



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	11077.720090/2021-14
ACÓRDÃO	3402-012.770 – 3ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	23 de setembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	RFG COMERCIO, TRANSPORTES E SERVIÇOS LTDA.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 12/02/2019 a 22/02/2019

NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO. REQUISITOS. MOTIVAÇÃO. TIPIFICAÇÃO. DESCABIMENTO.

Não se configura nulidade da decisão recorrida quando o julgador aprecia as provas constantes nos autos (extratos das declarações de importação, faturas comerciais, conhecimentos de carga e notas fiscais de entrada) e aplica corretamente a legislação vigente. Estando o crédito tributário constituído no rigor da lei (art. 142 do CTN), devidamente fundamentado, lastreado nos princípios que movem a Administração Pública (artigo 37, caput, da Constituição Federal de 1988 e artigo 2º, caput, e parágrafo único, da Lei 9.784/1999), e regularmente notificado ao sujeito passivo, não há que se falar em nulidade.

Assunto: Imposto sobre a Importação - II

Período de apuração: 12/02/2019 a 22/02/2019

VALORAÇÃO ADUANEIRA. 1º MÉTODO AVA/GATT. VALOR DE TRANSAÇÃO.

Não provada a ocorrência de situações que justifiquem os ajustes previstos no artigo 8º do Acordo de Valoração Aduaneira, impõe-se a aceitação dos valores de transação, representado pelo preço efetivamente pago ou a pagar pelas mercadorias em uma venda para exportação para o país de importação.

SUSPEITA DE SUBFATURAMENTO. MULTA. DETERMINAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DOS TRIBUTOS INCIDENTES NA IMPORTAÇÃO.

Somente com motivos justificáveis para duvidar da veracidade ou exatidão dos dados ou documentos apresentados como prova de uma declaração de valor ou, ainda, em caso de comprovada fraude, sonegação ou conluio, a autoridade aduaneira poderá decidir, com base em parecer fundamentado,

pela impossibilidade de aplicação do primeiro método (valor de transação, obtido a partir da fatura comercial, com os ajustes previstos no AVA/GATT).

INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA PRESUMIDA. INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA COMPROVADA. DISTINÇÃO.

A interposição fraudulenta pode ser presumida a partir da mera demonstração da não-comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados para a realização da importação (art. 23, V, § 2º do Decreto-Lei nº 1.455/1976), ou comprovada, na existência de um conjunto de provas que demonstrem a ocorrência de fraude ou simulação com o intuito de interpor determinada pessoa entre o real adquirente e as autoridades fiscais, para que a primeira permaneça oculta perante a Fiscalização (art. 23, V do Decreto-Lei nº 1.455/1976).

INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA DE TERCEIROS NA IMPORTAÇÃO. VINCULAÇÃO SOCIETÁRIA ENTRE EMPRESAS.

A mera vinculação societária entre empresas, assim como o modelo negocial adotado por grupo econômico para o desempenho de atividades especializadas, não autoriza, por si só, a presunção de fraude ou simulação, na ausência de comprovação de intuito doloso apto a caracterizar a interposição fraudulenta em operação de importação.

PENA DE PERDIMENTO DE MERCADORIA NÃO LOCALIZADA. CONVERSÃO EM MULTA. OCULTAÇÃO DOS REAIS INTERVENIENTES NA OPERAÇÃO DE IMPORTAÇÃO. INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA COMPROVADA. ART. 23, INCISO V DO DECRETO-LEI 1455/76. FRAUDE E SIMULAÇÃO. ÔNUS PROBATÓRIO DA FISCALIZAÇÃO.

A interposição fraudulenta na operação de comércio exterior perfaz-se quando houver a ocultação do sujeito passivo da operação de importação, mediante fraude ou simulação. As demonstrações feitas pela Fiscalização devem ser amparadas por documentação que atesta a ocorrência da conduta tal qual tipificada em lei, uma vez que detém o ônus probatório da ocorrência de fraude ou simulação, passíveis de configuração de interposição fraudulenta. Não tendo sido carreados aos autos elementos suficientes à demonstração do dolo, a autuação deve ser cancelada.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer dos Recursos Voluntários nas partes em que tratam de questões constitucionais e, nas partes conhecidas, em rejeitar as preliminares de nulidades suscitadas para, no mérito, dar provimento aos Recursos Voluntários. Os conselheiros Fábio Kirzner Ejchel e Arnaldo Diefenthaler Dornelles acompanharam o voto da relatora pelas conclusões. O conselheiro Arnaldo Diefenthaler Dornelles manifestou intenção de apresentar declaração de voto.

Assinado Digitalmente

Cynthia Elena de Campos – Relatora

Assinado Digitalmente

Arnaldo Diefenthaler Dornelles – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros José de Assis Ferraz Neto, Anna Dolores Barros de Oliveira Sá Malta, Fabio Kirzner Ejchel (substituto convocado), Mariel Orsi Gameiro, Cynthia Elena de Campos e Arnaldo Diefenthaler Dornelles (Presidente). Ausente o conselheiro Anselmo Messias Ferraz Alves, substituído pelo conselheiro Fabio Kirzner Ejchel.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra o **Acórdão nº 103-009.320**, proferido pela 7ª Turma da Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil 03 que, por unanimidade de votos, julgou as impugnações improcedentes, mantendo o lançamento de ofício, conforme Ementa abaixo:

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 12/02/2019 a 22/02/2019

AUDITOR-FISCAL DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL. COMPETÊNCIA.

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil é competente para efetuar lançamento de crédito tributário de qualquer natureza.

DEVIDO PROCESSO LEGAL. DIREITO AO CONTRADITÓRIO E À AMPLA DEFESA.

Tendo o procedimento fiscal se desenvolvido mediante o cumprimento das formalidades legais e estando consubstanciado em Auto de Infração contendo descrição dos fatos e fundamentação jurídica, de forma a assegurar o exercício do direito ao contraditório e à ampla defesa, resta infundada a arguição de nulidade por vício formal.

AUTO DE INFRAÇÃO. DESCRIÇÃO CLARA E ABRANGENTE DOS FUNDAMENTOS QUE JUSTIFICARAM O LANÇAMENTO. AUSÊNCIA DE VÍCIO NA MOTIVAÇÃO.

Não há falar em vício na motivação do lançamento quando seus fundamentos fáticos e jurídicos estão claramente indicados, possibilitando ao sujeito passivo perfeito conhecimento do motivo pelo qual foi autuado, independentemente da valoração das provas colacionadas pelo fisco, aspecto que diz respeito ao mérito da autuação.

AUTO DE INFRAÇÃO. INSTRUÇÃO PROBATÓRIA.

Estando o Auto de Infração instruído com os elementos de prova em que se baseia a exação, não cabe falar em nulidade por vício material.

PROCEDIMENTO ESPECIAL DE CONTROLE ADUANEIRO. INOBSERVÂNCIA DO PRAZO PARA CONCLUSÃO. VALIDADE DO LANÇAMENTO.

A violação do prazo previsto no art. 9º da IN RFB nº 1.169/11 não gera consequências para o lançamento tributário, visto ser prazo impróprio previsto em norma infralegal.

ARROLAMENTO DE BENS. COMPETÊNCIA.

A competência para decidir sobre arrolamento de bens é do titular da unidade da RFB de domicílio tributário do sujeito passivo.

PRODUÇÃO DE PROVA. PROTESTO GENÉRICO. APRESENTAÇÃO “A POSTERIORI”. INADMISSIBILIDADE.

O protesto genérico pela produção de todos os meios de prova em direito admitidos não produz efeitos no processo administrativo fiscal. A prova documental deve ser apresentada juntamente com a impugnação, salvo nos casos expressamente admitidos em lei. Em caso de obtenção de provas por meio de diligências ou perícias, estas devem ser expressamente solicitadas, especificando o seu objeto e atendendo-se os requisitos previstos em lei, sob pena de considerar-se não formulado o pedido.

Assunto: Obrigações Acessórias

Período de apuração: 12/02/2019 a 22/02/2019

IMPORTAÇÃO. OMISSÃO OU PRESTAÇÃO INEXATA DE INFORMAÇÃO EXIGIDA PELA LEGISLAÇÃO. MULTA.

Aplica-se a multa de um por cento sobre o valor aduaneiro da mercadoria ao importador que omitir ou prestar de forma inexata ou incompleta informação de natureza administrativo-tributária, cambial ou comercial, necessária à determinação do procedimento de controle aduaneiro apropriado.

Assunto: Normas de Administração Tributária

Período de apuração: 12/02/2019 a 22/02/2019

IMPORTAÇÃO. OCULTAÇÃO DE INTERVENIENTE MEDIANTE INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA. PENALIDADE.

A mercadoria importada com ocultação do real do real vendedor ou adquirente ou encomendante ou do responsável pela operação, inclusive mediante interposição fraudulenta de terceiro, fica sujeita à pena de perdimento ou, se ela já tiver sido consumida ou revendida, à multa equivalente ao seu valor aduaneiro.

IMPORTAÇÃO. SUPERFATURAMENTO. ARBITRAMENTO. VALOR ADUANEIRO. PREÇO DAS MERCADORIAS.

Comprovada a fraude decorrente de superfaturamento do valor aduaneiro declarado na importação, arbitra-se o preço das mercadorias importadas para fins de determinação da base de cálculo das multas aplicadas, em decorrência das infrações apuradas e dos tributos devidos na operação.

MULTA SUBSTITUTIVA DA PENA DE PERDIMENTO POR OCULTAÇÃO DO REAL VENDEDOR. MULTA POR SUPERFATURAMENTO. BIS IN IDEM. NÃO OCORRÊNCIA.

A aplicação da multa substitutiva da pena de perdimento em face da ocultação do real vendedor mediante fraude ou simulação não prejudica a aplicação da multa relacionada ao superfaturamento, definida pela diferença entre o preço declarado e o arbitrado, não incidindo em bis in idem.

INFRAÇÃO À LEGISLAÇÃO ADUANEIRA. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. INTERESSE COMUM.

Responde por infração à legislação aduaneira quem quer que, de qualquer forma, concorra para a sua prática, ou dela se beneficie, mormente quando também ficar configurada a responsabilidade solidária a que se refere o inciso I do art. 124 do CTN, decorrente do interesse comum na situação vinculada ao fato jurídico-tributário, que pode ser tanto o ato lícito que gerou a obrigação tributária como o ilícito que a desfigurou.

SÓCIO-GERENTE. GESTOR DE PESSOA JURÍDICA. ATO PRATICADO COM EXCESSO DE PODERES, INFRAÇÃO À LEI OU ESTATUTO. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA.

Os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado são pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Período de apuração: 12/02/2019 a 22/02/2019

PRÁTICA REITERADA. DESEMBARAÇO ADUANEIRO. INAPTIDÃO.

A prática administrativa reiterada, como norma complementar das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos, somente se configura diante da inexistência de norma escrita sobre determinada matéria, motivando, assim, o surgimento dos usos e costumes administrativos, quando tal prática estiver em consonância com a legislação que visa complementar e ainda, se revelar o entendimento da Administração, de forma manifesta, inequívoca,

conclusiva e oficial, acerca de determinado fato ou direito, excluindo-se do âmbito desse instituto jurídico, por decorrência, os atos contrários à legislação, aqueles praticados a título precário e ainda os informais e perfunctórios. O desembaraço da mercadoria não configura prática administrativa reiterada, visto que, por expressa determinação legal, o despacho aduaneiro está sujeito à revisão no período quinquenal, especialmente quando a tributação e o controle aduaneiro da operação, realizado em face das informações prestadas pelo contribuinte, contrariar a legislação de regência da matéria ou estiver em desacordo com os fatos apurados.

REVISÃO ADUANEIRA. LANÇAMENTO. AUSÊNCIA DE MUDANÇA DE CRITÉRIO JURÍDICO.

A autuação em sede de revisão aduaneira não configura mudança no critério jurídico adotado pelo Fisco no exercício do lançamento, uma vez que é justamente nesse momento que tal prerrogativa é exercida.

ARGUIÇÃO DE EFEITO CONFISCATÓRIO. APRECIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE NA INSTÂNCIA ADMINISTRATIVA DE JULGAMENTO. DESCABIMENTO.

A Administração Tributária deve se pautar pelo princípio da estrita legalidade, assim como pela presunção relativa de constitucionalidade das leis e atos normativos, não competindo à autoridade administrativa manifestar-se quanto à inconstitucionalidade de lei ou ato normativo, incumbindo ao Poder Judiciário tal mister.

JUROS SOBRE MULTA. TAXA SELIC. APLICABILIDADE.

Tratando-se de espécie de crédito tributário, as multas equivalentes ao valor aduaneiro da mercadoria, a multa por superfaturamento e a multa por declaração inexata sujeitam-se à incidência dos juros de mora com base na taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia (Selic), a partir do primeiro dia do mês subsequente ao do vencimento.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Por bem demonstrar os fatos, adoto o relatório do acórdão de Primeira Instância:

Trata o presente processo de auto de infração lavrado para exigência de crédito tributário relativo a multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria pela impossibilidade de sua apreensão, em virtude da ocultação de interveniente em operação de comércio exterior, conforme previsto no art. 23, inciso V e §§ 1º e 3º, do Decreto-Lei nº 1.455/1976; bem como multa de cem por cento sobre a diferença entre o valor declarado e o arbitrado, conforme previsto no art. 88, parágrafo único, da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, combinado com o art. 169, inciso II, do Decreto-Lei nº 37/1966; e, ainda, multa de 1% , por omissão ou

informação inexata ou incompleta, de natureza administrativo-tributária, cambial ou comercial, prevista no art. 84 da Medida Provisória nº 2158-35/2001, combinado com o art. 69 da Lei nº 10.833/2003; totalizando um crédito tributário no valor de R\$ 359.565,75.

Na Descrição dos Fatos do Auto de Infração, à fl. 06-07, consta:

"[...]

INFRAÇÃO: PREÇO DECLARADO DIFERENTE DO ARBITRADO OU DO EFETIVAMENTE PRATICADO

[...].

Aplicação da multa de cem por cento sobre a diferença entre o valor declarado e o arbitrado, conforme previsto nos arts. 703 e 86 do Decreto nº 6.759/2009, e art. 88, parágrafo único, da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, combinado com o art. 169, inciso II, do Decreto-Lei nº 37/1966. O procedimento de arbitramento do valor aduaneiro, base de cálculo para a referida multa, está descrito no Termo de Verificação Fiscal. [...].

[...]

INFRAÇÃO: MERCADORIA SUJEITA À PENA DE PERDIMENTO, NÃO LOCALIZADA, CONSUMIDA OU REVENDIDA

[...].

Aplicação de multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria pela impossibilidade de sua apreensão, após ter havido entrega antecipada das mercadorias mediante prestação de garantia (depósitos em dinheiro) e face à informação do importador de que as referidas mercadorias não se encontram mais em poder da empresa. [...].

O procedimento de arbitramento do valor aduaneiro, base de cálculo para a multa substitutiva do perdimento, está descrito no Termo de Verificação Fiscal. [...]

A pena de perdimento, substituída por multa no presente caso, em virtude da impossibilidade de apreensão das mercadorias, tem fundamento no art. 27, do Decreto-Lei nº 1.455/1976, pela prática da infração indicada a seguir.

OCULTAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO, DO REAL VENDEDOR, COMPRADOR OU RESPONSÁVEL PELA OPERAÇÃO E INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA DE TERCEIROS NA IMPORTAÇÃO

[...]

[...]

INFRAÇÃO: OMISSÃO OU INFORMAÇÃO INEXATA OU INCOMPLETA DE NATUREZA ADMINISTRATIVO-TRIBUTÁRIA, CAMBIAL OU COMERCIAL

[...]"

No Termo de Verificação Fiscal, às fls. 1581-1.689, consta:

"[...]

II - OCULTAÇÃO DO REAL VENDEDOR E DO REAL COMPRADOR E RESPONSÁVEL PELA OPERAÇÃO DE COMÉRCIO EXTERIOR ATRAVÉS DA INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA DE PESSOAS

II.a - Do real vendedor/exportador

Em todas as DIs do sujeito passivo **RFG/Martin-Brower**, registradas a partir de meados de 2013, tendo como "Exportadora" a pessoa jurídica "Arcos Del Sur SRL" (aqui nominada **Arcos Dorados-Uruguai**), sediada no Uruguai, e mercadorias declaradas as referidas **MAC FRIES**, os reais vendedores são produtores argentinos.

No caso das DI em análise, como dito, a fabricante e vendedora das **MAC FRIES** no país de efetiva exportação para o território nacional é a **McCain** na Argentina, provindo as mercadorias diretamente da planta de produção naquele país para o Brasil. Os Conhecimentos de Transportes que instruíram os despachos demonstram essa situação, [...].

[...]

II.b - Da Interposta Pessoa no Uruguai (la camada de interposição)

A partir de meados de 2013, conquanto fisicamente não houvesse nenhuma mudança no processo de importação das **MAC FRIES**, o fluxo financeiro passou a ser feito por operação triangular back-to-back com a interposição da **Arcos Dorados-Uruguai** entre a real vendedora (**McCain**, agora oculta) e a importadora ostensiva **RFG/Martin-Brower**.

Com a interposição os preços praticados pela **McCain** não são mais informados nas DIs, ficando ocultos relativamente a essa declaração.

O acesso as faturas comerciais da vendedora, nas quais registrados os preços reais, só foi possível nos canais de conferência aduaneira "vermelho" e "amarelo" a partir de solicitação da Fiscalização, pois normalmente nem o despachante tem acesso a esse documento, [...].

[...]

Há evidente vinculação, para fins contábeis (partes relacionadas) e fiscais (Item 4, alínea "f", do Art. 15 do Acordo sobre a Implementação do Artigo VII do Acordo Geral sobre Tarifas e Comércio 1994 (GATT), aprovado pelo Decreto Legislativo nº 30, de 15 de dezembro 1994, promulgado pelo Decreto nº 1.355, de 30 de dezembro de 1994 (AVA-GATT); art. 23, inc. V2, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996; e art. 2º, inciso V3, da IN RFB nº 1.312, de 31 de dezembro de 2012), entre **ARCOS DOURADOS COMÉRCIO DE ALIMENTOS LTDA.** (Arcos Dorados-Brasil, atual Arcos Dourados Comércio de Alimentos S.A.), constituída com participação próxima de 95,48% da Arcos Dorados Development B.V., CNPJ nº 29.332.696/0001-35, domiciliada nos Países Baixos, e 4,52% da LatAm LLC, CNPJ nº 08.887.326/0001-94, domiciliada nos Estados Unidos) e a interposta pessoa Arcos Dorados-Uruguai (constituída com participação de 95% da citada LatAm LLC e 5% da Arcos Dorados LatAm LLC - Procuração passada pela Arcos Dorados-Uruguai - fls. 48 a 49), entidade sediada no Uruguai, todas as empresas citadas pertencentes ao mesmo grupo econômico **ARCOS DORADOS HOLDINGS INC.** (Arcos Dorados-Holdings), pessoa jurídica sediada nas Ilhas Virgens Britânicas, com escritório principal em Montevideo, Uruguai (Dr. Luis Bonavita 1294, 5º piso, sala 501, Montevideo

Uruguay, edificio WTC Free Zone, exatamente o mesmo endereço da Arcos Dorados-Uruguai).

[...]

A Arcos Dorados-Holdings é o maior franqueado do sistema McDonald's no mundo e máster franqueado (detém os direitos das demais franquias) na América Latina(incluindo Brasil, por intermédio da Arcos Dorados-Brasil) e Caribe, sendo a importadora ostensiva RFG/Martin-Brower a maior parceira comercial e histórica do grupo McDonald's e dos franqueados, atuando como operadora logística exclusiva para o McDonald's no mundo há 65 anos (desde ao menos por volta de 1956) e nº Brasil (ao menos até 2004 também de forma exclusiva), contudo sem, alegadamente, qualquer contrato escrito. O relacionamento comercial entre McDonald's e RFG/Martin-Brower é praticamente de exclusividade mútua: a maioria dos restaurantes McDonald's no mundo todo, fora algumas mercadorias específicas como bebidas, são atendidos exclusivamente pela Martin-Brower; a Martin-Brower, por sua vez, só atende aos restaurantes McDonald's, exceto no Brasil, a partir de 2004, quando passou a ter outros clientes.

*Para comprovar operações internacionais de venda de bens as legislações de diversos países estabelecem documentos denominados como "fatura mercantil", "fatura comercial", "factura comercial", "commercial invoice", "invoice" etc. No Uruguai, o art. 1º, alínea "i", da Resolução da Dirección General Impositiva (DGI) nº798, de 8 de maio de 2012, na redação dada pela Resolução DGI nº4.464/2013 estabelece que a exportação de bens será documentada pelo comprovante fiscal eletrônico denominado "**e-Factura de Exportación**",[...].*

A título de "fatura mercantil" (documento que formalizaria venda de mercadorias) que é anexada nas DIs apresentadas à fiscalização brasileira, a Arcos Dorados-Uruguai emite um documento eletrônico denominado "e-Ticket" (Figura 13), utilizado nº Uruguai para documentar operações com consumidores finais, incluindo entidades não residentes que não possuam número de RUT [...].

[...]

Tal documento ("e-Ticket"), entretanto, não é considerado fatura para fins de exportação de bens na legislação do Uruguai, pois, efetivamente, não há exportação de mercadorias do Uruguai para o Brasil, na denominada operação back to back relativamente ao Uruguai. Não há, por conseguinte, nenhuma "Declaração de Exportação" uruguaia, somente a registrada na Argentina (país da real exportação), nas quais consignados os valores normais de mercado da operação de venda pela McCain.

Conforme consta o e-Ticket emitido e juntado a título de "fatura" nas DIs, a Arcos del Sur S.R.L. localiza-se na "WTC Free Zone", Montevideo/Uruguay, a qual, segundo o site <https://www.wtcmontevideofreezone.com>Vacerca_de_wtc_freezone, é uma Zona Franca de Serviços ("WTC Montevideo Free Zone es la Zona Franca de Servicios del Complejo World Trade Center Montevideo"), [...].

Em consulta à procuração passada pela Arcos Dorados-Uruguai para os despachantes da RFG/Martin-Brower que assinam os documentos juntados a título de faturas (fls. 45 a 53) verifica-se, de fato, que o objeto daquela pessoa jurídica "é a prestação de toda a classe de serviços como usuária de zona franca (lei 15.921)".

*A importação de serviços, cujos valores, a princípio, podem ser estimados pela diferença entre os preços constantes nos documentos emitidos pela Arcos Dorados-Uruguai e os da fatura argentina, estaria sujeita, no Brasil, entre outros tributos, a incidência de Imposto de Renda na fonte de 25% (art. 7º da Lei nº 9.779, de 19 de janeiro de 1999). O acréscimo dos "serviços" da Arcos Dorados-Uruguai tão somente nas DIs examinadas neste Auto é o equivalente, em média, a **86.98 %** do preço real cobrado pela McCain (Figura 6 -Incremento de valores pela Arcos Dorados-Uruguai acima).*

Tratando-se de pessoa jurídica a qual desenvolve suas atividades em uma Zona Franca de Serviços, esses valores agregados pela interposição da Arcos Dorados-Uruguai, os quais estariam sujeitos tão somente ao imposto às rendas das Atividades Econômicas (IRAE), são, entretanto, isentos até mesmo desse tributo sobre a renda, nos termos da Lei nº 18.083, de 18 de janeiro de 2007 (estabelece o Sistema Tributário uruguaio), e Ley Nº 15.921, de 26 de janeiro de 1988 (Lei das Zonas Francas), ambas da República Oriental do Uruguai, [...]:

[...]

Dessa maneira, não havendo tributação de suas rendas, a legislação brasileira considera a Arcos Dorados-Uruguai como pessoa jurídica estrangeira submetida a regime fiscal privilegiado, razão pela qual as operações entre ela e a RFG/Martin-Brower, pessoa jurídica residente e domiciliada no Brasil, deveriam se submeter às disposições sobre preços de transferência (art. 24-A da Lei nº 9.430/19967).

Apurou-se que a operação se dá numa relação mútua de exclusividade quanto às MAC FRIES (do mesmo modo como aos demais produtos cuja transação ocorra com a interposição relatada): Arcos Dorados-Uruguai é o distribuidor estrangeiro exclusivo, a RFG/Martin-Brower é o comprador brasileiro exclusivo, distribuindo somente aos restaurantes da rede McDonald's, sendo a Arcos Dorados-Brasil adquirente de mais de 80% do volume financeiro e 66% do físico⁸.

