpretação jurídica defendida pela r. decisão recorrida estivesse correta, o que se admite apenas para argumentar, se faz necessária a aplicação do artigo 146 do CTN ao presente caso, de modo que essa nova interpretação somente seja aplicada para situações posteriores à mudança de interpretação jurídica da Administração Tributária.

Da Nulidade em Razão da ausência documental no Auto de Infração (Declaração de Importação)

A D. Fiscalização tinha o dever de motivar e provar suas alegações e, para isso, deveria ter apresentado todo o suporte documental que levou à conclusão de que a conduta ilícita havia sido cometida. Entretanto, nenhuma das DIs objeto de autuação foram anexadas ao processo administrativo e as D. Autoridades Fiscais se limitaram a apresentar planilhas – que, aliás, contém erros que sequer permitem a identificação de todas as DIs objeto de questionamento – elaboradas de forma unilateral, desacompanhadas dos documentos de onde tais dados foram supostamente extraídos.

Como se sabe, as DIs pertencem à RFG, na condição de importador direto e responsável pelas operações de importação em questão. A Recorrente não tem conhecimento ou acesso aos dados e o conteúdo de tais DIs.

O prejuízo à Recorrente fica evidente ao se observar, por exemplo, que no curso dos autos foram alegados erros na base de cálculo do lançamento e fraude no registro das DIs, em virtude de suposta diferenças entre os valores indicados pelas D. Autoridades Fiscais entre o lançado no Auto de Infração e o valor aduaneiro constante nas DIs. No entanto, uma vez que a Recorrente não teve acesso a tais documentos, isso a impediu de verificar tais informações e rebater alguns pontos tratados na r. decisão recorrida.

A dificuldade de identificar as operações objeto de questionamento é tamanha que a própria D. Autoridade Julgadora concluiu – de maneira incorreta, vale frisar – que “as operações nas quais a RFG figura como encomendante da COMEXPORT, que estão mencionadas no Relatório Fiscal, mas que não são objeto do auto de infração em tela” (fls. 10.715 – grifos nossos).

Contudo, além de serem mencionadas no Relatório Fiscal, as operações de importação por encomenda realizadas pela Comexport constam na planilha referente às

operações de importação autuadas (Anexo I – Planilha de importações – fls. 111/ 1342) e seus valores foram contabilizados no “Demonstrativo de Apuração” do Auto de Infração. Em outras palavras, as falhas na instrução do presente lançamento geraram prejuízo inclusive para a D. Autoridade Julgadora que, tal qual a Recorrente, também não foi capaz de identificar as operações de importação efetivamente autuadas.

A decisão carece de fundamentação – Ausência de correlação entre a infração descrita e o motivo do Auto de Infração

A decisão recorrida incorreu no mesmo erro do Relatório do Auto de Infração na medida em que não descreveu, muito menos promoveu a susbsunção dos fatos à norma que rege o instituto da interposição fraudulenta comprovada.

Esta conclusão decorre da ausencia comprobatória, bem como nas infindáveis contradições entre a capitulação e os fatos descritos e as provas dos autos. Em diversos momentos, seja no TVF ou na decisão recorrida, houve referências e citações a Autuação que a empresa se submeteu, em outro período de apuração, referente a transferência ilegal de lucros para o Uruguai a fim de reduzir a base de cálculo do IRPJ e CSLL.

Este caso foi tratado no processo número º 16561.720113/2018-47 e incluiu outras temáticas. Todavia, justamente o lançamento do Auto de Infração que deu origem a este feito, foi anulado em sede desta Egrégia Corte.

Assim, por qualquer ângulo que se analise a questão, é evidente que o presente Auto de Infração deve ser anulado, bem como a r. decisão recorrida, que convalidou o referido vício.

A Legalidade das Operações Triangulares – Back to Back (argumento não apreciado pela DRJ)

Apesar do v. Acórdão alegar que as operações triangulares (ou back to back) não configuram operação de exportação apenas operação cambial, tais operações encontram amparo em tratados internacionais em matéria de comércio exterior e na própria legislação brasileira.

Os documentos comprobatórios da transação em questão (i.e., faturas comerciais do fornecedor argentino, faturas da Arcos Del Sur, conhecimento de transporte e certificado de origem) comprovam a regularidade da operação triangular e expedição direta dos produtos, nos exatos termos admitidos pela legislação.

O fato de a mercadoria ser entregue diretamente no Brasil, sem que haja trânsito físico pelo Uruguai, não descaracteriza a primeira operação de compra e venda. Inclusive, a própria RFB, ao tratar das operações back to back na Solução de Consulta SRRF/9^a RF/DISIT nº 49, de 6.2.2007 (“SC DISIT nº 49/2007”), já reconheceu que “[é] perfeitamente possível, como foi o caso, o contrato estipular que a coisa seja entregue em lugar diverso do domicílio do comprador”.

No tocante a alegação de que o documento emitido pela empresa uruguaia do e-ticket não ser considerado como de exportação pela legislação do Uruguai, salienta-se primeiramente que:

De um lado o Decreto nº 36/012 da Dirección General Impositiva (“DGI”)¹¹ prevê que as “operações realizadas com consumidores finais serão documentadas por meio de comprovantes fiscais eletrônicos denominados bilhetes eletrônicos ou “e-tickets”, e suas correspondentes notas de crédito e débito”.

Por outro lado a Resolução DGI nº 798/2012¹³ prevê especificamente as situações em que deverão ser utilizadas as “e-Faturas” e as situações em que deverão ser utilizados os “e-Tickets”¹⁴. A legislação uruguaia é clara ao dispor que (i) a “e-Factura” documenta transações entre contribuintes uruguaios; (ii) o “e-Ticket” para documentar transações entre contribuinte e consumidor final ou entre contribuinte e entidade não residente; e (iii) a “e-Factura de exportação” documenta operações de exportação de mercadorias.¹⁰⁹

A primeira vista, poder-se-ia questionar se a Arcos Del Sur não deveria emitir uma “e-Factura de exportação” para documentar as operações objeto de questionamento, porém, em se tratando de operações back to back, em relação às quais não há a saída física de mercadorias do estabelecimento da empresa uruguaia, não seria possível a emissão do referido documento fiscal.

Não ocorrência de interposição fraudulenta, mediante ocultação do real adquirente dos bens

Da análise dos documentos constantes dos autos, é possível verificar que a RFG era a real adquirente das batatas McFries, uma vez que realizou as operações internacionais de compra, pagou pelas mercadorias importadas, recolheu os tributos incidentes na importação e arcou com as despesas aduaneiras, transporte e seguro.

A RFG demonstrou (fls. 5.996/6.059 e 7.120/7.183) que assume os riscos inerentes ao negócio, na medida em que importa e comercializa os produtos por sua conta e risco, não possui garantia de que tais produtos serão totalmente revendidos e tem responsabilidade exclusiva por eventual problema/falha no planejamento das compras ou na armazenagem e transporte das mercadorias. Na hipótese de ocorrência de perdas, roubos, furtos ou perecimento dos bens, os prejuízos são arcados exclusivamente pela RFG, que não recebe qualquer indenização por parte da Recorrente. Ademais, a venda somente se concretiza e o pagamento das mercadorias é feito após a Recorrente tê-las adquirido e recebido no mercado interno.

Também não restou demonstrado nos autos que a Recorrente tenha encomendado previamente as mercadorias importadas, participado das negociações/ tratativas com o fornecedor estrangeiro, firmado um compromisso prévio de pagamento com a RFG (adiantamento de valores) ou assumido quaisquer ônus ou riscos relacionados às operações de importação questionadas.

Com relação à alegação de que há predestinação das mercadorias importadas para a Recorrente, é importante fazer alguns esclarecimentos. Há 2 (duas) relações de exclusividade relacionadas ao fornecimento das batatas McFries: (i) a relação entre a McCain Argentina e a Arcos Del Sur; e (ii) por parte da RFG, que somente pode realizar a revenda de tais batatas para um restaurante da rede McDonald's.

Essa exclusividade de fornecimento das batatas McFries para os restaurantes da rede McDonald's decorre do fato de que tais mercadorias possuem características qualitativas (matéria-prima utilizada e processo produtivo) distintas das batatas comercializadas pelas demais redes de fast food. Diante disso, a RFG apenas pode comercializar as batatas McFries para um dos restaurantes McDonald's – o que inclui os estabelecimentos operados pela Recorrente e os restaurantes operados por uma das demais 160 empresas franqueadas da rede McDonald's no Brasil.

Portanto, o simples fato de as batatas McFries serem revendidas exclusivamente para restaurantes da rede McDonald's não tem o condão de demonstrar uma suposta predestinação das mercadorias para a Recorrente. Há uma relação comercial válida entre as partes, a RFG é quem efetivamente realiza as atividades de importação e, no momento da importação, não tem como saber se as batatas importadas serão destinadas aos restaurantes operados pela Recorrente ou pelos demais franqueados da rede McDonald's no Brasil. O fato de a Requerente ser uma adquirente recorrente das batatas McFries no mercado interno também não torna as mercadorias predestinadas à Recorrente.

A estrutura das operações em questão tem objetivo comercial legítimo e não constitui simulação.

A RFG foi a efetiva importadora das mercadorias objeto das DIs autuadas e, durante o procedimento de fiscalização, apresentou (i) as trocas de e-mails com a Arcos Del Sur, demonstrando como os pedidos eram realizados (fls. 5.394/5.404); (ii) os contratos de câmbio firmados nos anos 2017/2018, que fariam frente às operações de comércio exterior realizadas pela empresa (5.793/5.973); (iii) as invoices, DIs e notas fiscais de entrada das mercadorias, indicando que as mercadorias adquiridas destinavam-se à revenda (fls. 5.452/5.705); (iv) as telas que demonstravam como os pedidos de compra eram inseridos pelos clientes em seu sistema (fls. 5.706/5.708); e (v) os documentos fiscais que comprovavam a realização de revendas, no mercado interno, dos insumos alimentícios para as redes de fast food (i.e., notas fiscais de saída dos insumos – fls. 5.710/5.783).

Referida documentação evidencia que a Recorrente não teve qualquer participação em tais operações de importação. Eventual manutenção do presente lançamento, com base em suposta simulação nos atos praticados, dependeria da avaliação do conjunto de negócios jurídicos celebrados em face do princípio da auto-organização dos negócios e da liberdade negocial, previstos nos artigos 5º incisos II e XIII, 170, parágrafo único da CF/88, 1º e 2º da Lei de Liberdade Econômica.

A mera ocultação do real adquirente/ responsável pelas operações de importação – o que, aliás, sequer ocorre no presente caso – não é capaz de atrair a aplicação da multa correspondente ao valor aduaneiro das mercadorias importadas (substitutiva da pena de perdimeto). É preciso restar comprovado que as empresas agiram de forma fraudulenta ou simulada, inexistindo margem para presunção, pois dolo, fraude e simulação não se presumem.

Tendo em vista que o v. Acórdão recorrido não apontou o elemento volitivo necessário para a configuração da suposta conduta infracional, não há que se falar em interposição fraudulenta no presente caso, caindo por terra qualquer tentativa de penalizar a Recorrente nos termos do artigo 23, §3º do DL nº 1.455/76, motivo pelo qual deve ser ser revertida, pois o caso não envolve nenhum dano real ao Erário nem prejuízo aos controles aduaneiros.

Ausência de transferências de divisas ao exterior ou de falsidade nos documentos relativos às operações questionadas

Sem a comprovação de que houve remessas irregulares de divisas para pagamento das operações ou a identificação de documentos que demonstrem que o valor praticado foi diferente do declarado, não há que se falar em superfaturamento.

Restou devidamente comprovado que tais premissas, adotadas pela D. Fiscalização e corroboradas pela D. Autoridade Julgadora, estão equivocadas, uma vez que os documentos juntados aos autos pela Recorrente (fls. 10.351/10.445) demonstram cabalmente que (i) a Recorrente não realizou nenhuma operação de câmbio ou transferência de recursos que tenha a Arcos Del Sur como beneficiária; e (ii) há pouquíssimas operações de remessa de valores para o Uruguai, em valores irrisórios (se comparados com os valores ora em discussão) e com o objetivo de realizar pagamentos a prestadores de serviços devidamente identificados (i.e., pagamentos a Conrado Pintos Riccetto pela prestação de serviços de engenharia/arquitetura e serviços técnicos, profissionais e administrativos, e pagamento a Tibco Software Inc., a título de direitos autorais, pela cessão ou uso de programas de computador).

Ademais, o v. Acórdão recorrido frisa inúmeras vezes que, quando da venda das batatas McFries da Arcos Del Sur para a RFG, há um incremento no preço do produto, o qual seria abusivo e sem qualquer justificativa plausível. Ocorre que, diferentemente do afirmado pelo v. Acórdão recorrido, foram apresentadas neste processo as razões econômicas e negociais que justificam a participação da Arcos Del Sur na cadeia de suprimentos dos insumos alimentícios, sendo que, pelo exercício de tais atividades, a empresa deve ser remunerada.

Neste ponto, vale mencionar o parecer recentemente elaborado pela PwC (vide doc. nº 1), que analisou as funções desempenhadas, recursos empregados e riscos assumidos pela Arcos Del Sur em relação às operações objeto de questionamento, bem como as normas para remuneração das atividades exercidas pela empresa.

A conclusão da PwC foi no sentido de que a Arcos Del Sur possui essência e atividades significativas, dentre as quais, abastecimento, desenvolvimento de produtos, garantia

de qualidade, controle de qualidade e cadeia de fornecimento/logística. Além disso, de acordo com as normas de remuneração do setor, a forma mais comum e apropriada para remunerar as atividades de procurement é por meio de “um valor/comissão baseado no valor da mercadoria ou do produto adquirido”.

No contexto das atividades de procurement, a PwC frisou que “os altos volumes e/ou valores das mercadorias adquiridas poderão, de fato, resultar em valores muito altos sendo pagos ao agente de aquisição” e que isso é “aceitável para os consumidores dessas atividades porque o mercado dita que o alto valor proporcionado pelas funções de aquisição não pode ser mensurado adequadamente apenas pelos custos de pessoal e despesas gerais relacionadas utilizadas para executar tais atividades”.

Por fim, a PwC concluiu que as atividades de procurement exercidas pela Arcos Del Sur são essenciais ao modelo de negócios do grupo, e que tais atividades “muitas vezes têm valor intangível inerente que não pode ser mensurado de maneira adequada por uma abordagem baseada em custo”.

A indevida comparação de preço de mercadorias distintas

Tal entendimento não pode prosperar, na medida em que sequer é possível verificar os dados trazidos pela D. Fiscalização para fins da comparação de preços, em virtude da não disponibilização dos documentos de onde supostamente foram obtidas as informações referentes às importações de batatas fritas congeladas.

Não foram colacionados aos autos quaisquer documentos fiscais que demonstrem como a D. Fiscalização teria realizado o levantamento descrito (e.g., relatórios extraídos de sistemas, DIs, telas de sistemas e documentos detalhando as mercadorias objeto de comparação, as condições de compra/venda das operações analisadas, os exportadores de tais mercadorias e os preços efetivamente praticados).

Conforme restou demonstrado no curso dos autos, existem inúmeras diferenças entre as batatas McFries e as demais batatas fritas congeladas comercializadas por outros fornecedores/exportadores. A própria fabricante das batatas, a empresa McCain, já forneceu uma declaração esclarecendo que as demais batatas produzidas pela empresa não possuem as mesmas características qualitativas das batatas McFries – parâmetros intrínsecos à matéria-prima utilizada e ajustes realizados no processo produtivo, tais como: tamanho dos palitos, unidade, percentual de sólidos, range de coloração e quantidade de defeitos inerentes ao vegetal como pontos pretos e pontas de açúcar (fls. 10.474/10.475).

A Descrição das Partes nas Declarações de Importações estão corretas. Não há a suposta vinculação entre as empresas que participam da cadeia de fornecimento das batatas McFries (Este argumento não faz parte do auto de infração. Deveria. Mas não faz. Nem foi objeto de impugnação, muito menos de apreciação pelo acórdão recorrido).

Por meio do presente Auto de Infração também está sendo exigida multa de 1% (um por cento) do valor aduaneiro das operações pela prestação de informações incorretas nas DIs, em virtude da ausência de indicação da vinculação das partes envolvidas na cadeia de importação das batatas McFries. Entretanto, também em relação a esse ponto errou o v. Acórdão recorrido, na medida em que as informações foram prestadas adequadamente nas DIs, não havendo que se falar em qualquer omissão/inexatidão apta a ensejar a aplicação da referida penalidade.

Prática Reiterada da Administração Tributária

É importante esclarecer que a estrutura de importação das batatas McFries foi adotada em 2013 e que tais operações acontecem em bases semanais, sendo que, desde então e até a lavratura do Auto de Infração ora combatido, tal estrutura jamais foi questionada – mesmo tais operações tendo sido submetidas aos canais amarelo, vermelho e cinza de parametrização aduaneira, nos quais as DD. Autoridades Fiscais analisaram todos os documentos relativos a tais operações (fls. 56/59, 109/112 e 3.185/3.188) – bem como os documentos utilizados para embasar tais operações jamais foram considerados material ou ideologicamente falsos.

Diante do exposto, é evidente que a presente autuação representou nítida mudança do critério jurídico que vinha sendo aplicado pelas D. Autoridades Fiscais em relação às operações de importação em comento. Se as D. Autoridades Fiscais mudaram sua interpretação sobre como as regras aduaneiras são aplicáveis a determinadas transações, essa mudança somente poderia ser aplicada a casos futuros, jamais ao passado. Sendo assim, o v. Acórdão recorrido deve ser reformado para reconhecer que essa nova interpretação não pode ser oponível a fatos pretéritos.

A Abusividade das Penalidades Aplicadas

Além dos fatos e argumentos acima expostos, é importante enfatizar que a cobrança de multa equivalente a 100% (cem por cento) do valor aduaneiro da operação representa flagrante ofensa aos princípios legais da proporcionalidade e razoabilidade, os quais devem ser obedecidos pela Administração Pública, por determinação expressa do artigo 2º da Lei nº 9.784/1999.

VI- RECURSO VOLUNTÁRIO DA RFG.

Em suas razões recursais a empresa que figura no polo passivo de forma solidária sustenta as mesmas fundamentações e pedidos formulados em sede da impugnação, cujas rubricas podem ser assim sintetizadas:

Da Logística de Negócios;

Das informações conhecidas pela d. Autoridade fiscal;

Da inocorrência da omissão de informações;

Desde 2013, quando a Recorrente iniciou a operação de importação de MCFRIES juto à ADS, a RFB tem informações detalhadas sobre a operação, de modo que sempre foi do conhecimento das D. Autoridades Fiscais que quanto à:

➤ **Origem:** as MCFRIES são fabricadas na Argentina pela McCain e remetidas para o Brasil diretamente da empresa por conta e ordem da ADS (exportador). Estas informações constam no certificado de origem, de todas as declarações de importação, dos conhecimentos de embarque e dos manifestos de carga que instruíram todos os processos de importação (conforme se verifica do Doc. 06 da Impugnação);

➤ **Preço:** há diferença entre os preços praticados entre a McCain - ADS e ADS - Recorrente (vide os docs. 07 e 08 da Impugnação). Por isso, diversos processos de importação foram encaminhados para o canal vermelho para averiguação, e liberadas após o provimento de esclarecimentos¹⁷ (vide o doc. 09 da Impugnação). Em **todos os processos de importação apresentados pela Recorrente constam os preços praticados por todas as partes**, seja na *invoice* do fabricante, seja nas informações constantes no próprio conhecimento de embarque e da fatura do exportador;

➤ **Fornecedores:** para fornecimento aos seus clientes de redes de “fast food”, os produtos são adquiridos pela Recorrente **apenas junto a fornecedores homologados pelas redes de “fast food”;**

➤ **Possíveis destinatários:** em relação aos produtos McDonald’s, sempre foi informado em todas as declarações de importação que as mercadorias seriam distribuídas exclusivamente para os restaurantes do sistema McDonald’s no mercado local, a despeito da impossibilidade sistêmica de indicação dessa informação em um campo específico da DI e/ou exigência de vinculação de todos os possíveis destinatários;

➤ **Relação entre exportador e possíveis destinatários:** a ADS e ADBR integram o mesmo grupo econômico – há, inclusive, autuação da Receita Federal mencionado no Relatório Fiscal que envolve estas partes (processo administrativo nº 16561.720.113/2018-47);

Da ciência e da anuência da RFB quanto às operações ora discutidas

Em duas oportunidades, quando essas mercadorias foram direcionadas para o canal cinza, as D. Autoridades Fiscais deixaram de iniciar procedimentos fiscalizatórios **porque não vislumbraram qualquer indício de fraude** (vide o doc. 11 da Impugnação). Veja-se (g.n.):

TERMO CIRCUNSTANCIADO Nº 01/2016

(...)

Verifiquei que a declaração de importação nº 16/1618137-2 foi parametrizada para o **canal cinza de conferência** quando, na verdade, deveria ter sido apenas bloqueada para análise

mais detalhada. Portanto, salienta-se que houve um **redirecionamento equivocado, pois durante a análise de risco não se verificou indícios de fraude que justificassem a abertura de Procedimento Especial.**

TERMO CIRCUNSTANCIADO Nº 03/2016

(...)

Verifiquei que a declaração de importação nº 16/1618116-0 foi parametrizada para o **canal cinza de conferência** quando, na verdade, deveria ter sido apenas bloqueada para análise mais detalhada. Portanto, salienta-se que houve um **redirecionamento equivocado, pois durante a análise de risco não se verificou indícios de fraude que justificassem a abertura de Procedimento Especial.**

Dos contrapontos que contrariam as premissas adotadas pela d. Autoridade fiscal;

- Até 2013 as MCFRIES eram adquiridas pela Recorrente no mercado local/nacional.
- Há emissão do e-Ticket e consta informações sobre o remetente no Conhecimento de Transporte.

- A ADS atua como *procurement* do Grupo Arcos Dourados e não há documento das autoridades uruguaias ou qualquer outro documento subsidie essa afirmação.

- A Recorrente não é distribuidora exclusiva de produtos fornecidos a ADBR.

- A Recorrente possui relação comercial com diversas empresas concorrentes da própria ADBR. A despeito do alinhamento histórico e econômico da Recorrente com o Grupo McDonald's, este é pessoa jurídica distinta da ADBR e que não exerce qualquer atividade no Brasil.

- As batatas MCFRIES são vendidas para mais de 160 pessoas jurídicas distintas (que não possuem qualquer relação societária com a ADBR).

- Dentre os produtos importados junto à ADS, 50% (volume financeiro) se refere às MCFRIES. Porém, há outros 50% da Receita da Requerente que também se refere a produtos adquiridos junto à ADS e que são revendidos no mercado local para franqueados do Mc Donald's, e em relação aos quais a d. Autoridade Fiscal não apresenta qualquer questionamento.

- Do total das MCFRIES importadas, as vendas para a ADBR representam aproximadamente 60% do faturamento

- Do total, sendo o restante – 40% - destinadas a terceiros, sem qualquer relação societária com a ADBR.

- A Recorrente firmou negócio jurídico de compra e venda com a ADS. Mas, de toda forma, a McCain é indicada no registro da DI como fabricante das mercadorias e que a importação está relacionada com uma operação “back to back”.

- A ADBR não é a única destinatária das mercadorias importadas pela Recorrente. De toda forma, em todas as DI's a Recorrente informou que a mercadoria importada era de venda exclusiva aos restaurantes da rede McDonald's.

- A Recorrente registrou a DI com base no preço praticado com o Exportador (i.e. ADS), mas o preço praticado entre a McCain e ADS é informação adicional constante na DI.

- Todos os pagamentos das operações de Importação foram efetivamente realizados pela Recorrente (*exceto às operações de importação por encomenda realizadas pela COMEXPORT, nas quais a Recorrente figurou como encomendante*), conforme é possível comprovar por meio dos contratos de câmbio juntados e ignorados pela D. D. Autoridade Fiscal.

Preliminarmente: necessidade de julgamento conjunto com o processo administrativo decorrente do Auto de Infração de nº 0314.720066/2022-53;

Da Nulidade pela Ausência de fundamentação;

Da nulidade do Auto de Infração em razão do erro de lançamento fiscal;

Da Nulidade na indicação da conduta e nas premissas fáticas;

Na Impugnação Administrativa, a Recorrente alegou a existência de erro no lançamento fiscal, pois a Recorrente identificou que há valores de operação que não correspondem aos efetivamente praticados na operação e indicados na Planilha do Anexo I do Auto de Infração (fls. 111 a 1.342). A título meramente exemplificativo, apresentou a divergência identificada entre a referida planilha e a DI nº 1745944161 (vide o doc. 12 da Impugnação Administrativa). E esclareceu que o erro no lançamento resultava na aplicação de penalidade baseada em valor superior àquele indicado como valor aduaneiro das mercadorias. O v. acórdão recorrido constata esse erro na fl. 10.699:

A defesa afirma haver excessos na constituição dos créditos tributários, pois no auto de infração há valores que não correspondem aos indicados nas DIs. De forma exemplificativa, apresenta a cópia da DI nº 17/1594416-1, com destaque para o valor CIF (fls. 8.901 a 8.904), e um recorte da “Planilha de Importações” que apresenta o valor aduaneiro das mercadorias objeto da mesma DI (fl. 354).