A fim de se tentar esclarecer as razões pelas quais o fornecedor histórico do sistema McDonald's não podia adquirir as MAC FRIES diretamente do fabricante autorizado McCain na Argentina ou em qualquer outro país (inclusive no Brasil, como ocorria antes da operação, por preços normais de mercado), devendo comprá-lo tão somente da Arcos Dorados-Uruguai e com um ágio beirando os 90%, a RFG/Martin-Brower foi questionada em 14/02/2019 (fl. 32), esclarecendo que haveria um contrato de exclusividade entre Arcos Dorados-Uruguai ("ADS") e McCain quanto às MAC FRIES, não tendo conhecimento sobre as razões do ágio, acreditando que decorreria de "prática usual de mercado" (respostas de fls. 39 a 41):

[...]

Instada, em 20/02/2019 (fl. 32), a apresentar algum documento que contivesse a avença entre o importador e o grupo "McDonald's" (presentes na América do Sul através da Arcos Dorados-Holdings e suas subsidiárias) estabelecendo a necessidade de aquisição das MAC FRIES somente da Arcos Dorados-Uruguai ou outro documento que justificasse a impossibilidade de compra direta do produtor argentino, a RFG/Martin-Brower informou que não havia nenhum contrato escrito nessa parceria de negócios (fl. 54).

[...]

Sobre a razão do início das operações em 2013, com a interposição da Arcos Dorados-Uruguaí, teria sido em resposta a uma crise no abastecimento em 2012 (fl. 435):

[...]

ecorrência dessa crise de abastecimento, a RFG, a partir do primeiro semestre de 2013, passou a adquirir as McFries da empresa ARCOS DEL SUR SRL, empresa essa que após a crise de 2012 passou a ser responsável pela capacitação e gerenciamento de fornecedores, bem como pela qualidade dos produtos fabricados com a marca McDonald's, atendendo não só o Brasil, mas toda a América Latina.

(Grifos não constam do original).

Por sua vez, a Arcos Dorados-Brasil, em resposta de 06/09/2019 (fl. 1492), também alegou que a interposição da Arcos Dorados-Uruguaí teria se devido a uma crise de abastecimento em 2012, após o que o grupo Arcos Dorados decidiu ser necessário criar um centro de prospecção e abastecimento de produtos (procurement center ou, como consta nos "e-Tickets" anexados a título de fatura mercantil nas DIs, Regional Procurement Center - RPC) com funções de gerenciar fornecedores e produtos em toda a América Latina. O incremento nos preços das MAC FRIES importadas direto da Argentina seria para custear essa nova estrutura no Uruguaí, aduziu a empresa:

[...]

A Arcos Dorados-Brasil não mencionou um contrato, mas que haveria somente o estabelecimento de uma "relação de exclusividade" (fl. 1494):

[...]

Presume-se sejam partes nesse alegado contrato de exclusividade com a McCain ou a Arcos Dorados-Uruguaí ou a própria Arcos Dorados-Holdings. Seja um, outro ou qualquer das subsidiárias da Arcos Dorados-Holdings, a prática do grupo Arcos Dorados é de controlar a cadeia de suprimentos da rede em todos os seus aspectos, incluindo preços, contudo sem realizar contratos escritos com fornecedores, conforme relatado no Arcos Dorados Holdings INC. FORM 20-F (Annual and Transition Report)apresentado à United States Securities and Exchange Commission referente ao período encerrado em 31/12/20189:

[...]

*Resta claro, por outro lado, que o grupo Arcos Dorados é quem de fato decide, de modo centralizado, sobre os negócios envolvendo às MAC FRIES, determinando o que, de quem e por quanto serão adquiridas, ainda que não exclusivamente através da **Arcos Dorados-Uruguaí**.*

Para justificar a necessidade da interposição da Arcos Dorados-Uruguaí, RFG/Martin-Brower e Arcos Dorados-Brasil alegaram que em 2012 houve uma ruptura no abastecimento de batatas congeladas argentinas, incluindo as MAC FRIES, por problemas provocados pelo governo argentino e medidas de restrições, a título de retaliação, do governo Brasileiro, de acordo com reportagens (fls. 438 a 441 e 1520), uma delas com o seguinte teor (fls. 440/441, 1520/1521):

[...]

De fato entre **08/05/2012 a 11/07/2012** as importações de batatas pré-fritas congeladas, classificadas normalmente na NCM sob o código 2004.10.00, cuja origem fosse o país código 063 (ARGENTINA) ficaram sujeitas a licenciamento não automático com anuência prévia do Departamento de Operações de Comércio Exterior, da Secretaria de Comércio Exterior (DECEX/SECEX). É de se ver que não houve, porém, proibição de importação de batatas de origem argentina, mas uma morosidade no processo, **tão somente por próximo de dois meses**, em decorrência de medidas do governo brasileiro (suspensão do licenciamento automático de importações por breve período) em reciprocidade a medidas tomadas primeiramente pelo governo argentino.

Por outro lado, com o início da operação através da interposição da Arcos Dorados-Urugui em junho de 2013, não houve **nenhuma alteração na cadeia física de suprimento das batatas**, as quais continuaram saindo das mesmas fábricas argentinas diretamente para o Brasil.

Desse modo **não há correlação** entre o antecedente problema temporário alegado (morosidade no tempo das importações das MAC FRIES) e a posterior iniciativa de interpor a Arcos Dorados-Urugui no fluxo financeiro das remessas de divisas justificadas pelas importações, que em nada resolveria o problema efêmero (durou um pouco mais de dois meses), causado por animosidades entre os governos de Argentina e Brasil.

[...]

A operação só foi alterada financeiramente (com a criação de uma segunda fatura em cada processo de importação pela Arcos Dorados-Urugui e redirecionamento dos pagamentos das importações passando da Argentina para o Urugui), com a finalidade de superfaturar os preços até então praticados, os quais passaram, na importação, de próximo de US\$1,03 o kg (valor verificado nos sistemas informatizados da RFB e na própria reportagem do Anexo (fls. 440 e 441), resultante da divisão do valor importado de US\$ 130.300.000,00 pelo quantitativo de 126.500.000 kg) para próximo de US\$ 2,4 kg (com um aumento de impressionantes 165,93% na ponta final do braço brasileiro da Arcos Dorados-Holdings, passando de R\$4,99 o quilograma médio, em meados de 2012, para R\$13,27 o quilograma médio de junho a dezembro de 2013).

A interposição em nada reduziria o risco na cadeia de suprimento das batatas considerando as anormalidades que os eventos de 2012 causaram (as batatas deveriam continuar sujeitas, pois fisicamente nada mudou, aos problemas econômicos e políticos da Argentina e ao licenciamento não automático quando importadas naquele breve período) só servindo para aumentar, artificialmente e em absurdos quase 166%, os custos de vários produtos revendidos na controlada brasileira (outras mercadorias da marca McDonald's passaram a ser importadas através do mesmo esquema), transferindo, na mesma medida, o aumento como lucro para localidade com total isenção tributária sobre a renda auferida na operação.

Nada foi apresentado que comprove que havia necessidade e realmente teria sido executada pela Arcos Dorados-Urugui a finalidade alegada de ser "responsável pela capacitação e gerenciamento de fornecedores, bem como pela qualidade dos produtos fabricados com a marca McDonald 's" relativamente ao fornecedor

McCain, empresa há muitos anos líder mundial em processamento e vendas de batatas pré-fritas congeladas, e Farm Frites (Alimentos Modernos S.A., também uma das antigas fornecedoras das MAC FRIES), localizados na Argentina. [...].

[...]

Os acréscimos de preço da Arcos Dorados-Uruguai relativamente às faturas emitidas pela McCain, como consta acima (Figura 6 - Incremento de valores pela Arcos Dorados-Uruguai) beira aos 87% em um produto cujo valor real é, em média, um pouco mais de US\$1,00, ou seja, próximo de US\$0,87 por quilograma (acima até do que a própria McCain cobra por outros produtos similares entregues na porta da fábrica).

Segundo dados extraídos do SPED (Figura 14), em 6 anos (de 01/07/2013 a 30/06/2019) foram revendidos à Arcos Dorados-Brasil e aos subfranqueados 188.534.583 kg de MAC FRIES importadas com a interposição da Arcos Dorados-Uruguai, resultando num total aproximado de US\$ 164.025.087.21 só de acréscimo, média de US\$ 27.337.514.54 por ano.

[...]

Não se trata, por óbvio, só de prestação de "serviços" centralizados a partir de uma Zona Franca, sim a primeira camada de uma interposição fraudulenta tendo a função de, através do refaturamento de mercadorias com elevação artificial de preços, transferir receitas do país de um destinatário final predeterminado (Arcos Dorados-Brasil) para localidade sujeita a regime fiscal privilegiado.

[...]

II.c - Da Interposta Pessoa no Brasil (2a camada de interposição)As MAC FRIES são importadas no Brasil pela RFG/Martin-Brower ou por conta e ordem dela através da COMEXPORT TRADING COMERCIO EXTERIOR LTD A., CNPJ 42.591.651/0001-43.

RFG/Martin-Brower é reconhecida mundialmente como a maior operadora logística do McDonald's, fornecendo quase tudo os que os restaurantes precisam de forma personalizada (prática chamada de "abastecimento total", sendo responsável pela compra, armazenagem, venda e distribuição de produtos secos, resfriados e congelados utilizados pelos clientes), parceria nos negócios iniciada há 65 anos, logo após a fundação da rede de franquias na década de 1950 nos Estados Unidos, como explicado na página da empresa, na qual ainda consta o nome global "Martin-Brower":

[...]

A relevância e influência do McDonald's e suas franqueadas másteres, como o grupo Arcos Dorados, nos negócios do grupo Martin-Brower pode ser ilustrada, também, por exemplo, pela presença destacada dos produtos símbolos do McDonald's (como as MAC FRIES, sanduíches como o Big Mac, McNuggets etc.) e da marca nas páginas eletrônicas da Martin-Brower, como na global16 (Figuras 15 a 23):

[...]

Desse modo a RFG/Martin-Brower não opera como um típico distribuidor que define livremente o que vai comprar, de quem, por quanto, a margem de lucro na

revenda e suporta sozinho os riscos de suas decisões. Ela presta o serviço de operador logístico para o sistema McDonald's, cujos fornecedores, tipos de mercadorias, quantidades, preços de compra dos fornecedores e preços de revenda aos restaurantes são predeterminados pelo grupo econômico comandado pela Arcos Dorados-Holdings, sendo a remuneração da RFG/Martin-Brower definida pelo grupo, como constou acima, "[...] com base nos custos operacionais totais mais um percentual de lucro que a empresa não divulga".

O Brasil, segundo reportagem do Valor Econômico em 2015²³, é o único país onde a Martin-Brower atende outras cadeias de fast-food e empresas de diferentes segmentos. A integração e dependência em relação ao grupo Arcos Dorados-Holdings é tamanha que, no entanto, até para poder passar a oferecer seus serviços a terceiros a RFG/Martin-Brower, por volta de 2002, precisou do aval do McDonald's, conforme constou em reportagens da época:

[...]

O contexto evidencia que o grupo econômico Arcos Dorados, integrante da operação de comércio exterior numa ponta como interposta pessoa "exportadora", com a Arcos Dorados-Uruguaí, e adquirente majoritário das mercadorias e principal interessado na operação na outra, através da Arcos Dorados-Brasil, exerce controle indireto relevante sobre as operações da empresa importadora RFG/Martin-Brower com produtos da marca McDonald's, estando o operador logístico na posição de interposta pessoa entre os dois braços (uruguaio e brasileiro) do mesmo corpo Arcos Dorados-Holdings.

Oculto-se, desse modo, em uma segunda camada de interposição, a existência de uma operação de comércio exterior entre partes relacionadas.

É indício do controle indireto relevante da Arcos Dorados-Holdings sobre as operações da RFG/Martin-Brower (e de todas as operações na América Latina e Caribe com a mesma mercadoria) o fato de que as MAC FRIES importadas com preços superfaturados sejam produtos com marca registrada, sem possibilidade alguma de revenda a não-franqueados do sistema McDonald's (nas caixas consta "Produzido na Argentina para uso exclusivo nos restaurantes McDonald's"), portanto não podem ser livremente comercializadas.

[...]

Constatou-se, contudo, que desde final de maio de 2013 o único exportador estrangeiro é a Arcos Dorados-Uruguaí, desse modo, por mais de 6 anos (até meados de agosto de 2019), foi o fornecedor estrangeiro exclusivo das MAC FRIES para o Brasil (efetivamente goza de exclusividade no fornecimento); do outro lado, o único importador é a RFG/Martin-Brower, direta ou indiretamente (através de importação por encomenda da Comexport); a distribuição no mercado nacional também é exclusiva da RFG/Martin-Brower; há exclusividade igualmente na aquisição, como visto, pela Arcos Dorados-Brasil, com preponderância de, em média, 80,93% do volume financeiro e 66% do volume quantitativo (Figura 24, dados extraídos do SPED, Termo de Anexação de Arquivo Não-paginável -Notas Fiscais fl. 1147), e subfranqueados - pulverizados em mais de 385 franqueados (segundo resposta da RFG - fls. 40 e 41, item 2.3 - 1ª Exigência registrada em

14/02/2019 DI N° 1902719931) os quais representam apenas 20% do volume financeiro no período.

[...]

No curso ordinário de transações comerciais em condições de livre concorrência, o preço encontrado relativamente a diversos adquirentes guarda uma relação inversa com as quantidades comparadas, de forma favorável ao adquirente do maior volume. Por conseguinte, havendo por volta de 386 compradores, sendo a Arcos Dorados-Brasil, de forma isolada, adquirente de 66%, na média, do volume das MAC FRIES (Figura 24 - Percentuais de aquisição MAC FRIES - Arcos Dorados-Brasil e subfranqueados), o normal seria encontrar preços ainda menores para essa empresa na revenda pela RFG/ Martin-Brower. Levando-se em conta que a Arcos Dorados-Brasil é a máster franqueada no Brasil da rede McDonald's, possuindo um relacionamento histórico e de interdependência com a RFG/Martin-Brower, mais natural ainda encontrar preços e condições relativamente mais vantajosas nas negociações entre as duas empresas.

De fato, no período de janeiro a junho de 2013, o preço médio de revenda do quilograma das MAC FRIES pela RFG/Martin-Brower era por volta de R\$5,00, sendo R\$4,9885 para os subfranqueados e alguns centavos a menos (R\$4,9548) para a Arcos Dorados-Brasil, de acordo com dados extraídos do SPED. Em um negócio de milhões de quilos por ano, qualquer centavo no custo importa.

Porém, ao contrário da lógica de mercado, conforme referido anteriormente, na revenda no Brasil, relativamente a tão só o preço de custo do quilograma das MAC FRIES (desconsiderando outros despendidos após a internalização, a exemplo da armazenagem em câmaras frias) discriminados nas notas fiscais de entrada disponíveis no SPED (Figura 24 Percentuais de aquisição MAC FRIES - Arcos Dorados-Brasil e subfranqueados), emitidas após o desembaraço aduaneiro, depois do início da operação até junho de 2019, apurou-se que a RFG/Martin-Brower:

a) reduz o preço para os subfranqueados, vendendo com aparente prejuízo. No período citado o "prejuízo" médio na revenda aos subfranqueados foi de 32,2323% (Figura 7 - Prejuízo na revenda aos subfranqueados), os preços, contudo, passaram a ser maiores (próximo de 16,36% de aumento) do que os verificados no período imediatamente anterior ao início da operação, representando, em verdade, aumento da margem de lucro. Entretanto, se comparados com as faturas da McCain, considerando serem preços de revenda acrescidos de margem de lucro razoável, são plenamente compatíveis, indicando serem preços em condições normais de mercado, praticados entre partes independentes;

b) eleva ainda mais o preço para Arcos Dorados-Brasil, com um acréscimo médio de 45,9366% em relação ao preço de entrada (Figura 8 - Acréscimo na revenda à Arcos Dorados-Brasil). Comparando-se o preço médio para os subfranqueados (em número próximo de 385) - R\$6,8135 - e para a Arcos Dorados-Brasil - R\$14,8924 -, a diferença é de 118,57%. Tendo em vista que se trata da franqueada máster e operadora do sistema McDonald's, braço brasileiro do mesmo grupo econômico da exportadora uruguaia e que adquire, sozinha, mais de 80% do volume financeiro das MAC FRIES importadas na operação, é necessário repetir: em condições normais de mercado, mesmo entre partes completamente não-vinculadas, sem nenhum relacionamento histórico e interdependência, o ordinário nesse contexto de negócios seria a prática de preços iguais ou menores para a Arcos Dorados-Brasil, NUNCA o contrário e numa desproporção tão brutal.

[...]

O Acordo Geral sobre Tarifas e Comércio (GATT) veda, para fins alfandegários, o estabelecimento, seja por exigência dos governos, seja por vontade dos particulares, de valores fictícios (sem base no real valor das mercadorias ou similares) ou influenciados por não ter havido negociação em condições plenas de livre concorrência, na forma do disposto no item 2, alíneas "a" e "b", do art. VII (grifos não constam do original):

[...]

No processo de valoração aduaneira, em situação normal, sem a presença de dolo, fraude, simulação ou conluio, ou seja, não haja elementos que afastem a boa-fé do particular na relação com a Administração Tributária³¹, a verificação do valor real das mercadorias, cuja base primeira é o valor declarado da transação, e da presença de condições normais de plena concorrência das operações comerciais possuem como parâmetros as disposições do Acordo sobre a Implementação do Artigo VII do Acordo Geral sobre Tarifas e Comércio 1994 (o acima mencionado AVA-GATT). Dentre essas condições de normalidade concorrencial está relacionada, em princípio, a inexistência de vinculação entre as partes, no entanto, mesmo existindo a vinculação, tendo em vista a presunção de boa-fé em que se baseia o acordo de valoração aduaneira, essa circunstância, em realidade, não tem importância alguma, desde que o valor declarado seja aceitável, razoável, consoante se verifica nos parágrafos 1º e 2º do artigo 1 do AVA-GATT (grifos não constam do original):

[...]

Não há dúvida alguma na situação em análise que os preços foram superfaturados, notadamente se consideradas as quantidades transacionadas, muito superiores à de outros importadores.

[...]

Nesse caso a vinculação deve ter como fulcro a legislação, contudo não apenas o conceito formalmente definido, pensado tendo como pressuposto transações comerciais reais (entre agentes com interesses antagônicos quanto ao preço) e declarações de boa-fé, mas a substância da relação que revele a existência de partes relacionadas de algum modo.

As definições de "vinculação" entre importadores e exportadores que importam ao caso constam do art. 15, § 4º, alíneas "b", "e" e "f", e § 5º, do AVA-GATT (grifos não constam do original):

4. Para os fins deste Acordo, as pessoas serão consideradas vinculadas somente se:

[...]

(b) forem legalmente reconhecidas como associadas em negócios;

[...]

(e) uma delas, direta ou indiretamente, controlar a outra;

(f) forem ambas, direta ou indiretamente, controladas por uma terceira pessoa; ou

[...]

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.

[...]

Não há modelos legais de contratos de distribuição exclusiva, contudo, no mundo todo e há tempos, é inerente a tais contratos ou acordos, escritos ou não, que haja uma vinculação operacional e econômica entre as partes, uma associação de fato nos negócios, embora sem vínculo jurídico formal. Tratando-se, como visto, da RFG/Martin-Brower e Arcos Dorados (Arcos Dorados-Holdings e subsidiárias) essa vinculação operacional e econômica é incontestável.

[...]

Como escrito acima, há uma relação mútua de "distribuidor exclusivo" entre exportador e importador na operação com os bens importados. A Lei brasileira, nº âmbito tributário, no que concerne às despesas e encargos relativos a bens, serviços e direitos constantes de documentos de importação ou de aquisição, considera que agentes ou distribuidores exclusivos (que é forma de "associação em negócios", conforme visto) são considerados partes vinculadas, consoante previsão do art. 23, incisos IX e X, da Lei nº 9.430/1996:

[...]

Do reconhecimento em dispositivo expresso da Lei brasileira (art. 23, incisos IX e X, da Lei nº 9.430/1996) de que agentes ou distribuidores exclusivos (relação que é, em substância, "associação em negócios", principalmente nas circunstâncias do caso em análise) são considerados em operações de comércio exterior partes vinculadas, decorre também, coerentemente, a vinculação para fins do art. 15, item 4, "b" do AVAGATT.

[...]

Embora, na hipótese, por consequência dos elementos indiciários de fraude esteja **afastada a aplicação dos métodos ordinários de valoração aduaneira**, na Nota Explicativa 4.1, constante do Anexo Único da IN SRF nº 318/2003, a qual trata do "EXAME DA VINCULAÇÃO SEGUNDO O ARTIGO 15.5, LIDO EM CONJUNTO COM O ARTIGO 15.4" do AVA-GATT, encontram-se subsídios para interpretação da vinculação por controle indireto.[...].

[...]

Em conformidade com a Nota Explicativa 4.1, existe, sem nenhuma dúvida, uma situação que não se enquadra naquelas usualmente encontradas nos contratos celebrados por um comprador e um vendedor em condições de livre concorrência e boa-fé, a principal consubstanciada no fato objetivo do preço estar muito acima daquele encontrado no curso normal dos negócios livremente entabulados entre partes independentes, [...].

Configurado o uso de método de valoração aduaneira inadequado, a vinculação entre a importadora RFG/Martin-Brower e a exportadora Arcos Dorados-Uruguai, com influência no preço, tendo em vista a obrigação de prestar tais informações de modo exato, em consonância com as disposições contidas no art. 4º e art. 711,

inciso III, do Decreto nº 6.759, de 05 de fevereiro de 2009, e anexo único da IN SRF nº 680, de 02 de outubro de 2006, sem prejuízo da posterior comprovação, na continuidade do procedimento fiscal, de outras eventuais irregularidades e da caracterização de fraude, a importadora foi intimada a retificar as respectivas informações nas DIs submetidas à análise fiscal e nas próximas, bem como recolher a multa de 1% (um por cento) sobre o valor aduaneiro, observados os limites estabelecidos pela legislação, das mercadorias informadas nas declarações de importação em exame fiscal (Intimação Saana nº 90, de 16 de agosto de 2019 - fls. 63 a 69). No entanto, por entender que não havia vinculação ou erro no método de valoração, recusou-se a cumprir a exigência, segundo os argumentos contidos em resposta de 25/10/2019 (fls. 72 a 75):

[...]

Conforme foi relatado no Processo Administrativo Fiscal nº 16561.720113/2018-47 (fls. 28.406 a 28.407 e fls. 79 do Termo de Verificação Fiscal daquele processo), tendo como autuada a Arcos Dorados-Brasil por ausência de ajuste de preços de transferência nas aquisições de produtos importados da RFG/Martin-Brower, com base em informações extraídas dos sistemas informatizados da Receita Federal, em 2014, com as aquisições somente por meio de importações com a triangulação nº Uruguai, a RFG/Martin-Brower conseguiu obter uma margem bruta média por kg de MAC FRIES 165.45 % maior do que a obtida antes da operação, passando de R\$0,55, em 2013, para R\$ 1,46 por quilograma em 2014, como ilustram as Figuras 25 e 26 abaixo:

[...]

II.d - Da pessoa oculta no Brasil, responsável pela operação e adquirente predeterminado

A Arcos Dorados-Brasil, controlada pela Arcos Dorados-Holdings, assim como a Arcos Dorados-Uruguai, é a proprietária das operações no Brasil da rede McDonald's e a franqueada máster desses restaurantes.

Como visto na Figura Percentuais de aquisição MAC FRIES - Arcos Dorados-Brasil e subfranqueados, síntese dos dados de venda extraídos das notas fiscais do SPED, a Arcos Dorados-Brasil é a adquirente majoritárias das MAC FRIES (81,93% dos valores das vendas provém dela; considerado o preço normal negociado entre partes independentes, origina, com sobra, os recursos para pagar todas essas mercadorias importadas da Argentina para o Brasil desde meados de 2013 até meados de 2019). As mercadorias vêm identificadas com as marcas de propriedade do McDonald's, cujos direitos no Brasil são detidos pela Arcos Dorados-Brasil, e a observação de serem para uso exclusivo nos restaurantes da franquia McDonald's controlada por ela.

Ainda que não se cogitasse de qualquer fraude ou dolo, supondo-se que fossem feitas todas as declarações e ajustes fiscais necessários e de modo transparente, consideradas suas especificidades (mercadoria específica com marca comercial própria, obrigatoriedade de compra no exterior, a imposição de interposição de pessoa vinculada do grupo Arcos Dorados no fluxo financeiro, determinação de preços, seja na compra internacional, seja na revenda no mercado interno, a compra majoritária por um único comprador em um universo de 385), seria possível

deduzir que se trata de importação por encomenda, tendo como encomendante predeterminado a Arcos Dorados-Brasil, pessoa a qual tem interesse no produto específico, previamente acordou com o importador qual mercadoria ele deveria comprar e ela própria adquire, no final, a maioria absoluta das importações.

[...]

Conclui-se, dessa forma, que além das compras das MAC FRIES estarem de modo prévio definidas e controladas pelo grupo Arcos Dorados quanto à especificação do produto, fornecedor no exterior, operação de importação triangular com a Arcos Dorados-Uruguai e margem de superfaturamento, também as quantidades são estimadas previamente com a coordenação e supervisão da Arcos Dorados-Brasil, consubstanciando-se em verdadeira encomenda de mercadorias importadas, ainda que não haja um contrato escrito formalizando a avença.

A prática, considerando-se ainda que Arcos Dorados-Brasil é a Arcos Dorados-Holdings no Brasil, detentora dos direitos da franquia McDonald's na América Latina e Caribe, responsável pelo gerenciamento de todo o sistema e maior adquirente das mercadorias com a marca McDonald's no território nacional, sendo responsável pela operação e tendo interesse legítimo no seu controle efetivo, não seria irregular em si, caso houvesse a prestação de todas as informações necessárias aos controles do Fisco e os ajustes exigidos pela legislação (contudo, sem a burla aos sistemas de controle e sem possibilidade de erosão da base tributável da renda, não haveria mais razão para o esquema na forma como montado).

[...]

A operação de importação das MAC FRIES em outros países da América Latina diretamente pelo grupo Arcos Dorados, representado por suas subsidiárias nos respectivos países, ou por encomenda dele (tendo as subsidiárias na figura de adquirente predeterminado), é a prática explicitamente demonstrada nas embalagens das mercadorias (Figura 36 e 37), conforme encontrado na vistoria física, nelas constando os seguintes importadores:

[...]

Há, manifestamente, relação direta é pessoal da Arcos Dorados-Brasil, braço da Arcos Dorados-Holdings, com a entrada das MAC FRIES, mercadorias estrangeiras, nº território brasileiro, operação que é feita, na forma anormal como foi verificado, em razão do seu interesse prévio exclusivo e apenas para beneficiá-la ilicitamente com a transferência de renda para pessoa vinculada sujeita a regime fiscal privilegiado.

Não se cuida de uma importação própria, mas, na substância, de uma importação por encomenda, conforme definida no caput do art. 11 da Lei nº 11.281, de 20 de fevereiro de 2006:

[...]

Há diversos requisitos procedimentais para registro e formalização fiscal e contábil da operação de importação por encomenda previstos nos dispositivos da IN RFB nº 1.861/2018, [...], nenhum deles atendidos pela RFG/ Martin-Brower nas DIs em exame.

Em consequência, caracterizada uma importação por encomenda feita em desacordo com os requisitos e condições estabelecidos na legislação, presume-se, legalmente, uma importação por conta e ordem de terceiros, de acordo com o § 2º do art. 11 da Lei nº 11.281/2006. Em qualquer caso há responsabilidade solidária do encomendante predeterminado que adquire mercadoria de procedência estrangeira de pessoa jurídica importadora (art. 32, parágrafo único, inciso III, alíneas "a" e "d", do Decreto-Lei nº 37, de 18 de novembro de 1966).

[...]

[...]. Importar, direta ou por interposição de terceiro, de pessoa pertencente ao mesmo grupo econômico também é, em si, um ato legal. Todavia, é dever do contribuinte informar esse fato ao Fisco na forma exigida pela legislação, notadamente quando essa circunstância, de qualquer modo, influi no preço da transação em comparação ao preço praticado entre partes totalmente independentes e em condições livres de mercado. Conduta diversa, eivada de dolo, é ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou de responsável pela operação, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros, dano ao Erário, sancionado com a pena de perdimento das mercadorias, nos termos do art. 23, inciso V, do Decreto-Lei nº 1.455, de 7 de abril de 1976:

[...]

Em decorrência do exposto, tratando-se de operação de importação com interposição fraudulenta de terceiros, encontra-se perfeitamente caracterizada a hipótese legal de sujeição passiva solidária da autuada Arcos Dorados-Brasil, empresa a qual teve sua condição de adquirente e responsável pela operação oculta, tudo visando à redução ilícita do pagamento de tributos e remessas internacionais irregulares de divisas, nos termos, dentre outros, seguintes (grifos não constam do original):

Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional)

Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária. Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

[...]

Art. 124. São solidariamente obrigadas:

I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;

[...]

Parágrafo único. A solidariedade referida neste artigo não comporta benefício de ordem.

[...]

Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao

fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.

[...]

Decreto-Lei nº 37/1966

Art. 32. É responsável pelo imposto:

[...]

Parágrafo único. É responsável solidário:

[...]

c) o adquirente de mercadoria de procedência estrangeira, no caso de importação realizada por sua conta e ordem, por intermédio de pessoa jurídica importadora;

d) o encomendante predeterminado que adquire mercadoria de procedência estrangeira de pessoa jurídica importadora.

[...]

Art. 94 - Constitui infração toda ação ou omissão, voluntária ou involuntária, que importe inobservância, por parte da pessoa natural ou jurídica, de norma estabelecida neste Decreto-Lei, no seu regulamento ou em ato administrativo de caráter normativo destinado a completá-los.

§ 1º - O regulamento e demais atos administrativos não poderão estabelecer ou disciplinar obrigação, nem definir infração ou cominar penalidade que estejam autorizadas ou previstas em lei.

§ 2º - Salvo disposição expressa em contrário, a responsabilidade por infração independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.

Art.95 - Respondem pela infração:

I - conjunta ou isoladamente, quem quer que, de qualquer forma, concorra para sua prática, ou dela se beneficie;

[...]

V - conjunta ou isoladamente, o adquirente de mercadoria de procedência estrangeira, no caso da importação realizada por sua conta e ordem, por intermédio de pessoa jurídica importadora. (Incluído pela Medida Provisória n' 2.158-35, de 2001)VI - conjunta ou isoladamente, o encomendante predeterminado que adquire mercadoria de procedência estrangeira de pessoa jurídica importadora. (Incluído pela Lei nº 11.281, de 2006)

[...]

Lei nº 11.281, de 20 de fevereiro de 2006

Art. 11. A importação promovida por pessoa jurídica importadora que adquire mercadorias no exterior para revenda a encomendante predeterminado não configura importação por conta e ordem de terceiros.

[...]

§ 2º A operação de comércio exterior realizada em desacordo com os requisitos e condições estabelecidos na forma do § 1º deste artigo presume-se por conta e ordem de terceiros, para fins de aplicação do disposto nos arts. 77 a 81 da Medida Provisória n' 2.158-35, de 24 de agosto de 2001.

A solidariedade prevista nos dispositivos legais transcritos abarca a multa substitutiva ao perdimento das mercadorias e demais relacionadas às infrações perpetradas.

III - MULTA PECUNIÁRIA SUBSTITUTIVA AO PERDIMENTO

Em virtude da entrega das mercadorias ao importador por força de prestação de garantia, a RFG/Martin-Brower foi inquirida a manifestar-se sobre a posse dos produtos importados (INTIMAÇÃO IRF/SBA N° 50/2021 - fls. 1164 e 1165). Em sua resposta (fl. 1173), informou que as mercadorias, até por serem perecíveis e a importação ter ocorrido em 2019, já haviam sido revendidas, tendo apresentado listagem eletrônica das notas fiscais comprobatórias das vendas dos produtos (fl. 1174 a 1177).

A conduta de **ocultação do real vendedor, comprador ou de responsável pela operação, mediante fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros** consubstancia infração punível com o perdimento das mercadorias importadas, nos termos do Art. 23, V e §1º do Decreto-Lei 1.455/1976. No entanto, como definido no §3º do mesmo artigo, transcrito a seguir, as infrações ali previstas serão punidas com multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria, na importação, quando a mercadoria não for localizada, ou tiver sido consumida ou revendida.

[...]

Assim, faz-se necessário apurar o valor aduaneiro das mercadorias sob análise, para que se compute o montante do crédito tributário referente à multa substitutiva do perdimento em virtude da infração cometida.

Ocorre, todavia, que além da interposição ser fraudulenta, o próprio valor aduaneiro declarado pelo importador nas operações sob análise também é fruto de fraude. Por terem sido superfaturados, conforme já demonstrado anteriormente, não podem ser utilizados como referência para a base de cálculo da multa substitutiva do perdimento das mercadorias. Desta forma, deve-se proceder à sua apuração, mediante arbitramento, conforme previsto no Art. 88 da Medida Provisória n° 2.158-35/2001:

[...]

Assim, como primeiro critério, busca-se o preço real de venda de mercadoria idêntica ou similar, para que se possa chegar ao valor aduaneiro de referência para a determinação da base de cálculo. No caso específico das operações sob análise, e como já tratado anteriormente, o real exportador estrangeiro (McCain) emite as faturas comerciais com os preços efetivos das mercadorias, que são embarcadas na Argentina e desembarcadas diretamente no Brasil, havendo somente o incremento em seus valores quando se comparam às faturas emitidas pela empresa Arcos Dorados-Uruguai, sediada no Uruguai. Esse incremento, como já visto, não reflete uma real participação da empresa uruguaia, de forma que não pode ser considerado como parte do preço das mercadorias.

Desta forma, o valor referencial para o arbitramento dos valores, que leva em conta os próprios produtos que compõem as operações sob análise, é obtido diretamente das faturas emitidas pelo real exportador, dado que trazem os preços de comercialização internacional, entre partes realmente independentes, das

mercadorias objeto da presente Ação Fiscal. Pela própria logística da operação, verifica-se que os custos de frete (e demais componentes do valor aduaneiro, como seguros, taxas de movimentação, etc) são aqueles que foram suportados no embarque das mercadorias da Argentina para o Brasil, visto não haver passagem por terceiros países.

[...]

IV - MULTA SOBRE A DIFERENÇA ENTRE O VALOR DECLARADO E O ARBITRADO

Nos termos do parágrafo único do Art. 88 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, nos casos de conduta comissiva consistente em superfaturar os preços declarados na importação (neste caso específico relacionada à do item anterior, contudo são condutas diferentes, praticadas de modos independentes e descritas distintamente na legislação), é aplicável a multa administrativa de cem por cento sobre a diferença entre o preço declarado e o arbitrado:

[...]

V - DA MULTA REGULAMENTAR DECORRENTE DE DECLARAÇÃO INEXATA NAS DIs

Este auto de infração se baseia também na questão das corretas informações a serem obrigatoriamente prestadas nas DIs fiscalizadas, como o método de valoração, existência ou não da vinculação entre vendedor e comprador (exportador estrangeiro declarado na DI e importador nacional, respectivamente), influência no preço das mercadorias por conta da vinculação, operação de importação por encomenda etc.

O despacho aduaneiro de importação tem por base declaração formulada pelo importador no Siscomex, consistente na prestação das informações constantes nº Anexo Único da IN da Secretaria da Receita Federal (SRF) nº 680, de 02 de outubro de 2006, de acordo com o tipo de declaração e a modalidade de despacho aduaneiro.

Entre estas informações obrigatórias, previstas no referido anexo da IN SRF nº 680/2006, destacamos os itens seguintes omitidos ou informados de forma inexata das DIs:

[...]

Conforme disposto no artigo 84 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, a base de cálculo da multa de 1 % (um por cento) é o valor aduaneiro das mercadorias estrangeiras relacionadas com a infração, isto é, aquelas para as quais se omitiu a informação ou foi prestada de modo inexato.

Assim sendo, a multa de 1% incide sobre o valor aduaneiro total de cada declaração de importação, com ressalva quanto à: 1) exclusão do valor referente ao superfaturamento, ou seja, a multa incide sobre o valor aduaneiro considerando os preços reais (Figura 46 - Valor Aduaneiro Arbitrado); e 2) multa recolhida em 26/02/2019, no valor de R\$1.794,33, por débito em conta-corrente vinculada à DI.

VI - DA RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DOS DIRETORES DAS PESSOAS JURÍDICAS AUTUADAS

Em se tratando, na espécie, de responsabilidade por infração de lei, cabe reproduzirmos o caput e inciso III do artigo 135 do Código Tributário Nacional (CTN), que tem a seguinte redação (grifos não constam do original):

[...]

O inciso I do art. 94 do Decreto-Lei nº 37/1966, assim, estabelece como responsável solidário qualquer pessoa, quem quer que, de qualquer forma, concorra para a prática da infração à Lei no âmbito aduaneiro.

A prática das infrações e o resultado fraudulento decorrem de uma série de atos intencionais e dolosos (desvio do fluxo de pagamentos de operação de comércio exterior com interposição de pessoas, distorção dos preços na importação através de superfaturamento, uso de método de valoração inadequado, omissão da vinculação na importação, ocultação do real interessado na operação, sonegação das informações necessárias aos controles de preços de transferência, manipulação artificial dos preços de revenda etc.) só possíveis, no seu conjunto, com a decisão e gerência dos administradores das empresas envolvidas.

[...]”

A empresa **RFG COMÉRCIO, TRANSPORTES E SERVIÇOS LTDA (RFG)** foi cientificada do auto de infração em 11/08/2021, (ciência eletrônica por abertura de mensagem – fl. 1.706), e apresentou, em 09/09/2021 (fl. 1.718), a impugnação de fls. 1.721-1.815, na qual, após discorrer sobre a tempestividade e os fatos, em resumo, alegou:

- pode-se depreender que a controvérsia reside na correta interpretação de quatro critérios jurídicos, quais sejam, (i) quem deve assumir a condição de exportador em uma operação "back to back", (ii) quais as características de uma importação por encomenda, (iii) em que consiste a prática do superfaturamento e (iv) em que consiste a fraude para fins da adoção do procedimento de arbitramento;

III - PRELIMINARMENTE

III.1 - DA INCOERÊNCIA ENTRE A CONDUTA QUE SE VISA PUNIR E A PENALIDADE APLICADA

-a Fiscalização entende que a operação ora analisada se trata de em um grande esquema fraudulento cujo objetivo seria a importação de batatas MCFRIES por um preço superior àquele normalmente praticado por partes independentes, o que implicaria na transferência de base tributável da ADBR para a ADS. Porém, ao final a acusação consiste na imputação de interposição fraudulenta e fraude na declaração do valor aduaneiro;

-diante disso, resta claro que a conduta que a Fiscalização busca combater não guarda coerência com a acusação final;

III.2 - DA INADEQUAÇÃO DO PROCEDIMENTO

-a autuação decorre da adoção de um procedimento totalmente inadequado. A fiscalização foi iniciada com a abertura de um Procedimento Especial de Controle Aduaneiro ("PECA"), regulamentado à época pela IN 1.169/2011, que previa que o

procedimento só poderia durar noventa dias, prorrogável por igual período, e tinha como finalidade apurar a legitimidade das operações quando identificado fortes indícios de fraude;

III.3 - VIOLAÇÃO AO DIREITO DE DEFESA

-em inúmeras passagens ao longo do TVF, a Fiscalização fundamenta seus argumentos em menções a documentos de terceiros e informações que fazem parte de processos administrativos dos quais a Impugnante não é parte;

III.4 - PRECARIÉDADE DO LANÇAMENTO EM RAZÃO DO ERRO DE LANÇAMENTO FISCAL

-podem-se indicar pelo menos três erros no lançamento fiscal, em relação (i) à indicação do sujeito passivo, (ii) ao excesso na constituição do crédito e (iii) à inobservância ao procedimento legal para realização do arbitramento;

-se a Fiscalização entende que a real encomendante é a ADBR, esta é a pessoa jurídica oculta enquanto a Impugnante é a importadora ostensiva. Assim, há erro na indicação do sujeito passivo no processo em discussão. Como parte hipossuficiente/subordinada, a Impugnante somente poderia ser penalizada com a multa do art. 33 da Lei nº 11.488/2007, em razão da cessão de nome;

-na medida em que há cumulação de três multas que possuem a mesma finalidade, isso vai diametralmente em oposição a vedação ao bis in idem, que impede que o contribuinte seja penalizado mais de uma vez pelo mesmo ilícito praticado;

-por outro lado, o Regulamento Aduaneiro veda, expressamente, a aplicação cumulativa da multa administrativa sobre a diferença entre o valor declarado e o arbitrado e da pena de perdimento, conforme redação do §1º-A do art. 703;

-a Fiscalização incorre em erro quando realiza o procedimento de arbitramento, pois, de acordo com o art. 86 do Regulamento Aduaneiro, o caso em tela necessariamente precisaria atender a três condições, (i) comprovação de ocorrência de fraude, (ii) comprovação de que não foi possível identificar o preço efetivamente praticado na operação e (iii) observância aos critérios do parágrafo único do referido artigo;

IV - DO MÉRITO

IV.I - IMPOSSIBILIDADE DE APLICAÇÃO DE PENA DE PERDIMENTO EM VIRTUDE DA INEXISTÊNCIA DE INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA

-para a caracterização da interposição fraudulenta é necessário que se identifique uma conduta dolosa realizada com o objetivo de prejudicar alguém, pois, do contrário, não haveria razão para que uma empresa quisesse ocultar um terceiro envolvido na operação de comércio exterior se não fosse para obter uma vantagem indevida ou esconder o cometimento de um ilícito;

-ocorre que, no presente caso, não houve a prática de nenhum ilícito, nenhum propósito de ocultação de quem quer que seja - até porque todas as partes supostamente "ocultadas" estavam devidamente declaradas pela Impugnante nos processos de importação - conforme já demonstrado; também não há que se falar em qualquer dano financeiro ao erário na operação;

-a Fiscalização tenta caracterizar que o suposto prejuízo decorreria da transferência de base tributável da ADBR para ADS, empresa que está estabelecida em país que supostamente possui regime fiscal privilegiado. Porém, se isso ocorreu, como quer fazer crer a Fiscalização, não deveriam ser os preços declarados pela Impugnante na importação que deveriam ser questionados;

-tanto isso é verdade que nos autos do Processo nº 16561.720.113/2018-47 mencionado no TVF, a RFB foi clara ao reconhecer que a margem bruta média por kg de batata vendida ao sistema McDonald's permaneceu a mesma, após a adoção da importação das batatas a partir do Uruguai;

-ainda que a ADS esteja localizada em uma região com incentivos regionais, não pode ser tratada como uma empresa estabelecida em país com "regime fiscal privilegiado". Isso fica claro a partir do exame da IN nº 1.037/2010;

-a ausência de ilicitude nas operações de importação, também foi explicitamente reconhecida pela RFB no processo administrativo 16561.720.113/2018-47;

-para fins de configuração da infração de interposição fraudulenta, somente é aplicável a pena de perdimento da mercadoria importada quando há comprovação inequívoca de fraude e/ou simulação cometida na operação de importação e de danos ao erário, não bastando que se alegue a mera ocultação do importador. Justamente nesse sentido é a jurisprudência do CARF (ementas transcritas);

IV. 1.1. - DA INEXISTÊNCIA DE OCULTAÇÃO DO REAL EXPORTADOR (ADS)

-diversamente do afirmado pela Fiscalização, a Impugnante, antes de 2013, não realizava a importação das MCFRIES, mas as adquiria de fornecedor localizado no Brasil, não sendo, assim, verdade que o "fluxo físico" das operações permaneceu o mesmo;

-com a realização das operações de Importação por meio da ADS, a Impugnante passou a estocá-los e gerenciar diretamente a demanda local;

-ademais, a importação das mercadorias pela Impugnante junto à ADS ocorreu no modelo *back-to-back*; em havendo a aquisição das mercadorias da ADS, essa é a real e efetiva exportadora das mercadorias comercializadas, para fins do direito aduaneiro, não havendo qualquer equívoco nos documentos de importação apresentados pela Impugnante quanto a esse ponto; o fato de os produtos serem remetidos diretamente à Impugnante não tem o condão de configurar a aduzida interposição;

-deve ser rechaçada a afirmação de que, com a interposição, os preços praticados pela McCain não são mais informados nas DIs, pois, como se infere do próprio TVF, os Conhecimentos de Transporte ("CT-e") da mercadoria a acompanham até seu destino em território nacional e esses sempre eram acompanhados das faturas comerciais expedidas pela McCain ou com a indicação expressa do valor da transação a partir da Argentina, por orientação das autoridades aduaneiras argentinas;

-na pag. 10 do TVF consta uma parte do Conhecimento de Transporte onde está clara a participação na McCain na operação. Porém, a Fiscalização omite as informações dos quadrantes seguintes, onde consta a explicação sobre a operação (doc. 12);

-apesar de a Fiscalização entender que o e-Ticket não é considerado como fatura comercial, a Solução de Consulta Disit SRRF nº 49, de 06 de fevereiro de 2007 ("SC 49/07"), afirma que nas operações back to back, não são emitidas notas fiscais de exportação (documento que seria equivalente ao e-Factura de Exportacion no Uruguai;

-quanto à procuração cedida pela ADS ao despachante contratado pela Impugnante, cabe destacar que esta é concedida aos funcionários da empresa BK Logística para fins únicos de assinar as faturas comerciais encaminhadas pela ADS, caso estas chegassem à fronteira sem a devida assinatura (doc. 13), evitando assim, a parada desnecessária das mercadorias;

-a Impugnante realiza a operação de importação junto a ADS, e não diretamente junto a McCain, porque a ADS possui acordo de exclusividade com a McCain no que diz respeito ao fornecimento das MCFRIES;

-o que o Auto de Infração propõe é a verdadeira desconsideração da ADS, por entender que sua atuação no presente caso não seria satisfatória, diante dos critérios pessoais da Fiscalização, ignorando o fato de que, tal como prevê o art. 102 do CTN, a análise e imputação de obrigações à ADS compete única e exclusivamente ao Estado Uruguio;

-há precedente do CARF (ementa transcrita), no sentido de que a RFB não possui competência para unilateralmente desconsiderar a personalidade jurídica de empresa domiciliada nº exterior;

-a arguição de que o relacionamento com o grupo McDonald's e o grupo Arcos Dourados consubstanciam-se, de fato, como um único e contínuo relacionamento não merece prosperar; desde 2007, o grupo McDonald's não mais possui presença em território nacional, de modo que o uso de sua marca foi objeto de cessão ao grupo Arcos Dourados, do qual a ADS figura como a maior franqueada na América Latina e Caribe. O relacionamento entre a Impugnante e o grupo Arcos Dourados no Brasil é recente e em nada se confunde com aquele nutrido junto ao grupo McDonald's;

-não é possível afirmar que o grupo Arcos Dourados é quem de fato decide, de modo centralizado, sobre os negócios envolvendo às MCFRIES, porque essas decisões cabem ao sistema McDonald's;

-não há atuação da Impugnante com exclusividade junto ao grupo Arcos Dourados, pois possui diversos outros clientes em território nacional, atendendo a diversas redes, inclusive concorrentes da Arcos Dourados;

-o grupo Arcos Dourados, que controla a operação da marca McDonald's no Brasil, também não tem vinculação alguma com a Impugnante, podendo adquirir seus insumos de outros a qualquer momento, sem qualquer penalidade. É a excelência na execução de suas atividade que acaba por atrair o percentual expressivo de contratações;

-com relação à suposta discrepância de valores, a Fiscalização realiza comparativo com DI's de outros contribuintes, a cujo processo de importação a Impugnante não tem acesso. Não obstante, essas informações são absolutamente irrelevantes ao caso em apreço. Isso porque a formação de preço e agregação de valor aos serviços

prestados e a mercadoria comercializada dependem de questões íntimas e sensíveis de cada empresa, sujeitas a sigilo fiscal;

-conclui-se que não há interposição fraudulenta da ADS, pois não há nos autos quaisquer evidência de que (i) a McCain é a real exportadora das mercadorias; que (ii) a ADS não tenha capacidade para a realização das operações de importação e/ou não tenha sido responsável pela exportação das mercadorias; e que (iii) o modelo de negócios adotado pela Impugnante tenha trazido prejuízo ao controle aduaneiro ou que tenha sido adotado visando a obtenção de qualquer vantagem ilícita, empregando fraude e simulação para causar prejuízo ao Erário público;