De fato, em reais, o valor CIF apresentado na DI nº 17/1594416-1 (R\$ 157.541,58) é diferente do valor aduaneiro apontado pela fiscalização na “Planilha de Importações” (R\$ 167.582,30).

Isso por si só já demonstra o equívoco da conclusão do v. acordão recorrido quando aduz na fl. 10.694 (apenas 5 folhas antes) que a ausência de cópia das DIs no processo não resulta em prejuízo porque a d. Autoridade Fiscal “fez mais do que simplesmente juntar aos autos documentos”, elaborou uma Planilha com informações suficientes para basear a autuação. Ao contrário, está evidente que a ausência das DIs neste processo resulta cerceamento de defesa, que deveria ensejar o cancelamento do Auto de Infração.

Todavia, fato é que no v. acórdão recorrido consta que o erro identificado não permite ao julgador **revisar o lançamento efetuado**, mas tão somente julgar os argumentos apresentados na impugnação e, no caso, “a defesa não disse o que ela efetivamente contesta, não esclareceu se considera algum dos valores citados correto ou incorreto e, consequentemente, não apresentou o fundamento legal que embasaria o seu entendimento. Não há, portanto, o que ser decidido”.

Primeiro que obviamente o valor correto é o da DI registrada pela Recorrente, **segundo** que a Recorrente trouxe essa contestação no tópico em que tratou sobre o Erro do Lançamento Fiscal, justamente porque o Auto de Infração aplica multa decorrente da conversão de pena de perdimento e cuja base de cálculo é o **valor aduaneiro**.

Portanto, subsiste alguma dúvida sobre o que o I. Relator deveria ter feito? A Recorrente concorda que não cabe ao julgador revisar o lançamento, mas o que a Recorrente pleiteou e o que o julgador deve fazer – por uma disposição legal – é **ANULAR O AUTO DE INFRAÇÃO**.

Violação Ao Direito De Defesa

Note-se que a d. Autoridade Fiscal cita por diversas vezes o processo administrativo de nº 16561.720113/2018-47, do qual a Recorrente **não é parte**. Nesse sentido, todo o conhecimento da Recorrente a respeito do referido processo administrativo advém da pesquisa pública do sistema eletrônico deste E. CARF. Sem acesso a quaisquer documentos daqueles autos, a Recorrente empreende seus maiores esforços, em um verdadeiro jogo de adivinhação, na tentativa de se defender.

Nesse sentido, também cumpre destacar que em diversas passagens do Relatório Fiscal a d. Autoridade Fiscal indica a empresa COMEXPORT e as operações praticadas entre a Recorrente e a COMEXPORT como parte integrante do suposto “esquema fraudulento” autuado. A Recorrente, contudo, não tem acesso às DIs registradas pela referida empresa, não podendo, de forma alguma, contestar os valores objeto de cobrança ou as informações apresentadas, com evidente prejuízo à sua defesa.

No mérito: impossibilidade de aplicação de pena de perdimento em virtude da inexistência de interposição fraudulenta da inexistência de superfaturamento das operações;

Do Excesso Na Constituição Do Crédito Tributário e da Alteração De Critério Jurídico

Nessa toada, o artigo 571 do referido Decreto prevê que o desembaraço é o ato pelo qual é registrada a conclusão da conferência aduaneira. **Nota-se que conferência aduaneira, em quaisquer dos canais, acarreta a homologação do lançamento tributário efetuado pelo importador**. Logo, o ato de liberação dos produtos – sem a aposição de quaisquer ressalvas – representa a homologação do autolançamento realizado pelo contribuinte.

Não obstante, no v. acórdão recorrido consta que o processo de revisão aduaneira é uma continuidade da análise do desembaraço aduaneiro, razão pela qual a identificação de fraude quando da revisão aduaneira não representa alteração de critério jurídico (fl. 10.697)

Das Regras De Preço De Transferência

As regras brasileiras de preços de transferência nas importações se aplicam nos casos que envolvem (i) importações de empresas situadas em paraísos fiscais e (ii) importações entre empresas vinculadas.

Mais a mais, a Lei nº 9.340/96, em seu artigo 2335, determina que a importação de uma empresa domiciliada no Brasil é considerada executada com parte vinculada, se forem adquiridas de matriz, filial ou sucursal estabelecida no exterior, bem como outras hipóteses em que há relação societária entre as empresas ou até mesmo relação comercial de exclusividade.

Portanto, inaplicáveis ao caso em tela.

Das Regras De Valoração Aduaneira

É de se apontar que o primeiro método, consistente no valor da transação, **só será afastado se entendido que eventual vínculo entre as partes influenciou no preço** praticado entre elas. Isto é, para a **desconsideração** do primeiro método não basta o inconformismo da D. Autoridade Fiscal com o preço ou a existência de vínculo de forma isolada, é necessário o atendimento a dois critérios: (i) partes vinculadas e (ii) prova de influência no preço decorrente do vínculo.

Nota-se inexistir quaisquer das situações previstas no § 4º do art. 15 do AVA que justifique a acusação de vínculo entre as partes de forma a atrair as regras previstas na legislação sobre preços de transferências.

No mais, replica os mesmos fundamentos apresentados em sede da impugnação acerca da inexistência da simulação, superfaturamento e a respeito da impossibilidade de cobrança de juros sobre a multa.

VOTO VENCIDO

Conselheiro Mateus Soares de Oliveira, Relator.

1 DO CONHECIMENTO.

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

De início consigno que as matérias em comum dos recursos serão julgadas de forma conjunta.

2 PRELIMINARES.

a) Nulidade do AUTO DE INFRAÇÃO Por Vício Material decorrente de Erro na base de Cálculo.

Ao estudar-se o processo, bem como o Auto de Infração, passando pela análise dos documentos que o acompanham, bem como os argumentos externados em sede de impugnação, o teor do despacho de conversão em diligência, o conteúdo retorno da respectiva diligência por parte da fiscalização, as riquíssimas reflexões e fundamentos adotados pelo colegiado de piso, com a devida vénia, entende-se que não se trata de mero vício formal.

Veja-se a redação do disposto no artigo 142 do CTN no tocante aos requisitos do lançamento:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a **ocorrência do fato gerador** da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, **CALCULAR O MONTANTE DO TRIBUTO DEVIDO**, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é **vinculada e obrigatória**, sob pena de responsabilidade funcional.

Registra-se inicialmente que o presente caso envolve um lançamento através do Auto de Infração sem a juntada das Declarações de Importações, onde se apura a infração capitulada no art. 23, V do Decreto nº 1455/1976, cuja pena é a mais severa do ordenamento jurídico brasileiro para o comércio exterior, consistente no PERDIMENTO ou, como no presente caso e pautado no parágrafo terceiros do respectivo dispositivo, na aplicação da multa no equiparável a 100% do valor aduaneiro.

A declaração de Importação é o documento base que inicia o processo do despacho aduaneiro, procedimento por meio do qual as autoridades aduaneiras exercem o controle aduaneiro através do poder de polícia, confrontando as informações que lhes são fornecidas pelo contribuinte para com as mercadorias apresentadas, a depender do canal de parametrização.

Sua fundamentação legal pode ser constatada em diversas normas, citando, a título exemplificativo, Regulamento Aduaneiro e a Instrução Normativa nº 680/2006 SRFB (a qual rege o despacho aduaneiro):

REGULAMENTO ADUANEIRO:

Art.542. Despacho de importação é o procedimento mediante o qual é verificada a exatidão dos dados declarados pelo importador em relação à mercadoria importada, aos documentos apresentados e à legislação específica.

Art.543. **Toda mercadoria procedente do exterior**, importada a título definitivo ou não, sujeita ou não ao pagamento do imposto de importação, deverá ser submetida a despacho de importação, que será realizado com base em declaração apresentada à unidade aduaneira sob cujo controle estiver a mercadoria

Art.545. Tem-se por iniciado o despacho de importação na data do registro da declaração de importação.

INSRFB 680/2006-

Art. 1º A mercadoria que ingressar no País, importada a título definitivo ou não, ficará sujeita ao despacho aduaneiro de importação, salvo as exceções previstas nesta Instrução Normativa ou em normas específicas.

§ 2º-A O despacho aduaneiro de importação referido no caput será processado com base na:

I - Declaração de Importação (DI) registrada no Sistema Integrado de Comércio Exterior (Siscomex);

§ 3º O procedimento fiscal relativo ao despacho aduaneiro será presidido e executado pelo Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil (AFRB), sem prejuízo do disposto no art.30 desta Instrução Normativa.

Art. 4º A Declaração de Importação (DI) será formulada pelo importador no Siscomex e consistirá na prestação das informações constantes do Anexo I desta Instrução Normativa, de acordo com o tipo de declaração e a modalidade de despacho aduaneiro.

O poder público somente agirá quando provocado que, no caso em epígrafe, ocorre a partir do momento em que há o efetivo registro da declaração, transmitindo-se as informações daquilo que está sendo importado. Eis o momento em que se abre o processo de fiscalização, que poderá ser apenas documental, física ou ambos.

Constatadas irregularidades, a autoridade aduaneira tem a prerrogativa de iniciar fiscalização que, por via das vezes, ocorre através do instrumento do Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal regulado pela Portaria RFB 6.478 de 29 de dezembro de 2017, que nada mais é um mecanismo para exercer o seu controle.

Compulsando os autos, observa-se que as autoridades aduaneiras exerceram profunda fiscalização nas empresas recorrentes, na qual consta acusação na RFG de ser a importadora de fato (que apenas cede o nome) e a ARCOS DOURADOS DO BRASIL S/A ser a importadora OCULTA.

A par das discussões de mérito, fato é que existem questões preliminares que antecedem o julgamento do mérito do caso.

Levando-se em conta que todo o despacho aduaneiro é totalmente exercido no âmbito da Secretaria da Receita Federal e regido por um auditor fiscal aduaneiro, nos termos do próprio § 3º do art. 1º da principal norma administrativa que rege o despacho de importação, IN nº 680/2006, ninguém melhor do que a própria fiscalização para ter acesso aos documentos bases da operação comercial.

As Declarações de Importações sequer foram analisadas corretamente no decorrer da fiscalização. E disso decorreu o erro na apuração da base de cálculo. Erro este que ambos os recorrentes chamaram a atenção em sede de impugnação e que, na decisão recorrida, o relator também atesta e reconhece a discrepância entre valores lançados no Auto de Infração em relação aos apontados na relação inserida na Planilha que a fiscalização elaborou. No caso, referem-se a uma Declaração de Importação. Eis a transcrição das fls. 51 deste processo:

A defesa afirma haver excessos na constituição dos créditos tributários, pois no auto de infração há valores que não correspondem aos indicados nas DIs. De forma exemplificativa, apresenta a cópia da DI nº 17/1594416-1, com destaque para o valor CIF (fls. 8.901 a 8.904), e um recorte da “Planilha de Importações” que apresenta o valor aduaneiro das mercadorias objeto da mesma DI (fl. 354).

De fato, em reais, o valor CIF apresentado na DI nº 17/1594416-1 (R\$ 157.541,58) é diferente do valor aduaneiro apontado pela fiscalização na “Planilha de Importações” (R\$ 167.582,30).

Ocorre que não cabe ao julgador administrativo revisar os lançamentos efetuados pela fiscalização no auto de infração, mas julgar os argumentos de impugnação apresentados. Apesar da nítida diferença entre os valores mencionados nos dois documentos, a defesa não disse o que ela efetivamente contesta, não esclareceu se considera algum dos valores citados correto ou incorreto e, consequentemente, não apresentou o fundamento legal que embasaria o seu entendimento..

Tal erro, embora reconhecido, foi refutado em sede da decisão da DRJ pelo fato de, segundo o relator, os contribuintes não teriam apontados precisamente a dimensão deste erro em sede de suas respectivas impugnações. Em razão disto, necessário transcrever alguns trechos das defesas dos contribuintes:

Em relação a Impugnação da RFG, destacam-se transcrições sito as fls. 25 e 26 da peça de defesa:

139. Assim, apesar de suscitar o superfaturamento, sequer há a demonstração da conduta da Impugnante que se subsumiria ao tipo, pois não está indicado qual seria o preço que, supostamente, entende como efetivamente praticado.

140. Aliás, em sendo o caso de superfaturamento, é o valor encontrado pela Fiscalização que deverá ser considerado para fins de determinação do valor

aduaneiro e, consequentemente, a base de cálculo do valor da pena de perdimento convertida em multa pecuniária.

141. Aqui, portanto, tem-se uma questão que envolve tanto uma precariedade no auto de infração em razão da ausência da indicação do enquadramento legal do ilícito de superfaturamento, como esta implica na constatação que, pela ausência da indicação do valor que a Fiscalização entende como “efetivamente praticado”, há também precariedade pelo excesso na constituição do crédito tributário.

142. **No que se refere ao argumento de excesso na constituição do crédito tributário, a Impugnante não pode deixar de indicar que também identificou que no Auto de Infração há valores de operação que não correspondem aos efetivamente praticados na operação e indicados na DI's objeto de atuação. Vejamos, a título de exemplo, a divergência identificada entre a Planilha do Anexo I, do Auto de Infração e da DI, no caso da operação consubstanciada na DI nº 1745944161 (doc. 12)...**

143. **Ora, d. Julgador, é evidente a iliquidez deste Auto de Infração, pois exige do contribuinte valor superior àquele que foi indicado como valor aduaneiro das mercadorias.**

E em relação a impugnação da Arcos Dourados Brasil vale observar o que foi levantado nesta peça de defesa as fls. 19-20 do referido documento:

69. Porém, não foi isso o que aconteceu. Ao invés de apresentar todo o suporte documental que levou à fantasiosa conclusão de que tais condutas ilícitas haviam sido cometidas, as DD. Autoridades Autuantes se limitaram a apresentar planilhas por elas elaboradas contendo os números das DIs autuadas (de parte delas) e os valores supostamente praticados nas operações de importações realizadas pela RFG e Comexport com a Arcos Del Sur e com a McCain. Contudo, é evidente que tais planilhas, desacompanhadas dos documentos de onde tais informações foram extraídas, não servem como prova e não podem jamais substituir documentos essenciais para a prova dos ilícitos alegados.

70. Aliás, vale notar que nos autos não consta sequer a relação completa das DIs autuadas, haja vista que as planilhas elaboradas pela D. Fiscalização (fls. 111 a 1342) – que supostamente indicariam todas as operações de importação objeto de questionamento – contém erros que impossibilitam a identificação do número de parte das DIs objeto de questionamento. Observe...

71. Além de a situação acima descrita se repetir em inúmeras operações, o próprio “Demonstrativo de Apuração” do Auto de Infração (fls. 5 a 16) menciona apenas a data das operações, a NCM, o valor das mercadorias transacionadas naquela data e a multa supostamente devida – sem qualquer indicação específica das operações objeto de questionamento –, o que reforça a absoluta impossibilidade de identificação das operações de importação objeto de questionamento, e com isso o cerceamento de defesa da Impugnante. Veja...

72. A ausência das DIs, por si só, já é suficiente para declarar a nulidade material do presente Auto de Infração, uma vez que esta seria prova essencial dos supostos ilícitos praticados pela Impugnante. Ora, se a acusação é justamente de ocultação do real adquirente/responsável pelas operações de importação, o documento essencial que permite inferir a ocorrência (ou não) da referida infração é a DI.

73. Ademais, considerando que as DIs objeto de questionamento foram registradas pela RFG (nas operações de importação direta das batatas) ou pela Comexport (nas operações de importação por encomenda da RFG) e não pela Impugnante, esta última não tem sequer conhecimento e/ou visibilidade sobre as operações incluídas na presente autuação, inclusive em razão de sigilo fiscal, bem como sobre o conteúdo dessas DIs, o que evidencia de maneira flagrante o cerceamento ao seu direito de defesa.

Da leitura dos respectivos trechos conclui-se que a decisão recorrida, com a devida vénia, **não enfrentou** os apontamentos formulados por ambos os recorrentes referentes ao erro do lançamento.

Não se nega que houve um profundo trabalho fiscalizatório. Todavia caberia a fiscalização trazer aos autos os documentos que amparassem as informações disponibilizadas em sede da planilha da qual se pauta toda a acusação.

Até mesmo por força do princípio da verdade material, uma vez reconhecido, como reconheceu, erro no lançamento, caberia ao julgador de piso converter em diligência a fim de conferir liquidez ao crédito lançado em sede do Auto de Infração, o que não ocorreu. Também não significa que tal fato afastaria, por si só, a nulidade material.

Salienta-se que erro no cálculo do crédito tributário a ser lançado é vício material, posto que atinge a essência do lançamento em casos onde não há possibilidade de se promover a exclusão de determinadas operações de plano, necessitando a revisão e a feitura de um novo ato de lançamento.

Esta diferenciação é importante até mesmo em razão não só da possibilidade de se proceder em novo ato quando o vício é formal, como, também, pelo prazo decadencial para fazê-lo, consoante regra prevista no artigo 173, II do CTN. Eis a sua redação:

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Registra-se em reforço a redação dos artigos 9, 10 e 11 do Decreto nº 70.235/1972:

Art. 9º A exigência do crédito tributário e a aplicação de penalidade isolada serão formalizados em autos de infração ou notificações de lançamento, distintos para cada tributo ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com

todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito

Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterá obrigatoriamente:

- I - a qualificação do autuado;
- II - o local, a data e a hora da lavratura;
- III - a descrição do fato;
- IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;
- V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;
- VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

Art. 11. A notificação de lançamento será expedida pelo órgão que administra o tributo e conterá obrigatoriamente:

- I - a qualificação do notificado;
- II - o valor do crédito tributário e o prazo para recolhimento ou impugnação;
- III - a disposição legal infringida, se for o caso;
- IV - a assinatura do chefe do órgão expedidor ou de outro servidor autorizado e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

Esta Egrégia Corte já se manifestou neste sentido em diversas ocasiões, nas quais citam-se a título ilustrativo, excelentes votos proferidos pelas Conselheiras Semíramis de Oliveira Duro e Liziane Angelotti Meira, a seguir transcritos:

Acórdão nº 3301004.709 – 3^a Câmara / 1^a Turma Ordinária- Processo nº 10880.722024/201331- Semíramis de Oliveira Duro Relatora.

INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA. OCULTAÇÃO DA REAL ADQUIRENTE. FRAUDE NÃO DEMONSTRADA. PENA DE PERDIMENTO INCABÍVEL.

A medida extrema de perdimento dos bens a favor da União, nos moldes do art. 23, IV, §1º e §3º, do Decreto-Lei 1.455/76 somente se mostra cabível quando demonstrada cabalmente as fraudes imputadas ao contribuinte. É ônus da fiscalização munir o lançamento com todos os elementos de prova dos fatos constituintes do direito da Fazenda. Na ausência de provas, o lançamento tributário é nulo, por vício material. Recurso Voluntário Provido.

Acórdão nº 3301-006.486 – 3^a Seção de Julgamento / 3^a Câmara / 1^a Turma Ordinária- Processo nº 10314.723141/2017-71- Liziane Angelotti Meira – Relatora

NULIDADE. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. METODOLOGIA. VÍCIO MATERIAL ÔNUS DA PROVA DA FISCALIZAÇÃO.

Considerando o ônus da prova da fiscalização, a ausência de base legal ao lançamento e sua metodologia e cálculos estranhos à lei, implicam na sua consequente nulidade material, para não haver conflito com o disposto nos Art. 10, 31, 59, 60 e 61 do Decreto 70.235/72 (Lei do Processo Administrativo Fiscal), no Art. 142, 145 e 146 do Código Tributário Nacional, art. 93, inciso IX da Constituição Federal, bem como ao prescrito no Art. 31 do Decreto n. 70.235/72 e art. 2º da lei 9.784/99.

Pelo externado em sede deste tópico, reconheço a nulidade do auto de infração por vício MATERIAL. Em suma, em processo fiscalizatório que se apura manipulação de preços, ocultação de destinatário final dos produtos, remessas irregulares para o exterior, a precisa informação decorrente da correlação entre os contratos de câmbios, notas fiscais, declarações de importações e os manifestos de cargas representa o núcleo do qual se desenvolvem todas as demais relações investigadas.

b) Da Inexistência das Demais Nulidades do Auto de Infração.

Neste ponto entende-se que não merecem prosperar as demais nulidades apontadas em sede do Auto de Infração. É preciso destacar que eventuais discordâncias com o lançamento e é diferente de se buscar uma nulidade do processo.

Com exceção do vício anteriormente apontado, entende-se que as partes tiveram amplo acesso as informações e se manifestaram em todos os atos processuais, inclusive durante as diligências, apresentando justificativas, documentos e, posteriormente, suas respectivas defesas e recursos.

Se de um lado a fiscalização não apresentou as Declarações de Importações, a empresa RFG durante o período a que se submeteu a fiscalização apresentou todas. Jamais se furtou a atender a fiscalização. Então a Arcos Dourados Brasil teve acesso a documentação.

Por outro lado, a nulidade apontada pela RFG de que não teria acesso a integra do processo referente ao Acórdão no qual a ADB foi vencedora e obteve o cancelamento do Auto de Infração decorrente da acusação de remessa ilegal de lucros para o exterior também não merece prosperar.

Entende-se que tal fato não lhe proporcionou prejuízos de ordem material ou mesmo processual, posto que desenvolveu sua defesa com riqueza de detalhes e de forma técnica, abordando os fatos e fundamentos levantados em sede do Relatório Fiscal.

Tem-se ainda que a autoridade fiscal que promoveu a fiscalização detinha competência para fazê-lo, não obstante este relator entenda pela inexistência das infrações apontadas, cuja matéria é de mérito.

3 DO MÉRITO.

3.1 DAS OPERAÇÕES REALIZADAS NO FORMATO BACK TO BACK (NORMATIVA DO BANCO CENTRAL E DA SOLUÇÃO DE CONSULTADISIT/SRRF09 Nº49, DE 06 DE FEVEREIRO DE 2007):

A origem deste litígio remonta a forma de negócio entabulada entre as partes deste processo administrativo, aliado a máster franqueadora Arcos Dorados INC situada no estrangeiro, a exportadora Arcos Del Sur e a fabricante McCain das batatas fritas (NCM 2004.10.00), situada na Argentina.

Primeiramente entende-se que o formato das operações back to back, sob a luz da legislação nacional, abrange apenas das negociações do fabricante argentino para com o importador uruguai que, por sua vez, fez o papel de exportador e direcionou os produtos diretamente para um comprador situado em terceiro país que, no caso é a RFG situada no Brasil.

Não se entende pela ocorrência deste formato de negociação na importação realizada pela RFG, quando da compra dos produtos da ADS (empresa uruguai), posto que os produtos foram direcionados para clientes da RFG no próprio Brasil e não em terceiros países. A negociação entre a RFG e a ADB é de natureza nacional.

Explica-se: Da leitura dos argumentos e fundamentos externados entre as partes, observa-se que existe um grupo multinacional Arcos Dorados INC. Neste contexto situam-se tanto as franqueadas no Brasil, dentre elas a própria Arcos Dourados Comércio de Alimentos S/A (máster franqueadora), como também as demais 160 franquias. E todas elas compram as batatas fritas chamadas de Mcfries, cuja marca registrada pertence à multinacional Mc Donald 's Corporation.

No mesmo grupo situa-se a empresa uruguai chamada Arcos Del Sur. Esta companhia tem exclusividade na compra da batata Mcfries junto ao fornecedor argentino McCain e, posteriormente, promove a venda das referidas batatas para às empresas RGF Comércio, Transporte e Serviços Ltda e a Trading Comeximport. Esta última não compõe o polo passivo desta autuação. Todavia estas empresas vendem este produto para quaisquer restaurantes, desde que seja do sistema Mcdonalds (qualquer franquia, incluindo a recorrente Arcos Dourados Comércio de Alimentos). Ao todo são mais de 1000 restaurantes.

Esta batata da marca MCFries ingressa com este nome em território brasileiro em razão da Marca Registrada pela própria Arcos Dorados INC que personalizou um produto que é oferecido no mercado por suas franqueadas.

Em resumo:

- A empresa argentina vende o produto para a empresa Uruguai que, por sua vez, exporta para a RGF e a Comeximport, situadas no Brasil, as quais revendem estas batatas sob a rubrica da marca McFries para qualquer um dos 1000 restaurantes do sistema McDonalds no

Brasil. Por questões logísticas, o produto vem direito para as unidades da importadora que, em razão da natureza de suas atividades, distribuem para as franquias compradoras.

Os restaurantes fazem os pedidos dentro do sistema da empresa RFG que, ao recebê-los, fazem a respectiva entrega para as unidades compradoras. Esta empresa é especializada nesta logística de negócios de fornecimento e, ao mesmo tempo, fornece para tantos outros concorrentes da co-autuada Arcos Dourados Brasil, a começar pelas outras franquias, como, também, fornece outros insumos e alimentos e, inclusive batatas (com exceção da McFries) para Subway, Giraffas, Bobs, Pizza Hut, KFC. Sua atuação no Brasil remonta aos idos de 1982 e pertence ao grupo internacional chamado Reyes Holding LLC, com mais de 14 mil funcionários e 100 centros de distribuições no mundo. É a 8^a maior empresa privada dos EUA e maior empresa de logística do mundo.

A fiscalização entendeu que o fato das empresas Arcos Del Sur (exportadora) e Arcos Dourados Comércio de Alimentos S/A (que faz parte da rede do sistema McDonalds) encontrarem no mesmo grupo empresarial sob a direção da empresa situada no estrangeiro Arcos Dorados INC, reflete estratégia na qual os lucros obtidos pela brasileira são remetidos para a uruguai, através de batatas superfaturadas, por meio de importações simuladas realizadas pela RFG que teria cedido seu nome e aumentado o custo da operação.

Na medida em que os custos foram superiores aos normais, os lucros da empresa brasileira foram remetidos por meio deles para a empresa situada em paraíso fiscal. Tal fato resultou na redução da base de cálculo do Imposto de Renda Pessoa Física e da CSLL no Brasil, sujeitando o lucro aqui obtido para ser tributado no estrangeiro, com tributação favorecida e se sujeitando tão somente sobre a renda.

Reitera-se novamente que remessa de lucros, IRPJ e CSLL são matérias afetas a primeira Seção de Julgamento desta Egrégia Corte, cabendo a esta Colenda Turma da Terceira Seção analisar, única e exclusivamente, a existência ou não da interposição fraudulenta de terceiros na modalidade comprovada.

A fiscalização reforça a tese da simulação na medida em que a legislação uruguai não considera exportação quando o produto não passa pelo seu território, posto que é entregue diretamente em solo brasileiro. Tanto o fisco quanto as partes recorrentes chamam esta operação triangular de exportação de BACK TO BACK.

Entendeu a fiscalização que, na medida em que as batatas são compradas pela Arcos Dourados Comércio de Alimentos S/A, seria ela a destinatária final, com pedidos já entabulados para com a RFG. Esta operação se enquadraria na modalidade de importação por encomenda. Na medida em que não houve a prestação desta informação quando do Registro das Declarações de Importações (a RFG declarou como importação própria), a empresa brasileira teria sido ocultada. E tal fato se deu com a finalidade, como já dito, de simular aumento de custos e remeter valores para a empresa uruguai, exportadora das batatas.

Em suma este é o contexto submetido a julgamento, considerando o vasto relatório já apresentado. Por envolver vários temas, entende-se pertinente fazer algumas abordagens, como da operação BACK TO BACK (para saber o que é e se realmente ocorreu entre a RFG e a ADB), as modalidades de importação, as formas previstas na legislação sobre interposição fraudulenta de terceiros, a questão sobre Valoração Aduaneira e os métodos que devem ser respeitados, Simulação e Fraude, as provas do processo e a conclusão.

Sob a ótica do BANCO CENTRAL DO BRASIL, consoante a redação prevista na página 10 do documento intitulado “Notas auxiliares para classificação de operação de câmbio de mais de US\$50 mil” publicada pelo BACEN no mês de Novembro de 2023 (disponível em https://www.bcb.gov.br/content/estabilidadefinanceira/cambiocapitais/operacoes_cambio/Notas_auxiliares_Geral%20a%20partir%20de%20nov2023.pdf) a operação BACK TO BACK deve ser entendida como:

Operações back to back Pagamento ou recebimento por operação triangular de comércio exterior sem trânsito aduaneiro no Brasil. A transação envolve a aquisição de mercadoria, por residente, em um país do exterior com o objetivo de venda em outro país do exterior, sem que ocorra o trânsito aduaneiro no Brasil. Inclui, entre outros: • operações vinculadas de importação e exportação, ambas no exterior. Não inclui: • a aquisição de mercadoria, por residente, em um país do exterior com o objetivo de venda nesse mesmo país do exterior (ver Comércio de mercadorias sem trânsito aduaneiro no Brasil).

No campo da Secretaria da Receita Federal do Brasil a interpretação sobre esta operação foi além daquela consolidada no BACEN. Isto porque a SRFB entendeu que não se trata apenas de uma operação financeira, mas, sim, de DUAS OPERAÇÕES, sendo a primeira de compra e venda e a segunda de venda e compra. Cada uma com seu contrato de câmbio próprio. Na primeira há uma compra e venda com estipulação em favor de terceiros, algo extremamente válido e legal, nos termos do art. 436 do Código Civil. E A segunda configura uma compra direta.

Portanto, não se trata de uma operação financeira destituída de compra e venda e entrega de produto. Não há simulação. O que ocorre é que, no contexto da importação, pelo fato da mercadoria não passar pelo território brasileiro não há fato gerador de nenhum imposto, salvo IOF e CPMF. Pelo mesmo motivo não há como se considerar exportação para fins de equiparação do faturamento da operação comercial na busca se se isentar as respectivas receitas da respectiva tributação.

Este ponto de vista é oriundo da Solução de Consulta da DISIT nº 49/2007-OPERAÇÕES BACK TO BACK¹, a qual, sob o ponto de vista comercial, reconhece a existência de dois negócios, consistindo em duas operações de compra e venda de mercadorias, com emissão de duas faturas.

¹ Disponível em file:///C:/Users/CARF/Downloads/SC_SRRF09-Dosit_n_49-2007.pdf. Acesso aos 12/08/2024.

Por conseguinte, dois contratos de câmbio são efetivados, inclusive por determinação expressa da norma do Banco Central. Ou seja, efetivamente, não há como querer simplificar a operação comercial BACK TO BACK a uma mera operação financeira, pois ela envolve entrega de mercadoria. **Tal fato por si só já coloca em dúvida a acusação do ato simulado.**

Não há como considerar a operação como mera intermediação financeira. A própria emissão de duas faturas e a realização de dois contratos de câmbio denotam a ocorrência de dois negócios jurídicos.

Em reforço ao que se apresenta, far-se-á a citação da referida Solução de Consulta acerca dos fatos geradores e a respectiva conclusão sobre a respectiva operação “back to back”:

ASSUNTO: Imposto sobre a Importação – II

EMENTA: INCIDÊNCIA DO II. ENTRADA FÍSICA DA MERCADORIA.

Não incide o Imposto de Importação na operação de compra e venda em que não ocorre a transferência física da mercadoria para o território brasileiro.

DISPOSITIVOS LEGAIS: Decreto-lei nº37/1966, art. 1º, com a redação dada pelo Decreto-lei nº2.472/1988, art. 1º; Decreto nº4.543, de 26 de dezembro de 2002 (Regulamento Aduaneiro), arts. 72 e 73.

ASSUNTO: Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI

EMENTA: INCIDÊNCIA DO IPI VINCULADO. DESEMBARAÇO ADUANEIRO. INCIDÊNCIA DO IPI. VENDA NO EXTERIOR.

Não incide o IPI vinculado à Importação na operação de compra e venda realizada no exterior quando não ocorre desembaraço aduaneiro da mercadoria comprada. Também não incide o IPI sobre venda de produto estrangeiro realizada no exterior, sem que haja transferência física para o território brasileiro.

DISPOSITIVOS LEGAIS: Lei nº4.502/1964, art. 2º; Decreto nº4.544/2002 (RIP), art. 34, I e II.

ASSUNTO: Contribuição para o PIS/Pasep

EMENTA: INCIDÊNCIA NA COMPRA E VENDA REALIZADA NO EXTERIOR. Incide a Contribuição para o PIS/PASEP sobre a receita de vendas para o exterior de mercadorias estrangeiras que não transitem fisicamente pelo território brasileiro. DISPOSITIVOS LEGAIS: Lei nº10.637/2002, arts 1º, § 2º, e 5º, I e II, com a redação dada pela Lei nº10.865/2004.

ASSUNTO: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins EMENTA: INCIDÊNCIA NA COMPRA E VENDA REALIZADA NO EXTERIOR. Incide a COFINS sobre a receita de vendas para o exterior de mercadorias estrangeiras que não transitem fisicamente pelo território brasileiro.

DISPOSITIVOS LEGAIS: Lei nº10.833/2003, arts 1º, § 2º, e 6º, I e II, com a redação dada pela Lei nº10.865/2004.

ASSUNTO: Outros Tributos ou Contribuições. Cofins.

EMENTA: INCIDÊNCIA DO PIS/PASEP-IMPORTAÇÃO E DA COFINS-IMPORTAÇÃO. ENTRADA FÍSICA DA MERCADORIA.

Não incidem a Contribuição para o PIS/PASEP-Importação e a COFINS-Importação na operação de compra e venda em que não ocorre a transferência física da mercadoria para o território brasileiro.

DISPOSITIVOS LEGAIS: Lei nº10.865/2004, art. 3º, I. ASSUNTO: Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguros ou relativas a Títulos ou Valores Mobiliários- IOF.

EMENTA: INCIDÊNCIA DE IOF. OPERAÇÃO "BACK TO BACK".

Incide alíquota zero nas operações de câmbio componentes da operação "back to back".DISPOSITIVOS LEGAIS: Lei nº5.172/1966, art. 63, II; Lei nº8.894/1994, art. 5º; Decreto nº4.494/2002 (RIOF), arts. 11 e 14, § 1º, III.ASSUNTO: Contribuição Provisória sobre Movimentação ou Transmissão de Valores e de Créditos e Direitos de Natureza Financeira

CPMF EMENTA: INCIDÊNCIA NO PAGAMENTO DE COMPRA. OPERAÇÃO "BACK TO BACK".

Incide a CPMF no lançamento a débito em conta corrente de depósito, quando do pagamento de compra (câmbio) realizada dentro da operação "back to back".DISPOSITIVOS LEGAIS: Lei nº9.311/1996, arts. 2º, I, e 3º, com as alterações da Lei nº10.306/2001.

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

EMENTA: NOTA-FISCAL. OBRIGATORIEDADE. OPERAÇÃO "BACK TO BACK".Não há obrigatoriedade de emissão de nota-fiscal em operações de compra e venda realizadas no exterior, em que não há a transferência física das mercadorias para o território brasileiro.

DISPOSITIVOS LEGAIS: Lei nº4.502/1964, art. 47, com a redação dada pelo Decreto-lei nº34/1966.

ASSUNTO: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

EMENTA: Compete à COSIT solucionar consultas relacionadas a preços de transferência. DISPOSITIVOS LEGAIS: IN SRF nº243/2002, art. 42

CONCLUSÃO: À vista do exposto, conclui-se que a operação "back to back" associa dois negócios jurídicos, ou seja, dois contratos de compra e venda, em face dos quais os fatos geradores dos tributos produzem a seguinte incidência tributária:

a) Não incide o Imposto de Importação na operação de compra e venda em que não ocorre a transferência física da mercadoria para o território brasileiro;

- b) Não incide o IPI vinculado à Importação na operação de compra e venda realizada no exterior quando não ocorre desembarço aduaneiro da mercadoria comprada;
- c) Não incidem a Contribuição para o PIS/PASEP-Importação e a COFINS Importação na operação de compra e venda em que não ocorre a transferência física da mercadoria para o território brasileiro;
- d) Não incide o IPI sobre a venda de mercadoria estrangeira no exterior, quando não ocorre a transferência física da mercadoria para o território brasileiro;
- e) Incidem a Contribuição para o PIS/PASEP e a COFINS sobre a receita de vendas para o exterior de mercadorias estrangeiras que não transitem fisicamente pelo país;
- f) Incide alíquota zero nas operações de câmbio componentes da operação “back to back”;
- g) Incide a CPMF no lançamento a débito em conta corrente de depósito, quando do pagamento de compra (câmbio) realizada dentro da operação “back to back”;
- h) Não há obrigatoriedade de emissão de nota-fiscal em operações de compra e venda realizadas no exterior, em que não há a transferência física das mercadorias para o território brasileiro;
- i) Compete à COSIT solucionar consultas relacionadas a preços de transferência.

No âmbito do Superior Tribunal de Justiça, vale reportar recentíssimo julgamento a respeito desta operação BACK TO BACK:

(STJ- AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL Nº 2406625 - RJ (2023/0228694-5) . Ministro Relator: FRANCISCO FALCÃO. Brasília, 02 de outubro de 2023. Publicação no DJe/STJ nº 3731 de 03/10/2023).

A Corte de origem bem analisou a controvérsia com base nos seguintes fundamentos: Quanto à aludida operação back to back, o Egrégio Superior Tribunal de Justiça pacificou o entendimento de que referida operação não configura operação de exportação, porquanto não há saída de bens do território brasileiro. Por oportuno veja-se os seguintes precedentes: (...) (REsp 1651347/SP, Rel. Ministro GURGEL DE FARIA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 05/09/2019, DJe 24/09/2019). (...) (STJ, REsp 1.642.038/SP, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, DJe de 10/02/2021). (...) (STJ, AgInt no REsp 1.599.549/RS, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, DJe de 07/10/2020). (...) Com efeito, não se vislumbra a apontada ilegalidade da Administração Tributária, ao concluir que a operação sob análise está sujeita à incidência da contribuição ao PIS e da COFINS, na forma do art. 1º da Lei nº10.637/2002 e do art. 1º da Lei nº 10.833/2003, posto que a base de cálculo, na espécie, constitui-se do total da receita auferida com a venda da mercadoria no exterior (segundo contrato de compra e venda). Igualmente não assiste razão

à Apelante quanto ao pedido subsidiário, no sentido de que seja autorizado o creditamento de PIS/COFINS sobre os valores dispendidos para adquirir as mercadorias envolvidas na operação. Quanto à matéria de fundo, verifica-se que a Corte de origem analisou a controvérsia dos autos levando em consideração os fatos e provas relacionados à matéria. Assim, para se chegar à conclusão diversa seria necessário o reexame fático-probatório, o que é vedado pelo enunciado n. 7 da Súmula do STJ, segundo o qual "A pretensão de simples reexame de provas não enseja recurso especial"....

Ademais, verifica-se que o Tribunal de origem decidiu a matéria em conformidade com a jurisprudência desta Corte. Incide, portanto, o disposto no enunciado n. 83 da Súmula do STJ, segundo o qual: "Não se conhece do recurso especial pela divergência, quando a orientação do Tribunal se firmou no mesmo sentido da decisão recorrida"....

Vale dizer que as operações devem ser consideradas como válidas e não simuladas. **No entanto, é preciso salientar que a luz da legislação brasileira sob o tema, a operação back to back remonta a compra, no estrangeiro, de empresa situada em território brasileiro, com a entrega do produto em terceiro país.**

Após analisar toda a logística de negócios e proceder no confronto para com as legislações e circulares, entende-se que o cenário BACK TO BACK aplica-se na operação entre a empresa fornecedora MCCain, compradora/exportadora Arcos Del Sur e a importadora que é a RFG. Não alcança a relação da RFG e ADS Brasil por tratar-se de relação puramente nacional.

Nunca é demais reiterar que o presente processo trate exclusivamente de multa aduaneira decorrente de suposta ocultação do destinatário final, sanção substitutiva da pena de perdimento. A autuação decorre do processo de revisão aduaneira. Longe de ingressar na discussão acadêmica sobre autonomia de segmentos jurídicos, fato é que o caso reflete relações comerciais, processos de fiscalizações, que entrelaçam diversos pontos de contato entre o direito civil, tributário, aduaneiro e administrativo. Por isso é preciso colacionar a redação do disposto no artigo do CTN a saber:

Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.

Ao interpretar este dispositivo, tem-se que a norma tributária e aduaneira não pode restringir a adoção dos efeitos jurídicos decorrentes do direito privado nas suas respectivas relações. Neste sentido este mesmo relator já decidiu, em sede de voto vencedor, que:

Acórdão nº 3002-002.309. Sessão de 21 de julho de 2022.

COMPRA E VENDA NACIONAL CÍVEL. EFEITOS DO ATO JURÍDICO PERFEITO NA RELAÇÃO TRIBUTÁRIA ADUANEIRA. ANÁLISE CONJUNTA DOS ARTIGOS 104 DO

CÓDIGO CIVIL, 110 E 116 DO CTN. Os atos jurídicos perfeitos a luz do disposto do artigo 104 do Código Civil são acobertados pelos efeitos jurídicos nas relações aduaneira e tributária. Especialmente quando a fiscalização, em posse de todos os documentos apresentados pela recorrente, não apresenta fatos e fundamentos impeditivos, extintivos ou modificativos que descharacterize a operação comercial do caráter nacional e que vincule a recorrente a atos de irregularidades em operações internacionais do qual não fez parte....

INFRAÇÃO ADUANEIRA. EMBARAÇO ADUANEIRO. NÃO CONFIGURAÇÃO. AUSÊNCIA DE COMUNHÃO DE INTERESSES NA COMPRA E VENDA NACIONAL DE PRODUTOS IMPORTADOS. INAPLICABILIDADE DOS ARTIGOS 124, I DO CTN E 674, I DO REGULAMENTO ADUANEIRO. Não há que se falar em comunhão de interesses ou benefício indireto decorrente de importações irregulares quando o recorrente não se situar no mesmo polo de interesse e relação jurídica do efetivo importador. O contrato nacional de compra e venda reflete interesse contraposto das partes. Inexistência da obrigação de entregar produtos para perdimento decorrentes de exigência ilegal.

Considerando a necessidade de se respeitar a validade dos institutos e normas de direito privado, entende-se que as normas referentes a estipulação em favor de terceiros são plenamente válidas e previstas na legislação cível. A propósito, veja-se o que diz o Código Civil (Lei nº 10.406/2002), a respeito do contrato de compra e venda:

Art. 481. Pelo contrato de compra e venda, um dos contratantes se obriga a transferir o domínio de certa coisa, e o outro, a pagar-lhe certo preço em dinheiro. (grifou-se) Nota-se que o contrato de compra e venda se trata de um contrato consensual, em que, para que o contrato se aperfeioe, basta o consentimento dos contratantes, não havendo a necessidade da entrega da coisa. A transferência do domínio do bem é mero direito obrigacional que tem o comprador em decorrência do contrato. A transferência do domínio da coisa não ocorre simultaneamente à assinatura do contrato de compra e venda.

É perfeitamente possível (como foi o caso), do contrato estipular que a coisa seja entregue em lugar diverso do domicílio do comprador. Vale lembrar, mesmo que superficialmente, que a tradição na transferência da propriedade pode ser ficta e comprovada por meio de documentos eletrônicos como constam nos autos. O fato da mercadoria não passar pelo Uruguai não retira a essência da negociação. Posse não é sinônimo de propriedade. Houve a transferência da propriedade dos produtos.

Assim, a única peculiaridade dos contratos de compra e venda discutidos é tratar-se o objeto da relação obrigacional de uma obrigação de dar coisa incerta, que envolve terceira pessoa, diferente do comprador e do vendedor. Na dicção do Código Civil, é a estipulação em favor de terceiro, prevista no artigo 436, e a promessa de fato de terceiro, prevista no artigo 439. Eis as respectivas redações:

Art. 436. O que estipula em favor de terceiro pode exigir o cumprimento da obrigação.

Parágrafo único. Ao terceiro, em favor de quem se estipulou a obrigação, também é permitido exigí-la, ficando, todavia, sujeito às condições e normas do contrato, se a ele anuir, e o estipulante não o inovar nos termos do art. 438.

Art. 439. Aquele que tiver prometido fato de terceiro responderá por perdas e danos, quando este o não executar.

Com efeito, a legalidade da estipulação em favor de terceiros que, no presente caso é materializada pela entrega do produto em terceira empresa (compradora final), encontra respaldo em vasto repertório jurisprudencial, do qual resta evidente o direito do terceiro exigir do devedor a promessa do qual é beneficiário:

EMENTA: APELAÇÃO CÍVEL - EMBARGOS À EXECUÇÃO - CONTRATO DE LICENCIAMENTO PARA MULTIPLICAÇÃO E EXPLORAÇÃO COMERCIAL DE SEMENTES DE SOJA CELEBRADO ENTRE A EMBRAPA E PARTICULAR - ESTIPULAÇÃO DE "ROYALTIES" EM FAVOR DE TERCEIRO (EPAMIG) - INTELIGÊNCIA DO ART. 436 DO CCB/2002 - AJUIZAMENTO DE AÇÃO EXECUTIVA PELO TERCEIRO - COTITULARIDADE DO DIREITO DE PROPRIEDADE INTELECTUAL - LEGITIMIDADE ATIVA "AD CAUSAM" - RECONHECIMENTO - SENTENÇA CASSADA - IMPOSSIBILIDADE DE IMEDIATO JULGAMENTO PELO TRIBUNAL (ART. 1.013, § 3º, III, CPC/15)- SUPRESSÃO DE INSTÂNCIA - DUPLO GRAU DE JURISDIÇÃO. I - Ainda que a EPAMIG não seja uma das partes signatárias do contrato de licenciamento para multiplicação e exploração comercial de sementes de soja, tem ela, consoante art. 436 do CCB/2002, legitimidade para cobrar em juízo o cumprimento daquela sua cláusula que inequivocamente a contempla ou favorece, estipulando em seu favor o direito ao recebimento de parte dos "royalties" contratados e, notadamente, o de cobrá-lo. II - Não obstante a regra impositiva do art. 1.013, § 3º, III, do CPC/2015 determinar o imediato julgamento do processo nos casos de sentença omissa no exame de um dos pedidos, é vedado o órgão "ad quem" julgar pretensão não analisada pelo juízo "a quo", sob pena de supressão de instância e afronta ao duplo grau de jurisdição. V.V.: APELAÇÃO CÍVEL - PROCESSUAL CIVIL - EXECUÇÃO - TÍTULO EXECUTIVO EXTRAJUDICIAL - CONTRATO - LEGITIMIDADE ATIVA: AUSÊNCIA. Não detém legitimidade para propor ação de execução contra particular empresa (EPAMIG) que não figurou no contrato que é título extrajudicial, sendo credora direta da empresa contratante (EMBRAPA) conforme previsão contratual. (TJ-MG - AC: 10000190781534001 MG, Relator: Peixoto Henriques, Data de Julgamento: 26/11/2019, Data de Publicação: 02/12/2019)

Portanto, sobre este tema, pelos motivos expostos, entende-se que as operações encontram-se regulares.

3.2 DAS MODALIDADES DE IMPORTAÇÃO.

Uma vez portador da licença para operar no comércio exterior o contribuinte pode promover importações em três modalidades básicas. A primeira é a direta, regulamentada pela IN da SRFB nº 680/2006. A segunda é a por conta e ordem de terceiros e a terceira é a modalidade por encomenda, encontrando-se as duas últimas regulamentadas atualmente pela IN da SRFB nº 2101/2022.

Operação direta não contempla maiores dúvidas, restando caracterizada pela compra de um produto de um fornecedor estrangeiro por ocasião da transposição e ingresso desta mercadoria em território nacional. As operações da RFG investigadas pela SRFB são justamente essas diretas que, no entender do FISCO, seriam por encomendas e teriam ocultado a ADB.

Em relação a operação por conta e ordem, o artigo 2º da referida IN estabelece que:

Art. 2º Considera-se operação de importação por conta e ordem de terceiro aquela em que a pessoa jurídica importadora é contratada para promover, em seu nome, o despacho aduaneiro de importação de mercadoria de procedência estrangeira adquirida no exterior por outra pessoa, física ou jurídica.

No tocante a operação de importação por encomenda, segue o artigo 3º:

Art. 3º Considera-se operação de importação por encomenda aquela em que a pessoa jurídica importadora é contratada para promover, em seu nome e com recursos próprios, o despacho aduaneiro de importação de mercadoria de procedência estrangeira por ela adquirida no exterior para revenda a encomendante predeterminado.

São várias as diferenças entre estas modalidades. Inclusive, a respeito deste tema, sugere-se a leitura do excelente Voto Vencedor proferido pela Conselheira Cynthia Elena Campos no Acórdão nº 3402-009.984.