IV.1.2. - DA INEXISTÊNCIA DE OCULTAÇÃO DO REAL ENCOMENDANTE (ADBR)

-a IN 1.861/2018 deixa claro que a caracterização das modalidades de importação indireta - importação por conta e ordem e importação por encomenda - pressupõe, necessariamente a efetiva ingerência do adquirente/encomendante na operação de importação, consequentemente, a ausência de autonomia do importador;

-na importação por encomenda, os recursos financeiros empregados na operação de comércio exterior são do importador, bem como também é o importador quem arca com os riscos, despesas e custos da importação; referidas características, de fato, a aproximam de uma importação direta com a posterior revenda das mercadorias no mercado interno;

-nos termos do artigo 11 da Lei 11.281/2006, a importação por encomenda diferenciase da importação direta pela figura do "encomendante predeterminado";

-a mera encomenda ou a existência de um posterior comprador não é suficiente para a configuração dessa modalidade. É preciso também que ocorra uma ingerência na condução da operação de comércio exterior pelo encomendante para a sua caracterização;

-o artigo 3º da IN 1.861/2018 prevê que a importação por encomenda pressupõe que o encomendante especificamente contrate o importador para a promoção do despacho aduaneiro de importação de uma dada mercadoria;

-não é verdade que a atuação da Impugnante ocorre à mando da ADBR, pois não apenas detém plena capacidade operacional para as importações e seu fornecimento no mercado interno, como fica claro que a Fiscalização não entendeu como funciona o modelo de negócio da Impugnante(modelo esse adotado por todos os operadores logísticos);

-a função da Impugnante é identificar quais são os fornecedores homologados pelas redes de "fast food", adquirir de maneira centralizada a mercadoria e disponibilizá-las aos seus diversos clientes;

-diferentemente de um atacadista tradicional para quem a negociação dos preços é importante, a preocupação da Impugnante é ter a mercadoria disponível, independentemente do preço, já que este é negociado periodicamente pelas grandes redes com todos os fornecedores de suas marcas exclusivas;

-a cadeia funciona dessa forma porque a maioria das empresas que atuam no ramo de "fast food" possuem espaço muito restrito e não conseguiriam comprar e armazenar (e manter a qualidade) de grandes quantidades de mercadorias;

-a Fiscalização afirma que a ADBR possui um sistema que integra todos os restaurantes do sistema McDonald's e que este, por sua vez, é integrado ao sistema da Impugnante. "ISTO É UMA INVERDADE!". A Fiscalização simplesmente criou um fato para fundamentar a autuação;

-o sistema McDonald's não é composto exclusivamente pelas lojas da ADBR, mas também por subfranqueados que são pessoas jurídicas independentes (mais de 160 pessoas jurídicas, num total de mais de 1000 lojas); além disso, a ADBR não controla o sistema de estoque de suas subfranqueadas; ademais, a Impugnante tem um sistema (software) baseado em histórico de vendas realizados pela própria Impugnante aos seus clientes, pelo qual consegue estimar qual será o volume de aquisições futuras e com isso planejar suas aquisições junto aos fornecedores homologados;

-os estudos mercadológicos e a previsão de demanda calculada com base em um sistema não pode ser confundido com uma sistemática de compra mediante pedido; a Impugnante utiliza essa informação para adquirir por sua conta e risco os produtos que ficam disponíveis para qualquer cliente daquela rede, que poderá adquiri-los ou não;

-o argumento seguinte da Fiscalização segue no sentido de demonstrar que se trata de uma importação por encomenda porque há dois funcionários da ADBR copiados nos e-mails de pedidos da Impugnante junto à ADS, o senhor Leandro Souza e a senhora Ariane Corrêa, ambos do setor de Supply Chain da ADBR;

-todavia, isso ocorre porque a ADBR, em que pese não ser proprietária de todas as lojas do sistema de McDonald's no Brasil, é responsável por garantir que os insumos utilizados pela rede estejam em conformidade com as diretrizes de padrão de qualidade do Sistema McDonald's. Assim, a cientificação por parte da ADBR sobre as compras realizadas para atendimento do sistema McDonald's se justifica pela necessidade de análise de conformidades dos procedimentos adotados pelos fornecedores, o que também acontece quando do atendimento à outras redes de fast food;

-tal procedimento não é só adotado nas operações de comércio exterior, mas também nas operações locais (doc. 14);

-a prática de a ADS fornecer uma procuração aos despachantes funcionários da BK Logística se dá por razões meramente burocráticas, com propósito específico, pois como a empresa exportadora está no Uruguai, muitas vezes não há tempo hábil para enviar a invoice física assinada. Assim, era enviada a invoice digital que era assinada pelo outorgado, para fins de cumprimento da exigência do art. 553, inciso II do Regulamento Aduaneiro;

-não há que se falar que a contratação da BK Logística para o suporte das atividades de despacho corrobora a tese da Fiscalização acerca da ausência da Impugnante de plena autonomia da gestão administrativa e jurídica de seus negócios;

-a BK Logística trabalha - de forma indireta - para o sistema McDonald's e é por isso que recebeu o prêmio de "fornecedor do ano", citado pela fiscalização. Esse fato em nada desqualifica a relação obrigacional que ela tem com a Impugnante e tão somente com esta;

-a Impugnante atende ao sistema McDonald's , ou seja atende à ADBR e a mais de 160 subfranqueados, pessoas jurídicas distintas. Portanto, como se pode dizer então que essas mercadorias são destinadas a um encomendante?;

-ainda que quem homologue os fornecedores seja o Grupo Arcos Dourados, este grupo não determina o volume a ser adquirido, nem muito menos qual a parcela será destinada a cada subfranqueado;

-a aquisição é definida de forma autônoma pela Impugnante, por critérios operacionais, distância, relacionamento e com fundamento em seus estudos de demanda, que em hipótese alguma pode ser confundido com um sistema de pedidos;

-a Fiscalização afirma que em outros países o Grupo Arcos Dourados utiliza operador logístico que é parte desse grupo, e, portanto, se a ADBR optou por contratar a Impugnante é porque teria ingerência sobre ela, assim como ocorreria nesses outros países; não há uma linha sequer que demonstre que essas empresas são partes relacionadas à luz da legislação daqueles países;

-a Impugnante compra as mercadorias de maneira independente, com base na análise de seu próprio histórico de vendas, ficando a mercadoria disponível para aquisição por qualquer cliente desde que seja integrante do sistema McDonald's, ou seja restaurantes da ADBR ou aos de seus 160 restaurantes subfranqueados;

-o cálculo para o planejamento da demanda considera o histórico de vendas da Impugnante, o prazo de entrega dos fornecedores ("lead time") e o estoque médio de cada categoria de produtos que se deve ter nos armazéns da Impugnante para atender com segurança as vendas futuras; a Arcos Dourados não consolida essas informações, pois não tem acesso a elas, já que são informações internas da Impugnante;

-uma vez que é proprietária das mercadorias, desde a importação até o momento de revenda, qualquer problema/falha no planejamento de compras, armazenagem, transporte das mercadorias, ou perecimento, é de responsabilidade da Impugnante;

-as vendas para a ADBR representam aproximadamente 43% do faturamento da Impugnante, sendo o restante - 67% -resultado de operação com terceiros (pessoas jurídicas distintas da ADBR);

-a Solução de Consulta COSIT nº 256/2019, sobre concessionárias de veículos, afirma-se que na importação por encomenda uma pessoa jurídica importadora é contratada para promover, em seu nome e com recursos próprios, a importação para revenda a encomendante predeterminado. Inexistindo a referida contratação, a nacionalização e revenda a empresas concessionárias, por si só, não caracteriza importação por encomenda;

-à semelhança do que ocorre na citada Consulta, a Impugnante também não pode ser considerada importadora por encomenda só pelo fato de que os potenciais adquirentes das mercadorias são previamente conhecidos;

-não há que se falar em omissão de documentos e informações já que a Impugnante não pode, por restrição legal e sistêmica, indicar um encomendante só

porque suas mercadorias são destinadas à revenda em um mercado predeterminado;

-assim, resta evidenciado que as premissas e conclusões do Auto de Infração são equivocadas e não se conformam à realidade dos fatos e, portanto, não há que se falar em ocultação do real adquirente das mercadorias;

IV.1.3 - CONCLUSÃO DE INEXISTÊNCIA DE "FRAUDE" OU SIMULAÇÃO" PELA IMPUGNANTE

-pelo exposto, fica evidente que não havia, por parte da Impugnante, qualquer interesse em simular/dissimular operações ou fraudar o Fisco;

-assim, inexistente subsunção da norma aplicada (ocultação do sujeito passivo mediante fraude ou simulação) ao caso concreto, restando por inaplicável a multa ora lançada;

-também é fato que o Auto de Infração não logrou trazer qualquer comprovação quanto à ocorrência de simulação ou fraude no caso concreto;

-portanto, inexistiu informação falsa nos documentos que ampararam as importações, uma vez que comprovado: (i) que a ADS é a exportadora; (ii) que CT-e que acompanha as mercadorias indica sua procedência, e é indicado na invoice o frete da origem até a fronteira; (iii) que as DIs refletem importações que ocorreram;

-tanto é possível e legítima a precificação adotada que, embora as autoridades fiscais soubessem das diferenças entre o preço de venda à ADS e desta à Impugnante, isso nunca foi motivo para qualquer aplicação de penalidade pelas autoridades fiscais.

-isso não significa dizer que a transação não poderia estar sujeita às regras de preço de transferência, mas a operação em si não está maculada por vícios de fraude e simulação, especialmente em relação à precificação;

-nesse sentido, por todas essas razões, merece ser cancelado o Auto de Infração, uma vez que o caso em debate não está sujeito a pena de perdimento;

IV.2 - DA INAPLICABILIDADE DO ARBITRAMENTO E DA MULTA DE 100% SOBRE A DIFERENÇA DE PREÇO DECLARADO E DO VALOR ARBITRADO

-para que a prática de superfaturamento seja configurada, com aplicação do artigo 703 do Regulamento Aduaneiro, é necessário comprovar que o preço declarado não corresponde ao preço efetivamente praticado ou que o preço declarado diverge do arbitrado, lembrando que o preço só pode ser arbitrado na comprovação de fraude, sonegação e conluio, desde que não seja possível se auferir o preço de fato praticado;

-a Fiscalização tenta a qualquer custo subsumir as normas aos fatos que reputa ilícitos em claro contrassenso à Teoria Geral do Direito que prevê que se deve subsumir os fatos às normas;

IV.2.1 - INEXISTÊNCIA DE VINCULAÇÃO PARA FINS DE APLICAÇÃO DOS MÉTODOS SUBSIDIÁRIOS DE VALORAÇÃO ADUANEIRA

-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; o artigo 15 do AVA menciona as hipóteses em que entende existir vinculação entre as partes;

-para demonstrar a suposta vinculação, a Fiscalização passa a tratar do relacionamento histórico da Impugnante com o Sistema McDonald's como se este fosse elemento suficiente para caracterizar uma "associação para negócios";

-a Fiscalização em vários momentos, no TVF, trata a McDonald 's Corporation como se fosse representada no Brasil pela ADBR, quando em verdade, a ADBR é um master franqueado, portanto, pessoa jurídica distinta e independente;

-a ADBR é uma subsidiária da AD Inc., que chegou ao Brasil em 2007, após a saída da McDonald's, de modo que não faz qualquer sentido a Fiscalização mencionar uma reportagem de 2002, na qual um Diretor de Operações Logísticas da Impugnante explicou sobre a parceria desta com a McDonald's Corporation;

-portanto, não obstante a Impugnante ser uma importante parceira Grupo McDonald's e em alguns países atuar de forma exclusiva para a McDonald's Corporation, no Brasil essa não é mais a prática, possuindo a Impugnante relação comercial com a ADBR e com diversos outros clientes, inclusive concorrentes entre si, de modo que não faz qualquer sentido a menção de um trabalho acadêmico que fala da parceria da Impugnante com o Sistema;

-quanto à menção a pedido de aval para a McDonald's, pela Impugnante, para iniciar relações com outras empresa, conforme a matéria jornalística mencionada pela própria Fiscalização isso aconteceu à época em que quem estava aqui no Brasil era a Mc Donald's Corporation e a Impugnante tinha uma relação de parceria muito grande com essa empresa;

-mas, mesmo que a Impugnante tivesse solicitado o aval, no sentido informal da palavra, da AD Inc., isso não revelaria subordinação, uma vez que é prática comum no mercado que empresas peçam o "aval" de determinado cliente quando são procuradas por concorrentes deste;

-a Fiscalização alega que a Impugnante é uma distribuidora exclusiva no Brasil dos produtos da marca McDonald's e que atua a mando da AD Inc. para negócios com a ADS e ADBR;

-isso igualmente não é verdade porque, conforme demonstrado, a Impugnante tem nove outros clientes no Brasil (atendendo a mais de 4.000 estabelecimentos), e no que se refere aos produtos da marca McDonald's, a ADBR só é responsável por cerca de 60% das aquisições, enquanto cerca de 40% são destinados aos mais de 160 subfranqueados;

-tanto não há uma relação de exclusividade entre a Impugnante e o Grupo Arcos Dourados que, embora esta opere em diversos países, apenas no Brasil, Costa Rica, Panamá e Porto Rico a Impugnante (através de subsidiárias do Grupo Martin Brower) opera com as empresas do Grupo Arcos Dourados;

-o fato de a Impugnante há mais de 6 anos só comprar batatas MCFRIES da ADS ocorre porque a Impugnante somente pode comprar esse produto de fornecedores homologados pelo sistema Mc Donald's, sendo que sua liberdade para definir seus

fornecedores encontra limites (não apenas para rede Mc Donald's, mas para outras redes de "fast food");

-a menção no TVF de que o Grupo Arcos Dourados exerceria um controle indireto sobre a Impugnante não pode ser utilizada como prova, por si só, para fins de autuação. É preciso uma análise devida e comprobatória do quanto alegado - o que não houve no caso concreto;

-a RFB sempre soube que a venda dos produtos com a marca McDonald's são realizadas exclusivamente para franquias e subfranquias do McDonald's e nunca concluiu pela existência de vínculo da Impugnante com o Grupo Arcos Dourados ou caracterização de esquema fraudulento;

-apesar de não conseguir provar a existência de vínculo, a Fiscalização continua inconformada com o preço, chegando a afirmar que "a distorção no preço indica, na prática e com alta probabilidade, que há alguma vinculação entre as partes", e então passa a tentar demonstrar que há irregularidade no preço;

-a conclusão de superfaturamento baseia-se em um processo ao qual a Impugnante não tem acesso e nem poderá ter, pois relacionado a empresas distintas daquelas que fazem parte deste processo; os dados comparativos apresentados não podem ser aplicados, pois a Impugnante desconhece as condições do produto e da operação;

-a acusação é confusa porque a Fiscalização questiona toda a metodologia de valoração aduaneira para dizer que o preço declarado não corresponde ao preço praticado em razão do "vínculo" entre as partes e, ao final, realiza um arbitramento;

IV.2.3 - DA INOBSERVÂNCIA DO PROCEDIMENTO LEGAL PARA APLICAÇÃO DO MÉTODO DO ARBITRAMENTO

- não houve a demonstração da prática de qualquer fraude, sonegação ou conluio na operação de importação, para efeito de arbitramento (art. 86 do RA). Ademais, a RFB já reconheceu que (i) a Impugnante não atua como interpоста pessoa nessa operação, (ii) eventuais ajustes para fins de aplicação de regras de preço de transferência devem ser feitos na ADBR e (iii) os ganhos da Impugnante mesmo após a adoção da operação triangular, a partir de 2013, permaneceram os mesmos;

-não fosse suficiente a inexistência da caracterização de fraude na operação, é evidente o erro da Fiscalização ao realizar o procedimento de arbitramento;

-se a Fiscalização entende que o preço efetivamente praticado deveria ser aquele adotado na operação entre a McCain e a ADS, não deveria falar de procedimento de arbitramento; não haveria impedimento de impor a multa do art. 703 do RA, aplicável sobre a diferença do preço declarado e o arbitrado ou do efetivamente praticado;

-porém, para considerar esse preço como o efetivamente praticado, a Fiscalização deveria ter minimamente apresentado provas que corroborassem essa tese, como provas de que as operações entre a Impugnante e a ADS não existiram, mas sim entre a Impugnante e a McCain, tais como contrato entre as partes, remessa de valores etc;

-também não consta nos autos qualquer resposta da Fiscalização Aduaneira da Argentina, seja sobre essa operação em específico ou sobre os preços "normalmente" praticados pela McCain em suas operações para outros países;

-sabendo que não há provas de que este é o preço efetivamente praticado, a Fiscalização fundamenta que o valor aplicado para basear as exigências é resultado de um processo de arbitramento. Nesse ponto, mais um equívoco da Fiscalização, pois não seguiu a ordem estabelecida pelo artigo 86 do Regulamento Aduaneiro;

-diante do exposto, fica evidente a nulidade da exigência da multa equivalente a 100% sobre a diferença entre o valor declarado na DI e o valor arbitrado pela Fiscalização, seja (i) porque o §1-A do art. 703 do Decreto nº 6759/2009 afasta a aplicação desta multa quando já aplicada multa de perdimento, (ii) seja em razão de a Fiscalização não ter conseguido provar que há fraude no preço praticado e ter realizado um procedimento de arbitramento em desconformidade com o parágrafo único do art. 86 do mencionado decreto;

IV.3 - DA IMPOSSIBILIDADE DA APLICAÇÃO DA MULTA DE 1%

-para a aplicação da penalidade de 1% , a fiscalização baseou-se no fato de a Impugnante ter, supostamente, a) ter omitido informações quanto à existência de importação por encomenda, e b) não ter indicado o segundo método de valoração aduaneira para apuração do valor a ser declarado na importação;

-como já foi demonstrado, não houve importação por encomenda. Ademais, a Fiscalização não apresentou qualquer cálculo para demonstrar que o método de valoração adequado para o caso seria o segundo método. Nesse caso, a aplicação da multa de 1% se revela como erro de capitulação de multa, já que essa se aplica apenas na situação em que há omissão ou prestação de forma inexata ou incompleta alguma informação, o que difere substancialmente da hipótese de fraude nas declarações;

IV.4 - DO EXCESSO NA CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO

-ainda que não se entenda pelo provimento da Impugnação pelas razões expostas em sede de preliminar e mérito, é imprescindível o reconhecimento do excesso na constituição do crédito tributário lançado, para redução do valor da presente exação;

IV.4.1 - DA IMPOSSIBILIDADE DE APLICAÇÃO CUMULATIVA DA MULTA DE PERDIMENTO E DA MULTA DE 100% SOBRE A DIFERENÇA ENTRE O PREÇO PRATICADO E O PREÇO DECLARADO

-não obstante o verdadeiro absurdo da imputação cumulativa de diversas penalidades para a mesma conduta infracional, que é vedada pelo ordenamento por representar verdadeiro bis in idem, tem-se que o § 1º-A do artigo 703 do Regulamento Aduaneiro expressamente veda a aplicação cumulativa da multa administrativa sobre a diferença entre o valor declarado e o arbitrado e da pena de perdimento;

IV.4.2 - EFEITO CONFISCATÓRIO DA EXIGÊNCIA CONCOMITANTE DE PENALIDADE

-a cumulação da multa de perdimento (100%), multa de ofício (100%) e da multa regulamentar (1%) apresenta um nítido caráter confiscatório;

-os princípios da proporcionalidade e da razoabilidade encerram a necessidade de compatibilidade entre o ato administrativo (ou a própria lei) e o interesse público que se visa a proteger;

-no presente caso, não há dúvidas que estas multas se revelam desproporcionais, sobretudo por não ter ocorrido o mais leve intuito doloso ou fraudulento; está mais do que configurado o confisco, além da nítida violação ao direito de propriedade do contribuinte;

IV.4.3 - NECESSIDADE DE OBSERVÂNCIA DO ART. 100 DO CTN

-as multas e os juros impostos à Impugnante devem ser cancelados, nos moldes do artigo 100 do CTN;

-por esse dispositivo, se um dado contribuinte pautou o seu comportamento em orientação decorrente de práticas reiteradas manifestadas pelas autoridades administrativas, não se pode cogitar da imposição de qualquer penalidade;

-após o registro da primeira retenção pela Autoridade Fiscal em 12/02/2019, já foram registradas 950 DI's, das quais apenas 14 foram objeto de bloqueio pela Autoridade Fiscal (e fundamentam este auto de infração e o de número 11077-720.092/2021-11). Todas as demais foram homologadas pelas autoridades aduaneiras;

IV.4.3 - DA IMPOSSIBILIDADE DE COBRANÇA DE JUROS SOBRE MULTA

-na absurda hipótese de vir a ser mantida a autuação, será indevida a imposição de juros de mora sobre a multa lançada, e não paga no vencimento, seja por falta de previsão legal, seja porque o enquadramento legal apontado no Auto de Infração não autoriza a imposição de juros sobre a multa, mas apenas sobre os tributos não pagos no prazo legal;

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

"VI-DO PEDIDO

525. Em face de todo o exposto, a Impugnante, respeitosamente, requer seja decretada a insubsistência do presente Auto de Infração, com o seu consequente cancelamento, em razão da precariedade do trabalho fiscal, pela (i) incoerência entre a conduta que se visou punir e a penalidade aplicada, (ii) inadequação do procedimento, (iii) violação ao direito de defesa, e (iv) precariedade do lançamento em razão do erro de lançamento fiscal.

526. Na remota hipótese de não vir a ser declarado insubsistente o Auto de Infração, a Impugnante requer o cancelamento do Auto de Infração, no mérito por todas ou por qualquer das razões expostas acima, que demonstram que (i) não há omissão do exportador ou qualquer situação de interposição fraudulenta, (ii) não houve qualquer omissão quanto ao real adquirente das mercadorias, já que se trata de uma importação na modalidade direta; (iii) não houve qualquer prova de subfaturamento e (iii) que não foi adotado o procedimento legal para realização do arbitramento.

527. Subsidiariamente, a Impugnante pleiteia ao menos que seja afastada a penalidade de 100% sobre a diferença entre o valor declarado e o arbitrado, e a

multa de 1% sobre o valor aduaneiro arbitrado valor aduaneiro, em razão de representar verdadeiro bis in idem, nos termos do §1º do art. 703 do Regulamento Aduaneiro.

528. Ademais, seja qual for o cenário, com o acolhimento total, parcial ou indeferimento da presente impugnação, a Impugnante requer que sejam as 14 declarações de importação devidamente desembaraçadas, pois todas continuam com despacho interrompido.

529. Por fim, a Impugnante protesta pela juntada posterior de quaisquer documentos que possam comprovar tudo o quanto foi alegado na presente Impugnação, em especial laudos técnicos relacionados às discussões quanto à suficiência econômicofinanceira para fazer jus às operações de importação das mercadorias em debate, e pela oportuna sustentação oral de suas razões de defesa.

[...]”.