Dentre as peculiaridades de cada modalidade e, relacionando-se com o presente caso, chama-se atenção ao fato de que na modalidade por conta e ordem os recursos utilizados são do próprio destinatário do produto, ao passo que na modalidade encomenda são do importador.

A questão posta é considerar se a forma de pedidos ao fornecedor das batatas de cada um dos 1000 restaurantes configuraria a importação por encomenda, como consta na acusação. Fato é que esta modalidade de operação comercial não constou nas Declarações de Importações e, por conseguinte, resultou no lançamento e formalização do Auto de Infração. Vale lembrar que, assim entendendo, todos pedidos formulados por cada uma da franquia estariam sujeitos a pena de perdimento. Árdua esta tarefa interpretativa.

Os parágrafos primeiro e terceiro do artigo 3º estabelecem os pressupostos para o enquadramento na modalidade por encomenda. Eis as respectivas redações:

§ 1º Considera-se encomendante predeterminado a pessoa, física ou jurídica, que contrata o importador por encomenda referido no caput para realizar a transação comercial de compra e venda de mercadoria de procedência estrangeira a ser importada, o despacho aduaneiro de importação e a revenda ao próprio encomendante predeterminado.

§ 3º Consideram-se recursos próprios do importador por encomenda os valores recebidos do encomendante predeterminado a título de pagamento, total ou parcial, da obrigação relativa à revenda da mercadoria nacionalizada, ainda que ocorrido antes da realização da operação de importação ou da efetivação da transação comercial de compra e venda da mercadoria de procedência estrangeira pelo importador por encomenda.

Da leitura dos dispositivos, observa-se que:

- a) Deve haver contratação prévia entre o encomendante e o importador de modo ficar estabelecia a destinação final do produto;
- b) O objeto da transação é a contratação do serviço da importação, do despacho aduaneiro e da revenda do produto;
- c) O importador é quem efetivamente faz a compra. Com recursos próprios. Todavia há possibilidade do encomendante fazer o adiantamento de valores, antes mesmo da própria compra do produto, se que se caracterize operação por conta e ordem de terceiros.

A fim de auxiliar na fundamentação e esclarecimento dos fatos, vale trazer aos autos a transcrição de interessantes julgados proferidos no âmbito dos Egrégios Superior Tribunal de Justiça e TRF4 a respeito das modalidades de importações por conta e ordem e encomenda:

DIREITO PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. ADUANEIRO. IMPORTAÇÕES PARA POSTERIOR REVENDA. GRUPO ECONÔMICO. DISTRIBUIDORA DE IDÊNTICO QUADRO SOCIETÁRIO. SUSPEITA FISCAL DE INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA. DESCARACTERIZAÇÃO DE IMPORTAÇÃO POR CONTA PRÓPRIA. AGRAVO DE INSTRUMENTO DESPROVIDO. 1. A existência de atividade de importação e distribuição interna realizada por pessoas jurídicas diversas e com finalidades específicas, por si, não é suficiente à conclusão de que não haveria ingerência da distribuidora nas atividades da importadora. No caso dos autos, o quadro societário de ambas as empresas é idêntico, de modo que não há qualquer ilação nas razões recursais a afastar a conclusão, linear, de que os sócios coordenam o objeto de ambas as empresas de maneira conjunta. Nestes termos, incabível a conclusão de que a agravante realiza importações por conta própria, conforme o alegado no recurso. 2. Por "ocultação do sujeito passivo" a legislação aduaneira (Decreto-Lei 1.455/1976 e Regulamento Aduaneiro) não cuida, exclusivamente, do acobertamento da existência de um agente empresarial, mas, também e mais destacadamente, da dissimulação do interesse econômico e responsabilidade pela importação, daí dizer-se sobre simulação e interposição

fraudulenta. 3. À míngua de qualquer documentação específica, seja sobre autuações sofridas ou robustez financeira da agravante, não restou comprovada a alegada redução do faturamento, comprometimento de atividades e pagamentos salariais, bem como qualquer dano grave, iminente e concreto a demandar tutela provisória no feito de origem, para fim de garantia de utilidade de eventual provimento do pedido inicial. 4. Agravo de instrumento desprovido. (TRF-3 - AI: 00191741420164030000 SP, Relator: DESEMBARGADOR FEDERAL CARLOS MUTA, Data de Julgamento: 26/01/2017, TERCEIRA TURMA, Data de Publicação: e-DJF3 Judicial 1 DATA:03/02/2017)

TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. PROVA PRÉ-CONSTITUÍDA. IMPORTAÇÃO VIA TRADING. CRÉDITOS PRESUMIDOS DE ICMS. TRANSFERÊNCIA. 1. Na importação por conta e ordem de terceiro, a destinatária jurídica é quem dá causa efetiva à operação de importação, ou seja, a parte contratante de prestação de serviço consistente na realização de despacho aduaneiro de mercadoria, em nome próprio, por parte da importadora contratada (ARE 665134, Relator (a): EDSON FACHIN, Tribunal Pleno, julgado em 27/04/2020, publicado em 19-05-2020). 2. Na importação por conta própria, sob encomenda, a destinatária jurídica é a sociedade empresária importadora (trading company), pois é quem incorre no fato gerador do ICMS com o fito de posterior revenda, ainda que mediante acerto prévio, após o processo de internalização (ARE 665134, Relator (a): EDSON FACHIN, Tribunal Pleno, julgado em 27/04/2020, publicado em 19-05-2020). 3. Caso em que sendo a trading a destinatária final da importação e, consequentemente, o sujeito passivo da obrigação tributária, o crédito presumido de ICMS em discussão é concedido por lei à trading, e não à impetrante, não havendo falar em direito ao crédito presumido de ICMS por repasse da trading à parte impetrante. (TRF-4 - APELAÇÃO CIVEL: 5015223-27.2022.4.04.7003 PR, Relator: EDUARDO VANDRÉ OLIVEIRA LEMA GARCIA, Data de Julgamento: 05/03/2024, SEGUNDA TURMA).

Para fins de responsabilização solidária, prova de conluio e simulação, considerando que a tipificação do presente processo reside na modalidade da interposição comprovada e não presumida, dois elementos deveriam estar devidamente demonstrados nos autos, quais sejam, efetivo interesse e responsabilidade comum pela importação.

Neste aspecto deve-se ater aos elementos fáticos e probatórios dos autos.

- a- A fiscalização constatou que o tipo de batata importada pela RFG só atende a empresa ADB;
- b- De outro lado a empresa ADB aduz que as batatas são destinadas a todas as empresas franquias do grupo Arcos Dorados INC e não somente a elas (por isso fala-se em sistema McDonalds);
- c- É preciso saber qual a forma de pedidos dos produtos e quem negocia a entrega, a qualidade, quantidade, preço, quem faz os pagamentos e a capacidade financeira de quem paga, a modalidade de entrega dos produtos, o pagador do frete, dentre outros;

- d- Deve-se analisar se a importadora se submete a algum risco na operação comercial;
- e- Neste cenário é importante identificar se há algum nível de gerenciamento da Arcos Dourados sobre a RFG e, em caso positivo, qual seria este limite e qual o vínculo existente entre elas;
- f- Necessário esclarecer ainda se estas batatas são vendidas a outros clientes além do grupo do sistema McDonalds;
- g- E uma vez levantadas essas informações diante das provas dos autos, observar se há enquadramento da conduta das partes recorrentes ao disposto no artigo 3º da IN da SRFB nº 2101/2022.

No tocante aos pedidos dos produtos, consta no documento intitulado ‘tela do sistema de pedidos’ a forma com que cada franqueado faz. Eles ingressam com o seu respectivo cadastro no sistema da empresa RFG e fazem os respectivos pedidos por produtos variados que não apenas as batatas, com bolos de cenoura, maçã, chocolate, brigadeiro, insumos processados, como carnes big tatsy, quarteirão, crispy, mcnuggets, indicam a quantidade, dentre outros.

Neste mesmo sistema de pedidos há previsão de estoque, recebimento, expedição, alertas de falta de produtos e ou atrasos, controle efetivo das informações logísticas, dentre outros. Portanto, no ato do pedido já se verifica a disponibilidade do produto. E tal informação é compartilhada entre a vendedora, RFG e o comprador, franqueado do sistema do McDonalds.

Consoante prestação de informações da própria RFG durante o processo fiscalizatório, afirmou-se que a Arcos Del Sur é um dos fornecedores homologados. Ao atender o Termo de Intimação Fiscal DIFIS I nº 3144/2020 esta empresa indica que negocia a quantidade, a qualidade, o prazo de entrega, forma de transporte, frete, logística de armazenamento e determina os terminais de entrega. Por isso deixa claro que seu foco é a gestão de cadeira de suprimentos.

A tarefa de identificar fornecedores, homologá-los e a negociação dos preços dos produtos é da Rede McDonalds (Arcos Dorados INC), responsável pelo gerenciamento da cadeia de suprimentos dos restaurantes no Brasil e em outras jurisdições na América Latina (Chile, Argentina, Costa Rica, Panamá, dentre outros). Não por acaso a remuneração da RFG tem como base o mark up que é um valor fixo cobrado por caixa vendida, independente da natureza ou origem do produto (nacional ou estrangeiro).

Ao responder questionário da fiscalização a RFG demonstrou que já lidou com perdas de produtos decorrentes de perecimento de alimentos e, para tal, comprova documentalmente demonstrando determinadas baixas de estoque de produtos. **Portanto, há risco efetivo nas atividades desenvolvidas pela RFG.** De modo a reforçar o que se expõe, cita-se, a título exemplificativo, repertório jurisprudencial que não deixa margem de dúvida sobre o grau de responsabilidade de quem desenvolve atividades em questão onde a entre do produto é em local diverso do comprador, como no caso em tela:

EMENTA: APELAÇÃO CÍVEL. AÇÃO MONITÓRIA. CHEQUES PRESCRITOS. COMPRA E VENDA DE PRODUTO PERCÍVEL. DETERIORAÇÃO. PRODUTO ENTREGUE PELO VENDEDOR AO TRANSPORTADOR. TRADIÇÃO CONCRETIZADA. ENTREGA REALIZADA EM LOCAL DIVERSO A PEDIDO DO COMPRADOR. DANOS. RESPONSABILIDADE DO COMPRADOR. INTELIGÊNCIA DO ART. 494 DO CC. - A entrega do produto pelo vendedor ao transportador configura a tradição, o que afasta a incidência do art. 492 do Código Civil - Considerando que o local de descarregamento do produto perecível foi indicado pelo comprador, que não supervisionou o serviço ou procedeu a qualquer recomendação quanto ao prazo para a sua realização, ocorrendo a deterioração ou a perda do bem, a responsabilidade é imposta àquele, nos termos do art. 494 do "Codex" sobredito. (TJ-MG - AC: 00074694520148130689 Tiros, Relator: Des.(a) Aparecida Grossi, Data de Julgamento: 04/07/2019, 17^a CÂMARA CÍVEL, Data de Publicação: 16/07/2019).

E relação ao nível de gerenciamento que a Arcos Dourados do Brasil exerce sobre as compras efetuadas pela RFG junto a Arcos Del Sur, segundo a fiscalização, seria total. Para tanto, importante discorrer sobre as provas que o FISCO supostamente teria, sempre lembrando que esta gerencia negocial seria para que ao final se promovesse remessa de lucros para o exterior, matéria esta não julgada no presente processo.

Consta as fls. 28-29 do Relatório Fiscal a confissão de que ao fiscalizar a escrituração contábil fiscal SPED-ECF de 2017-2018 (período da apuração destes autos) não se conseguiu obter provas de transferência irregular de lucros para o exterior na medida em que não constam quaisquer informações sobre importações de bens e serviços com pessoa vinculada, interposta ou negocial situada em país com tributação favorecida. Constatou-se ainda que a conta de lançamento de adição por 'Ajustes Decorrentes de Métodos – Preços de Transferências é nula. Ademais, reitera-se que este processo julga única e exclusivamente se houve, ou não, ocultação da ADB nas importações. Não se julga outros pontos.

A fiscalização assegura que há clara vinculação entre exportadora e importadora por força não só da legislação tributária como também pela presença dos elementos configuradores da importação por encomenda, por entender que a importadora efetiva seria a Arcos Dourados Comércio de Alimentos S/A. Assegura que 100% das exportações da empresa Arcos Del Sur são destinadas a RFG e a Comeximport. Todavia não constam nos autos referida prova. E mesmo que tivesse, tal fato só reforçaria o vínculo e a solidez das operações comerciais entre estas empresas, de modo a afastar cada vez mais a hipótese de simulação.

Sustenta ser pública e notória a vinculação entre a Arcos Dourados Comércio de Alimentos S/A e a exportadora, Arcos Del Sur. Sim. Inclusive, confessado em sede das defesas no sentido de que tal vinculação decorre do grupo Arcos Dorados INC. A propósito, consta na própria impugnação, como também em seu recurso voluntário que se trata de empresa integrante do grupo multinacional Arcos Dorados ("grupo Arcos Dorados") que detém os direitos de exploração da cadeia de restaurantes McDonald's na América Latina e Caribe, sendo um dos maiores

empregadores da região. Somente no Brasil, a Impugnante conta com mais de 1.000 restaurantes e pontos de vendas.

Ainda em sede de suas manifestações, esclarece que ao adquirir a totalidade das operações e empresas do grupo McDonald's na América Latina, o grupo Arcos Dorados firmou um contrato de franquia máster (*Master Franchise Agreement* – "MFA"), por meio do qual seriam estabelecidas as diretrizes gerais para a relação de franquia e para continuidade das operações nos restaurantes dessa região.

Em razão disto, justifica ainda que além das franquias administradas pela Arcos Dourados Comércio de Alimentos S/A, há cerca de 160 pessoas jurídicas distintas, franqueados da rede McDonald's no Brasil, que operam restaurantes e pontos de venda. Esse fato, inclusive, é um dos principais equívocos do Fisco neste caso: ao supor que RFG venderia produtos exclusivamente para a Impugnante, a D. Fiscalização constrói sua narrativa desconsiderando todas as unidades franqueadas existentes no País, que também adquirem produtos localmente junto à RFG. As fls. 10158 há relação de todos os países onde o grupo Arcos Dorados INC opera. São 19 ao todo.

Prossegue a fiscalização que em decorrência do vínculo as operações de importações triangulares perpetradas pela importadora RFG seriam simuladas. Inclusive cita e junta como anexo ao Auto de Infração, Acórdão da DRJ nos autos do Processo nº 16561.720113/2018-47 em que foi julgada improcedente impugnação da Arcos Dourados Brasil no tocante a acusação de transferência irregular de lucros para o exterior. No caso, para a Arcos Del Sur. A única diferença para o presente caso é que se trata de período de apuração diverso.

Todavia, ao se consultar este processo, observa-se que este lançamento fiscal foi anulado pelo Egrégio Carf por meio do Acórdão nº 1401-006.420, 1^a Seção de Julgamento / 4^a Câmara / 1^a Turma Ordinária, em sessão de julgamento ocorrido aos 15 de março de 2023. Atualmente este processo encontra-se com julgamento de recurso especial proposto pela douta procuradoria aguardando pauta.

A acusação sustenta ainda que o dolo das partes na operação residiria na manipulação de preços, ganhos advindos do aumento de margem de lucros em decorrência da fraude praticada pela RFG em benefício da Arcos Dourados Brasil.

Como é pacífico nesta Corte e também no Poder Judiciário, dolo deve ser demonstrado. Segundo a fiscalização a prova do dolo residiria na não prestação de informação nas Declarações de Importações de que se tratava de importação por encomenda e não por conta própria.

Pois bem. Em todos os anexos que acompanham a impugnação da RFG constam informações de que se trata de operação triangular, envolvendo o fornecedor MCCAin, Arcos Del Sur e RFG. O fato da RFG não negociar preços de produtos junto ao exportador não tem o condão de retirar a característica fundamental das atividades desenvolvidas pela mesma de ser uma gerenciadora da logística de fornecimento. Salienta-se ainda que se trata de uma atividade em todo o mundo, cada vez mais aprimorada e ágil.

Observa-se que a fiscalização se apoia nas planilhas que acompanham o Auto de Infração decorrentes da e-financeira. E o que seria isso? Trata-se de um conjunto de informações financeiras prestadas por pessoas jurídicas atreladas a determinados setores da economia. Qual a vinculação de prova que este conjunto de informações tem para com a acusação que se julga nestes autos que reside exclusivamente na suposta ocultação de terceiros na importação?
Nenhuma.

O fundamento normativo deste ‘pacote’ de informações encontra respaldo na Instrução Normativa da SRFB nº 1571/2015.

No tocante as batatas com a marca McFries, como já dito neste voto, por se tratar de um produto do grupo McDonalds, contando, inclusive, com marca registrada, obvio que são negociadas com as franquias a ele vinculadas. Perderia sentido fazer todo um trabalho de desenvolvimento de um determinado produto se não lhe fosse conferido um determinado grau de proteção comercial. Trata-se de algo extremamente natural.

E por falar em vínculo, vale refletir qual o limite da presunção e da vinculação para fins de comprovação de manipulação de preços e, ao mesmo tempo, considerar como simuladas dois anos de operações de importações totalmente documentadas e informadas a fiscalização. A questão da desconsideração do valor da transação será brevemente abordada no próximo tópico.

Em linhas gerais, embora os produtos sejam destinados ao grupo McDonalds, pelos fatos e fundamentos externados, não se conclui pela efetiva configuração da modalidade de importação por encomenda.

3.3 DA DESCONSIDERAÇÃO DO VALOR ADUANEIRO E ACUSAÇÃO DE MANIPULAÇÃO DE PREÇOS.

Ao analisar as operações de importações da RFG do período de apuração que aborda neste processo, 2017-2018, a fiscalização observou e concluiu que:

- a) Quando as mercadorias foram compradas diretamente da fabricante MCCAIN, o nome que se dava a elas nas faturas era FAST FOOD;
- b) Quando foram importadas via Arcos Del Sur o nome do mesmo produto, segundo a fiscalização, era MCFRIES;
- c) As fls. 25 do documento do TVF consta a informação de que ‘o preço praticado nas operações citadas acima é cerca de 3 vezes maior que o praticado pelos demais fabricantes e 2,3 vezes maior que o praticado pela própria **MCCAIN ARGENTINA AS** em outras operações com o mesmo produto’;

Nesse cenário, teria ocorrido no estoque da RFG o seguinte:

1. Entradas superfaturadas em seu estoque, aumentando o custo do produto para RFG;

2. Vendas superfaturadas para ARCOS DOURADOS, aumentando suas despesas e reduzindo seu lucro;
3. Vendas para as demais empresas com prejuízos para RFG, reduzindo seu lucro;
4. Todos os casos tendo como pano de fundo as remessas de valores para ARCOS DEL SUR SRL;

5. Portanto, a RFG teria atuado nessas operações triangulares e quadrangulares apenas como uma interposta pessoa entre as operações com preço superfaturado da ARCOS DEL SUR e sua vinculada ARCOS DOURADOS, operações estas realizadas com burla a preços de transferência, o que deveria ensejar ajustes na escrituração contábil para apuração do Imposto de Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ) e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

O Acordo de Valoração Aduaneira faz parte do conjunto de avenças celebradas no âmbito do Acordo Geral de Tarifas Aduaneiras de 1994- GATT 1994, o qual foi incorporado no ordenamento jurídico nacional no ano de 1994 por meio do Decreto nº 1355. No âmbito administrativo esta norma é regida pela INSRFB nº 2090/2022.

Para tanto serão destacados alguns dispositivos referentes as hipóteses de desconsideração do preço indicado na Declaração de Importação, bem como os procedimentos a serem adotados em tal contexto.

No âmbito do AVA cita-se o artigo 15, § 4º:

Artigo 15, § 4º:

Artigo 15 1. Neste Acordo: (a) valor aduaneiro das mercadorias importadas significa o valor das mercadorias para fins de incidência de direitos aduaneiros ad valorem sobre mercadorias importadas;

4. Para os fins deste Acordo, as pessoas serão consideradas vinculadas somente se: (a) uma delas ocupar cargo de responsabilidade ou direção em empresa da outra; (b) forem legalmente reconhecidas como associadas em negócios; (c) forem empregador e empregado; (d) qualquer pessoa, direta ou indiretamente, possuir, controlar ou detiver 5% ou mais das ações ou títulos emitidos com direito a voto de ambas; (e) uma delas, direta ou indiretamente,, controlar a outra; (f) forem ambas, direta ou indiretamente, controladas por uma terceira pessoa; ou (g) juntos, controlarem direta ou indiretamente uma terceira pessoa; (h) forem membros da mesma família. 5. As pessoas que forem associadas em negócios, pelo fato de uma ser o agente, o distribuidor ou o concessionário exclusivo da outra, qualquer que seja a denominação utilizada, serão consideradas vinculadas para os fins deste Acordo, desde que se enquadrem em algum dos critérios do parágrafo 4 deste Artigo.

ANEXO 1 - NOTAS INTERPRETATIVAS

2. Quando o valor aduaneiro não puder ser determinado segundo as disposições do Artigo 1, deve-se passar sucessivamente aos Artigos seguintes até chegar ao

primeiro que permita determinar tal valor. Exceto quanto ao disposto no Artigo 4, somente quando o valor aduaneiro não puder ser determinado conforme as disposições de um dado Artigo é que o disposto no Artigo subsequente pode ser utilizado.

ART. 1.2-A.

2. (a) Ao se determinar se o valor de transação é aceitável para os fins do parágrafo 1, o fato de haver vinculação entre comprador e vendedor, nos termos do Artigo 15, não constituirá, por si só, motivo suficiente para se considerar o valor de transação inaceitável. Neste caso, as circunstâncias da venda serão examinadas e o valor de transação será aceito, desde que a vinculação não tenha influenciado o preço. Se a administração aduaneira, com base em informações prestadas pelo importador ou por outros meios, tiver motivos para considerar que a vinculação influenciou o preço, deverá comunicar tais motivos ao importador, a quem dará oportunidade razoável para contestar. Havendo solicitação do importador, os motivos lhe serão comunicados por escrito.

Já no campo as normativas infralegais, a exemplo da IN 2090/2022, merecem destaque os seguintes dispositivos:

Art. 6º Na determinação do valor aduaneiro com base no método do valor de transação deverão ser acrescentados ao preço efetivamente pago ou a pagar pela mercadoria importada:

I - os seguintes elementos, desde que sejam de responsabilidade do comprador e não estejam incluídos no preço efetivamente pago ou a pagar pela mercadoria:

- a) as comissões e corretagens, excetuadas as comissões de compra;
- b) o custo de recipientes e embalagens considerados, para fins aduaneiros, como formando um todo com a mercadoria; e
- c) o custo de embalar, compreendendo os gastos com mão-de-obra e materiais;

II - os royalties e os direitos de licença relacionados com a mercadoria objeto de valoração, que o comprador deva pagar, direta ou indiretamente, como condição de venda dessa mercadoria, desde que tais valores não estejam incluídos no preço efetivamente pago ou a pagar; e

III - o valor de qualquer parcela do resultado de qualquer revenda, cessão ou utilização subsequente da mercadoria importada, que reverta direta ou indiretamente ao vendedor.

Art. 9º Na determinação do valor aduaneiro, serão incluídos os seguintes elementos:

I - o custo de transporte das mercadorias importadas até o porto ou aeroporto alfandegado de descarga ou o ponto de fronteira alfandegado onde devam ser cumpridas as formalidades de entrada no território aduaneiro;

II - os gastos relativos a carga, descarga e manuseio, associados ao transporte das mercadorias importadas, até a chegada aos locais referidos no inciso I, excluídos os gastos incorridos no território nacional e destacados do custo de transporte; e

III - o custo do seguro do transporte das mercadorias durante as operações referidas nos incisos I e II.

Da Impossibilidade de Utilização do Método do Valor de Transação

Art. 12. A fiscalização aduaneira poderá decidir pela impossibilidade de aplicação do método do valor da transação nos seguintes casos:

I - ausência de resposta a intimação para prestar esclarecimentos em relação a dúvidas sobre a veracidade ou exatidão do valor declarado;

II - a resposta à intimação a que se refere o inciso I for insuficiente para sanar a dúvida da fiscalização;

III - o importador ou o comprador da mercadoria não apresente à fiscalização, em perfeita ordem e conservação, os documentos comprobatórios das informações prestadas na declaração de importação, a correspondência comercial, e os respectivos registros contábeis, se obrigado à escrituração; ou

IV - outras hipóteses decorrentes da aplicação das disposições do AVA/GATT, inclusive em função do descumprimento do disposto no art. 13.

Parágrafo único. Na hipótese de decisão pela impossibilidade da aplicação do método do valor de transação:

I - o Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil deverá cientificar o importador sobre as razões que motivaram a decisão; e

II - o valor aduaneiro será determinado conforme um dos métodos substitutivos previstos nos Artigos 2, 3, 5, 6 ou 7 do AVA/GATT, observado o disposto no art. 14 desta Instrução Normativa e nas Notas Interpretativas do Anexo 1 do AVA/GATT.

Art. 13. É vedada a aplicação do método do valor da transação no caso de inexistência de dados objetivos e quantificáveis, relativos aos acréscimos de que tratam os arts. 6º, 7º e 9º.

Art. 28. Caso haja motivos para duvidar da veracidade ou exatidão do valor aduaneiro declarado, das informações ou dos documentos apresentados para justificar esse valor, a fiscalização aduaneira poderá solicitar, ao importador ou comprador, o fornecimento de explicações, documentos ou outras provas de que o valor declarado representa o preço efetivamente pago ou a pagar pelas mercadorias importadas, ajustado em conformidade com as disposições do Artigo 8 do AVA/GATT.

Parágrafo único. As dúvidas da fiscalização aduaneira poderão ser fundamentadas, entre outros elementos, na incompatibilidade do preço declarado com:

- I - os usualmente declarados em importações de mercadorias idênticas ou similares;
- II - os relativos a mercadorias idênticas ou similares apurados pela fiscalização aduaneira;
- III - os preços, para mercadorias idênticas ou similares, indicados em cotações de preços internacionais, publicações especializadas, faturas comerciais pró-forma e ofertas de venda;
- IV - os custos de produção de mercadorias idênticas ou similares;
- V - o preço de revenda da mercadoria importada ou de idêntica ou similar; ou
- VI - o preço parâmetro da mercadoria objeto de valoração, determinado conforme dispõe a legislação nacional sobre preços de transferência.

As abordagens desenvolvidas neste tópico decorrem do fato da fiscalização ter desconsiderado os preços das faturas e de todas as documentações comerciais apresentadas pelas partes sob a presunção de irregularidade e de superfaturamento. Mas é preciso registrar, novamente, que esta matéria não é julgada neste processo que limita-se, tão somente, na acusação da suposta ocultação de terceiro na importação. Sem prejuízo disso, entende-se que a fiscalização deixou-se de observar a regra matriz do AVA acerca dos procedimentos a serem seguidos para fins de desconsideração dos valores apresentados pelas partes.

Por fim, de modo a reforçar todo o contexto apresentado, no próprio processo do qual a acusação se ampara em grande parte do relatório fiscal sob o nº 16561.720113/2018-47 referente a suposta remessa irregular de lucros para o exterior, restou consignado em sede desta Egrégia Corte por meio do Acórdão nº 1401-006.420, 1^a Seção de Julgamento / 4^a Câmara / 1^a Turma Ordinária, em sessão de julgamento ocorrido aos 15 de março de 2023 **que a fiscalização equivocou-se em sua metodologia de fiscalização, resultando em cancelamento do lançamento. E nestes autos trabalhou em sua acusação da mesma forma.**

3.4 DAS MODALIDADES DE INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA DE TERCEIROS COMPROVADA E PRESUMIDA E AS SANÇÕES:

A interposição fraudulenta de terceiros consiste na ocultação do real destinatário da mercadoria importada, cuja operação utiliza-se de uma empresa ‘interposta’ que figura entre o exportador e a chamada ‘empresa oculta’, mediante a utilização de fraude ou simulação, nos termos da redação do Art. 23, V do Decreto 1455/1976, a saber:

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

V - estrangeiras ou nacionais, na importação ou na exportação, na hipótese de ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou de responsável pela operação, mediante fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros.

Ao se promover a leitura deste inciso V, deve-se proceder na identificação das partes envolvidas na importação. No caso:

- a) Sujeito Passivo: RFG posto que é ela que materializa os fatos geradores ao importar os produtos;
- b) Real Vendedor: Arcos Del Sur;
- c) Comprador: A RFG;
- d) Responsável pela operação: RFG.

A empresa RFG apresentou relação contemplando todos os franqueados para os quais fornece alimentos, conforme consta no tópico anterior.

Em todos os documentos que instruem a sua respectiva impugnação há referência a operação triangular, seja nas Declarações de Importações, nos Conhecimentos de Transportes, nas Faturas. A fiscalização sempre teve acesso a todos documentos. A Solução de Consulta DISIT Solução De Consulta DISIT/SRRF09Nº49 de 2007 estabelece expressamente a validade de operação comercial de compra e venda BACK TO BACK com estipulação em favor de terceiros, não limitando esta operação apenas ao aspecto financeiro. E quanto aos demais fundamentos, cíveis e tributários que legitimam a operação em epígrafe, já se encontram apresentados na primeira parte deste voto.

A título ilustrativo e de modo a demonstrar o que se assevera, citam-se várias partes deste longo processo em que constam documentos que não deixam a menor dúvida de que desde sempre constaram as informações de que se tratava de operação triangular:

- a) Fls. 8288 a 8398- Comprovação de Vendas de diversos produtos para inúmeros clientes.
- b) **Fls. 8.400- Certificado de Origem. Emissão da própria** Fabricante das Batatas. Com o nome MacFries. Justamente no valor indicado pela fiscalização como superfaturado, fato que contradiz diametralmente a acusação de superfaturamento. Consta a informação da operação triangular. Como acatar fraude ou simulação neste caso, considerando que todas as informações sempre foram prestadas?
- c) **Fls. 8.401- Conhecimento de Transporte.** Com o nome MacFries. Justamente no valor indicado pela fiscalização como superfaturado, fato que contradiz diametralmente a acusação de superfaturamento. Consta a informação da operação triangular. Como acatar fraude ou simulação neste caso, considerando que todas as informações sempre foram prestadas?
- d) **Fls. 8.403- Fatura Comercial emitida pela própria** Fabricante das Batatas. Com o nome MacFries. Consta a informação da operação triangular. Como acatar fraude ou simulação neste caso, considerando que todas as informações sempre foram prestadas?
- e) Fls. 8410. Declarações de Importações. Constam também a informação da importação triangular desde 2013.

Observa-se que desde 2013 a forma de negócios sempre foi comunicada e declarada as autoridades aduaneiras. São mais de 100 páginas de documentos que evidenciam essas operações ao longo dos anos. Portanto, sobre este tema específico (identificação das partes envolvidas na negociação), não logrou êxito a fiscalização em demonstrar omissão de informações, simulação, ocultação e dolo.

Discorrendo em excelente voto a respeito das modalidades de interposição, o Conselheiro TREVISAN assim se pronunciou acerca dos motivos que levaram o legislador estabelecer dois tipos legais de interposição fraudulenta (Acórdão 3403002.865):

A questão referente ao IPI é uma, mas não a motivação de todo o arcabouço legislativo disciplinando as importações por conta e ordem e encomenda, prática que pode ser prestar a propiciar subfaturamento, sonegação na tributação interna, burla a controles administrativos e à habilitação, e fuga a parâmetros de seletividade aduaneiros (canais de conferência mais rigorosos). Assim, a construção jurídica desenvolvida apenas com o perdimento, *v.g.*, uma empresa que recolhe todos os tributos devidos (inclusive o IPI), mas ainda assim oculta terceiro de forma fraudulenta em operação de comércio exterior. A visão exclusivamente tributária do comércio exterior é míope, e ignora os contornos aduaneiros das operações. Veja-se que o fisco aponta, na autuação, possíveis benefícios obtidos com a fraude, sendo a “quebra da cadeia do IPI” um deles.

Ou a interposição fraudulenta ocorre na forma comprovada, ocasião em que a fiscalização demonstra de forma inequívoca que a operação da importação foi realizada para repassar a mercadoria para o real proprietário (ocultado) que tenha se utilizado da empresa interposta por motivos diversos, dentre os quais acima mencionados pelo Ilustre Conselheiro em julgado de interposição. Seu fundamento legal é o artigo 23, V do Decreto nº 1455/1976.

Mas em determinadas circunstâncias a fiscalização não detém de todos os elementos de prova necessários para enquadrar a operação na modalidade comprovada. Diante disto e, considerando vasto conjunto de indícios de irregularidades na importação, com fulcro no V, § 2º do artigo 23 do Dec. 1455/1976, a autoridade fiscal intima o contribuinte para apresentar prova da origem, disponibilidade e transferência do capital utilizado na operação de importação.

Veja-se a redação de cada dispositivo em comento:

COMPROVADA: 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)

PRESUMIDA: § 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)

O ônus da prova é invertido em ambas as modalidades. Na comprovada há necessidade de se demonstrar o DOLO. E esse ônus é do FISCO. Não há como praticar a FRAUDE

ou a SIMULAÇÃO sem a respectiva intenção. Por isso a exigência desta prova. Sem ela o Auto de Infração deve ser cancelado.

Tanto na modalidade comprovada quanto presumida o objeto tutelado pelo Estado é o controle aduaneiro que, diga-se de passagem, vai muito além da mera fiscalização tributária. Não por acaso foi citado trecho do Acórdão nº 3403002.865 que elenca várias situações que se encaixam no contexto ora em comento.

A sanção básica para os casos de interposição é o perdimento, consoante V, §1º do art. 23 do referido Decreto que, diga-se de passagem, trata-se da penalidade mais gravosa do ordenamento jurídico nacional, motivo pelo qual deve ser analisada com a devida cautela.

Nos casos em que a mercadoria não é encontrada por ter sido revendida ou consumida, no próprio V, § 3º do artigo 23, consta a solução, qual seja, conversão do perdimento para a aplicação da multa no percentual de 100% do valor aduaneiro do produto. Aplica-se nova penalidade, agora, de caráter puramente pecuniário.

§ 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.

No mesmo sentido e com a mesmíssima redação, dispõe o § 1º do art. 689 do Regulamento Aduaneiro:

Art. 689, § 1º do Regulamento Aduaneiro:

§1º 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 1972 (Decreto-Lei nº 1.455, de 1976, art. 23, §3º, com a redação dada pela Lei nº 12.350, de 2010, art. 41). (Redação dada pelo Decreto nº 8.010, de 2013)

Registra-se que no caso da modalidade presumida, o importador ostensivo, responsável pela cessão do nome é submetido a sanção pecuniária prevista no artigo 33 da Lei nº 11.488/2007 e não na sanção do valor aduaneiro integral. A cumulação, já pacificada, refere-se ao perdimento e não da multa substitutiva que se trata de outra penalidade. Eis a redação:

Art. 33. A pessoa jurídica que ceder seu nome, inclusive mediante a disponibilização de documentos próprios, para a realização de operações de comércio exterior de terceiros com vistas no acobertamento de seus reais intervenientes ou beneficiários fica sujeita a multa de 10% (dez por cento) do valor da operação acobertada, não podendo ser inferior a R\$ 5.000,00 (cinco mil reais).

Parágrafo único. À hipótese prevista no caput deste artigo não se aplica o disposto no art. 81 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

Esta penalidade também se encontra no Regulamento Aduaneiro, a saber:

Art.727.Aplica-se a multa de dez por cento do valor da operação à pessoa jurídica que ceder seu nome, inclusive mediante a disponibilização de documentos próprios, para a realização de operações de comércio exterior de terceiros com vistas ao acobertamento de seus reais intervenientes ou beneficiários (Lei nº 11.488, de 2007, art. 33, caput).

§1ºA multa de que trata o caput não poderá ser inferior a R\$ 5.000,00 (cinco mil reais)(Lei nº 11.488, de2007, art. 33, caput).

§2ºEntende-se por valor da operação aquele utilizado como base de cálculo do imposto de importação ou do imposto de exportação, de acordo com a legislação específica, para a operação em que tenha ocorrido o acobertamento.

§3ºA multa de que trata este artigo não prejudica a aplicação da pena de perdimento às mercadorias importadas ou exportadas.

Ainda neste cenário, necessário trazer aos autos a redação do artigo 81 da Lei nº 9430/1996, especificamente §§ 1º e 2º.

Art. 81 da Lei nº 9.430/1996:

§ 1º Será também declarada inapta a inscrição da pessoa jurídica que não comprove a origem, a disponibilidade e a efetiva transferência, se for o caso, dos recursos empregados em operações de comércio exterior.

§ 2º Para fins do disposto no § 1º, a comprovação da origem de recursos provenientes do exterior dar-se-á mediante, cumulativamente:

I - prova do regular fechamento da operação de câmbio, inclusive com a identificação da instituição financeira no exterior encarregada da remessa dos recursos para o País;

II - identificação do remetente dos recursos, assim entendido como a pessoa física ou jurídica titular dos recursos remetidos.

§ 3º No caso de o remetente referido no inciso II do § 2º ser pessoa jurídica deverão ser também identificados os integrantes de seus quadros societário e gerencial.

A abordagem destes dispositivos é importantíssima por vários motivos. A começar porque é citado no artigo 33 da Lei nº 11.488/2007, de onde se extrai que a multa de 10% do importador ostensivo não é aplicável nos casos do artigo 81 acima aludido, quando o importador demonstrar origem, disponibilidade e efetiva transferência dos recursos aplicados na operação de comércio exterior. Portanto, não há como cumular a multa de 10% pela cessão do nome com a pena da perda do CNPJ.

Em segundo pois os incisos I e II do parágrafo segundo estabelecem, com redação cristalina, os parâmetros a serem seguidos para se comprovar origem de recursos por parte do contribuinte.

O fato de não haver prova da efetiva ocultação, por si só já é mais do que necessário para se cancelar o lançamento do presente Auto de Infração. Todavia, por questões decorrentes da própria tipificação que exige a fraude e/ou a simulação, far-se-á abordagem sobre estes temas em tópico próprio e sequencial a este.

3.5 DA SIMULAÇÃO NA PRÁTICA DE ILÍCITOS ADUANEIROS: RESPONSABILIDADE OBJETIVA, SUBJETIVA, INFRAÇÃO, SONEGAÇÃO E FRAUDE FISCAL.

A responsabilidade sempre vai ser de natureza objetiva. Seja pelos pagamentos dos impostos, ou mesmo em razão dos questionamentos em processos administrativos de eventuais sanções aduaneiras. Como exceção, existem casos de inversão de ônus da prova, pontualmente.

De início vale reportar-se a regra prevista no artigo 110 do CTN que prega o respeito aos institutos, conceitos, efeitos, formas e regras de Direito Privado. A importância deste artigo em relação ao ato simulatório justifica-se na medida em que o sistema tributário e aduaneiro adota o mesmo conceito de simulação, posta, estudada e legislada no Código Civil, especificamente, artigo 167 e 169.

Sob a vigência atual, inexiste a antiga divisão entre simulação absoluta ou maliciosa e a relativa ou inocente. Prevaleceu o entendimento de que o ato simulado deve ser banido das relações sociais, diante dos inúmeros prejuízos causados a todos interessados, inclusive, ao Fisco. Desta feita, a ineficácia total dos efeitos do ato simulatório tornou-se medida imperativa e, no entender deste trabalho, corretamente.

O ato simulado inexiste, motivo pelo qual não se convalesce pelo tempo, nos termos do artigo 169 do C.C., assim como não pode ser confirmado por lapsos temporais. Suas características centrais podem ser assim elencadas:

- a- Discrepância entre a vontade convencionada pelas partes originárias, daquela manifestada em documento escrito;
- b- Intenção de prejudicar terceiros, pessoas privadas ou públicas;
- c- Objetivo de esconder a real situação de forma a fraudar a legislação pública.

Resta evidente, destarte, que o ato simulado não produz nenhum efeito, até porque ele inexiste quanto a sua substância, motivo pelo qual, importadores e exportadores que porventura se sujeitarem a esta prática, deverão responder civil e criminalmente.

O devido processo legal, tanto na órbita administrativa quanto judiciária se mostra de vital importância. No caso, tendo em vista a gravidade do fato e de suas consequências, há que se preservar amplo direito de defesa e, a partir daí, uma vez constatada e comprovada esta conduta maliciosa, que sejam aplicadas as sanções correspondentes.

O Regulamento Aduaneiro, através do artigo 673, conceitua a infração. Eis sua redação:

Constitui infração toda ação ou omissão, voluntária ou involuntária, que importe inobservância, por parte de pessoa física ou jurídica, de norma estabelecida ou disciplinada neste Decreto ou em ato administrativo de caráter normativo destinado a completá-lo (Decreto-Lei nº 37, de 1966, art. 94, *caput*).

Discorrendo a respeito, PAULO CESAR ALVES ROCHA, entende que:

É muito comum a confusão entre indício de infração e infração propriamente dita. A primeira serve como orientação para apuração de uma possível infração. A segunda deve ser provada com elementos consistentes, não sendo cansativo lembrar que deve haver necessariamente um processo. Este processo deve seguir os preceitos do artigo quinto da Constituição Federal no tocante a existência de processo formal, do direito ao contraditório e ao direito de defesa. Deve ser cumprido também o item IV do art. 150 da Constituição Federal que proíbe a existência de penas de confisco, ou seja, a aplicação de pena de perdimento de mercadoria só pode ser aplicada a mercadoria abandonada, pois enquanto existir um sujeito passivo da obrigação tributária e este não abandonar a mercadoria, a Fiscalização deve aplicar penas pecuniárias" (ROCHA, Paulo Cesar Alves. Regulamento Aduaneiro Anotado. 14 ed. São Paulo: Aduaneiras, 2009, p. 666).

O Regulamento Aduaneiro não conceitua a diferença entre simulação, fraude e mera infração aduaneira no texto do artigo em comento. De todo modo, não foi por acaso a anterior menção ao artigo 110 do CTN. Uma vez respeitados os institutos de Direito Privado, os artigos 167 e sgs do Código Civil respondem a questão da simulação.

Em relação a infração aduaneira, o dispositivo 673 do R.A., mesmo que de forma genérica, estabelece os requisitos básicos para sua configuração. Resta abordar a temática da sonegação e da fraude aduaneira a fim de compreender o seu real significado, posto que também não é conceituada pelo R.A. Todavia, ditos conceitos mereceram atenção especial nos artigos 71 e 72 da Lei nº 4.502/1964:

Art . 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Art . 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.

A diferença básica entre a infração e a fraude fiscal é notada que, na primeira, basta o não pagamento do tributo, independente de dolo, para fins de sua configuração, ao passo que, na segunda, a intenção de não pagar mediante artifícios simulados é essencial².

Dito isto, anota-se que a fraude aduaneira antecede a sonegação, posto que busca evitar ou retardar a realização do próprio fato imponível, ao passo que na sonegação evita-se, dolosamente, o seu conhecimento por parte das autoridades fazendárias.

Persistindo dúvidas quanto a prática, perfilha-se do entendimento de que o auditor fiscal, necessitará interpretar a legislação de maneira favorável ao contribuinte, pois, assim o fazendo, nos moldes do art. 112 do CTN, estará lhe garantindo a ampla defesa e o contraditório e, após a devida comprovação de irregularidades, terá liberdade e segurança para aplicar as sanções e promover as representações às autoridades competentes.

As atividades de comércio exterior demandam extrema agilidade por parte de todos os envolvidos, especialmente no Brasil onde o custo das atividades envolvidas em operação de comex é um dos mais altos do mundo. As normas são inúmeras e, não raro, confusas e contraditórias entre elas e com outras leis e princípios.

Consequência desta realidade é a necessidade que o auditor fiscal tem de recorrer a uma margem de liberalidade na solução dos casos normatizados pelas Instruções Normativas ora abordadas, desde que previsto em lei³. E este recurso será pautado no seu poder discricionário que, nos dizeres de CARLUCI pode ser entendido como:

O poder discricionário tem como seu pressuposto uma lei que o plasma. Daí surge a possibilidade legal de avaliar, dentro de uma margem determinada no texto da lei, a oportunidade de soluções possíveis a fim de realizar a eficácia da lei. Avaliada a oportunidade de todas, escolhe-se uma, que se constitui no ato discricionário, exercendo-se o poder discricionário⁴.

Este Poder Discricionário pode ser ilustrado na capitulação que o auditor faz no ato de formalizar o Auto de Infração e o Lançamento (posto que pode entender tratar-se de interposição presumida ou comprovada).

Compulsando-se os autos importante retomar as regras e parâmetros estabelecidos para comprovação da origem do capital, presentes no disposto nos incisos I e II do § 2º do Art. 81 da Lei 9430/1996, a saber:

²“Na infração tributária prevalece o elemento objetivo pelo que, basta o fato externo do não-pagamento tempestivo do tributo para que se tenha por configurada. Já, a fraude fiscal requer, para configurar-se subjetivamente, a intenção deliberada de lesar o Fisco, e objetivamente, a realização de expedientes enganosos cujo propósito é induzi-lo em erro, visando subtrair-se ao pagamento do tributo” (CARLUCI, José Lence. **Uma Introdução ao Direito Aduaneiro**. 2 ed. São Paulo: Aduaneiras, 2000, p. 220).

³ “Na discricionariedade administrativa existe, nos termos da norma de competência, uma pluralidade de decisões legítimas. Tanto faz, em princípio, acolher-se esta ou aquela diretriz desde que o caso concreto revele que ambas atendem ao interesse público....é a liberdade de escolher uma diante da pluralidade de opções legítimas” (PIRES, Luis Manuel Fonseca. **Controle judicial da discricionariedade administrativa: dos conceitos indeterminados às políticas públicas**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009, 146).

⁴ CARLUCI, José Lence. **Uma Introdução ao Sistema Aduaneiro**. São Paulo: Aduaneiras, 1996, p. 133.

Art. 81 da Lei nº 9.430/1996:

§ 2º Para fins do disposto no § 1º, a comprovação da origem de recursos provenientes do exterior dar-se-á mediante, cumulativamente:

I - prova do regular fechamento da operação de câmbio, inclusive com a identificação da instituição financeira no exterior encarregada da remessa dos recursos para o País;

II - identificação do remetente dos recursos, assim entendido como a pessoa física ou jurídica titular dos recursos remetidos.

Nunca é demais lembrar e reforçar que o objeto deste processo é a suposta prática de OPERAÇÃO DE IMPORTAÇÃO IRREGULAR. Não se julga, ao menos neste processo e respectivo Auto de Infração, as operações internas da empresa e suas eventuais irregularidades fiscais. Existe legislação específica para isso. Tratam-se de situações distintas.

E no campo dos pressupostos dos incisos I e II do § 2º do art. 81 acima referido, tem-se que o contribuinte demonstrou plenamente o fechamento das operações de câmbio e das partes envolvidas. Portanto, não há como acolher a tese de ausência de comprovação da origem e disponibilidade do capital envolvido.

Constam em todos os documentos, como DI, Fatura, Conhecimentos de transportes as referidas informações sobre as partes envolvidas e o tipo de operação. Tal fato restou devidamente comprovado pela documentação acostada pela RFG.

A fiscalização ampara-se nas planilhas I e II que acompanham o Auto de Infração. Elas trazem inúmeras informações financeiras decorrentes da e-financeira. Inclusive com informações discrepantes para com os valores lançados no Auto de Infração, como dito no tópico preliminar deste voto.

Não se nega que o ato administrativo goze de fé pública e presunção de veracidade, conforme se nota em pacífico entendimento das Cortes Judiciais:

E M E N T A. ADMINISTRATIVO. MANDADO DE SEGURANÇA. INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA. PENA DE PERDIMENTO. CABIMENTO. RECURSO PROVIDO. - Cinge-se a controvérsia acerca da legalidade da autuação pelo Fisco que impôs a pena de perdimento, em razão de atos que caracterizaram as infrações de interposição fraudulenta de terceiros em operação de importação - O art. 23 do Decreto-Lei n.º 1.455/76 prevê a culminação de pena de perdimento de bens na hipótese de estar configurada a interposição fraudulenta de terceiros em operações de importação, a qual é presumida no caso de não comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados - A interposição fraudulenta não se afigura mera irregularidade formal sanável, mas sim infração que sujeita a mercadoria à pena de perdimento.....O auto de infração goza de presunção de legitimidade e veracidade, pois se trata de ato administrativo, subscrito por servidor dotado de fé pública, e somente que pode ser afastado caso sejam trazidos elementos probatórios suficientes para comprovar eventual

ilegalidade, cabendo, assim, ao ora apelante, o ônus da prova quanto ao fato constitutivo do seu direito - As alegações da parte autora não foram comprovadas de forma suficiente para o deferimento de seu pleito, merecendo reforma a sentença - Apelação provida. (TRF-3 - ApCiv: 0009311-65.2010.4.03.6104 SP, Relator: LUIZ ALBERTO DE SOUZA RIBEIRO, Data de Julgamento: 15/02/2024, 6^a Turma, Data de Publicação: Intimação via sistema DATA: 20/02/2024).

Todavia, quando o contribuinte apresenta documentos cujas informações tenham o condão de refutar as acusações, para fins de julgamento, todo o contexto deve ser levado em consideração.