A empresa **ARCOS DOURADOS COMÉRCIO DE ALIMENTOS S.A. (ADBR)** foi cientificada do auto de infração em 11/08/2021, (ciência eletrônica por abertura de mensagem – fl. 1.708), e apresentou, em 10/09/2021 (fl. 3.292), a impugnação de fls. 3.294-3.419, na qual, após discorrer sobre a tempestividade e os fatos, em resumo, alegou:

III. OS VÍCIOS QUE MACULAM A PRESENTE AUTUAÇÃO FISCAL

III.I. A AUSÊNCIA DE RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DA IMPUGNANTE

-ao tratar da responsabilidade da Impugnante, as Autoridades Fiscais/Aduaneiras indicaram diversos dispositivos legais que supostamente atribuiriam a ela tal condição de solidária, sem jamais terem realizado a adequada subsunção entre as referidas regras matrizes de responsabilidade e as condutas teoricamente praticadas pela Impugnante;

-mostra-se incorreta a citação do artigo 32 do DL nº 37/1966 como base para imputação de responsabilidade à Impugnante, pois não há que se falar em responsabilidade pelo recolhimento de qualquer tributo;

-o artigo 95 do DL nº 37/66 e o artigo 674 do Regulamento Aduaneiro também não podem ser aplicados à Impugnante, uma vez que essa empresa sequer participa da cadeia de importação das mercadorias e apenas realiza a aquisição das mesmas no mercado interno;

-inciso I do artigo 95 do DL nº 37/1966 exige a demonstração inequívoca de alguma ação praticada pelo corresponsável ou benefício auferido. Não tendo a Fiscalização comprovado qualquer desses requisitos, mostra-se absolutamente improcedente a responsabilização solidária da Impugnante. Também é patente a inaplicabilidade do artigo 124 do CTN ao presente caso, uma vez que o presente lançamento fiscal engloba apenas a exigência de multas aduaneiras, não tendo havido o lançamento de qualquer tributo;

-portanto, a imputação de responsabilidade à Impugnante deverá ser imediatamente afastada, com o reconhecimento de que a Impugnante simplesmente não é parte legítima para figurar nestes autos como corresponsável;

III.2. INVALIDADE DO LANÇAMENTO - AUSÊNCIA DE ELEMENTOS ESSENCIAIS À AUTUAÇÃO E VIOLAÇÃO AOS ARTIGOS 142 DO CTN E 9º, CAPUT, DO DECRETO Nº 70.235/72

-o Auto de Infração foi lavrado sem o suporte documental essencial à comprovação da efetiva ocorrência de tais condutas ilícitas;

-ao alegar ocultação da ADBR, a Fiscalização deveria ter juntado provas de que (i) a importação teria sido efetuada exclusivamente em benefício e sob as ordens da Impugnante, (ii) a RFG não possuía capacidade operacional, econômica ou financeira compatível com as operações, (iii) teria havido o adiantamento de recursos por parte da Impugnante para a aquisição das mercadorias importadas, (iv) teria havido falsidade material ou ideológica dos documentos que instruíram as operações de importação, (v) a Impugnante teria negociado diretamente com os fornecedores estrangeiros de batatas McFries, (vi) a Impugnante teria encomendado da RFG, previamente e em quantidade pré-determinadas, as batatas McFries, etc.

-tais elementos probatórios, apesar de serem absolutamente essenciais à demonstração da alegada interposição fraudulenta, jamais foram juntados aos autos - até porque inexistem;

-além disso, apesar de a Fiscalização alegar que a operação em análise foi estruturada para permitir o superfaturamento de preços nas operações de importação e revenda das batatas pré-fritas congeladas, e utilizar como base de comparação o preço supostamente praticado em operações de importação realizadas por outros compradores, não juntou toda a documentação fiscal relativa a tais operações;

-a ausência de tais elementos, por si só, já é suficiente para declarar a improcedência do presente Auto de Infração, em virtude do evidente cerceamento ao direito de defesa da Impugnante;

-a não apresentação dos elementos capazes de demonstrar a efetiva ocorrência das alegadas infrações, no momento do lançamento, implica em cerceamento ao direito da Impugnante ao contraditório e à ampla defesa, nos termos dos artigos 2º da Lei nº 9.784/1999 e 5º, incisos LIV e LV, da Constituição Federal ("CF/88"), e configura evidente vício material;

-é imprescindível que os elementos constitutivos/essenciais da obrigação tributária - ou seja, os elementos previstos nos artigos 142 do CTN e 9º do Decreto nº 70.235/1972 - estejam devidamente atendidos no momento do lançamento, uma vez que eles não são passíveis de correção;

-a não apresentação dos elementos comprobatórios necessários à constituição do Auto de Infração em epígrafe (i) impossibilitou a verificação da efetiva ocorrência das condutas infracionais imputadas à Impugnante e aos demais autuados; (ii) impediu a aferição dos valores apontados como devidos, seja à título de multa substitutiva à pena de perdimento ou à título de suposta diferença entre o valor declarado e o arbitrado (além dos juros e demais penalidades); e (iii) implicou em cerceamento ao direito dos autuados ao contraditório e à ampla defesa. Dessa forma, o Auto de Infração é integralmente nulo, em virtude de vício insanável de natureza material;

III.3. INVALIDADE DO LANÇAMENTO - VÍCIO 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 os Autos de Infração devem ser devidamente motivados. 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.

-contudo, no caso concreto, fica evidente que o Auto de Infração foi lavrado, tão somente, com base na presunção de que as sociedades envolvidas na cadeia de importação e distribuição das batatas McFries estariam se utilizando de "planejamento tributário abusivo", com o objetivo de burlar os sistemas de controles estatais, sendo que as Autoridades Fiscais/Aduaneiras (i) não realizaram a adequada subsunção dos fatos em análise à norma supostamente violada; (ii) não juntaram quaisquer provas da ocorrência de infração às regras de preço de transferência ou valoração aduaneira; e (iii) não realizaram as devidas verificações para demonstrar a ausência de recolhimento de qualquer valor a título de imposto;

-dessa forma, diante da ausência de motivação adequada para a lavratura do presente Auto de Infração, resta comprovada a existência de vício insanável no ato de lançamento, razão pela qual essa DRJ deve reconhecer a sua invalidade;

III.4. PRÁTICA REITERADA DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA - VIOLAÇÃO AOS ARTIGOS 100 E 146 DO CTN

-é importante esclarecer que as operações de importação e revenda de batatas pré-fritas congeladas acontecem em bases semanais e que a estrutura de importação em análise foi adotada a partir de 2013, sendo que, nesse período, jamais foi questionada, mesmo tendo sido objeto de canais de parametrização aduaneiros nos quais as DD. Autoridades Fiscais e Aduaneiras analisaram grande parte dos documentos que foram apresentados ao longo da fiscalização que precedeu o Auto de Infração em epígrafe (vide informações constantes às fls. 56/59 e 109/112);

-uma vez evidenciado que a presente autuação representa nítida mudança de critério jurídico que vinha sendo aplicado pelas Autoridades Fiscais e Tributárias, 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;

-na remota hipótese de se entender que a operação de importação em questão estaria maculada por qualquer irregularidade - o que se admite apenas para fins argumentativos -, é evidente e que as multas aplicadas por meio do presente Auto de Infração devem ser imediatamente afastadas;

III.5. INVALIDADE DO LANÇAMENTO - FALTA DE ATENDIMENTO AO PROCEDIMENTO PREVISTO NA IN 1.169/11 E INCOMPETÊNCIA DOS AGENTES FISCAIS QUE APLICARAM A PENA DE PERDIMENTO EM DISCUSSÃO

-a lavratura do Termo de Início de Procedimento Especial de Controle Aduaneiro se deu em 27/03/2019. Assim, entre a data da abertura do PECA e a data da efetiva lavratura do Auto de Infração, ocorrida em 11/08/2021, transcorreram

aproximadamente DOIS ANOS E CINCO MESES, isto é, prazo em muito superior aos 90 (noventa) dias, prorrogáveis por mais 90 (noventa) dias, previstos na IN RFB nº 1.169/2011; assim, esta norma não foi obedecida, o que macula todo procedimento;

-o artigo 360 do Regimento Interno da RFB ("Portaria ME na 284/2020"), estabelece que é atribuição dos Delegados da RFB aplicarem pena de perdimento de mercadorias. No presente caso, não houve ou foi demonstrada qualquer delegação de competência ao Auditor Fiscal que lavrou o presente Auto de Infração para, entre outras coisas, aplicar multa equivalente ao valor aduaneiro da operação, como decorrência da conversão da pena de perdimento;

-uma vez que a referida penalidade foi lavrada por autoridade incompetente, deverá ser reconhecido que o presente Auto de Infração não observou os pressupostos mínimos de validade do ato administrativo, motivo pelo qual é nulo de pleno direito também por esse motivo;

IV. MÉRITO – A INAPLICABILIDADE DAS MULTAS IMPOSTAS POR MEIO DO PRESENTE LANÇAMENTO IV.1. A LEGALIDADE DAS OPERAÇÕES TRIANGULARES - BACK TO BACK

-as operações triangulares de exportação são perfeitamente legais e encontram amparo em tratados internacionais em matéria de comércio exterior, inclusive o MERCOSUL, do qual os três países envolvidos são partes: Brasil, Argentina e Uruguai;

-a própria RFB, ao tratar das operações back to back na Solução de Consulta SRRF/9ª RF/DISIT nº 49/2007, já reconheceu que é perfeitamente possível o contrato estipular que a coisa seja entregue em lugar diverso do domicílio do comprador;

-o CARF (ementa transcrita) já reconheceu a legalidade de operações semelhantes, bem como a existência de questões mercadológicas suficientemente comprovadas que justificaram as operações e a estrutura da empresa;

-as transações comerciais ora questionadas são absolutamente legais, amparadas por acordos internacionais e por questões mercadológicas, tendo sido realizadas nos exatos termos previstos em lei, não havendo qualquer motivo ou base legal para questioná-las;

IV.2. A INAPLICABILIDADE DA MULTA PREVISTA NO ARTIGO 23, INCISO V, DO DL Nº 1.455/1976 -INEXISTÊNCIA DE OCULTAÇÃO, FRAUDE, SIMULAÇÃO OU INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA DE TERCEIROS

-tendo a Fiscalização capitulado a conduta como "interposição fraudulenta comprovada" é evidente que ela não poderia ter se limitado a alegar que os atos praticados pelas partes teriam resultado em ocultação do real adquirente/responsável pelas operações de comércio exterior; seria necessário a inequívoca comprovação da prática de fraude ou simulação, por meio da interposição fraudulenta de terceiras pessoas;

-para a caracterização da infração prevista no artigo 23, inciso V do DL nº 1.455/1976, e aplicação da penalidade ali prevista, deve-se comprovar o atendimento de três requisitos: (i)Configuração da ocultação da Impugnante nas

operações de importação; (ii) Utilização de meio fraudulento ou simulado; e (iii) Demonstração de dano ao erário;

-entretanto, ao confrontar os aspectos fáticos do caso com as premissas essenciais do tipo infracional, resta claro que não houve qualquer espécie de interposição fraudulenta nas operações objeto de questionamento;

-primeiramente, é importante mencionar que a IN SRF 228/2002 foi revogada pela IN RFB 1.986/2020, sem que tenha havido a inclusão de comando semelhante no novo normativo - o que, por si só, já é suficiente para afastar qualquer pretensão da Fiscalização de aplicar a pena de perdimento com base na suposta ocultação de encomendante predeterminado;

-ainda que assim não o fosse, o que se admite apenas para argumentar, não se pode desconsiderar os requisitos exigidos pela legislação para a configuração da ocultação do verdadeiro responsável pelas operações;

-levando em consideração a atual jurisprudência do CARF, para que a Impugnante pudesse ser considerada a real encomendante nas importações objeto de questionamento, seria necessário que a Fiscalização comprovasse, concomitantemente, que: i) as providências necessárias para importar e desembaraçar as batatas McFries teriam sido realizadas pela Impugnante e não pela RFG; ii) os atos praticados pela RFG seriam inexistentes ou ilegítimos do ponto de vista econômico e jurídico; iii) a RFG não teria capacidade econômica e operacional compatíveis para atuar como encomendante nas importações autuadas; iv) a Impugnante teria provido e/ou remetido recursos financeiros para a aquisição das mercadorias no exterior, diretamente ou na forma de adiantamentos realizados à RFG, em momento anterior à compra internacional; v) a Impugnante teria assumido dívidas ou riscos relacionados à importação das mercadorias; vi) as operações de compra e venda de mercadorias no mercado interno teriam sido simuladas;

-ocorre que, no presente caso, nenhum desses elementos foi demonstrado pela Fiscalização; não restou demonstrado nos autos que a Impugnante realmente tenha encomendado as mercadorias importadas, participado das negociações/tratativas com o fornecedor estrangeiro), firmado um compromisso prévio de pagamento com a RFG, ajustado o pagamento de qualquer espécie de comissão à RFG, ou assumido quaisquer ônus ou riscos relacionados às operações de importação ora questionadas;

-considerando, portanto, (i) a existência de duas operações comerciais absolutamente legítimas - a primeira entre a Arcos Del Sur e a RFG e a segunda entre a RFG e a Impugnante (já nº mercado interno), (ii) a inexistência de antecipação de numerário ou assunção de qualquer risco por parte da Impugnante, (iii) que as partes possuem plena capacidade econômico-financeira e operacional, (iv) que as operações de importação foram efetivadas em consonância com as normas aduaneiras em vigor, e (v) que todos os documentos fiscais das operações foram devidamente apresentados à Fiscalização; é evidente que estas foram realizadas pela RFG, na modalidade direta, não cabendo falar em uma suposta ocultação da condição da Impugnante de encomendante dos bens;

-quanto à alegação de existência de vínculo societário, econômico ou operacional da Impugnante com a RFG e a Arcos Del Sur, apesar de esta última empresa e a ARCOS DOURADOS pertencerem ao mesmo grupo societário, não há relacionamento comercial direto entre elas na referida transação. O fato de tal sociedade adquirir os produtos da fabricante argentina e depois revendê-las para o importador brasileiro com reconhecida expertise no fornecimento e gerenciamento de produtos alimentícios não torna a estrutura simulada ou ilegal, já que a operação de importação das mercadorias é legítima e realizada diretamente pela RFG, que não possui qualquer vínculo societário com a empresa exportadora ou com a Impugnante;

-quanto à aplicação do conceito de "partes vinculadas" presente no § 5º do artigo 15 do AVA, com afastamento do primeiro método de valoração, a Opinião Consultiva 21.1, emitida pelo Comitê Técnico de Valoração Aduaneira não deixa dúvidas de que (i) a mera relação de exclusividade não é suficiente para a caracterização de vinculação entre as partes, e (ii) apesar de o conceito de "associação" variar de acordo com o ordenamento jurídico de cada país signatário do AVA, é importante que sejam adotadas as orientações e interpretações dadas pelo referido órgão, a fim de garantir a adequada compreensão/interpretação do que seria uma "associação em negócios";

-diante do que consta nas disposições da Nota Explicativa 4.1 (trechos transcritos), que tratam justamente do exame de vinculação entre empresas, para fins de aplicação do AVA, é evidente que, apesar da importância da relação comercial entre o Grupo Arcos Dorados e a RFG, não há qualquer relação de exclusividade mútua entre as partes, ou mesmo de uma associação de negócios nos termos previstos no AVA. Tal fato, aliás, fica evidente quando se observa que, conforme atestado pela própria RFG, cerca de cinquenta por cento do seu faturamento está relacionado a operações com outros clientes que não o Grupo Arcos Dorados;

-sendo assim, não há dúvida de que a mera existência de relações comerciais e/ou conexões por interesses em comum entre os envolvidos em determinado negócio não pode ser utilizada para atrair a regra prevista nos §§ 4º e 5º do artigo 15 do AVA, com o objetivo de afastar o adequado método de valoração aduaneira e obrigar a submissão a ajustes de preços de transferência, como aduzido pela Fiscalização;

-ademais, ainda que se pudesse considerar tal relação como exclusiva - o que se admite apenas para fins argumentativos - tal vinculação teria como efeitos práticos a eventual necessidade de adoção de método alternativo de valoração aduaneira (isso se fosse demonstrada influência no preço praticado) e a atração de regras de preço de transferência. Porém, a Fiscalização ignorou todos os procedimentos de valoração aduaneira previstos no AVA;

-e, ainda que houvesse questionamentos sobre preços de transferência em relação a tais operações - o que também se admite exclusivamente para fins argumentativos - isso, segundo a legislação própria, apenas exigiria ajustes na base de cálculo de IRPJ e CSLL, mas jamais uma premissa de fraude aduaneira;

-também não significa indício de ilegalidade nas operações de importação a relação entre colaboradores, tais como a Impugnante e a BK Logística. Não há nos autos qualquer prova ou indício de que isso tenha impactado nas operações, bem como

não há qualquer demonstração de que a Impugnante tenha contratado ou realizado pedidos de importação de produtos à BK Logística, ou de que esta tenha atuado nessas operações de qualquer maneira que não seja exclusivamente na condição de despachante aduaneira contratada pela RFG;

-quanto à suposta prévia destinação das mercadorias importadas pela RFG para a Impugnante, como indício de ocultação, cabe lembrar que as operações foram realizadas diretamente pela RFG, sociedade que, de fato, adota todas as providências necessárias para a importação (realização da encomenda, tratativas com o fornecedor estrangeiro, pagamento com seus próprios recursos). Sendo assim, sob qualquer ângulo ou conceito de direito civil e comercial, não há dúvida de que a RFG é a real adquirente desses produtos;

-em virtude do contrato de exclusividade para o fornecimento das McFries, é possível afirmar que a revenda de tais mercadorias será feita para um restaurante da rede McDonald's, porém pode ser feita para um dos restaurantes da Impugnante ou para qualquer uma das demais 160 pessoas jurídicas distintas, também subfranqueados da rede McDonald's no Brasil. Não há que se falar, portanto, em destinatário predeterminado;

-o simples fato de alguns funcionários da Impugnante estarem copiados em e-mails referentes aos pedidos de compra das batatas McFries, juntamente com a indicação do número de ordem de compra, ocorre a título meramente informativo, haja vista que eles não participam de nenhuma forma da negociação ou das tratativas referentes ao processo de importação das mercadorias, não indicam preços, quantidades de mercadorias, condições de pagamento, prazos para a nacionalização dos bens ou quaisquer outras providências;

-esses funcionários, como afirmado pela Fiscalização, são responsáveis pela gestão da cadeia de suprimentos das franquias da Impugnante, com o objetivo de garantir o abastecimento dos insumos necessários ao seu funcionamento. Nesse cenário, é evidente que a manutenção deles nas cópias dos e-mails busca tão somente mantê-los informados das ações tomadas pela RFG para prontamente atender à logística dos negócios contratados entre a RFG e a Impugnante;

-é importante esclarecer que as Ordens de Compra (Purchase Orders - POs) são geradas pela RFG e não pela Impugnante. O fato de elas serem incluídas nos e-mails de controle e documentos fiscais que suportam a operação não possui qualquer relação com eventual predestinação da mercadoria para a Impugnante;

-quanto à alegação de restrição para a comercialização, o CARF tem, reiteradamente, afastado a questão da exclusividade de comercialização dos produtos como indício apto a revelar uma suposta interposição em casos como o presente, em que há uma relação comercial válida entre as partes, o importador é, de fato, quem realiza as atividades relacionadas à importação e outras atividades de preparação dos produtos, antes da revenda no mercado interno;

-uma vez afastados os supostos indícios apontados pela Fiscalização como aptos à caracterização da suposta interposição fraudulenta, resta evidente que não há qualquer parte oculta nas operações discutidas nos autos;

-ainda que se pudesse considerar que teria havido, no presente caso, a ocultação deliberada do real adquirente/responsável pelas operações de comércio exterior -

o que se admite apenas para argumentar -, ainda assim, para fins de aplicação da pena de perdimento, seria imprescindível a comprovação de existência de (i) fraude à lei; ou (ii) simulação;

-da análise do artigo 72 da Lei nº 4.502/1964, é possível concluir que a fraude à lei se verifica apenas nos casos em que o contribuinte se vale de meios ilícitos para evitar a tributação ou reduzir o montante de tributo supostamente devido, como ocorre nos casos de falsificação de documentos, declarações falsas, contabilização de notas fiscais em duplicidade, etc. Ademais, para que haja a configuração da fraude, é imprescindível que esteja presente o elemento subjetivo do tipo, ou seja, o dolo, a intenção. No entanto, nenhum desses conceitos é aplicável ao caso concreto;

-deve ser afastada qualquer alegação de fraude, já que restou devidamente demonstrado que a estrutura discutida existe por razões empresariais verdadeiras, e não pela finalidade de se ocultar qualquer das partes envolvidas. Isso é comprovado pelas próprias constatações da Fiscalização, que em nenhum momento questiona a efetividade das atividades exercidas pela RFG;

-vale frisar que a Impugnante não se utilizou de quaisquer meios ilícitos para evitar a tributação ou reduzir o montante devido de tributos; tampouco há qualquer declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira;

-além disso, não há dúvida de que todas as operações efetivamente ocorreram e geraram os respectivos efeitos tributários, tais como o recolhimento de IRPJ, CSLL, PIS/COFINS, IPI e ICMS por parte das empresas envolvidas;

-também vale lembrar que não há qualquer questionamento acerca da capacidade econômica e operacional das empresas envolvidas, da origem dos recursos utilizados na importação ou sobre a idoneidade dos documentos que embasaram a operação;

-a jurisprudência administrativa é contundente e uníssona ao determinar que a Fiscalização tem o ônus de comprovar, de forma inequívoca, o dolo na conduta do sujeito passivo para que seja configurada fraude (ementa transcrita);

-ademais, a jurisprudência do CARF determina, de maneira clara, que sequer a mera ocultação do sujeito passivo é suficiente para configurar o tipo infracional do artigo 23 do Decreto-Lei nº 1.455/1976; deve necessariamente ser demonstrada a ocorrência de fraude ou simulação, cujo ônus probatório é do Fisco;

-o elemento essencial para a tipificação da conduta não é a mera ocultação do sujeito passivo, mas isso somado à identificação do dolo e da vontade das partes em esconder fatos do Fisco;

-diante disso, não há que se falar em ocorrência de fraude à lei aduaneira ou tributária;

-simulação é uma declaração enganosa da vontade, visando produzir efeito diverso do ostensivamente indicado. Contudo, uma vez que restou demonstrado que (i) a estrutura de importação em análise é legítima, com razões empresariais verdadeiras e com empresas de existência fática e operacional comprovadas; (ii) todas as operações objeto de questionamento foram realizadas de forma transparente e dentro da legislação, observando-se que a Impugnante não

participou das importações, apenas adquiriu as mercadorias após a sua nacionalização, não há que se falar em simulação no presente caso;

-a estrutura de importação das batatas pré-fritas congeladas está de acordo com a jurisprudência do CARF sobre simulação (Acórdão citado), uma vez que (i) houve motivos econômicos e negociais para a adoção da referida estrutura, e (ii) inexistiu qualquer participação da Impugnante nas operações de importação propriamente ditas;

-o princípio da auto-organização dos negócios decorre diretamente das garantias constitucionais previstas no artigo 5º, incisos II e XII, bem como no artigo 170, parágrafo único, ambos constantes da CF/1988;

-considerando, portanto, (i) a legislação (Art. 5º, incisos II e XII e artigo 170, § único, da CF/1988; Lei nº 13.874/2019), que garante total flexibilidade às partes privadas para a estruturação de seus negócios da forma que melhor convier à realidade de cada atividade, e (ii) a magnitude, exigência de uniformidade e altíssimo padrão na qualidade de seus produtos, bem como a complexidade das operações do Grupo McDonald's, não resta outra conclusão senão a de que toda a estrutura ora em discussão é absolutamente legítima e amparada pelo ordenamento jurídico nacional;

-assim, também por esse viés, resta totalmente comprovada a inadequação da penalidade prevista no artigo 23, § 1º,º do DL ns 1.455/1976 ao caso concreto, sendo este mais um motivo para determinar seu total cancelamento;

-inexistiu dano ao Erário. A Fiscalização alegou que a Impugnante teria se ocultado das operações de importação em questão com o objetivo de fraudar as regras de preços de transferência e valoração aduaneira. Porém, apesar de trazer várias ilações sobre as supostas razões para ocultação, a Fiscalização ao final não fez qualquer exigência em relação a suposto recolhimento a menor de tributos;

-ademais, uma vez que a alegada “fraude de valor” decorreu justamente do entendimento de que teria havido fraude na declaração do valor das operações e que, como demonstrado acima, tal fraude não restou comprovada, também não há que se falar em dano ao Erário sob esse aspecto;

-e nem se alegue que o dano ao Erário poderia ser presumido no presente caso, por se tratar de infração de mera conduta. Embora se reconheça (i) a importância do controle do comércio exterior como instrumento de defesa dos interesses fazendários nacionais (artigo 237 da CF/88), e (ii) que sob a ótica das Autoridades Fiscais/Aduaneiras, o controle aduaneiro esteja, dentre outros, relacionado à proteção das fronteiras, da saúde e segurança públicas, proteção ambiental e o combate à evasão de divisas e lavagem de dinheiro, a aplicação de penalidade tão severa quanto a ora imposta não pode prescindir de uma aferição a respeito da concretização da hipótese prevista na norma e da efetiva caracterização de dano ao controle aduaneiro ou mesmo ao Erário;

-o próprio CARF já atestou que, ao analisar “o dano ao erário nas infrações aduaneiras, é necessário que o potencial de dano seja minimamente verossímil. O dano ao erário, ainda que objetivo, não pode ser utópico” (Acórdão citado);