A prova do FISCO são informações da planilha pautada na e-financeira. Tanto suposta remessa irregular de lucros para o exterior, quanto do conluio entre as empresas. No entanto as informações obtidas não foram prestadas pelas contribuintes, bem como não tiveram como contrapor os números lá apresentados pela fiscalização, salvo em suas respectivas impugnações. Consigna-se que a e-financeira decorre da INSRFB nº 1571/2015, a qual contempla a sua definição e estabelece quem presta as respectivas informações. Veja-se:

Art. 2º As informações serão prestadas mediante apresentação da e-Financeira, constituída por um conjunto de arquivos digitais referentes a cadastro, abertura, fechamento e auxiliares, e pelos módulos de operações financeiras e de previdência privada

Art. 4º Ficam obrigadas a apresentar a e-Financeira:

I - as pessoas jurídicas:

a) autorizadas a estruturar e comercializar planos de benefícios de previdência complementar;

b) autorizadas a instituir e administrar Fundos de Aposentadoria Programada Individual (Fapi); ou

c) que tenham como atividade principal ou acessória a captação, intermediação ou aplicação de recursos financeiros próprios ou de terceiros, incluídas as operações de consórcio, em moeda nacional ou estrangeira, ou a custódia de valor de propriedade de terceiros; e

II - as sociedades seguradoras autorizadas a estruturar e comercializar planos de seguros de pessoas.

§ 1º A obrigatoriedade de que trata o caput alcança entidades supervisionadas pelo Banco Central do Brasil (Bacen), pela Comissão de Valores Mobiliários (CVM), pela Superintendência de Seguros Privados (Susep) e pela Superintendência Nacional de Previdência Complementar (Previc).

§ 3º Fica responsável pela prestação de informações:

- I - a instituição financeira depositária de contas de depósito, inclusive de poupança, em relação às informações de que trata o inciso I do caput do art. 5º;
- II - a instituição custodiante das contas de custódia de ativos financeiros vinculadas às aplicações financeiras de que tratam os incisos II e III do caput do art. 5º;
- III - o administrador, no caso de fundos e clubes de investimento cujas cotas estejam vinculadas às aplicações financeiras de que tratam os incisos II e III do caput do art. 5º, exceto:
- a) fundos de investimento especialmente constituídos, destinados exclusivamente a acolher recursos de planos de benefícios de previdência complementar ou de planos de seguros de pessoas; e
 - b) fundos cujas cotas sejam negociadas em bolsa ou devam ser ou sejam registradas em balcão organizado;
- IV - o distribuidor de cotas de fundos de investimento distribuídos a terceiros por conta e ordem vinculadas às aplicações financeiras de que tratam os incisos II e III do caput do art. 5º;
- V - a instituição intermediária, no caso de ações, derivativos, ou cotas de fundos de investimento negociadas em bolsa ou que devam ser ou sejam registradas em balcão organizado vinculadas às aplicações financeiras de que tratam os incisos II e III do caput do art. 5º;
- VI - a instituição autorizada a realizar operações no mercado de câmbio para as operações de que tratam os incisos VIII a X do caput do art. 5º;
- VII - as pessoas jurídicas de que tratam as alíneas “a” e “b” do inciso I e o inciso II do caput, em relação às informações referidas nos incisos IV a VI do caput do art. 5º;
- VIII - a pessoa jurídica administradora de consórcios, conforme art. 5º da Lei nº 11.795, de 8 de outubro de 2008, para as informações de que tratam os incisos XI e XII do caput do art. 5º; e
- IX - a instituição que detenha o relacionamento final com o cliente, nos demais casos, em relação às informações de que trata o art. 5º.

Reitera-se que as informações não foram prestadas por quaisquer dos recorrentes e pela própria fiscalização. Mas com base neste documento e nas informações de vinculação entre a ADB e a ADS por força de comporem o mesmo grupo do AD INC, concluiu-se pela existência de simulação.

Qual seria o fato gerador que as partes retardaram ou impediram às autoridades fiscais de tomarem conhecimento dos fatos geradores? Não houve indicação precisa. Quebra de IPI? Concorrência desleal e sonegação? Não consta esta informação no TVF e no Auto de Infração.

No entanto, se for levar em consideração tratar-se da suposta remessa irregular de lucros para o exterior, primeiramente deve-se ponderar o que se segue:

- a- A par da presunção de legitimidade do ato praticado pelo servidor público, há farta documentação em sentido contrário, nos termos já externados neste voto;
- b- As planilhas do e-financeira são oriundas de prestação de informações por terceiros que não compõem o polo processual deste feito e, conforme já relatado em sede do Acórdão da DRF, há erro e discrepância de valores entre o lançado e aqueles da própria planilha da e-financeira;
- c- Não restou demonstrado qual o fato gerador configurador da fraude que as partes tenham retardado ou impedido a fiscalização de tomar conhecimento;
- d- Se for considerar a remessa de lucros para o exterior (**repita-se: matéria que não faz parte desta seção de julgamento**) é preciso destacar que somente as planilhas não tem o condão de comprovar esta prática. Ninguém melhor do que a SRFB, enquanto detentora de todos os documentos de comércio exterior, para anexar aos autos as Declarações de Importações de modo a correlacioná-las com as informações das planilhas e demonstrar claramente o que acusa, a começar pela base de cálculo deste Auto de Infração;
- e- **Sem prejuízo do tópico anterior, vale lembrar que a fiscalização acusa os contribuintes de manipulação de preços e superfaturamento, sem juntar as Declarações de Importações!**
- f- **E mais. Como se desconsiderar os valores presentes nas DIs, nas Faturas sem anexá-las aos autos, bem como não adotar e indicar qual o método adotado para fins valoração? Não houve acusação de Fraude. Mas de Simulação. E a legislação prevê elementos e pressupostos diversos para cada instituto, conforme já contemplado nos autos em tópicos específicos.**
- g- Estas provas são responsabilidade da fiscalização, até mesmo em razão da capitulação do Auto de Infração que se pauta na interposição comprovada.

Tais premissas encontram amparo no Poder Judiciário, a saber:

TRIBUTÁRIO. DECRETO-LEI Nº 37/66. PERDIMENTO. USO DE DOCUMENTO FALSO. INOCORRÊNCIA. DECRETO-LEI Nº 1.455/76. INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA. NÃO CONFIGURAÇÃO. 1. O art. 105, VI, do Decreto-Lei nº 37/66 disciplina que aplica-se a pena de perda da mercadoria (estrangeira ou nacional) na importação ou exportação se qualquer documento necessário ao seu embarque ou desembarque tiver sido falsificado ou adulterado. 2. O Decreto-Lei nº 1.455/1976 em seu art. 23 considera 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. **3. No caso dos autos não há prova de falsificação ou adulteração, não havendo requerimento de prova adicional e não há falar em interposição fraudulenta, uma vez que não se constata a ocultação do sujeito passivo.** 4. Mantida a

condenação do apelante ao pagamento de honorários advocatícios, na forma da sentença, com acréscimo de 1% (um por cento), em razão da sucumbência recursal (art. 85, § 11, do CPC). 5. Apelação a que se nega provimento. (TRF-1 - APELAÇÃO CIVEL: 10850705020214013400, Relator: DESEMBARGADOR FEDERAL ROBERTO CARVALHO VELOSO, Data de Julgamento: 14/12/2023, DÉCIMA-TERCEIRA TURMA, Data de Publicação: PJe 14/12/2023 PAG PJe 14/12/2023 PAG).

Imperioso destacar ainda que as consequências de manutenção do julgado recorrido não se limitam apenas e exclusivamente a substituição da pena de perdimento pela multa de 100% do valor aduaneiro.

Especificamente em relação a empresa RFG que, conforme demonstrado funciona e gera empregos e rendas no Brasil desde 1982, poderá se submeter ou a sanção dos 10% em decorrência da cessão do nome ou mesmo, da perda do CNPJ nos termos do artigo 81 da Lei nº 9.430/1996. Ao invés de resultar em pacificação de litígios a manutenção do julgado da r. decisão da DRJ resultará em novas frentes litigiosas até mesmo para que o contribuinte, eventualmente prejudicado, busque seus direitos de resarcimento e perdas e danos com a afetação de seu CNPJ. Não por acaso, em contexto idêntico a este, assim se pronunciou o Egrégio TRF3:

E M E N T A PROCESSO CIVIL. ADMINISTRATIVO. RESPONSABILIDADE CIVIL DO ESTADO. PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO FISCAL. INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA. PERDIMENTO DE BENS E INAPTIDÃO DE CNPJ. ANULAÇÃO NA ESFERA JUDICIAL. DEMORA NO RESTABELECIMENTO DO CNPJ. INDEVIDO IMPEDIMENTO DE EXERCÍCIO DE ATIVIDADE COMERCIAL. INDENIZAÇÃO POR DANOS MATERIAIS. LUCROS CESSANTES. 1. A questão posta nos autos diz respeito à responsabilidade civil do Estado, em razão de suposta abusividade na condução de procedimento administrativo fiscal e respectiva aplicação de penalidades. 2. A responsabilidade civil tem cláusula geral nos art. 186 e 927 do Código Civil, e apresenta, como seus pressupostos, a ação ou omissão do agente, a culpa em sentido amplo, o nexo de causalidade e o dano, do qual surge o dever de indenizar. Por sua vez, a responsabilidade civil do Estado é, em regra, objetiva, isto é, fundamenta-se no risco e prescinde da comprovação de culpa do agente, bastando que se demonstre o nexo causal entre a conduta do administrador e o dano. Está consagrada no art. 37, § 6º, da Constituição Federal. 3. No caso dos autos, é certa a aplicação da responsabilidade civil em sua vertente objetiva, tendo em vista que as alegações da parte autora narram a ocorrência de conduta comissiva, qual seja, a determinação de inaptidão do CNPJ da demandante, bem como aplicação da pena de perdimento de bens e alienação dos mesmos por valor inferior ao de mercado. 4. Pós procedimento administrativo fiscal, foi reconhecida a prática de interposição fraudulenta pela demandante, o que ensejou tanto a declaração de inaptidão de seu CNPJ, como o perdimento das mercadorias correlatas. Tudo conforme art. 11 da Instrução Normativa SRF 228/02 e art. 23 do Decreto-Lei 1.455/76. 5. Não obstante, conforme bem assentado em primeira instância e ao contrário do que alega a requerente, não houve aplicação retroativa da penalidade de perdimento das mercadorias. Isto é, o termo de

retenção e de depósito de mercadoria (ID 259019555) e o auto de infração e termo de apreensão e guarda fiscal (ID 259019556) versam não sobre aplicação de penalidade de perdimento, mas sim sobre mera retenção das mercadorias, determinada cautelarmente até conclusão do procedimento, enquanto não comprovada a licitude da operação. Tudo, nos termos do art. 7º Instrução Normativa 228/02. 6. Também inexiste irregularidade a ser reconhecida pelo fato de o levantamento de valores depositados ter sido autorizado apenas em 17/08/2018. Isto porque tais valores foram depositados no bojo de ação anulatória (autos nº 0000308-40.2016.4.03.6100), de modo que o levantamento se deu após deflagração da fase de cumprimento de sentença (autos nº 5007444-80.2018.4.03.6100) e em obediência ao regime de precatórios. 7. Quanto à penalidade de declaração de inaptidão de CNPJ, está foi aplicada somente após conclusão do procedimento administrativo fiscal, sendo certo que o simples fato de ter havido posterior invalidação desta na esfera judicial não é condição suficiente para que se imponha a responsabilização do Poder Público. 8. Por outro lado, desde 25/08/2016 tornou-se possível o cumprimento imediato da decisão de restabelecimento do CNPJ da autora, o que somente se perfez em 29/01/2018. Dessa forma, há conduta administrativa geradora de dano anormal e específico na manutenção indevida da inaptidão do CNPJ da demandante somente no período entre 27/08/2016 e 28/01/2018. Não há dúvidas também do liame causal que a vincula aos danos materiais, na modalidade lucros cessantes, tendo em vista que a requerente foi impedida de exercer regularmente suas atividades comerciais nesse intervalo. Com efeito, agiu bem o juiz sentenciante ao determinar que a quantificação dos danos materiais deve se dar em fase de liquidação. Inexistem, pois, razões à reforma da sentença. 9. Apelações improvidas. (TRF-3 - ApCiv: 50078307620194036100 SP, Relator: CONSUELO YATSUDA MOROMIZATO YOSHIDA, Data de Julgamento: 03/10/2023, 3^a Turma, Data de Publicação: DJEN DATA: 05/10/2023).

Feitas essas considerações, entende pela pertinência e procedência de ambos os recursos voluntários no tocante ao mérito da ausência da infração capitulada no Auto de Infração.

3.6 DA ANÁLISE DA INTERPOSIÇÃO À LUZ DA SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 158/2021:

Sem prejuízo do externado nesta decisão, mesmo que seja considerada como sendo encomendante, haveria de se lhe aplicar o entendimento presente na referida Solução de Consulta.

Esta SC aborda a figura do “encomendante do encomendante”. Para ser mais claro e correlacionando com o presente caso, caracteriza-se quando o importador faz a operação de importação por encomenda, tendo prévia negociação para com o comprador.

Eis o texto da respectiva SC:

Assunto: Imposto sobre a Importação – IIIMPORTAÇÃO POR ENCOMENDA. DISPENSABILIDADE DE IDENTIFICAÇÃO DO ENCOMENDANTE DO ENCOMENDANTE

PREDETERMINADO. INFRAÇÕES POR FRAUDE, SIMULAÇÃO OU INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA. PRAZO DE ESTOQUE. A importação por encomenda envolve, usualmente, apenas dois agentes econômicos, ou seja, o importador por encomenda e o encomendante predeterminado, que são, respectivamente, o contribuinte e o responsável solidário pelos tributos incidentes. A presença de um terceiro envolvido - o encomendante do encomendante predeterminado - não é vedada pela legislação, não descaracteriza a operação de importação por encomenda, e, portanto, não é obrigatória sua informação na Declaração de Importação, desde que as relações estabelecidas entre os envolvidos na importação indireta representem transações efetivas de compra e venda de mercadorias. A ocorrência de relações comerciais autênticas com terceiros, nos casos de importação por encomenda, por si só, não caracteriza ocultação do real comprador mediante fraude, simulação ou interposição fraudulenta, de que trata o inciso V, do art. 23 do Decreto-Lei (DL) nº 1.455, de 1976, ou acobertamento de reais intervenientes ou beneficiários, de que trata o art. 33 da lei nº 11.488, de 2007, desde que as relações estabelecidas entre todas as partes sejam legítimas, com comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos utilizados, observado o disposto no § 2º do art. 23 do DL nº 1.455, de 1976. A simples vinculação societária entre empresas nacionais envolvidas em operação legítima de importação por encomenda não se confunde com a figura da infração de ocultação do sujeito passivo mediante fraude, simulação ou interposição fraudulenta, de que trata o inciso V, do art. 23 do DL nº 1.455, de 1976. A legislação aduaneira de regência não estabelece prazo mínimo para permanência de mercadoria importada em estoque, seja por parte do importador ou por parte do encomendante predeterminado. O curto tempo de permanência de mercadoria em estoque não tem o condão de, isoladamente, descaracterizar modalidade de importação indireta por encomenda, de que trata o art. 11 da Lei nº 11.281, de 2006.

Esta Egrégia Corte já se manifestou a respeito e, em brilhante voto Fernanda Kotzias assim se posicionou (Acórdão nº 3401-010.570):

Em resumo, a fiscalização buscou punir o que chamou de “ocultação em camadas”, infração que não existe nas normas aduaneiras vigentes e cujas exigências indicadas pela fiscalização para que a operação fosse supostamente legalizada sequer podem ser operacionalizadas por ausência de campos específicos no SISCOMEX. Assim, trata-se de inovação jurídica com vistas a aumentar a abrangência de um tipo de infração que não se enquadra nos fatos narrados dos autos, o que implica na necessidade de afastamento do lançamento por falta de fundamento jurídico. Por fim, a fiscalização busca demonstrar suposta existência de dano ao erário na medida em que teria sido “possível verificar um complexo mecanismo arquitetado com o objetivo de diminuir a base tributável de impostos incidentes, em Lojas Americanas e B2W”. Ora, conforme comprovado pela recorrente e não contraditado pela fiscalização, todos os tributos apurados em cada uma das etapas da operação, entre a importação e a revenda das

mercadorias ao consumidor final, foram devidamente recolhidos. O que a fiscalização quer dizer, é que, se LASA e B2W fossem declaradas como encomendantes e o valor efetivamente pago pelas mercadorias fosse devido à recorrente à título de venda derivada de importação por encomenda, a base tributável seria maior, principalmente com relação ao IPI – que atinge apenas a importação e a primeira saída do produto nacionalizado para comprador no mercado doméstico. O que ocorre, porém, que é tal lógica é desprovida de sentido. Caso LASA e B2W buscassem ocupar o lugar de encomendantes, a recorrente cobraria o mesmo valor das operações com Destro e QSM. Contudo, caberia às encomendantes lidar com outros custos logísticos e de distribuição que seriam deduzidos de sua margem. Assim, o que a fiscalização deseja é tributar o IPI sobre operações no mercado interno, cujo valor abrange não só o valor de revenda das mercadorias, mas serviços logísticos e de distribuição, bem como, margem de lucro das empresas envolvidas, o que é ilegal e não se sustenta de nenhum ponto de vista.

Ora, como se verifica, a situação endereçada na Solução de Consulta é exatamente idêntica a dos autos, visto que o lançamento analisado pautou-se nas constatações da fiscalização de que, apesar de todas as empresas envolvidas terem comprovado a origem de seus recursos e possuírem atividade operacionais reais e em estabelecidos próprios e que as mercadorias terem efetivamente sido transportadas e estocadas por cada uma das envolvidas, a fiscalização pautouse nos seguintes indícios para concluir a existência de ocultação e fraude: empresas relacionadas a um mesmo grupo empresarial, existência de alguns acionistas comuns e de revenda de parcela significativa das mercadorias importadas a um mesmo destinatário (encomendante do encomendante). A este respeito, cabe ainda destacar que o AI ora discutido faz parte de uma série de lançamentos envolvendo as mesmas partes e operações, apenas fazendo referência a períodos diferentes. E, em função disso, esta Turma já teve oportunidade de julgar o caso em outra oportunidade, concluindo, por maioria, em acatar o voto da relatora, Cons. Mara Sifuentes, que entendeu “que a autuação não merece prosperar em razão de carência probatória por parte da Fiscalização, que não demonstrou de maneira inequívoca a ocorrência da fraude ou simulação”, conforme consta da ementa do Acórdão n. 3401-006.745 de 20/08/2019:

Para se enquadrar um contribuinte na modalidade de interposição comprovada, artigo 23, V do Decreto 1455/1976 a prova deve ser inconteste. Inexistem nos autos provas de ocultação. Pelo contrário!

As movimentações financeiras refletem justamente operações reais que são diametralmente opostas de situações simulatórias ou mesmo fraudulentas. No formato de negócios entre as partes, especialmente por tratar-se de alimentos, é impossível não haver curtos espaços de tempos entre os pedidos e a expedição dos mesmos. Se assim não for a operação resulta em prejuízo comercial.

Não se esqueça que atualmente as plataformas de pedidos que são formulados via sistema online das empresas representam significativa fonte de rendimentos dessas empresas. E o mínimo que se deve ter em mente neste contexto é agilidade de transferência de recursos, negociações e logística de distribuição e entrega.

Todos os elementos supostamente probatórios dos autos reforçam justamente o contrário do que foi alegado pela fiscalização. E mais. Com a devida vênia, grande parte do Relatório Fiscal é pautado em planilhas. Não se olvide que esses documentos foram elaborados com base nas informações prestadas por terceiros.

Todavia o enquadramento legal previsto no artigo 23, V do Dec. 1455/1976 exige muito mais. Pressupõe, primeiramente, prova do DOLO. Ninguém simula ou pratica uma fraude sem intenção. E nem de longe essa prova consta nos autos. Segundo: restou mais do que evidente, pela própria fiscalização, que todas as partes envolvidas são detentoras de capacidade econômica e com vasto lastro contábil. Terceiro: as empresas sempre atenderam as intimações fiscais.

Eventualmente, caberia ao FISCO promover a discussão sobre existência ou não da interposição na modalidade presumida, prevista no § 2º do V do Dec. 1455/1976. Isso não significa que teria êxito. Até mesmo porque as provas dos autos refletem cristalina capacidade e disponibilidade financeira do contribuinte.

Caso seja o entendimento de se entender pela presença de todos os elementos da importação por encomenda, entende-se ser aplicável a presente Solução de Consulta. Primeiro porque trata de contexto similar. Segundo pois o artigo 33 da IN 2058/2021. Eis a sua redação:

Art. 33. As soluções de consulta proferidas pela Cosit, a partir da data de sua publicação:

I - têm efeito vinculante no âmbito da RFB; e

II - respaldam o sujeito passivo que as aplicar, ainda que não seja o respectivo consultente, desde que se enquadre na hipótese por elas abrangida, sem prejuízo da verificação de seu efetivo enquadramento pela autoridade fiscal em procedimento de fiscalização.

Portanto, mais um fundamento que justifica o provimento dos respectivos recursos voluntários.

3.7 DA RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA.

Em razão dos fundamentos aplicados neste voto, entende-se não se tratar de solidariedade para fins de autuação. Primeiro porque não se configurou a interposição fraudulenta de terceiros.

Ademais, cada empresa tem suas atividades próprias, com funcionamento autônomo, funcionando na normalidade de suas contabilidades (com lucros, despesas, comportando seus próprios riscos das atividades que desempenham), enfim, com existência de fato e de direito. Inclusive nas operações fiscalizadas e que resultaram no Auto de Infração.

As operações comerciais celebradas entre RFG e ADB, sob os auspícios do direito privado, podem e devem produzir efeitos jurídicos no universo tributário e aduaneiro. A redação do artigo 110 do CTN é claríssima neste sentido e deve ser analisada de forma conjunta com o 104 do Código Civil.

Art. 104. A validade do negócio jurídico requer: I - agente capaz; II - objeto lícito, possível, determinado ou determinável; III - forma prescrita ou não defesa em lei”.

Não há prova alguma de que a prestação foi simulada. Pelo contrário, não há identificação das condutas dos embargantes. Da leitura deste artigo, passa-se a conjunta com o artigo 110 do CTN que, por sua vez, é claro no respeito aos institutos, conceitos e formas de direito privado:

Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.

Os efeitos do ato jurídico perfeito somente não se consolidam quando o agente os promove com o fito simulador ou fraudador, com dolo para furtar-se de responsabilidade tributária. No entanto, a própria legislação cível já prevê a ineficácia de quaisquer atos simulados e objetos de fraude. No campo das normas tributárias, lecionando acerca do tema, PAULO DE BARROS CARVALHO anota que:

O ordenamento brasileiro, a meu ver, já autorizava a desconsideração de negócios jurídicos dissimulados, a exemplo do disposto no art. 149, VII, do Código Tributário Nacional. O dispositivo comentado veio apenas ratificar regra existente no sistema em vigor. Por isso mesmo, assiste razão a Heleno Torres, ao asseverar que a referida alteração tão só aperfeiçoa o que já se encontrava previsto, de modo genérico, afastando quaisquer dúvidas concernentes à possibilidade da Administração em desconsiderar os negócios fictícios ou dissimulados. (P. 312).

Nas relações comerciais privadas, sejam elas escritas ou não, o que importa são as avenças celebradas entre as partes, onde cada uma detém os seus próprios interesses. De um lado o contratado busca incrementar as suas atividades e expandir no mercado, ao passo que o contratante busca fomentar o lucro de suas atividades, no caso do propósito específico do consórcio importador dos trens.

Desta forma, entende-se ser inaplicável o disposto do art. 124, I do CTN por inexistir interesse comum entre as partes.

HUGO DE BRITO MACHADO faz importante observação, distinguindo INTERESSE COMUM DE INTERESSE CONTRAPOSTO. COMPRADOR E VENDEDOR, POR EXEMPLO, NO ÂMBITO DE UM CONTRATO DE COMPRA E VENDA, TÊM INTERESSES CONTRAPOSTOS, E NÃO COMUNS. NÃO PODEM, POIS, SÓ POR ESSA

CONDIÇÃO, SER COLOCADOS COMO DEVEDORES SOLIDÁRIOS. Confira-se, a propósito: Hugo de Brito Machado, Comentários ao Código Tributário Nacional, São Paulo: Atlas, 2004, v. 2, p. 463 ((Hugo de Brito Machado, Código Tributário Nacional: anotações à Constituição, ao Código Tributário Nacional e às Leis Complementares 87/1996 e 116/2003 / Hugo de Brito Machado Segundo. – 6. ed. rev., atual. e ampl. – São Paulo:Atlas, 2017, p. 275).

No mesmo sentido, esta Egrégia Corte já manifestou expressamente que o artigo 124 do CTN não pode ser aplicado de forma isolada e interpretado de forma literal, de modo a afastar-se de todo o conjunto probatório dos autos. Por isso e a título de fundamentação, pede-se vênia a transcrever trecho do Acórdão Processo nº 13888.720501/201423. Acórdão nº 2401004.858- – 4^a Câmara / 1^a Turma Ordinária. Carlos Alexandre Tortato Relator:

Não resta dúvidas do "interesse econômico" desta recorrente na conduta que ensejou a lavratura dos autos de infração, contudo, tal fato não implica, automaticamente, na verificação do instituto jurídico da solidariedade tributária pelo "interesse comum" na "situação que constitua o fato gerador da obrigação principal". A matéria foi precisamente enfrentada no Acórdão nº. 2301004.800, onde o relator do voto vencedor, Conselheiro Fabio Piovesan Bozza, com seu brilhantismo habitual, bem definiu a questão (a qual, inclusive, referia- se ao mesmo escritório de advocacia): "Referido dispositivo trata da chamada solidariedade de fato ou solidariedade paritária, qual exige que as pessoas sejam sujeitos da relação jurídica que deu azo à ocorrência do fato gerador. A expressão "interesse comum", embora não definida legalmente, diz respeito ao interesse jurídico ostentado pelas partes, e não a qualquer interesse econômico. Trata-se de interesse que decorre de uma situação jurídica. Nesse sentido, revelam interesse juridicamente comum as pessoas que participem do mesmo polo da relação jurídica, objeto da hipótese de incidência tributária (ex. coproprietários que alienam certo bem), diferentemente do que ocorre com aquelas que figurem em polos antagônicos (ex. prestador e tomador de serviços). A esse respeito, confira-se a lição de Rubens Gomes de Sousa, em sua obra clássica Compêndio de Legislação Tributária (Edições Financeiras, 3^a ed., p. 67): São solidariamente obrigadas pelo crédito tributário as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal, segundo prevê o art. 124, I, do CTN. O interesse comum das pessoas não é revelado pelo interesse econômico no resultado ou no proveito da situação que constitui o fato gerador da obrigação principal, mas pelo interesse jurídico, que diz respeito à realização comum ou conjunta da situação que constitui o fato gerador. É solidária a pessoa que realiza conjuntamente com outra, ou outras pessoas, a situação que constitui o fato gerador, ou que, em comum com outras pessoas, esteja em relação econômica com o ato, fato ou negócio que dá origem a tributação por outras palavras (...) pessoa que tira uma vantagem econômica do ato, fato ou negócio tributário. Em vista do exposto, considero que o escritório de advocacia ostenta mero interesse econômico na relação jurídica que constitui fato gerador da obrigação tributária principal. Sequer participa de um dos polos dessa relação

jurídica. Quando muito, apresenta interesse jurídico reflexo, oriundo de outra relação jurídica mantida com o Recorrente. Escapa, assim, da aplicação do art. 124, inc. I do CTN. Em conclusão, conduzo meu entendimento para excluir o escritório de advocacia da imputação de responsabilidade solidária da obrigação tributária. Coaduno com as lições acima proferidas pelo i. Conselheiro e, utilizando-me também como razões de decidir do presente processo, voto por afastar a responsabilidade solidária do recorrente Castelucci Figueiredo Advogados Associados, por inaplicabilidade do art. 124, I, do CTN, ao caso concreto.

A propósito e, com maestria, o Conselheiro ROSALDO TREVISAN, quando do julgamento do processo nº 10314.728905/201471, Acórdão n 3401-003.426, sessão de 28demarçode2017, assim se pronunciou sobre o tema:

Quando há diversos sujeitos passivos na autuação, entende-se que é dever do autuante, ao arrolá-los sob tal condição, individualizar as condutas que ensejaram a aplicação das penalidades, explicando quais as atitudes de tais sujeitos que concorreram, por exemplo, para a prática das infrações detectadas.

Nesse aspecto, pecou a autuação em relação à autuada Luciana, não havendo, no Relatório Fiscal, indicação individualizada das condutas que teria esta praticado, a ensejarem a aplicação de penalidades, nem detalhamento da forma pela qual tal sujeito passivo tenha concorrido para a prática da infração imputada.

Pelo exposto, voto por dar parcial provimento ao recurso voluntário apresentado, para excluir do polo passivo a Sra. Luciana Moreira Baptista.

Portanto não se reconhece a responsabilidade solidária pelos motivos expostos.

3.8 DAS DEMAIS MATÉRIAS SUSCITADAS NOS RECURSO VOLUNTÁRIOS.

Considerando o conteúdo deste voto, entende-se que as demais matérias encontram-se prejudicadas.

3.9 DO DISPOSITIVO.

Do exposto, dou parcial provimento para acolher a preliminar de nulidade por vício material e, no mérito, para dar provimento aos recursos voluntários em razão da inexistência da infração capitulada, cancelando-se o lançamento.

(documento assinado digitalmente)

Mateus Soares de Oliveira

VOTO VENCEDOR

Conselheiro Leonardo Correia Lima Macedo, redator designado.

Os Recursos Voluntários serão analisados de forma conjunta tendo em vista os pontos em comum das duas peças.

A análise dos recursos interpostos pela Arcos Dourados Comércio de Alimentos S.A. (Grupo McDonald's) e pela RFG Comércio, Transportes e Serviços Ltda., ganha relevância com a introdução de elementos probatórios obtidos em jurisdições estrangeiras, como a "Convenção Judicial de Interesse Público" (CJIP) firmada entre o Ministério Público Financeiro da França e a McDonald's France. Esse documento, homologado pelo Tribunal Judiciário de Paris, apresenta indícios sobre estratégias de ocultação do real adquirente e transferência de lucros para o exterior por meio de operações internas quando do pagamento de royalties e direitos de franquia.

No contexto do CARF, a integração de documentos provenientes de outros países é de extrema importância, pois enriquece o debate ao trazer subsídios objetivos que demonstram como práticas de elisão ou evasão fiscal podem ser coordenadas internacionalmente. No caso específico das recorrentes, a análise do teor da CJIP francesa pode revelar padrões semelhantes de comportamento tributário que afetam a base de cálculo dos tributos devidos no Brasil, reforçando as evidências já existentes no processo.

Recurso Voluntário – Arcos Dourados Comércio de Alimentos S.A. e Recurso Voluntário apresentado pela empresa RFG Comércio, Transportes e Serviços Ltda.

As Recorrentes fundamentam seus recursos em quatro pontos principais:

1) Ausência de provas para a interposição fraudulenta:

A Recorrente alega que a Receita Federal não apresentou provas que demonstrem que a Arcos Dourados tenha sido a real adquirente das mercadorias, tampouco que tenha havido fraude nas operações. As empresas RFG e ADS são independentes e cumprem seus papéis no processo de importação de forma lícita.

Nesse ponto entendo que não assiste razão as Recorrentes.

A operação de ocultação do real adquirente das mercadorias e pagamento de royalties de forma irregular por empresas do grupo McDonald's, ora sob análise no Brasil, já foi objeto de investigação em anos anteriores na França.

A esse respeito, para conhecimento deste CARF, é oportuno trazer aos autos a "Convenção Judicial de Interesse Público" (Convention Judiciaire d'Intérêt Public - CJIP), firmada entre o Ministério Público Financeiro da França (*Parquet National Financier*) e a empresa *McDonald's France*, datada de 31 de maio de 2022. Esta convenção foi posteriormente homologada pelo Tribunal Judiciário de Paris por meio da "Ordem de Validação" (Ordonnance de Validation), emitida em 16 de junho de 2022. A seguir o teor da "Convenção Judicial de Interesse Público" francesa traduzida para o português. Os documentos originais encontram-se ao final do presente voto.

CJIP – Início

MINISTÉRIO DA JUSTIÇA

Liberdade, Igualdade, Fraternidade

TRIBUNAL DE APelação DE PARIS

TRIBUNAL JUDICIAL DE PARIS

MINISTÉRIO PÚBLICO FINANCEIRO

Convenção Judicial de Interesse Público

Entre

O PROCURADOR DA REPÚBLICA FINANCEIRO

Perto do tribunal judicial de Paris

e

As sociedades:

MC DONALD'S FRANCE

MC DONALD'S SYSTEM OF FRANCE LLC

MCD LUXEMBOURG REAL ESTATE S.A.R.L

I. As Sociedades

1.

O grupo McDonald's exerce como principal atividade a operação de redes de restaurantes de fast food por meio de estabelecimentos próprios e franquias.

2.

A empresa mãe do grupo, MC DONALD'S CORPORATION (doravante referida como "MC CORP"), está sediada nos Estados Unidos. O grupo opera globalmente através de 38.000 restaurantes.

3.

A França constitui o segundo maior mercado do grupo em termos de faturamento.

4.

As três empresas signatárias são as seguintes:

- MC DONALD'S FRANCE

Empresa por ações simplificada

1 Rue Gustave Eiffel, 78280 Guyancourt

Número SIRET: 72200393602320

- MC DONALD'S SYSTEM OF FRANCE LLC

Empresa sob a legislação estrangeira com sede em:

2711 Centerville-Road Suite 400 - Wilmington, Delaware, 19808, EUA

Com estabelecimento em: 1 Rue Gustave Eiffel, 78280 Guyancourt

Número SIRET: 32316232100018

MCD LUXEMBOURG REAL ESTATE S.A.R.L.

Empresa de responsabilidade limitada

12F, rue Guillaume Kroll, L-1882 Luxemburgo

RCS Luxemburgo: B 241919, Matrícula: 2020 2407 464

5.

Na França, a SARL "MCD FRANCE" (doravante referida como "MCD FRANCE") realiza a integração fiscal das diferentes subsidiárias francesas do grupo McDonald's. Assim, é responsável pelo imposto sobre as empresas devido por essas subsidiárias.

6.

A sociedade anônima MC DONALD'S FRANCE (doravante referida como "MSA"), a partir de 2010 transformada em sociedade por ações simplificada, é integralmente detida pela MC DONALD'S SYSTEM OF FRANCE LLC (doravante "MSF"), subsidiária francesa da sociedade americana MC DONALD'S SYSTEM OF FRANCE LLC, a qual é, por sua vez, integralmente detida pela empresa britânica MCD EUROPE LTD.

7.

O faturamento das empresas MSA e MSF consiste principalmente em royalties recebidos dos franqueados, locatários-gerentes e subsidiárias do grupo que operam diretamente restaurantes na França.

8.

A empresa sob direito luxemburguês MCD EUROPE FRANCHISING ("MEF LU"), criada em 2008, tem como objetivo a gestão de contratos de master franquia. Inicialmente, possuía duas subsidiárias criadas em 2009: uma nos Estados Unidos e outra na Suíça. A MEF LU é indiretamente detida pela sociedade americana MC DONALD'S EUROPE INC, com sede em Delaware. Sua receita consiste principalmente em royalties de master franquia recebidos das subsidiárias europeias do grupo, incluindo MSA e MSF.

9.

Em 16 de dezembro de 2016, a sede social da MEF LU foi transferida de Luxemburgo para os Estados Unidos, e esta sociedade foi juridicamente transformada em uma sociedade de responsabilidade limitada sob a legislação americana ("LLC"), enquanto seu centro de gestão e controle foi simultaneamente transferido de Luxemburgo para o Reino Unido.

Organograma simplificado do grupo McDonald's (desde 1º de janeiro de 2017):

- *McDonald's Corporation* (EUA)
 - *McDonald's Restaurant Operations* (EUA)
 - *McD Europe Holdings S.à.r.l.* (Luxemburgo)
 - *McD Europe Limited* (Reino Unido)
 - *McD France SAS* (França)
 - *McDonald's System of France LLC* (EUA)
 - *MSF (FR)*
 - *McDonald's France S.A.S* (França)
 - Filiais e subsidiárias (França)
 - *McDonald's Global Markets LLC* (EUA)
 - *McD Global Franchising Limited (MGFL)* (Reino Unido)
 - *McDonald's Luxembourg Holdings S.à.r.l.* (Luxemburgo)
 - *McD Europe Franchising LLC (MEF)* (EUA, controlada no Reino Unido)
 - *McD Europe Franchising Service (MCDEFS)* (França)
 - *McD Consulting LMS* (França)

Por decisão de 31 de janeiro de 2020, a sociedade *MEF LU* foi transformada em SARL (Sociedade de Responsabilidade Limitada) sob a legislação luxemburguesa e teve sua denominação social alterada para *MCD LUXEMBOURG REAL ESTATE S.A.R.L.*

II. Exposição dos Fatos**10.**

Entre 27 de maio e 2 de outubro de 2014, o comitê de empresa da sociedade por ações simplificada *MC DONALD'S OUEST PARISIEN* (doravante "MOP"), filial do grupo *McDonald's* encarregada da operação de restaurantes, apresentou denúncia ao Procurador da República, junto ao Tribunal Judicial de Versalhes, pelos crimes de fraude fiscal e lavagem de dinheiro provenientes desta infração.

11.

Em 17 de dezembro de 2015, os conselhos do comitê de empresa da *MOP* apresentaram nova denúncia ao Ministério Público Financeiro, acusando a empresa de lavagem agravada de fraude fiscal, abuso de bens sociais, apresentação de contas inexatas, falsidade ideológica e uso de documentos falsos, além de recepção de recursos ilícitos agravada.

12.

Baseando-se em um relatório pericial, a denúncia apontava o caráter excessivo

dos royalties pagos pela *MOP* à *MSA* e à *MSF*, o que indicaria uma deficiência nas políticas de preços de transferência praticadas no grupo, permitindo que quase todas as margens de lucro dos restaurantes franceses fossem absorvidas, reduzindo significativamente os impostos pagos à França. Segundo a denúncia, a *MEF LU* era submetida a baixa tributação em Luxemburgo, enquanto os empregados da *MOP* alegavam prejuízos diretos pela ausência de distribuição de participações financeiras.

13.

Em 4 de janeiro de 2016, foi iniciada uma investigação preliminar pelos crimes de lavagem de dinheiro resultante de fraude fiscal, abuso de bens sociais, apresentação de contas inexatas e falsificação de documentos. Essa investigação foi confiada ao Escritório Central de Combate a Infrações Financeiras e Fiscais (OCCLIFF).

14.

Em 12 de janeiro de 2016, o Ministério Público de Versalhes transferiu o caso para o Ministério Público Financeiro (Parquet National Financier).

15.

Em 25 de novembro de 2016, duas denúncias adicionais foram incorporadas ao caso, apresentadas pela Direção Geral de Finanças Públicas em 3 de outubro de 2016 contra a *MCD FRANCE*, suas subsidiárias *MSA* e *MSF*, bem como seus administradores.

16.

As acusações incluíam a declaração subestimada de resultados a partir do exercício encerrado em 31 de dezembro de 2009, devido à transferência de parte dos lucros para a *MEF LU* por meio da cessão subavaliada de ativos intangíveis da filial francesa e do pagamento de royalties de master franquia a uma taxa anormalmente elevada. A primeira dessas acusações foi posteriormente abandonada pela administração fiscal.

17.

A denúncia indicava que, em 1990, a sociedade americana *MC CORP* (estabelecida em Delaware) havia firmado um contrato de "Acordo de Licença Master" (*Master License Agreement*) pelo prazo de vinte anos, pelo qual concedeu à sua filial francesa, *MSA* e *MSF*, o direito de usar e sublicenciar na França o sistema *McDonald's*, que incluía o know-how e as marcas registradas necessárias para sua operação. A partir de 1994, parte dos direitos intangíveis foi transferida para a sociedade *MC DONALD'S INTERNATIONAL PROPERTY COMPANY* (doravante "MIPCO").

18.

Em contrapartida, *MSA* e *MSF* pagavam um royalty de master franquia à taxa de 5%, calculada sobre o faturamento total dos restaurantes operados na França sob a marca *McDonald's*.

19.

Posteriormente, *MSA* e *MSF* concediam as franquias de uso do sistema *McDonald's* a empresas licenciadas, subsidiárias ou independentes.

Organização do grupo McDonald's antes de 2009:

- MIPCO (Royalties de master franquia - 5% do faturamento)
 - MSF
 - MSA
 - Royalties de serviços (5% do faturamento) + Royalties padrão (média de 15% do faturamento)
 - Restaurantes: Franqueados e Locatários-gerentes
 - MOP, MPN, MPS, MEP

20.

Em 2009, o grupo McDonald's decidiu reorganizar a gestão de seus ativos intangíveis, centralizando-os geograficamente. A sociedade *MEF LU* foi designada como master franqueadora.

21.

Para este fim, a *MEF LU* firmou, em 24 de dezembro de 2008, um acordo de repartição de custos com as sociedades americanas *MC CORP* e *MIPCO*, que lhe permitiu sublicenciar aos franqueados e locatários-gerentes o direito de uso do sistema *McDonald's*, bem como os direitos de propriedade intelectual relacionados e o direito de continuar os desenvolvimentos e melhorias do sistema *McDonald's*.

22.

Como contrapartida, a *MEF LU* comprometeu-se a pagar royalties anuais decrescentes, de 5% em 2009 para 1% a partir de 2017.

23.

Em consequência desta reorganização, a *MEF LU* celebrou três contratos com a *MSA* e outros três com a *MSF*:

- Um aditivo ao acordo de master franquia de 1990, que aumentava os royalties de master franquia de 5% para 10% entre 1º de fevereiro de 2009 e 31 de dezembro de 2009.
- Um novo contrato de master franquia que permitia à *MSA* e à *MSF* explorar e sublicenciar o sistema *McDonald's*, a partir de 1º de janeiro de 2010, mediante o pagamento de royalties de 10%.
- Um contrato de serviços de desenvolvimento, assinado em 14 de dezembro de 2009, com efeitos retroativos a 1º de fevereiro de 2009, no qual *MSA* e *MSF* realizariam serviços relacionados aos intangíveis do sistema *McDonald's* para a *MEF LU*. Como contrapartida, as empresas seriam reembolsadas pelos custos, além de uma margem de 5%.

24.

Paralelamente, em 31 de dezembro de 2009, *MSA* e *MSF* transferiram para a *MEF LU* seus ativos intangíveis relacionados ao sistema *McDonald's*, com efeito retroativo a 1º de fevereiro de 2009, por uma indenização de €442.498.193, a ser paga em cinco parcelas anuais. Essa indenização foi contestada pela administração fiscal.

25.

Os royalties de master franquia eram recolhidos pela filial suíça da *MEF LU* e imediatamente transferidos para a subsidiária americana da sociedade.

Organização do grupo *McDonald's* a partir de 2009:

- MIPCO (Custos de desenvolvimento e Royalties - 5% a 1% do faturamento)
 - MEF LU
 - MEF CH
 - MEF US
 - Custos de desenvolvimento + Royalties (10%)
 - MSF
 - MSA
 - Royalties de serviços (5% do faturamento) + Royalties padrão (média de 15% do faturamento)
 - Franquias e Locatários-gerentes
 - MOP, MPN, MPS, MEP

26.

A administração fiscal contestou a metodologia de avaliação dos royalties de master franquia, considerando que ela não era conforme ao princípio de plena concorrência, aplicável em matéria de preço de transferência. Foi questionado, especificamente, o pagamento de royalties por ativos intangíveis entre entidades pertencentes ao mesmo grupo.

27.

A *McDonald's* argumentou que o aumento da taxa de royalties de 5% para 10% em 2009 era justificável, à luz das funções desempenhadas pelas diferentes empresas e dos princípios da OCDE em matéria de preços de transferência.

28.

Para o Ministério Público Financeiro, as declarações dos diretores das filiais e os documentos coletados durante a investigação preliminar corroboraram a análise da administração fiscal, que evidenciou que o aumento das taxas de royalties era principalmente devido ao crescimento da lucratividade da *McDonald's* na França. Isso levou a um aumento proporcional no valor do imposto devido. As investigações também questionaram a substância econômica da *MEF LU*,

apontando que esta empresa não era tributada nem em Luxemburgo, Suíça, nem nos EUA.

29.

As empresas destacaram que os lucros realizados pela *MEF LU* entre 2009 e 2015 foram finalmente tributados nos EUA. Desde 2016, os royalties pagos pela *MSA* e pela *MSF* passaram a ser tributados no Reino Unido.

30.

As empresas e a administração fiscal buscaram um acordo global sobre os impostos elididos, juros de mora e multas fiscais. O acordo foi assinado em 30 de maio de 2022. Além disso, as empresas *MSA* e *MSF* declararam que, em 2020, solicitaram a abertura de um procedimento bilateral de acordo prévio sobre preços de transferência.

31.

Em aplicação deste acordo, a administração fiscal considera que o montante cumulativo do imposto elidido pelas sociedades *MSA* e *MSF*, referente aos exercícios de 2009 a 2020, eleva-se a **469.781.538 euros**, sendo assim distribuído:

- **MSA: 455.510.632 euros**
- **MSF: 14.270.906 euros**
- **Total: 469.781.538 euros**

32.

Os fatos descritos acima são analisados pelo Ministério P\xfablico como sendo de natureza a receber a qualifica\xe7\xf3o de fraude fiscal (*para o per\xf3odo de 1º de janeiro de 2009 a 16 de mar\xe7o de 2012*), de fraude fiscal agravada (*a partir de 16 de mar\xe7o de 2012*), e de cumplicidade dessas infra\xe7\xf3es cometidas pela sociedade *MEF LU*. Esses fatos s\xf3o previstos e reprimidos pelos artigos 121-7 do C\xf3digo Penal e 1741 do C\xf3digo Geral de Impostos.

33.

As demais sociedades do grupo *McDonald's* n\xf3o s\xf3o suscet\xedveis de ver sua responsabilidade penal engajada pelos fatos descritos, particularmente a *MOP*, que n\xf3o foi visada na den\xfancia, e cuja lucratividade n\xf3o foi afetada pelos fatos em quest\xf3o.

34.

MSA, *MSF* e *MEF LU* reconhecem que os fatos expostos pelo procurador da Rep\xfublica s\xf3o, ao t\xfarmino da investiga\xe7\xf3o, suscet\xedveis de receber as qualifica\xe7\xf3es penais mencionadas acima.

III. Multa de Interesse P\xfablico

35.

Nos termos do artigo 41-1-2 do C\xf3digo de Processo Penal (*CPP*), o montante da multa de interesse p\xfablico \x96 fixado de maneira proporcional \x96 vantagens tiradas dos desvios constatados, dentro do limite de 30% do faturamento m\xeddio anual,

calculado com base nos três últimos exercícios financeiros conhecidos à data da constatação das irregularidades.

36.

A mudança de atividade da sociedade *MEF LU*, a partir de 2020, impõe que sejam considerados os montantes dos faturamentos brutos das sociedades signatárias da presente convenção, relativos aos exercícios de 2017, 2018 e 2019.

37.

Os montantes dos faturamentos brutos comunicados pelas três sociedades signatárias e os valores máximos das multas aplicáveis, nos termos do artigo 41-1-2 do CPP, são os seguintes:

Sociedade	Faturamento 2017	Faturamento 2018	Faturamento 2019	30% do Faturamento Médio
MSA	€966.728.938	€993.922.334	€1.058.601.510	€301.925.278
MSF	€33.911.400	€37.253.666	€40.439.133	€11.160.420
MEF	€916.331.634	€1.004.221.442	€795.167.220	€271.572.030

38.

A soma das sanções penais e fiscais é aceita sob a condição de que o montante global das sanções eventualmente aplicadas não ultrapasse o valor mais elevado de uma das sanções previstas. Considerando o montante do imposto sobre as sociedades elidido, calculado pelo Ministério Público com base no acordo global mencionado anteriormente, de **469.781.538 euros** (ver acima, ponto nº 31), o montante máximo das penalidades fiscais aplicáveis às sociedades *MSA* e *MSF* eleva-se a um total de **375.825.231 euros**.

Penalidades fiscais máximas aplicáveis (em euros)

Sociedade	Valor Máximo de Penalidades
MSA	364.408.506
MSF	11.416.725
Total	375.825.231

39.

O montante máximo da multa de interesse público passível de ser aplicada é estabelecido em: **MSA 229.730.392 euros, MSF 7.180.542 euros, MEF LU 271.572.030 euros**, totalizando **508.482.965 euros**.

Em euros	Limite Retido (30% do faturamento médio ou penalidades fiscais máximas aplicáveis)	Montante Máximo da Multa de Interesse Público (Penalidades fiscais deduzidas do limite retido)
MSA	364.408.506	229.730.392
MSF	11.416.725	7.180.542
MEF	271.572.030	271.572.030
Total	-	508.482.964

40.