-no caso em discussão, dado que a imputação fiscal versa sobre a “efetiva” interposição fraudulenta (e não sobre a interposição presumida de que trata o § 2º

do artigo 23 do Decreto-Lei nº 1.455/1976), tal verificação se faz ainda mais importante, até mesmo porque uma possível interposição só se mostra fraudulenta mediante a comprovação da adoção intencional de condutas que tenham por finalidade fraudar/lesar o Erário, seja pela burla ao controle aduaneiro, seja por lesar o Fisco;

-é evidente que a jurisprudência do CARF (Acórdão citados) está absolutamente alinhada com o posicionamento firmado pelo STJ no sentido de que, para fins de caracterização da infração aduaneira de “ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou de responsável pela operação”, é indispensável que a Autoridade Tributária comprove efetivamente a intenção do contribuinte em lesar o Fisco/Aduana, bem como que demonstre a efetiva ocorrência de dano ao Erário;

-as Autoridades Aduaneiras não foram capazes de colacionar aos autos um lastro probatório que assegurasse minimamente a existência de qualquer espécie de dano ao Erário ou prejuízo ao controle aduaneiro, especialmente quando se verifica que não houve a demonstração de qualquer conduta supostamente fraudulenta, por parte da Impugnante, com intuito de lesar o Erário, bem como não houve qualquer falta de pagamento do tributo nas operações em comento;

-se não há qualquer irregularidade nas operações realizadas pela RFG e todos os documentos relativos aos processos de importação refletem exatamente o fluxo de comércio exterior que efetivamente ocorreu, é incabível a acusação de “ocultação do verdadeiro responsável pelas operações”, já que a aplicação da pena de perdimento, ainda que convertida em multa equivalente, exige a configuração de irregularidades na própria operação de importação. Assim, resta evidente a necessidade de cancelamento da autuação e afastamento da multa prevista no artigo 23, inciso V, § 1º do Decreto-Lei nº 1.455/1976;

IV.3. A INAPLICABILIDADE DA MULTA PREVISTA NO ARTIGO 169, INCISO II, DO DL Nº 37/1966 – A INEXISTÊNCIA DE SUPERFATURAMENTO OU FRAUDE NO VALOR ADUANEIRO DAS OPERAÇÕES OBJETO DE QUESTIONAMENTO

-o afastamento do valor declarado das mercadorias importadas (apurado com base nº Primeiro Método de Valoração Aduaneira), bem como o arbitramento realizado pelas Autoridades Aduaneiras é absolutamente ilegal, uma vez que baseado em dispositivo não aplicável ao caso, bem como realizado em evidente desrespeito aos procedimentos legais previstos para esse tipo de situação;

-primeiramente, não há como se aplicar o artigo 88 da MP ns 2.158-35/01 ao presente caso, tendo em vista que as disposições contidas no referido artigo são aplicáveis apenas e tão somente a casos de fraude, sonegação ou conluio, o que, como restou cabalmente demonstrado, não ocorreu;

-ainda que se admitisse a possibilidade de ocorrência de dolo, fraude ou simulação nº presente caso, o que se faz apenas para fins argumentativos, fato é que a valoração dos bens importados deveria ter sido feita com base no que dispõe o AVA;

-diferentemente do alegado pela Fiscalização, a cogitação de fraude com relação ao valor aduaneiro de uma operação deve justamente ser investigada a partir dos procedimentos previstos no AVA. Sem que se tenha apurado qual é o correto valor aduaneiro das mercadorias com base nas regras previstas no próprio AVA, não se

poderia chegar à conclusão de que houve, ou não, superfaturamento no presente caso;

- os tratados internacionais são leis especiais e hierarquicamente superiores à legislação doméstica, e o AVA, por ser tratado internacional aprovado pelo Congresso Nacional e promulgado pelo Presidente da República, tem natureza de norma específica e supralegal e, portanto, é de aplicação obrigatória e incontestável para todos os casos em que se discutem questões de valoração aduaneira, inclusive nas hipóteses de dúvida quanto à veracidade ou exatidão do valor declarado, situação alegada pela Fiscalização;

-no âmbito do AVA está devidamente previsto que o valor aduaneiro das mercadorias importadas corresponde ao valor da transação, sendo que, caso a Administração Aduaneira tenha dúvidas a respeito da veracidade ou exatidão das informações, ela deverá seguir os procedimentos previstos no próprio AVA – com a aplicação sucessiva dos métodos ali previstos – para comprovar a veracidade (ou a falsidade) do valor declarado e, se necessário, apurar o correto valor aduaneiro dos bens importados;

-o AVA não impede que as Autoridades Aduaneiras brasileiras questionem e, inclusive, imponham penalidade em casos de valoração aduaneira incorreta, porém, não há dúvida de que a busca pela correta valoração aduaneira deve, necessariamente, ser estabelecida nos termos do que dispõe tal Acordo;

-no presente caso, contudo, a necessária aplicação do AVA foi ignorada pela Fiscalização, o que evidencia a absoluta improcedência do arbitramento realizado e, portanto, justifica o cancelamento das exigências feitas com base em tal valor;

-para o fiel cumprimento do AVA, bem como do entendimento do Comitê de Valoração Aduaneira da OMC e do Comitê Técnico de Valoração Aduaneira da OMA, o Secretário da RFB editou a IN nº 327/2003, que contém, em seus artigos 29 a 33, dispositivos específicos regulamentando rito prévio de consultas de valoração aduaneira previsto no AVA (denominado como “procedimento fiscal de valoração aduaneira” pela referida instrução normativa), que no entanto foi ignorado pela Fiscalização no presente caso;

-as disposições da Decisão 6.1 do Comitê de Valoração Aduaneira da OMC e do Comentário 10.1 do Comitê Técnico de Valoração Aduaneira da OMA, e a norma editada pela própria RFB (IN 327/2003) prevêm a necessidade de as Autoridades Fiscais procederem ao rito prévio de consultas de valoração aduaneira na hipótese de dúvidas quanto à veracidade ou exatidão do valor aduaneiro declarado pelo importador, prevendo inclusive a apresentação de um documento específico(denominado “Declaração de Valor Aduaneiro”, disponível no Anexo II à referida IN) pelo importador para justificar o valor aduaneiro por ele declarado;

-ocorre que, no caso em discussão, tal rito jamais foi adotado. A Fiscalização houve por bem ignorar os dispositivos do AVA, da IN 318/2003 e IN 327/2003, e tomou uma decisão definitiva a respeito da alegada “fraude” do valor aduaneiro declarado, lavrando o Auto de Infração em clara afronta à Decisão 6.1 do Comitê de Valoração Aduaneira da OMC e ao Comentário 10.1 do Comitê Técnico de Valoração Aduaneira da OMA;

-como o procedimento legalmente previsto para se apurar tal valor sequer foi seguido, o Auto de Infração foi lavrado sem elementos fáticos suficientes no tocante à valoração aduaneira e à fantasiosa alegação de superfaturamento, cerceando os direitos de contraditório e ampla defesa da Impugnante, o que impõe a necessidade de seu cancelamento integral;

-assim, considerando que (i) o Auto de Infração não foi precedido do rito prévio de consultas de valoração aduaneira; (ii) de acordo com a jurisprudência pacífica dos Tribunais Administrativos e Judiciais, a não observância ao referido rito de consultas de valoração aduaneira, previamente ao lançamento fiscal, acarreta a sua invalidade, (iii) o arbitramento realizado pela Autoridade Fiscal, com base no artigo 88 da MP ns 2.158-35/01, é absolutamente ilegal, ante a ausência de dolo, fraude ou simulação no presente caso; não há sequer como se falar em superfaturamento nº presente caso;

-outro elemento que deixa evidente a inexistência de qualquer tipo de “superfaturamento” neste caso é que, tentando questionar a legitimidade da cadeia de suprimentos no Brasil, o Fisco Federal já tentou impor ajustes de preços de transferências à Impugnante nessas operações de importação conduzidas pela RFG, sob a alegação de que esta seria uma “interposta pessoa” da ora Impugnante;

-essas acusações surgiram nos Processos Administrativos 16561.720113/2018-47 e 16561.720068/2020-45, ainda pendentes de análise na esfera administrativa (doc. nº 12), em relação a operações realizadas nos anos de 2014 e 2015, exatamente nos mesmos termos questionados pela Fiscalização no caso em discussão;

-a Impugnante deixou absolutamente claro nesses processos que nenhum ajuste de preço de transferência seria aplicável, já que inexistente qualquer interposição de pessoas ou aquisição conduzida de partes relacionadas no exterior. Mas, ainda que assim não fosse, subsidiariamente também restou claro que as acusações de que os preços praticados excederiam os valores parâmetros eram equivocadas, pois, se adotado o “método PRL”, nenhum tipo de ajuste seria devido;

-para que não houvesse dúvidas quanto a esse ponto, foram contratadas avaliações independentes e especializadas conduzidas pela KPMG Assessoria Ltda. (“KPMG” – docs. Nº 14 e 15); A conclusão dessa empresa não foi outra senão a de que nenhum tipo de ajuste deveria ser feito em relação aos produtos vendidos pela RFG à Impugnante. Para fins do processo administrativo aqui em discussão, a conclusão 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, haveria necessariamente ajustes de preços de transferência a serem feitos na apuração do IRPJ e da CSLL;

-mesmo as tentativas adotadas pelo Fisco neste caso para refutar as conclusões desses estudos técnicos não prosperam. Não só pela impossibilidade de a Fiscalização questionar avaliações técnicas produzidas por empresas especializadas, como já restou decidido pelo CARF em diversos precedentes (acórdãos citados), como também pela própria impertinência dos questionamentos indicados pelas Autoridades Fiscais neste lançamento, conforme estudo complementar preparado pela KPMG (doc. nº 16), analisando cada questionamento da Fiscalização no Termo de Verificação Fiscal;

-percebe-se que o Fisco, não obtendo qualquer sucesso nos questionamentos quanto à aplicação dos ajustes de preços de transferência nas operações envolvendo a Impugnante, pretende agora aplicar penalidades aduaneiras sob a alegação de que a RFG seria uma pessoa interposta mediante fraude;

-é importante destacar também a inaplicabilidade da multa prevista no artigo 169, inciso II, do DL ns 37/66, referente a uma suposta conduta de superfaturamento;

-em nenhum momento a Autoridade Fiscal foi capaz de demonstrar a existência de transferências de divisas ao exterior relativas a valores que não estivessem cobertos pelas informações prestadas, no momento do registro das DIs, ou ainda qualquer falsidade nos documentos das transações comerciais analisadas que pudesse dar suporte às suas fantasiosas alegações de superfaturamento;

-assim, torna-se imperativo o cancelamento integral da multa de 100% (cem por cento) da diferença entre o valor aduaneiro indicado nos documentos de importação e o valor aduaneiro arbitrado pelas Autoridades Fiscais (parágrafo único do artigo 88 da MP ns 2.158-35/01 e artigo 169, inciso II, do DL ns 37/66) claramente inaplicáveis à hipótese dos autos por absoluta inexistência de fraude, sonegação, conluio ou superfaturamento;

IV.4. A INAPLICABILIDADE DA MULTA POR DECLARAÇÃO INEXATA OU OMISSÃO DE INFORMAÇÕES NOS DOCUMENTOS FISCAIS RELATIVOS ÀS OPERAÇÕES OBJETO DE QUESTIONAMENTO

-foi exigida também multa de 1% (um por cento) sobre o valor arbitrado, nos termos do artigo 84 da MP 2.158-35/2001, artigo 69 da Lei ns 10.833/03 e no artigo 711, inciso III, do Regulamento Aduaneiro, em virtude de uma suposta omissão ou incorreção das informações prestadas nas DIs objeto de questionamento;

-entretanto, conforme já restou demonstrado, tais informações foram prestadas adequadamente nas DIs, razão pela qual não há que se falar em qualquer omissão/inexatidão apta a ensejar a aplicação da referida penalidade;

-não resta dúvida (i) da correção do valor aduaneiro declarado nas DIs (preço da transação – Método 1 do AVA); (ii) da efetiva inexistência de vinculação entre vendedor e comprador (exportador estrangeiro declarado na DI e importador nacional, respectivamente); (iii) da ausência de influência no preço das mercadorias por conta da vinculação – já que tal vinculação sequer existe; e (iv) da correta indicação de que a operação de importação foi realizada diretamente pela RFG;

-portanto, se os documentos relativos aos processos de importação (i.e., faturas comerciais, DIs, notas fiscais, etc.) refletem exatamente o fluxo da operação que efetivamente ocorreu, bem como os dados corretos das operações em questão, não há que se falar na aplicação de penalidade por omissão/prestação inexata de informações, nos termos previstos nos artigos 84 da MP ns 2.158-35/01, 69 da Lei ns 10.833/2003, e 711, inciso III, do Regulamento Aduaneiro;

IV.5. A SUBSTÂNCIA ECONÔMICA DA ARCOS DEL SUR

-a Arcos Del Sur é uma entidade existente, real, com empregados, atividades, operações e finalidades próprias (docs. Nº 7 a 11 e 14 a 16, acima). Assume uma série de riscos inerentes às atividades de procurement, sendo remunerada

justamente por essas atividades e pela assunção desses riscos empresariais na cadeia de fornecimento e de controle de qualidade;

-mas, ainda que não fosse, o que se considera apenas para argumentar, não se pode deixar de apontar que essa alegação do Fisco apenas revela uma tentativa equivocada de aplicação de normas antielisivas, como o disposto no artigo 116, parágrafo único, e 149, inciso VII, do CTN; isso, porém, deve ser prontamente afastado porque (i) o próprio texto do artigo 116, parágrafo único, do CTN, deixa claro que ele não é autoaplicável, dependendo de regulamentação que até o momento não foi editada; e, principalmente, (ii) porque a Arcos Del Sur, como demonstrado, é uma entidade real, não havendo qualquer tipo de abuso, fraude, dolo ou de simulação neste caso;

-é importante esclarecer que as atividades de suprimento e de cadeia logística foram analisadas em uma série de procedimentos fiscais, ao longo de vários anos, e jamais houve a alegação de que a Arcos Del Sur seria uma empresa inexistente, desprovida de substância econômica;

IV.6. A ARCOS DEL SUR NÃO SE SUJEITA A QUALQUER REGIME FISCAL PRIVILEGIADO

-a Fiscalização assumiu que a Arcos Del Sur seria uma entidade sujeita a regime fiscal privilegiado no Uruguai. Porém, por mais que essa entidade pudesse eventualmente estar localizada em uma região com incentivos regionais, de modo algum se trata de um “regime fiscal privilegiado”. Isso fica claro a partir do mais simples exame da IN 1.037/2010, na qual a própria RFB lista os paraísos fiscais e regimes fiscais privilegiados, sendo que a única referência ao Uruguai consta no artigo 2º, inciso II, mas exclusivamente quanto às “pessoas jurídicas constituídas sob a forma de ‘Sociedades Financeiras de Inversão (Safis), que não é o caso da Arcos Del Sur;

IV.7. OUTROS MOTIVOS QUE JUSTIFICAM O CANCELAMENTO DA AUTUAÇÃO FISCAL CONTRA A IMPUGNANTE

-o lançamento é equivocado por outros motivos, tal como o o foco dado pela Fiscalização quanto a processos administrativos envolvendo a Impugnante e aos contratos de compartilhamento de custos e de despesas firmados pela Arcos Del Sur, como se se tratassem de evidências de artificialidade das operações de aquisição de produtos no Brasil. Essas referências não guardam qualquer relação com a RFG, sendo processos administrativos fiscais envolvendo exclusivamente a Impugnante;

-ademais, esses são casos ainda sob discussão na esfera administrativa, e a Impugnante comprovou detalhadamente em cada um deles a manifesta improcedência dos questionamentos feitos pela Fiscalização;

-ainda que assim não fosse, a mera existência de acordos de compartilhamento de certos custos e despesas de natureza administrativa com a Arcos Del Sur não desabona quaisquer operações conduzidas em relação ao gerenciamento de insumos e das atividades de procurement; são, na realidade, duas atividades autônomas e independentes – e que apenas reforçam a existência e substância da Arcos Del Sur; a demonstração de improcedência dessas acusações é muito simples, além de desenvolver as atividades de procurement (objeto principal / core

business), a empresa também desenvolvia atividades administrativas de apoio para as demais empresas do grupo;

-outros elementos equivocados de que se vale a Fiscalização para imputar uma injustificada penalidade à Impugnante baseiam-se em alegações de prática de “erosão da base tributária e transferência de lucros”, em inglês “*Base Erosion and Profit Shifiting*” (BEPS), da OCDE, e em graves acusações de que seria “público e notório que empresas buscam, no mundo todo, serviços de consultoria e especializados em planejamento tributário agressivo”.

-porém, as diretrizes expedidas pela OCDE não possuem efeitos normativos vinculantes no Brasil, não se aplicando, portanto, à Impugnante, nem ao processo administrativo discutido; não há quaisquer leis domésticas internalizando quaisquer dessas discussões quanto a BEPS; nenhum dos 15 temas de que trata o projeto BEPS se aplica ao caso ora em exame e não guarda qualquer conexão com procedimentos aduaneiros; mesmo se considerados os elementos referentes a preços de transferência, as orientações da OCDE não se aplicam em face das margens fixas de que trata a Lei nº 9.430/1996;

-também não procedem as graves acusações feitas pelo Fisco quanto à estrutura de suprimentos no Brasil, como se se tratasse de um artifício para manipulação de preços; não há qualquer prova concreta de abuso, artificialidade ou de simulação;

-ao longo da defesa ficou claro que não houve qualquer tipo de contratação de “serviços de consultoria e especializados em planejamento tributário agressivo” e, longe de haver qualquer artificialidade ou condutas não usuais/simuladas;

V. A ABUSIVIDADE DAS PENALIDADES APLICADAS

V.1. A FLAGRANTE DESPROPORCIONALIDADE DAS PENAS APLICADAS EM RELAÇÃO À SUPOSTA INFRAÇÃO

-além dos fatos e argumentos acima expostos, é importante enfatizar que a cobrança de múltiplas penalidades – multa equivalente a 100% do valor aduaneiro da operação, acrescida de multa de 100% sobre a diferença entre o valor declarado e o arbitrado e, ainda, multa de 1% sobre o valor aduaneiro arbitrado em razão de informações obrigatórias inexatas e omitidas nas DIs – sobre as mesmas operações representa, ainda, 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 ns 9.784/1999;

V.2. A VIOLAÇÃO AO ACORDO GERAL SOBRE TARIFAS E COMÉRCIO (“GATT”)

-a exigência fiscal ora combatida viola ainda dispositivos do GATT, uma vez que de seu artigo VIII, parágrafo 3º, depreende-se que os Estados-Partes não poderão impor penalidades severas (como no presente caso, com a exigência de penalidades que superam, em muito, o valor das mercadorias importadas, a partir de equivocado arbitramento do valor aduaneiro de tais mercadorias) por ligeiras infrações (se existentes) à regulamentação ou ao processo aduaneiro;

-nota-se, portanto, que a exigência de adequação entre uma suposta irregularidade e as possíveis medidas impostas pelo Fisco encontra amparo e limites inclusive em normas de Direito Internacional;

-o Auto de Infração em questão viola ainda o artigo XVI do GATT, segundo o qual “todo membro deverá assegurar a conformidade de suas leis, regulamentos e procedimentos administrativos com as obrigações constantes dos Acordos anexos”, violando também o artigo 98 do CTN e o artigo 5º, § 2º, da CF/88, que determinam a necessidade de observância dos tratados e convenções internacionais pela legislação tributária interna;

V.3. IMPOSSIBILIDADE DA APLICAÇÃO CUMULATIVA DE PENALIDADES – CONFISCO E PRINCÍPIO DA CONSUNÇÃO

-não bastassem todos os vícios e ilegalidades acima apontadas que levam ao cancelamento integral do Auto de Infração ora impugnado, admitindo-se, a título de mera argumentação que referido lançamento pudesse subsistir, cabe esclarecer ainda que, ao aplicar multa administrativa sobre a diferença entre o valor declarado pela Impugnante e aquele arbitrado pelas Autoridades Fiscais, houve violação ao disposto no artigo 703, §1º-A, do Regulamento Aduaneiro, que determina que se ambas as penalidades forem aplicáveis, deve prevalecer apenas a pena de perdimento; nesse sentido, é o entendimento já pacífico do CARF (ementa transcrita);

-ademais, a cumulação de penalidades no caso em discussão, além de desproporcional e irrazoável, conforme já visto acima, é evidentemente confiscatória com fundamento nos artigos 5º, inciso XXII, e 150, IV, da CF/1988;

-também não há como se admitir a cumulação de penalidades em relação aos supostos ilícitos praticados, em virtude do chamado Princípio da Consunção, por meio da qual um fato mais gravoso (mais complexo) absorve os fatos autônomos (menos complexos) que o integram, prevalecendo o tipo resultante da reunião daquele. Com isso, sua aplicação prática impede que um determinado indivíduo seja punido mais de uma vez pelo mesmo fato;

-uma vez que a Impugnante está sendo triplamente penalizada por uma mesma conduta – que sequer ocorreu – é evidente que as penalidades a ela impostas violam frontalmente os princípios do não confisco, da consunção, da razoabilidade e da proporcionalidade, motivo pelo qual tais penalidades devem ser prontamente canceladas;

“[...]”

VI. A CONCLUSÃO E O PEDIDO

423. Diante de todo o exposto, a Impugnante tem como demonstrado que o Auto de Infração ora combatido é totalmente improcedente, na medida em que:

(i) não houve a adequada subsunção entre a regra matriz de responsabilidade e as condutas supostamente praticadas pela Impugnante, de modo que a responsabilização da Impugnante se deu com base em acusações abstratas e genéricas, acompanhadas de fundamentos legais que sequer se aplicam ao caso;

(ii) o presente Auto de Infração encontra-se eivado de vícios insanáveis, tendo em vista que a D. Fiscalização não colacionou aos autos os elementos probatórios mínimos necessários à demonstração da efetiva ocorrência de interposição fraudulenta nas operações objeto de questionamento, bem como o adequado suporte documental que lhe permitiu chegar à conclusão de que teria havido fraude no valor aduaneiro das importações;

(iii) há evidente vício de motivação na lavratura do presente Auto de Infração, na medida em que as DD. Autoridades Fiscais/Aduaneiras buscam punir um suposto planejamento abusivo, porém, diante da impossibilidade de aplicação dos ajustes de preços de transferência ou mesmo das regras de valoração aduaneira, houveram por bem aplicar penalidades aduaneiras;

(iv) apesar de ter conhecimento da estrutura de importação em discussão há quase uma década e jamais ter questionado a regularidade/licitude de tais operações, a D.

Fiscalização alterou sua interpretação a respeito das operações em questão, motivo pelo qual, nos termos dos artigos 100 e 146 do CTN, deve-se reconhecer, no mínimo, que essa nova interpretação não pode ser oponível a fatos pretéritos e que as multas aplicadas por meio do presente Auto de Infração devem ser afastadas;

(v) o presente Auto de Infração é inválido por ter sido desrespeitado o prazo máximo de duração do PECA e ter havido a imposição da pena de perdimento (ainda que convertida em multa) por autoridade incompetente;

(vi) restou devidamente demonstrado que as operações de importação em questão foram realizadas diretamente entre adquirente (RFG) e vendedor (Arcos Del Sur) e que não houve a interposição fraudulenta de qualquer pessoa estranha à operação, com o objetivo de ocultar seja o real exportador ou a condição da Impugnante como real adquirente/ responsável pelas operações de importação objeto de questionamento, motivo pelo qual deve ser afastada a penalidade prevista no artigo 23, inciso V, do DL nº 1.455/76;

(vii) restou cabalmente demonstrado que a estrutura da operação de importação é absolutamente legal e tem propósito comercial, motivo pelo qual não há que se falar em qualquer espécie de conduta dolosa ou fraudulenta por parte da Impugnante, ou mesmo de simulação de negócio jurídico;

(viii) uma vez demonstrado que todos os documentos e informações refletem exatamente o fluxo da importação que efetivamente ocorreu, deve também ser afastada a aplicação da penalidade prevista no artigo 711, inciso III, do Regulamento Aduaneiro;

(ix) considerando que não houve a devida obediência aos procedimentos para apuração do valor aduaneiro das mercadorias, com base nas regras previstas no AVA, a D. Fiscalização sequer poderia chegar à conclusão de que houve (ou não) superfaturamento no presente caso. Além disso, o arbitramento do valor aduaneiro das operações com base no artigo 88 da MP nº 2.158-35/01 é absolutamente incabível, tendo em vista a ausência de demonstração de dolo, fraude ou simulação no presente caso;

(x) restou devidamente comprovado que não há qualquer espécie de superfaturamento no valor das operações de importação e que eventuais diferenças de preço são justificadas por questões negociais legítimas;

(xi) a aplicação de múltiplas penalidades sobre as mesmas operações representa flagrante ofensa aos princípios legais da proporcionalidade e razoabilidade, motivo pelo qual tais penalidades devem ser canceladas ou, ao menos, reduzidas;

(xii) a imposição de penalidades severas, que superam, em muito, o valor das mercadorias importadas, a partir de equivocado arbitramento do valor aduaneiro de tais mercadorias, implica em violação ao GATT;

(xiii) além da abusividade existente na aplicação cumulativa de múltiplas penalidades sobre as mesmas operações, admitindo-se a título de mera argumentação que as mesmas pudessem ser aplicadas, em observância ao

princípio da consunção a aplicação da penalidade mais gravosa (i.e, multa equivalente a 100% (cem por cento) do valor aduaneiro das mercadorias, em conversão à pena de perdimento) absorve as demais, que devem ser imediatamente afastadas.