Nos termos do artigo 41-1-2 mencionado, as "irregularidades constatadas" referem-se ao imposto sobre as sociedades considerado como elidido pela administração fiscal por parte das sociedades *MSA* e *MSF*, em aplicação do acordo mencionado no ponto 31.

41.

Com base nos benefícios derivados dessas irregularidades, é apropriado aplicar fatores majorantes e minorantes. O procurador da República entende que a duração das irregularidades e a importância dos montantes dos impostos elididos justificam a aplicação de coeficientes majorantes. Estes são aplicados dentro dos limites das regras de acumulação de multas penais e fiscais.

42.

Portanto, o montante total da multa de interesse público atribuída à sociedade *MSA* é fixado em **229.730.392 euros**, o da *MSF* em **7.180.542 euros**, e o da *MEF LU* em **271.572.030 euros**.

IV. Reparação do Prejuízo da Vítima**43.**

Em 18 de maio de 2022, o administrador-geral da Direção Geral de Grandes Empresas foi notificado como vítima, sendo convidado a apresentar qualquer elemento que estabelecesse a realidade e a extensão do prejuízo.

44.

Na medida em que o grupo aceitou os ajustes e comprometeu-se a pagar os valores correspondentes nos prazos estabelecidos, a Direção Geral das Finanças Públicas não identificou prejuízo passível de ser indenizado no âmbito da presente convenção.

45.

Nenhuma outra pessoa física ou jurídica, justificando prejuízo direto e pessoal decorrente dos fatos apurados, foi identificada.

V. Modalidades de Execução da Presente Convenção**46.**

Nos termos da presente convenção, a *MSA* compromete-se a pagar o total de €229.730.392, a *MSF*, €7.180.542, e a *MEF LU*, €271.572.030.

47.

MSA, *MSF* e *MEF LU* aceitam ser solidariamente responsáveis pelo pagamento das multas de interesse público, conforme os termos fixados na presente convenção, dentro dos prazos e condições previstos no artigo R. 15-33-60-6 do Código de Processo Penal.

48.

Ressalta-se que, em conformidade com o artigo 41-1-2 do CPP, a validação da presente convenção pelo presidente do Tribunal Judicial não implica

reconhecimento de culpabilidade por parte das signatárias, tampouco equivale a uma condenação.

Paris, 31 de maio de 2022

CJIP – Fim

Em suma, a "Convenção Judicial de Interesse Público" - CJIP, prevista na legislação francesa (Lei nº 2016-1691, de 9 de dezembro de 2016), teve como objeto a resolução de uma disputa jurídica com a empresa McDonald's France envolvendo acusações de fraude fiscal. Esse instrumento legal permitiu que a empresa McDonald's France evitasse um processo penal, mediante o pagamento de uma compensação financeira e a implementação de medidas corretivas.

Em breve síntese, pelo acordo firmado na CJIP, a McDonald's France se comprometeu a:

Pagamento de compensação: A empresa acordou em pagar um valor total de 1,25 bilhão de euros, sendo esse montante dividido entre um pagamento ao tesouro francês como compensação pelas perdas tributárias e multas adicionais.

Implementação de medidas de conformidade: A McDonald's France também se comprometeu a implementar uma série de medidas internas voltadas à melhoria da sua governança fiscal, incluindo a adoção de mecanismos de compliance que visem evitar a repetição de práticas que possam gerar novos litígios fiscais.

Como o CJIP francês se relaciona ao caso brasileiro em julgamento neste CARF?

A investigação contra a McDonald's France foi motivada pela constatação de uma discrepância significativa entre os lucros gerados pela operação da McDonald's na França e os valores declarados para fins de tributação no país.

As autoridades fiscais francesas identificaram que a maior parte dos lucros da empresa estava sendo transferida para entidades sediadas em Luxemburgo, país conhecido por suas vantagens fiscais, por meio de operações internas do grupo econômico McDonald's. Esses lucros eram atribuídos a atividades de royalties e direitos de franquia, que, formalmente, pertenciam a uma entidade luxemburguesa do grupo.

A suspeita central das autoridades francesas era que essas transferências de lucros não refletiam a realidade econômica das operações, mas sim uma estratégia para evitar o pagamento de tributos na França, o que configuraria uma prática de evasão fiscal.

O mecanismo investigado pelas autoridades envolvia a transferência de royalties pagos pelas franquias francesas à sede luxemburguesa do McDonald's, como forma de compensação pelo uso de direitos de propriedade intelectual e marcas. No entanto, o valor dos royalties foi considerado desproporcional em relação aos serviços efetivamente prestados pela sede em Luxemburgo. Isso sugeria que a maior parte dos lucros gerados pelas operações na

França estava sendo deslocada artificialmente para Luxemburgo, onde a carga tributária era significativamente menor.

De acordo com os documentos do caso, essa prática tinha como objetivo minimizar a base tributável da McDonald's France, resultando em uma menor arrecadação de impostos sobre o lucro no território francês. As investigações indicaram que esse esquema vinha sendo utilizado ao longo de vários anos.

Os números levantados durante a investigação na França foram expressivos. Estima-se que, entre 2009 e 2020, a McDonald's teria evitado o pagamento de aproximadamente 400 milhões de euros em impostos, ao transferir lucros para Luxemburgo. O uso de uma estrutura fiscal complexa e a falta de transparência nas operações entre a entidade francesa e as demais do grupo internacional foram os principais fatores que levaram à ação das autoridades.

A investigação não foi conduzida exclusivamente pela França. O caso envolveu também cooperação internacional, principalmente com as autoridades fiscais de Luxemburgo, além de outros países da União Europeia.

O contexto fático da investigação revela um esquema de planejamento tributário, que, foi considerado abusivo pelas autoridades fiscais francesas. A utilização de royalties e a transferência de lucros para jurisdições de baixa tributação são práticas que têm sido alvo de crescente escrutínio internacional, e o acordo firmado entre a McDonald's France e o Procuradoria da República da França reflete o esforço das autoridades fiscais em combater a evasão fiscal.

Diante dos acontecimentos relatados, cabe realizar uma análise comparativa entre o caso da McDonald's France e as operações da Arcos Dourados Comércio de Alimentos S.A. e RFG Comércio, Transportes e Serviços Ltda. no Brasil.

Nesse trilhar, conforme descrito no auto de infração e no voto da DRJ, a análise revela a aplicação de estratégia semelhante no Brasil, envolvendo prática fiscal complexa com o objetivo de minimizar a carga tributária na jurisdição brasileira. Essa análise também destaca a similaridade na utilização de estruturas corporativas transnacionais para obter vantagens fiscais, evidenciando um modelo de negócios recorrente no grupo McDonald's.

Na França, a investigação revelou que a McDonald's France transferia parte significativa de seus lucros para uma entidade situada em Luxemburgo, que detinha os direitos de royalties e franquias. Essa entidade funcionava como um intermediário formal, recebendo os lucros que, de fato, eram gerados pelas operações na França.

No Brasil, conforme indicado no auto de infração, a RFG operava com a intermediação da empresa uruguaia Arcos del Sur (ADS), que fazia parte do mesmo grupo econômico Arcos Dorados, responsável pela exploração da marca McDonald's na América Latina.

Essa triangulação envolvia operações back to back, ou seja, sem passagem das mercadorias (batatas McFries) pelo Uruguai, mas tão somente com a intermediação de documentos pela ADS no Uruguai.

Em ambos os casos, a estrutura societária e a divisão de funções entre diferentes jurisdições serviram ao propósito de deslocar os lucros para países ou regiões com tributação mais favorável e/ou um sistema financeiro mais adequado às pretensões do grupo, como Luxemburgo e Uruguai, respectivamente.

A prática de transferência de lucros é central tanto no contexto francês quanto no brasileiro, e em ambas as situações, há acusações de superfaturamento dos valores das operações com o objetivo de reduzir a base tributável nas jurisdições onde as operações principais ocorriam.

Na França, a transferência de royalties e direitos de franquia para Luxemburgo foi considerada desproporcional, com o objetivo de minimizar os lucros declarados na França. O valor dos royalties pagos à entidade em Luxemburgo foi considerado excessivo em relação ao que seria razoável em uma operação entre partes independentes, caracterizando um superfaturamento nos valores.

No Brasil, o auto de infração relata que as operações entre a RFG e a Arcos del Sur envolviam superfaturamento nos preços das batatas McFries. A Receita Federal do Brasil (RFB) alegou que o preço pago pelas mercadorias importadas da Arcos del Sur era excessivamente elevado em comparação com o valor de mercado, o que resultava em remessas indevidas de valores ao exterior e violava as regras de preço de transferência.

A similitude entre os casos está na alegação de que as empresas envolvidas utilizaram operações internas no grupo multinacional para manipular os preços, reduzindo artificialmente a base tributável no país onde os lucros eram gerados, enquanto transferiam esses lucros para jurisdições de menor tributação.

Outro ponto de convergência entre os casos é o uso de entidades intermediárias que não eram as reais beneficiárias das operações. Em ambas as situações, houve interposição fraudulenta para ocultar a real encomendante das mercadorias.

Na França, a entidade em Luxemburgo não realizava efetivamente as operações ligadas ao desenvolvimento da marca ou à prestação de serviços relacionados aos royalties, mas apenas funcionava como um veículo para a transferência de lucros.

No Brasil, a RFG foi acusada de interposição fraudulenta nas operações de importação, ocultando o fato de que a verdadeira encomendante predeterminada das mercadorias era a Arcos Dourados, franqueada da rede McDonald's. Essa ocultação foi considerada pela RFB uma tentativa de dissimular o real adquirente das mercadorias, permitindo a majoração dos preços e o consequente deslocamento de valores para o exterior.

Outro elemento comum é a modificação da estrutura societária para facilitar a implementação das estratégias fiscais. Nos dois casos, o grupo McDonald's adaptou suas operações e sua cadeia de fornecimento para maximizar os benefícios fiscais, utilizando diferentes entidades do grupo para desempenhar papéis específicos em suas respectivas jurisdições.

Na França, a centralização dos royalties e franquias em Luxemburgo foi uma adaptação societária que permitiu a transferência de lucros, aproveitando-se do regime fiscal favorável de Luxemburgo.

No Brasil, a transferência das operações de “procurement” (compras) para o Uruguai, por meio da Arcos del Sur, serviu para justificar a triangulação nas operações de importação e a possível remessa de valores ao exterior.

A comparação entre os casos da McDonald's France e o caso brasileiro revela a aplicação de um modelo de negócios comum ao grupo McDonald's em diferentes jurisdições, com estratégias de transferência de lucros, uso de intermediários e manipulação de preços.

Diante de todo o exposto, nega-se provimento.

2) Legalidade das operações triangulares (back to back):

A Recorrente defende que as operações de importação na modalidade back to back são legítimas e amparadas por legislações tanto brasileiras quanto internacionais. Alega que a prática dessas operações, em que a mercadoria não transita fisicamente pelo Uruguai, é regular e usual no comércio internacional, não configurando qualquer tentativa de ocultação ou fraude.

Nesse ponto entendo que não assiste razão as Recorrentes.

A legislação antielisão da União Europeia por meio da Diretiva 2016/1164 (ATAD) possui diversas medidas anti-abuso que os Estados-Membros devem implementar em sua legislação nacional. As principais disposições incluem:

- General Anti-Abuse Rule (GAAR): Uma regra geral anti-abuso que permite às autoridades fiscais ignorar arranjos artificiais cujo principal propósito seja obter uma vantagem fiscal.
- Controlled Foreign Company (CFC) Rules: Regras para tributar os lucros de entidades estrangeiras controladas para evitar que as empresas desviem lucros para jurisdições de baixa tributação.
- Interest Limitation Rule: Limita a dedução de juros para evitar a erosão da base tributária através de pagamentos de juros.
- Exit Taxation: Impõe um imposto sobre os valores de saída quando ativos ou a residência fiscal de uma empresa são transferidos para fora da jurisdição.
- Hybrid Mismatch Rules: Tratam das discrepâncias resultantes de diferentes qualificações fiscais de instrumentos financeiros ou entidades entre Estados-Membros.
- Sexta emenda à Diretiva sobre Cooperação Administrativa (Diretiva 2018/822): introduziu regras sobre a obrigatoriedade de notificação de

esquemas transfronteiriços que podem ser utilizados para fins de elisão fiscal agressiva.

Essas normas permitem que as autoridades europeias ignorem ou desconsiderem transações ou estruturas artificiais que visem evitar a tributação e que não têm propósito econômico real além de obter vantagens fiscais indevidas.

Já no Brasil, a legislação sobre antielisão fiscal é composta por uma combinação de normas constitucionais, infraconstitucionais e jurisprudência que visam combater práticas de elisão fiscal abusiva. Ou seja, embora o Brasil não tenha uma norma geral antielisiva explícita (General Anti-Avoidance Rule - GAAR), diversos dispositivos legais e interpretações judiciais desempenham essa função.

Sobre o assunto cabe mencionar o Código Tributário Nacional (CTN), Artigo 116, parágrafo único, introduzido pela Lei Complementar 104/2001. Este dispositivo permite que a autoridade administrativa desconsidere atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária. A desconsideração é permitida quando os atos forem praticados com a finalidade de "disfarçar" a realidade econômica.

O CARF tem sido um órgão central na aplicação de normas antielisivas. Diversas decisões colegiadas desconsideram planejamentos tributários que envolvem interposição fraudulenta, simulação, ou a ausência de propósito negocial.

No presente caso, cuja semelhança com o caso francês do mesmo grupo econômico é patente, resta entender que o fisco brasileiro logrou êxito em demonstrar a ocorrência de dissimulação ou ocultação quando da realização de operações triangulares back to back. Assim, entendo que houve a transposição de uma situação hipotética para uma situação real, já vivenciada em outra jurisdição fiscal.

O argumento apresentado pelo patrono da empresa, de que quase todos os acordos com os fornecedores do grupo McDonald's seriam realizados de forma verbal, sem qualquer registro escrito, revela-se inverossímil e compromete a boa-fé do referido grupo econômico. É difícil acreditar que questões essenciais, como os direitos concedidos ao fornecedor, as condições pactuadas entre as partes, as utilizações proibidas, os direitos de transferência, as garantias, o suporte técnico, as cláusulas de controle de qualidade e, especialmente, os detalhes relativos ao pagamento de royalties e taxas de licença — possam ser tratadas exclusivamente de forma verbal.

A política de acordos verbais com fornecedores, conforme descrito no recurso voluntário, levanta questões importantes sobre a transparência e a estratégia empresarial do grupo multinacional McDonald's. Embora o argumento apresentado pela empresa destaque que tais práticas derivam da confiança e da solidez no relacionamento com seus fornecedores, é possível inferir que essa abordagem também atende a um propósito estratégico no campo fiscal e

aduaneiro: a mitigação da exposição de informações financeiras e contratuais sensíveis que poderiam ser utilizadas por autoridades tributárias em análises de preços de transferência.

A título de exemplo, os bancos de dados utilizados para a análise de preços de transferência frequentemente dependem de informações públicas disponibilizadas por empresas de capital aberto em bolsas de valores, incluindo contratos e condições de fornecimento. Ao evitar contratos formais e escritos, especialmente em relação aos termos financeiros e percentuais de negociação, a empresa dificulta a coleta de dados confiáveis que poderiam ser usados pelas administrações tributárias para verificar a compatibilidade dos preços praticados com os valores de mercado. Tal prática reduz a possibilidade de identificação de discrepâncias que poderiam levar à requalificação tributária de operações internacionais.

Ou seja, a política de contratos verbais pode ser interpretada como uma estratégia global para minimizar a exposição a riscos fiscais e aduaneiros. Observe-se que nos últimos anos, a integração de dados internacionais e o intercâmbio de informações entre países, impulsionados por iniciativas como o projeto BEPS (Base Erosion and Profit Shifting) da OCDE, têm pressionado empresas multinacionais a justificar suas políticas de preços de transferência de maneira mais robusta. Nesse contexto, a ausência de documentação formal enfraquece as bases de investigação fiscal e aduaneiras, criando um obstáculo significativo para os Estados.

Portanto, embora o McDonald's justifique sua política com base na confiança e eficiência operacional, sua escolha por contratos verbais com fornecedores parece ser uma medida deliberada para limitar a exposição fiscal global.

No caso das operações triangulares, back to back, entre o Brasil e o Uruguai, como observado no auto de infração, o objetivo parece realmente ter sido o deslocamento de parte dos lucros para o exterior, gerando impacto negativo na arrecadação de tributos em várias frentes.

O superfaturamento dos valores das importações intermediadas pela Arcos del Sur no Uruguai pode não só ter resultado em menor tributação de IRPJ e CSLL, como também ter tido impactos adversos no recolhimento de PIS, COFINS e IPI. Essas operações, embora formalmente regulares, configuraram um planejamento tributário abusivo fazendo uso do território aduaneiro no Mercosul.

Nesse ponto entendo que não assiste razão as Recorrentes.

3) Ausência de superfaturamento:

A Recorrente sustenta que o aumento dos preços das mercadorias se deve a fatores justificados, como a remuneração da Arcos Del Sur pelas atividades desempenhadas no processo de “procurement” (compras) e pelas particularidades dos produtos da marca McFries, que possuem características distintas e superiores às de outras batatas congeladas comercializadas no mercado.

Nesse ponto entendo que não assiste razão a Recorrente.

A análise dos autos, o voto da DRJ e o próprio contexto internacional, como visto no caso da McDonald's France mencionado, demonstram que essas justificativas não são suficientes para explicar as majorações de preços observadas.

O auto de infração apurou que o valor das batatas McFries importadas foi significativamente majorado em comparação com o valor usualmente praticado no mercado internacional para produtos similares.

Conforme indicado, a Arcos del Sur atuou como uma intermediária na operação de importação, sem agregar efetivamente valor aos produtos adquiridos. O relatório fiscal demonstra que a intermediação da Arcos del Sur gerou um aumento artificial no custo das mercadorias, sem que houvesse justificativa real para esse acréscimo além da transferência de lucros para fora da jurisdição brasileira.

A alegação, mesmo que com provas de recursos humanos e instalações físicas, de que a Arcos del Sur localizada no Uruguai executa regularmente atividades de "procurement" (compras) não explica o expressivo aumento no preço das mercadorias, especialmente quando comparado aos preços de mercado praticados por fornecedores internacionais de produtos similares.

No caso francês, foi observado um esquema similar, onde royalties e direitos de franquia foram transferidos para Luxemburgo com o objetivo de reduzir a base tributável na França, em uma operação que se mostrou excessiva e desproporcional. A situação no Brasil parece refletir essa mesma prática de majoração injustificada dos custos.

Nega-se provimento.

4) Erro na fundamentação jurídica e ausência de dolo:

A recorrente alega que a decisão da DRJ alterou indevidamente o critério jurídico do lançamento ao concluir pela configuração de interposição fraudulenta sem a comprovação de dolo ou fraude por parte da Arcos Dourados. Segundo a recorrente, o Auto de Infração deveria ser anulado por falta de fundamentação jurídica adequada.

Nesse ponto entendo que não assiste razão as Recorrentes.

A alegação de que a decisão da DRJ teria alterado indevidamente o critério jurídico do lançamento, ao concluir pela configuração de interposição fraudulenta sem a comprovação de dolo ou fraude por parte da Arcos Dourados, não encontra respaldo nos fatos e nas normas aplicáveis.

Tanto o auto de infração quanto o voto da DRJ foram claros ao demonstrar que as operações realizadas configuraram interposição fraudulenta comprovada, de acordo com o art. 23, inciso V, do Decreto-Lei nº 1.455/1976, o que dispensa a comprovação de dolo ou intenção subjetiva de fraude.

A interposição fraudulenta não exige a demonstração de dolo ou fraude intencional, mas sim a constatação objetiva de que as operações realizadas ocultaram o real encomendante predeterminado das mercadorias.

A Receita Federal do Brasil (RFB) verificou que, apesar de a RFG figurar como importadora ostensiva, a real beneficiária das mercadorias era a Arcos Dourados. Esse tipo de ocultação, por si só, caracteriza a infração, independentemente de haver uma comprovação de fraude dolosa, conforme previsto no art. 23, § 2º, do Decreto-Lei nº 1.455/1976.

O entendimento da DRJ também foi no sentido de que o dolo, em sua forma subjetiva, não é elemento essencial para a configuração da interposição fraudulenta quando a fraude é presumida pela simples ocultação dos reais interessados nas operações. O que importa é a dissimulação da relação comercial, que impediu que o Fisco identificasse corretamente o verdadeiro adquirente e o montante real envolvido nas transações. A utilização de interpostas pessoas jurídicas para mascarar a operação foi comprovada, o que justifica a aplicação da penalidade de perdimento, ou sua conversão em multa equivalente ao valor aduaneiro das mercadorias.

Nessa linha a Súmula CARF nº 160 estabelece que a aplicação de multa substitutiva de perdimento não depende da comprovação de prejuízo efetivo ao recolhimento de tributos ou da demonstração de intenção dolosa por parte da empresa autuada. A infração em questão visa reprimir a conduta ilícita de ocultação e dissimulação da real relação comercial nas operações de comércio exterior.

Súmula CARF nº 160

Aprovada pela 3^a Turma da CSRF em 03/09/2019

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

Acórdãos Precedentes:

9303-007.454, 3302-006.328, 9303-006.509, 3201-003.645, 3402-005.132, 9303-006.343, 3401-004.381 e 3402-004.684.

(Vinculante, conforme Portaria ME nº 410, de 16/12/2020, DOU de 18/12/2020).

A prática de back to back adotada no caso brasileiro, envolvendo a triangulação entre Brasil, Uruguai e Argentina, foi claramente prejudicial à jurisdição fiscal brasileira, afetando a arrecadação de diversos tributos, como PIS, COFINS, IPI, IRPJ e CSLL.

O argumento da Recorrente, de que não houve dolo ou fraude, ignora que a simples utilização de mecanismos de dissimulação e a falta de transparência nas operações já é suficiente para configurar infração, conforme a legislação aplicável.

A elisão fiscal promovida por meio da operação triangular também reflete práticas semelhantes às usadas em outras jurisdições, como o caso da McDonald's na França. Em ambos os

casos, o uso de estruturas internacionais para manipular a base tributária tem como objetivo reduzir a carga tributária de maneira abusiva, sendo essa prática combatida tanto no âmbito da legislação francesa quanto no contexto brasileiro.

Nega-se provimento

5) Da Solidariedade

A principal diferença entre os recursos voluntários está na posição ocupada por cada empresa nas operações de importação.

A RFG foi diretamente responsável pela importação das mercadorias, figurando como a importadora formal, enquanto a Arcos Dourados foi acusada de ser a real encomendante oculta.

A defesa da RFG enfatiza seu papel como operadora logística e importadora, destacando que suas operações foram realizadas por conta própria e que assumiu os riscos das importações.

Por outro lado, a Arcos Dourados concentra sua defesa na tese de que não houve ocultação de sua condição e que as operações foram devidamente registradas e conduzidas.

Nesse ponto entendo que não assiste razão as Recorrentes.

Apesar das distintas posições ocupadas por cada empresa nas operações, a RFG como operadora logística, enquanto a Arcos Dourados como franqueada máster do grupo McDonald's no Brasil, entendo como correta a autuação fiscal. Ou seja, a Arcos Dourados está corretamente identificada como a real encomendante oculta, enquanto a RFG está corretamente identificada como responsável solidária.

A alegação de que a RFG Comércio, Transportes e Serviços Ltda. agiu de maneira independente e não poderia ser considerada responsável solidária é contraditada pelas evidências, os quais apontam de forma clara para a existência de um esquema premeditado de planejamento tributário.

A estrutura e o modus operandi observados no caso da McDonald's France oferecem um paralelo para entender o envolvimento da RFG no Brasil. Assim como na França, onde a McDonald's transferiu lucros para Luxemburgo para evitar a tributação local, a RFG no Brasil criou uma cortina de fumaça de forma a facilitar a transferência de valores para o Uruguai.

No caso francês, as autoridades fiscais não precisaram comprovar dolo ou intenção subjetiva de fraude; bastou demonstrar a estrutura abusiva e o efeito fiscal prejudicial causado pela interposição de terceiros.

Da mesma forma, no Brasil, a interposição fraudulenta pode ser comprovada objetivamente pela análise das operações realizadas, sem a necessidade de provar uma intenção explícita de fraude por parte da RFG. O simples fato de a RFG ter permitido a ocultação do real

encomendante e a majoração dos preços já configura a infração, nos termos do artigo 23, § 3º, do Decreto-Lei nº 1.455/1976, como corretamente apontado pela DRJ.

Nega-se provimento

Assinado Digitalmente

Leonardo Correia Lima Macedo

Anexo I - Convenção Judicial de Interesse Público (CJIP) da França