424. A Impugnante protesta ainda pela juntada posterior de documentos que possam se fazer necessários, nos termos do artigo 16, §4º, alínea “a”, do Decreto 70.235/72 e em observância ao princípio da verdade material que deve orientar todo o processo administrativo fiscal, especialmente a tradução juramentada da documentação apresentada em idioma estrangeiro.

*425. Por fim, em face de todo o exposto, a Impugnante pleiteia **seja plenamente acolhida a presente Impugnação**, para o fim de se reconhecer a improcedência da presente autuação e das exigências aduaneiras e fiscais ora impugnadas, com o **cancelamento integral** de todas as exigências constantes do Auto de Infração e o consequente arquivamento do presente processo administrativo.*

[...]”

Paulo Sérgio de Camargo (Diretor Presidente da ADBR), foi cientificado do auto de infração em 24/08/2021, pelos Correios, como aviso de recebimento, fl. 1.710, e apresentou, em 10/09/2021 (fl. 3.903), a impugnação de fls. 3.905-3.932, na qual, após discorrer sobre a tempestividade e legitimidade, em resumo, alegou:

O EXCESSO COMETIDO PELO FISCO AO ARROLAR BENS PESSOAIS DO IMPUGNANTE

-a Fiscalização acabou cometendo claro excesso ao arrolar bens pessoais do Requerente e ao lavrar um Termo de Arrolamento de Bens e Direitos (“Termo de Arrolamento” – doc. nº 1);

CONSIDERAÇÕES PRELIMINARES

-trata-se de auto de infração lavrado contra a RFG para a exigência de multas aduaneiras devido a alegada ocultação do real vendedor e do real comprador e suposto superfaturamento em operações de importação de batatas pré-fritas congeladas;

-além disso, sem ao menos examinar a estrutura organizacional e hierárquica da ADBR, a Fiscalização entendeu que o Impugnante deveria ser responsabilizado solidariamente pela penalidade aduaneira lançada meramente por sua condição de “representante” dessa companhia e de suas sócias no Brasil;

PRELIMINARES: A NULIDADE QUANTO À RESPONSABILIZAÇÃO SOLIDÁRIA DO IMPUGNANTE

(A) AUSÊNCIA DE FUNDAMENTAÇÃO PARA IMPUTAÇÃO DE VALORES POR SOLIDARIEDADE

-a Fiscalização não apresentou nenhuma razão de fato ou de Direito que pudesse justificar sua indicação como responsável; apenas escreveu que o Impugnante era “Diretor-Presidente” da ADBR e “representante” de suas sócias no Brasil;

-o lançamento é um ato jurídico no qual devem estar identificados, de modo preciso, os fatos concretos que dão causa à exigência do crédito e os dispositivos legais que foram supostamente infringidos. Por óbvio que não pode subsistir uma

acusação para a qual não foram apresentadas razões de fato e de Direito, sob pena de o acusado ter afrontado o seu direito de ampla defesa e contraditório, assegurados pela Lei 9.784/99 e pela Constituição Federal;

-no Termo de Verificação Fiscal não houve nenhuma especificação quanto (i) aos atos praticados pelo Impugnante; ou (ii) aos eventuais excessos de poderes ou infrações à lei ou contrato social realizados pelo Impugnante. Pretende-se a responsabilização solidária apenas em razão de sua condição de diretor/administrador da ADBR (uma entidade já arrolada como responsável solidária, que sequer é ou foi parte nas operações de importação objeto desta lide), e de representante de empresas estrangeiras que sequer fazem parte deste processo administrativo, nem mesmo indiretamente;

-para o lançamento subsistir, a Fiscalização deveria ter demonstrado: A. QUAIS ERAM OS PODERES DO IMPUGNANTE? B. QUAL O FATO CONCRETAMENTE REALIZADO SOB ORDEM DO IMPUGNANTE? C. QUE FATOS / DOCUMENTOS COMPROVAM A ATUAÇÃO DIRETA DO IMPUGNANTE EM QUAISQUER ATOS QUE MOTIVARIAM A IMPUTAÇÃO DE PENALIDADES ADUANEIRAS? D. QUAL FOI O PODER EXERCIDO EM EXCESSO PELO IMPUGNANTE? E. QUAL FOI A INFRAÇÃO À LEI OU CONTRATO SOCIAL QUE O IMPUGNANTE REALIZOU?

-a verificação de infrações aduaneiro-tributárias não pode ser baseada simplesmente em presunções ou indícios;

-o CARF tem reconhecido a nulidade de autos de infração que não foram devidamente fundamentados e/ou afastado a responsabilidade solidária quando o auto de infração não houver demonstrado o ato efetivamente praticado pelo diretor/administrador (ementas e trechos de voto transcritos);

-além disso, em caso de dúvida quanto a fatos e à prática de infrações, a interpretação da legislação deve ser feita favoravelmente ao contribuinte, especialmente em relação à autoria, imputabilidade ou punibilidade pela infração e a natureza e circunstâncias materiais do fato (art. 112 do CTN);

(B) IMPOSSIBILIDADE DE RESPONSABILIZAÇÃO DO IMPUGNANTE PELA TOTALIDADE DAS PENALIDADES LANÇADAS CONTRA A RFG

-ainda que se entenda que o auto de infração esteja devidamente fundamentado, o que se admite apenas para argumentar, o Impugnante não pode ser responsável solidário pela totalidade dos créditos objeto do presente processo administrativo;

-a Fiscalização deveria ter analisado as ações ou omissões que supostamente teriam ensejado a responsabilidade solidária do Impugnante e imputado a ele apenas o valor que supostamente lhe caberia, a partir dos fatos concretos eventualmente capazes de justificar a imposição desses valores. Houve, portanto, nítido erro no valor imputado como de responsabilidade do Impugnante. E a IN RFB nº 1.862/2018 indica de forma expressa que o Auditor-Fiscal deve delimitar o crédito imputado ao responsável, conforme artigo 3º, inciso IV;

-a determinação equivocada do *quantum debeatur* acarreta a nulidade do Auto de Infração, uma vez que tal grandeza é a essência do lançamento de ofício. Isso já foi decidido pelo CARF (ementa e trecho do voto transcritos);

MÉRITO – O COMPLETO EQUÍVOCO NA IMPOSIÇÃO DE PENALIDADES AO IMPUGNANTE POR SOLIDARIEDADE

(A) ILEGITIMIDADE PASSIVA DO IMPUGNANTE

-a Fiscalização pretendeu caracterizar o Impugnante como corresponsável pelas multas aplicadas à RFG com base no disposto no artigo 135, inciso III, do CTN e nos artigos 94 e 95 do DL 37/66;

-não houve, entretanto, qualquer alegação efetiva contra o Impugnante que lhe permita entender o porquê de ter sido incluído no polo passivo da presente autuação, além do fato de possuir cargo de diretor da ADBR (que também não é sujeito passivo principal neste caso) e de representante, no Brasil, da ADBV da LatAm – empresas que sequer fazem parte deste caso;

-o Fisco simplesmente presume que, por possuir função diretiva na ADBR ou por representar, no Brasil, a ADBV e a LatAm (empresas que sequer fazem parte do caso, nem mesmo indiretamente), o Impugnante supostamente teria concorrido para a prática de infrações em operações de importação. Essa presunção, entretanto, é incorreta e sem correspondência fática;

-a estrutura de suprimento de insumos no País a partir de um procurement center (Arcos Del Sur) teve início em 2013, o que significa dizer que esse modelo de atuação é anterior até mesmo ao Impugnante assumir a posição de Diretor-Presidente da ADBR – algo que ocorreu apenas em 2015(doc. nº 2);

-a Fiscalização se baseia em um Contrato Social de 2017 para imputar a sujeição passiva solidária ao Impugnante, desconsiderando que nessa data as operações eram rigorosamente as mesmas que vinham ocorrendo desde 2013, quatro anos antes;

-a Fiscalização desconsidera, ainda, que esse mesmo modelo de atuação e de suprimento de restaurantes foi objeto de análise por diferentes equipes da Receita Federal do Brasil ao longo de vários anos, e a operação aqui tratada jamais foi reputada como abusiva, artificial, dolosa, fraudulenta ou simulada;

-o fato de o Impugnante ter desempenhado a função de Diretor-Presidente da ADBR não o torna passível de sujeição a uma penalidade imposta à RFG. Materialmente, suas atribuições não estavam relacionadas à execução e operacionalização de importações ou aquisição de insumos junto à RFG, inexistindo qualquer nexo causal entre a posição por ele exercida na ADBR e as operações supostamente consideradas fraudulentas ou superfaturadas pelo Fisco neste caso;

(B) INAPLICABILIDADE DO ARTIGO 135, III, DO CTN – AUSÊNCIA DE “OBRIGAÇÕES TRIBUTÁRIAS”

-o artigo 135 do CTN é absolutamente inaplicável ao caso. Isso porque, esse dispositivo se aplica apenas em relação a “obrigações tributárias” – ou seja, apenas para a exigência de tributos;

(C) INAPLICABILIDADE DO ARTIGO 135, III, DO CTN – AUSÊNCIA DE PRESSUPOSTOS FÁTICOS PARA APLICAÇÃO

-o artigo 135, inciso III, do CTN, em verdade, retrata modalidade de responsabilização direta e exclusiva, estabelecendo a responsabilidade pessoal dos

sócios ou dos diretores, representantes legais e gerentes de determinada pessoa jurídica que tenham agido com excesso de poderes ou infração de lei. Portanto, sequer está-se diante de hipótese de responsabilidade solidária, o que deve levar ao inquestionável reconhecimento de inaplicabilidade desse dispositivo;

-mas, ainda que se entenda que o artigo 135, inciso III, do CTN é aplicável ao caso, o que se admite apenas para fins de argumentação, é imprescindível que se tenha em mente que a responsabilidade apenas poderia ser estabelecida em relação aos atos que fossem praticados com excesso de poderes ou infração à lei, contrato social ou estatutos;

-isso é relevante, na medida em que a Fiscalização não apresentou nenhum ato concreto que poderia levar a responsabilização do Impugnante; ela justificou a responsabilização por sua condição de “administrador”, no caso, diretor da ADBR. Mas não há qualquer apontamento quanto à eventual atuação do Impugnante com excesso de poderes ou em desacordo com a lei, contrato social ou estatutos;

-há decisão do CARF (trecho de voto citado) no qual foi afastada a aplicação do artigo 135 do CTN por não ter havido a demonstração dos atos supostamente praticados por administrador com dolo;

-nem se alegue que o Impugnante deveria ser responsabilizado pela simples atividade decisória eventualmente desempenhada para uma das sociedades solidariamente responsabilizadas pelo Fisco. Além de se tratar de uma responsabilização duplamente indireta (a solidariedade decorreria de um ente já responsabilizado solidariamente), o artigo 135, inciso III, do CTN é uma norma de exceção, tratando apenas da hipótese de responsabilidade exclusiva de terceiros que tenham agido com dolo comprovado;

-a doutrina e a jurisprudência (citadas) possuem entendimento claro no sentido de que o mero inadimplemento de obrigação fiscal não constitui infração legal para os fins de responsabilização pessoal dos administradores;

-a Portaria PGFN nº 180/2010 previu que a pessoa física somente pode ser responsabilizada por débitos da pessoa jurídica caso tenha poderes de gerência à época da ocorrência do fato gerador da obrigação e caso haja declaração fundamentada de que teria ocorrido excesso de poderes, infração à lei, infração ao contrato social ou estatuto;

-diante do exposto, tem-se que, quando não há comprovação dos atos de excesso de poderes ou infração à lei, contrato social ou estatuto, tal como ocorreu no presente caso, não há que se falar em responsabilidade pessoal dos diretores, representantes, sócios e gerentes da pessoa jurídica com base no artigo 135, inciso III, do CTN;

(D) INAPLICABILIDADE DOS ARTIGOS 94 E 95 DO DL 37/66

- além do artigo 135, inciso III, do CTN, a Fiscalização indicou os artigos 94 e 95, incisos I, IV e V, do DL 37/66 como base para a imputação de responsabilidade; a breve análise desses dispositivos deixa clara a improcedência da responsabilização solidária do Impugnante por penalidades lançadas contra a RFG. O artigo 94, por exemplo, é absolutamente genérico, assemelhando-se, de certo modo, ao disposto

no artigo 124, inciso I, do CTN – e que não justifica, por si só, responsabilização solidária, como já decidido reiteradas vezes na jurisprudência;

-ademais, está evidente no próprio Termo de Verificação Fiscal que o Impugnante não concorreu com quaisquer violações ao texto do Decreto-Lei, do seu regulamento ou de qualquer outro ato administrativo de caráter normativo destinado a completá-lo.

-e mesmo que assim não fosse, o que se admite apenas para argumentar, o próprio artigo 94, § 2º, DL 37/66 indica que há exceções ao utilizar a expressão “salvo disposição expressa em contrário” – essa disposição contrária, no caso, está justamente no artigo 23, inciso V, do DL 1.455/76 que exige a ocorrência de “fraude” ou “simulação”, que não ocorrem no processo administrativo, já que ausente a demonstração de dolo ou má-fé da RFG, da ADBR e do Impugnante;

-tampouco poderia ser justificada a responsabilização solidária a partir do artigo 95 desse Decreto-Lei, já que (i) o Impugnante não concorreu nem se beneficiou de qualquer ato contrário à legislação; (ii) o Impugnante não promoveu qualquer ato relacionado às importações; e (iii) o Impugnante não adquiriu nenhuma mercadoria de procedência estrangeira;

(E) A PESSOALIDADE DAS PENAS

-o caso discutido nesse Processo Administrativo corresponde apenas à exigência de penalidades, ou seja, multas aduaneiras; por se tratar de multa, não se pode perder de vista que qualquer responsabilidade seria, por si, indevida, em razão do artigo 5º, inciso XLV, da Constituição, no sentido de que nenhuma penalidade deverá ser transferida a outra pessoa que não o próprio autor do fato imputado como sendo contrário às normas cogentes;

-pondera-se, novamente, que não foi apresentado qualquer elemento probatório para justificar atos dolosos cometidos pelo Impugnante, restando, assim, inaplicável à pessoa do Impugnante a aplicação de multa, imputável de forma personalíssima à pessoa jurídica objeto da fiscalização e autuação;

-portanto, deve ser afastada a responsabilidade imputada ao Impugnante, por se tratar de auto de infração lavrado exclusivamente para a exigência de multas;

(F) A IMPROCEDÊNCIA DO LANÇAMENTO – RAZÕES JÁ APRESENTADAS PELA ADBR

-ainda que nenhum dos demais argumentos acima seja levado em consideração, o que se admite apenas para argumentar, a sujeição passiva do Impugnante deve ser cancelada devido à própria improcedência do auto de infração lavrado contra a RFG;

-quanto a esse ponto, o Impugnante se reporta aos exatos termos da Impugnação submetida pela ADBR, requerendo sejam consideradas todas as razões apresentadas na defesa administrativa desta como se aqui estivessem escritas integralmente (doc. nº 3);

[...]

VII. CONCLUSÃO E PEDIDOS

[...]

92. Portanto, requer-se: (i) seja dado **PROVIMENTO INTEGRAL** à presente Impugnação para o cancelamento do Termo de Responsabilidade Solidária por Infração lavrado contra o Impugnante, já que inexistente qualquer fundamento de validade que as justifique; (ii) a desconstituição do Termo de Arrolamento de Bens em nome do Impugnante, já que desprovido de fundamento legal que o justifique; e (iii) o julgamento conjunto desta Impugnação com a Impugnação apresentada pela ADBR visando o cancelamento integral do Auto de Infração – a cujos termos o Impugnante se reporta, como se aqui estivessem integralmente transcritos.

93. O Impugnante protesta ainda pela juntada posterior de documentos que possam se fazer necessários, nos termos do artigo 16, §4º, alínea “a”, do Decreto 70.235/72, bem como do princípio da verdade material que orienta o processo administrativo fiscal.

[...]”

Fábio Augusto Carvalho Miranda (Diretor de Operações da RFG) , foi cientificado do auto de infração em 10/09/2021, pelos Correios, como aviso de recebimento, fl. 1.716, e apresentou, em 13/09/2021 (fl. 4.123), a impugnação de fls. 4.125-4.156, na qual, após discorrer sobre a tempestividade e os fatos, em resumo, alegou:

III – DO DIREITO

III. A – AS PREMISSAS DA FISCALIZAÇÃO QUANTO A RESPONSABILIZAÇÃO DO IMPUGNANTE

-não houve trabalho de investigação sobre a responsabilidade do Impugnante. A autuação foi feita com base em suposições da Fiscalização e não em fatos concretos;

-diante de premissas incorretas, a conclusão somente poderia ser também incorreta, ou seja, a inclusão indevida do Impugnante no polo passivo, com fundamentação de maneira genérica na aplicação do artigo 135, III do CTN, associados aos §§ 1º e 2º do art. 94 e incisos I, IV e V do art. 95 do DL 37/66;

III. A. 1. DA NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO – A AUSÊNCIA DE FUNDAMENTAÇÃO E A INSUFICIÊNCIA DO TRABALHO FISCAL

-preliminarmente, compete destacar, já de plano, a deficiência no trabalho da Fiscalização no que concerne ao cumprimento do comando do art. 10 do Decreto nº 70.235/72;

-este, bem como o artigo 142 do CTN, determinam que o lançamento deve estar baseado na atividade da Administração Pública para a correta subsunção do fato à norma e conterá, obrigatoriamente, a descrição do fato;

-no caso concreto, não obstante a clareza de tais especificações, a Fiscalização falhou em seu dever de investigar corretamente os fatos e também de formalizar eventual exigência com a descrição precisa e individualizada da conduta do Impugnante que teria resultado nos fatos descritos no auto de infração. Não indicou, ainda que minimamente, qual teria sido sua participação na suposta operação;

-com relação à responsabilização do Impugnante, o TVF resulta de ilações genéricas e imprecisas, insuficientes para atendimento da disposição do art. 10 do Decreto

70.235/72 e, portanto, insuficientes para fundamentar qualquer responsabilização, o que, por si só, já deve resultar em cancelamento da cobrança, já que os requisitos do citado art. 10 são obrigatórios e sua inobservância resulta em reconhecimento de nulidade da autuação. Esse é o entendimento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (ementa transcrita);

-além disso, o art. 3º da IN RFB nº 1.862/2018 é muito claro no sentido de que a descrição dos fatos deve constar do lançamento de ofício e de que o Auditor Fiscal da RFB deve reunir as provas indispensáveis à comprovação da responsabilidade tributária;

-diante da imprecisão e generalidade da acusação fiscal com relação ao Impugnante, deve ser afastada, de plano, a responsabilização solidária;

III.A.2. DA NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO – ERRO DE DIREITO – A INAPLICABILIDADE DAS DISPOSIÇÕES DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL PARA ATRIBUIÇÃO DE RESPONSABILIDADE EM INFRAÇÃO ADUANEIRA

-ainda em caráter preliminar, cumpre destacar a precariedade da autuação pelo erro na indicação das disposições do Código Tributário Nacional para justificar a responsabilidade solidária nº caso em tela;

-isso porque, no caso concreto, as infrações imputadas são típicas e a sanção é exclusivamente pelo descumprimento de norma de controle aduaneiro (regime jurídico aduaneiro), sem qualquer relação direta com arrecadação (regime jurídico tributário);

-vale destacar que o CARF já se manifestou acerca da presença de dois regimes jurídicos distintos na importação de mercadorias (trecho de voto transcrito);

-o CARF já decidiu também que a sanção aduaneira de pena de perdimento convertida em multa não se sujeita às disposições do CTN, constituindo erro de direito passível de anulação(ementas transcritas);

-assim, as disposições do art. 135. III do CTN não se aplicam ao caso em tela e configuram erro de direito, e este enseja a nulidade da autuação, pois decorre do conhecimento e da aplicação incorreta da norma, conforme entendimento do STJ (ementas transcritas);

III.A.3. DA NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO – ERRO DE DIREITO – IMPUTAÇÃO DE DIFERENTES E CONFLITANTES DISPOSITIVOS LEGAIS

-outro erro de direito incorrido pela Fiscalização foi a referência a diversos dispositivos legais para tentar atribuir a responsabilidade pela infração ao maior número de pessoas possível;

-o simples fato de justificar a responsabilização em diversos dispositivos já representa um erro de direito que deve culminar com o reconhecimento de nulidade da autuação;

-quando a Fiscalização traz diversos dispositivos, e de forma genérica, está deixando de caracterizar devidamente a regra de responsabilização e, ainda, cerceando o direito de defesa. Sim, porque nessa situação, para evitar a cobrança, o Impugnante tem que promover um esforço injusto de defesa contestando diversos dispositivos que foram lançados de maneira vaga e genérica;

-no caso concreto, fundamentar a responsabilidade de maneira imprecisa, indicando os, 94, §§1º e 2º e art. 95, I, IV e V do DL 37/66, além do art. 135, III do CTN, é trazer normas conflitantes para a aplicação ao mesmo fato;

-cada um dos dispositivos imputa a responsabilidade em um contexto específico e com efeitos específico, responsabilidade subsidiária, atuação conjunta e reponsabilidade subsidiária, respectivamente, sendo impossível dizer, sem entrar em absoluta contradição, que o imputado responde ao mesmo tempo subsidiariamente e conjuntamente;

-em recorrentes julgados semelhantes, o CARF entendeu que a indicação de múltiplos e conflitantes dispositivos de responsabilização configura erro de direito, que resulta em nulidade(ementas transcritas);

III.A.4. DOS INDÍCIOS APONTADOS PELA FISCALIZAÇÃO PARA SUPOSTA CARACTERIZAÇÃO DE RESPONSABILIDADE

-a fundamentação para imputação da responsabilidade ao Impugnante foram meros “achismos”, originados de uma entrevista informal de uma terceira pessoa que não faz mais parte da empresa e que não tem mais qualquer conhecimento sobre as operações e a própria estrutura negocial atualmente. Afinal, a entrevista foi dada há quase 20 anos, ou seja, 19 anos antes da autuação;

-e, com base tão somente nessa entrevista, a Fiscalização imputa a responsabilidade ao Diretor de Operações da Sociedade, ora Impugnante, e ao Diretor Geral; entrevista que é absolutamente irrelevante para a configuração de eventual participação ou responsabilidade, uma vez que não houve descrição, ou ao menos referência, de qualquer ato praticado pelo Impugnante que justificasse a atribuição da responsabilidade solidária;

-tivesse a Fiscalização efetivamente cumprido com seu dever de investigação, teria identificado que o Impugnante ingressou na empresa somente em 2018 e que, no exercício de sua função de diretoria, não participa de nenhuma reunião/decisão voltada à escolha de fornecedor, modelo de importação, negociação de preço, sendo que sua atuação é mais voltada à gestão operacional dos centros de distribuição (armazéns e transportes), qualidade e sustentabilidade, além de engenharia logística. Ou seja, não há, no âmbito da atividade regular, qualquer relação com os elementos questionados pela Fiscalização;

III. A. 5. DA NÃO CARACTERIZAÇÃO DA SITUAÇÃO PREVISTA NOS ARTIGOS 94 E 95 DO DECRETO LEI Nº 37/66

-nos termos do artigo 94 do Decreto Lei nº 37/66, constitui infração qualquer ato que importe em violação de regras aduaneira; assim, os atos passíveis de serem caracterizados como infração dependerão de disposição normativa expressa; além disso, a infração independe da intenção do agente, afastando, assim, a presença do dolo como condição para caracterização da infração, exceto nas hipóteses em que previsto pela lei;

-no caso concreto em que se alega aplicação de pena de perdimento por suposta ocultação do sujeito passivo em operação de importação, fica claro e nítido que somente o infrator é que pode figurar no polo passivo da autuação, isto é, aquele que estaria obrigado por lei;

-a constatação de que o tipo normativo do art. 95, I do DL 37/66 exige comprovação específica de concurso de conduta ou de benefício, tem consequências práticas no caso concreto, que resultam na conclusão de nulidade do lançamento por outro fundamento, qual seja, o descumprimento do dever de fundamentar;

-isso porque, como já dito, mesmo em uma leitura atenta do TVF, não há uma linha sequer para descrever se o suposto nexos do Impugnante com a infração decorreria do seu concurso para a prática da infração ou de benefício auferido;

-com relação ao concurso do Impugnante para a prática da informação, não há qualquer descrição da suposta ação ou omissão do Impugnante que poderiam relacioná-lo à infração aplicada;

-como também já mencionado, a Fiscalização limita-se a reproduzir uma entrevista de um terceiro, realizada há quase vinte anos, para imputar a responsabilidade tributária ao Impugnante, presumindo um exercício efetivo de gerência e administração para as condutas infracionais;

-é importante dizer que a responsabilidade pessoal do administrador é medida extrema, que deve ser aplicada com cautela. É necessária a prova da participação pessoal do agente, para caracterização deste como infrator. E no caso presente, é evidente que não houve essa fundamentação;

-imperioso destacar que, como afirmado pela Fiscalização, a empresa atuada(RFG/Martin-Brower) não auferiu qualquer benefício financeiro com a operação; outrossim, é questão também incontroversa, já que nunca foi afirmado de maneira diferente pela Fiscalização, que o Impugnante não teve qualquer benefício (financeiro/tributário/aduaneiro) com a operação;

-toda essa carência de fundamentação na acusação e apresentação de prova de responsabilidade tem como impacto o evidente cerceamento do direito de defesa do Impugnante e a nulidade da presente autuação por força do artigo 10 do Decreto 70.235/72 e mesmo do 142 do CTN, caso se entenda aplicável;

-portanto, também por essas razões, é forçoso concluir pela precariedade e nulidade do lançamento no que tange à inclusão do Impugnante no polo passivo da autuação combatida;

III. A. 6. DA INOCORRÊNCIA DA HIPÓTESE ELECADA NO ART. 135. III DO CTN

-conforme já exposto, as infrações são aduaneiras e não tributárias, não sendo aplicável o artigo 135 do CTN;

- a responsabilidade das pessoas enumeradas no art. 135 do CTN é medida excepcional que permite que o crédito tributário seja exigido daqueles que atuaram irregularmente no exercício da administração ou gerência de entidade, implicando a transferência da responsabilidade da pessoa jurídica para o diretor, gerente ou administrador que, por agir com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, tenha dado causa ao surgimento à infração;

-de acordo com a doutrina (citada) e a jurisprudência do CARF e do STJ (ementas e trechos de votos transcritos), a responsabilização pela suposta ocultação em operação de importação depende de prévia comprovação de que o diretor, o

gerente ou o representante de pessoas jurídicas de direito privado tenha praticado ato de (i) abuso de gestão, ou, (ii) de violação da lei;

-a responsabilidade do art. 135, III do CTN não decorre do simples poder de gerência e sim do exercício de poderes além daqueles que lhe foram concedidos, por infração do objeto social da empresa ou infração à lei;

-no caso concreto, a Fiscalização se limitou a caracterizar a responsabilidade solidária pelo art. 135, III em presunções, insuficientes segundo a jurisprudência do CARF e a mais conceituada doutrina para a caracterização da responsabilidade tributária pelo mencionado dispositivo;

-por fim, não restou comprovado nos presentes autos a prática de qualquer ato do Impugnante contrário a lei, para fins de caracterização da segunda situação prevista no art. 135, III do CTN;

III. A. 7. DA INAPLICABILIDADE DA RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA À PENA DE PERDIMENTO

-o fundamento legal utilizado como base para inclusão do Impugnante no polo passivo do Auto de Infração, como responsável, além do art. 135, III, do CTN, é o artigo 94 c/c artigo 95, ambos do Decreto Lei nº 37/66. Tais dispositivos são aplicáveis às infrações previstas no próprio Decreto Lei nº 37/66, cuja definição encontra-se no artigo 94;

-as penas aplicadas e respectivas bases legais foram: (i) multa substitutiva da pena de perdimento (artigo 23, inciso V, § 1º do Decreto Lei nº 1.455/76); (ii) multa de 1% por omissão ou informação inexata (art. 84 da MP nº 2.158-35/2001, c/c art. 69 da Lei nº 10.833/2003; (iii) multa por superfaturamento (art. 88, parágrafo único da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, c/c art. 169, inciso II, do Decreto-Lei nº 37/1966);

-verifica-se, assim, que as penas aplicadas encontram-se inseridas no contexto de outro regime jurídico, distinto daquele contemplado pelo Decreto Lei nº 37/66, utilizado pela Fiscalização para fundamentar a autuação;

-ao consolidar as normas pertinentes à legislação aduaneira, o Regulamento Aduaneiro ampliou, equivocadamente, o conceito de infração para fins de aplicação da regra de responsabilidade solidária do Decreto Lei nº 37/66 para todas as irregularidades disciplinadas em seu texto, incluindo a pena de perdimento prevista no artigo 689;

-o Regulamento Aduaneiro não poderia ter trazido novas hipóteses infracionais sujeitas ao regime jurídico do Decreto Lei nº 37/66. Isto é, caso optasse por contemplar infrações previstas em outras normas (como o fez), as consequências definidas no Decreto Lei nº 37/66 deveriam se manter restritas às infrações e penalidades instituídas por essa norma jurídica;

-a pretensa aplicação da hipótese de responsabilidade solidária do Decreto Lei nº 37/66 para a pena de perdimento revela verdadeiro contrabando legislativo, que contraria toda a lógica do ordenamento jurídico, sendo o regulamento aduaneiro ilegal nesse ponto;

-assim, dado que as penas aplicadas são contempladas por regime jurídico distinto, conforme trazido acima, não é possível aplicar a hipótese de responsabilidade solidária abrangida pelo regime jurídico do Decreto Lei nº 37/66;

III. A. 8. DAS CONCLUSÕES QUANTO À IMPOSSIBILIDADE DE IMPUTAR RESPONSABILIDADE AO IMPUGNANTE

-em suma, verifica-se que a imputação de responsabilidade ao Impugnante não prospera, sendo que as alegações da Fiscalização para supostamente justificar as regras de responsabilização não integram o tipo extraído das normas apontadas no TVF, não existindo como fundamentar essa sujeição passiva;

-mesmo convicto dos argumentos de defesa quanto à impossibilidade de manutenção da responsabilidade solidária imputada, seja quanto à sua validade, seja quanto ao mérito, o Impugnante faz referência às razões suscitadas na defesa da RFG/Martin-Brower que sustenta o afastamento das acusações de simulação e fraude no âmbito das operações de importação supostamente praticadas pela empresa;

“VI – PEDIDOS

144. *Em face de todo o exposto, o Impugnante, respeitosamente, requer o conhecimento total e provimento da referida defesa para que seja determinada a improcedência de sua qualificação como responsável solidário, por quaisquer dos fundamentos acima expostos.*

145. *Subsidiariamente, caso assim não se entenda, o Impugnante faz referência às razões de mérito trazidas na defesa das autuadas RFG/Martin-Brower pela total improcedência das multas aplicadas.*

146. *Por fim, o Impugnante protesta pela juntada posterior de quaisquer documentos que possam comprovar tudo o quanto foi alegado na presente Impugnação e pela oportuna sustentação oral de suas razões de defesa.*

[...]”.

José Augusto Rodrigues dos Santos (Diretor Geral da RFG) foi cientificado do auto de infração em 20/08/2021, pelos Correios, como aviso de recebimento, fl. 1.714, e apresentou, em 13/09/2021 (fl. 4.083), a impugnação de fls. 4.085-4.116, na qual, após discorrer sobre a tempestividade e os fatos, alegou basicamente o mesmo que Fábio Augusto Carvalho Miranda, com a observação de que este era Diretor de Operações da RFG/Martin-Brower quando da autuação, e aquele, Diretor Geral.

“VI – PEDIDOS

143. *Em face de todo o exposto, o Impugnante, respeitosamente, requer o conhecimento total e provimento da referida defesa para que seja determinada a improcedência de sua qualificação como responsável solidário, por quaisquer dos fundamentos acima expostos.*

144. *Subsidiariamente, caso assim não se entenda, o Impugnante faz referência às razões de mérito trazidas na defesa das autuadas RFG/Martin-Brower pela total improcedência das multas aplicadas.*

145. Por fim, o Impugnante protesta pela juntada posterior de quaisquer documentos que possam comprovar tudo o quanto foi alegado na presente Impugnação e pela oportuna sustentação oral de suas razões de defesa.

[...]”.

Os autuados foram intimados da decisão de primeira instância e apresentaram Recursos Voluntários nas seguintes datas:

Parte	Intimação - FLS	Protocolo - FLS	Recurso Voluntário - FLS
RFG COMERCIO, TRANSPORTES E SERVICOS LTDA (Autuada Principal)	05/10/2022 Intimação Eletrônica (fls. 4571)	27/10/2022 (fls. 4988)	FLS. 4989 - 5037
ARCOS DOURADOS COMERCIO DE ALIMENTOS AS (Solidário)	06/10/2022 Intimação Eletrônica (fls. 4573)	11/10/2022 (fls. 4579)	FLS. 4580 - 4725
PAULO SERGIO DE CAMARGO (Solidário)	13/10/2022 AR YA129576769BR (fls. 4575)	11/10/2022 (fls. 4805)	FLS. 4806 - 4838
FABIO AUGUSTO CARVALHO MIRANDA (Solidário)	11/10/2022 AR YA129576772BR (fls. 4576)	27/10/2022 (fls. 4988)	FLS. 4989 - 5037
JOSE AUGUSTO RODRIGUES DOS SANTOS (Solidário)	11/10/2022 AR YA129576786BR (fls. 4577)	27/10/2022 (fls. 5039)	FLS. 5040 - 5086

Em razões recursais foram apresentados os seguintes argumentos:

• **Recurso da RFG Comércio, Transportes e Serviços Ltda:**

(i) **Preliminares:**

- ✓ Nulidade da autuação: ausência de motivação adequada e desconsideração de provas documentais apresentadas pela empresa.
- ✓ Violação à segurança jurídica: desde 2013 a Receita Federal validava suas operações, inclusive em procedimentos anteriores; mudança de entendimento gera instabilidade e afronta à confiança legítima.

(ii) **Mérito:**

- ✓ Natureza da atividade: empresa atua em logística e fornecimento para diversas redes, não apenas McDonald's; não há exclusividade nem simulação.
- ✓ Operações "back to back": triangular reconhecida pelo Banco Central e compatível com a legislação; justificativa da participação da Arcos Del Sur decorre de acordo de exclusividade com a McCain Argentina.
- ✓ Ausência de ocultação e interposição: todas as partes eram conhecidas e a estrutura contratual tinha fundamento econômico legítimo.
- ✓ Inexistência de superfaturamento: preços refletiam negociações reais; inexistência de artificialidade ou prática abusiva.
- ✓ Prejuízo pela atuação da fiscalização: a autuação desconsiderou documentos comprobatórios e interrompeu operações já reconhecidas como regulares em outros momentos.

- **Recurso da Arcos Dourados Comércio de Alimentos S.A. (ADBR):**

- (i) **Preliminares:**

- ✓ Nulidade do lançamento: ausência de elementos probatórios essenciais para comprovação das infrações e vício de motivação, pois a fiscalização tentou punir suposto planejamento tributário abusivo sob a forma de penalidades aduaneiras.
 - ✓ Violação à confiança legítima e segurança jurídica: estrutura de importação de batatas McFries era conhecida pela Receita há quase uma década, sem questionamentos anteriores; mudança de entendimento afronta os princípios da boa-fé administrativa e da previsibilidade.

- (ii) **Mérito:**

- ✓ Ausência de interposição fraudulenta: a recorrente não participa das importações, adquirindo apenas em operações domésticas; não houve ocultação de sujeito passivo.
 - ✓ Substância econômica da Arcos Del Sur: empresa com operações reais, empregados e estrutura própria; reconhecida por autoridades estrangeiras, não sendo "interposta fictícia".
 - ✓ Atuação da RFG: não é distribuidora exclusiva da recorrente; atende também concorrentes e outros clientes, o que afasta alegação de simulação.
 - ✓ Inexistência de superfaturamento: preços decorrem de razões negociais legítimas; não houve qualquer ajuste de preços de transferência nas operações, o que prova inexistência de artificialidade.
 - ✓ Rejeição das multas: autuação baseou-se em presunções e não em provas objetivas; deve ser cancelada integralmente.

- **Recurso de Paulo Sérgio de Camargo**

(i) Preliminares

- ✓ Legitimidade: invoca Súmula CARF nº 71 para confirmar que, como responsável solidário, tem legitimidade recursal.
- ✓ Incompetência da fiscalização para imputação: a responsabilização baseou-se unicamente na posição de administrador, sem vínculo direto com a infração.

(ii) Mérito

- ✓ Ilegalidade da responsabilização solidária: não se configuraram os requisitos do art. 135, III do CTN e dos arts. 94 e 95 do DL 37/66, pois não houve excesso de poderes ou infração à lei.
- ✓ Decisão recorrida genérica: a DRJ manteve a responsabilidade apenas por ele ser “único administrador”, sem análise das provas e da inexistência de conduta ilícita.
- ✓ Ausência de dolo ou má-fé: não há comprovação de que tenha participado de atos fraudulentos; a imputação é presumida e viola o princípio da pessoalidade da responsabilidade tributária.

• Recurso de Fábio Augusto Carvalho Miranda:**(i) Preliminares**

- ✓ Ausência de demonstração de responsabilidade pessoal: inclusão no polo passivo sem individualização de conduta.

(ii) Mérito

- ✓ Regularidade das operações: importações de batatas McFries realizadas pela RFG foram lícitas; não houve ocultação, simulação ou superfaturamento.
- ✓ Inexistência de envolvimento pessoal: a simples condição de diretor não basta para responsabilização solidária; não há prova de participação em qualquer irregularidade.
- ✓ Violação à legalidade: a decisão da DRJ presumiu sua atuação com base em cargo de gestão, sem comprovação de dolo ou fraude, contrariando princípios constitucionais e legais da responsabilidade tributária.

• Recurso de José Augusto Rodrigues dos Santos:**(i) Preliminares**

- ✓ Ilegitimidade da inclusão automática: foi incluído como solidário sem análise de conduta individualizada.

(ii) Mérito

- ✓ Atuação restrita como diretor: sua condição de Diretor Geral da RFG não autoriza, por si só, a imputação de responsabilidade tributária.

- ✓ Inexistência de ilícito pessoal: não praticou atos com dolo ou infração à lei; não há prova de que tenha participado da alegada interposição fraudulenta ou superfaturamento.
- ✓ Defesa da regularidade das operações: sustenta que as importações ocorreram dentro da legalidade, de forma transparente e regular.
- ✓ Genérica fundamentação da DRJ: decisão recorrida não individualizou condutas, apenas manteve sua inclusão como administrador.

Através dos Despachos de fls. 5229 e 5230 o processo foi encaminhado para inclusão em lote e sorteio para julgamento.

Após, às fls. 5233-5234 a **ARCOS DOURADOS COMERCIO DE ALIMENTOS S/A** apresentou Parecer elaborado pela consultoria PwC, justificando o objetivo de demonstrar: **(i)** a estrutura de suprimentos e das atividades desempenhadas pela ADS, e **(ii)** a remuneração recebida pela ADS.

É o relatório.

VOTO

Conselheira Cynthia Elena de Campos, Relatora.

1. Pressupostos legais de admissibilidade

Os Recursos Voluntários são tempestivos e preenchem os demais requisitos de admissibilidade, motivo pelo qual devem ser conhecidos.

2. Objeto do presente litígio

Conforme relatório, versa o presente litígio sobre auto de infração lavrado no valor total de R\$ 359.565,75 em razão das seguintes exigências:

1. Preço declarado diferente do arbitrado/efetivamente praticado

- **Acusação:** Existência de superfaturamento e manipulação de preços.
- Multa de 100% sobre a diferença (arts. 703 e 86 do RA/2009; MP 2.158-35/2001, art. 88, par. ún.);
- Valor: R\$ 157.359,84.

2. Mercadoria sujeita a perdimento não localizada/consumida/revendida

- **Acusação:** Interposição fraudulenta de terceiros, caracterizada pelo vínculo da RFG com a Arcos Dourados como encomendante predeterminada.

- Multa substitutiva da pena de perdimento, equivalente ao valor aduaneiro das mercadorias.
- Valor: R\$ 201.199,21.

3. Omissão ou informação inexata em natureza aduaneira/comercial/cambial

- **Acusação:** Desvio do fluxo de pagamentos e sonegação de informações relevantes para controles de preços de transferência.
- Multa de 1% do valor da mercadoria.
- Valor: R\$ 1.006,70.

As impugnações interpostas foram julgadas improcedentes e o lançamento de ofício foi integralmente mantido pela Delegacia de Julgamento com as seguintes conclusões:

- Rejeitou preliminares de nulidade, reconhecendo que o AI foi suficientemente motivado.
- Validou o arbitramento de preços, entendendo que os valores declarados eram incompatíveis com padrões internacionais e que os documentos apresentados não justificavam as diferenças.
- Manteve a multa de perdimento substituída, pois comprovado que as mercadorias não estavam mais sob guarda da empresa.
- Confirmou a multa por omissão/informação inexata, ao verificar divergências em registros de câmbio e declarações aduaneiras.
- Reconheceu a responsabilidade solidária da Arcos Dourados como encomendante predeterminada e dos dirigentes, pelo dolo na condução das operações.

Com a intimação da decisão de primeira instância, os Recorrentes RFG e Arcos Dourados, **preliminarmente**, pedem pela nulidade do lançamento, alegando ausência de motivação adequada e desconsideração de provas, bem como sustentando violação à segurança jurídica e ao princípio da confiança legítima, pois a Receita já conhecia e aceitava a estrutura de importação há anos.

No mérito, a ADBR e a RFG pedem pelo cancelamento do auto de infração, argumentando, em síntese, que:

- Inexistência de interposição fraudulenta: todos os recursos, diretos ou pessoais, negam a ocorrência de fraude ou ocultação. A ADBR e a RFG detalham que a Arcos Del Sur é empresa real, com substância econômica, e que a cadeia de suprimentos é legítima.

- Ausência de superfaturamento: sustentam que os preços praticados refletem negociações legítimas e que não houve ajustes de preços de transferência, prova de inexistência de artificialidade.

Por sua vez, os responsáveis solidários **Paulo Sérgio, Fábio Augusto e José Augusto** argumentam que a responsabilização decorreu apenas de cargos ocupados, sem demonstração de atos ilícitos específicos. Para tanto, pedem a exclusão da responsabilidade pessoal, defendendo que não houve dolo ou má-fé, e que o simples exercício de função de gestão não autoriza a responsabilização solidária.

Delimitado o objeto deste litígio e os argumentos das defesas, passo à análise conjunta dos Recursos Voluntários:

3. Preliminares

3.1. Nulidades do lançamento

Tanto Arcos Dourados quanto RFG alegam ausência de motivação adequada e desconsideração de provas, sustentando violação à segurança jurídica e ao princípio da confiança legítima, pois a Receita já conhecia e aceitava a estrutura de importação há anos.

A **Arcos Dourados** sustenta que o auto de infração é nulo por ausência de provas e motivação adequada. Argumenta que a fiscalização buscou punir planejamento tributário sob a roupagem de infrações aduaneiras, após não ter êxito com preços de transferência. Ressalta que a estrutura de importação de batatas McFries é conhecida e aceita há quase uma década, de modo que a autuação viola os princípios da confiança legítima, boa-fé e segurança jurídica.

Por sua vez, a **RFG** pede a nulidade do lançamento de ofício por ausência de motivação adequada e desconsideração de provas documentais apresentadas pela empresa. Para tanto, defende a regularidade de suas operações, sustentando que atua no ramo de logística e fornecimento de insumos para grandes redes de restaurantes, inclusive McDonald's, com atividades conhecidas pela Receita Federal desde 2013.

Neste ponto não há razão às defesas.

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

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

Igualmente não há que se falar em ausência de motivação na autuação, pois a Recorrente teve todos os elementos para exercer seus direitos à defesa e contraditório.

Constata-se, portanto, que a Autoridade Fiscal procedeu na estrita observância dos ditames contidos no artigo 142 do Código Tributário Nacional, tendo sido observados todos os requisitos essenciais previstos em lei para ao final se aplicar a penalidade cabível.

Ademais, o lançamento foi devidamente cientificado aos sujeitos passivos, instaurando-se a fase litigiosa do procedimento com a apresentação tempestiva das impugnações, nos termos dos artigos 14 e 15 do Decreto 70.235/1972:

Art. 14. A impugnação da exigência instaura a fase litigiosa do procedimento.

Art. 15. A impugnação, formalizada por escrito e instruída com os documentos em que se fundamentar, será apresentada ao órgão preparador no prazo de trinta dias, contados da data em que for feita a intimação da exigência.

Os fatos que ensejaram a instauração do procedimento estão demonstrados pela Autoridade Fiscal, bem como a indicação do direito em que se baseiam com suficiente especificidade, de modo a delimitar com clareza o objeto da autuação e permitir a plenitude da defesa.

Tanto é que a Recorrente demonstrou em defesa que teve plena compreensão do objeto da autuação.

Outrossim, os argumentos da defesa não se enquadram nas hipóteses do artigo 59 do Decreto nº 70.235/1972, que assim estabelece:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam consequência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta.

Portanto, afasto a preliminar de nulidade do auto de infração.

4. Mérito

4.1. Da Acusação de Subfaturamento/Superfaturamento

Consta no Relatório Fiscal que as DIs nº 19/0271993-1 (12/02/2019) e nº 19/0338438-0 (22/02/2019) foram instruídas com faturas emitidas pela Arcos Dorados-Uruguai

(ADS), apresentando preços cerca de 87% superiores às faturas originais do fabricante McCain Argentina.

Assim apontou a Autoridade Fiscal:

- Nas DIIs nº 19/0271993-1 (12/02/2019) e nº 19/0338438-0 (22/02/2019), a importadora declarou valores CIF de US\$ 48.199,90 cada, totalizando US\$ 96.399,80 e 45.792 kg de batatas congeladas “Mac Fries” .
- A fiscalização identificou que as mercadorias eram produzidas pela McCain Argentina, mas as faturas eram emitidas pela Arcos Dorados-Uruguai (ADS), sediada em zona franca de serviços, sem atividade substancial.
- O refaturamento no Uruguai elevava os valores em aproximadamente 87% (figura 6 – fl. 1585), ocultando os preços reais praticados.
- As notas fiscais de entrada e registros do SPED confirmaram diferença de preços na revenda: prejuízo artificial na venda a subfranequados (–32,23%) e sobrepreço para a Arcos Dorados-Brasil (+45,93%) .

Para sustentar a acusação, foram indicadas as informações prestadas nas faturas da ADS, faturas da McCain, quadro comparativo de valores e registros do SPED e NF-e.

A acusação foi fundamentada nos arts. 94 e 95 do Decreto-Lei nº 37/1966, art. 703 e 86 do Decreto nº 6.759/2009 (RA/2009) e art. 88 da MP nº 2.158-35/2001, com aplicação de multa de 100% sobre a diferença de valores.

As Recorrentes sustentam que as operações configuram importação do tipo *back to back*, lícita e conhecida do Fisco, com ADS atuando como centro de compras do grupo. Alegam que os preços declarados foram efetivamente pagos, que a Receita não aplicou sequencialmente os métodos do AVA-GATT (Decreto nº 1.355/1994) e que não houve fraude.

Com razão às defesas.

Da análise dos autos, constata-se que a Autoridade Fiscal rejeitou o valor declarado (ADS) e utilizou diretamente os valores da McCain como parâmetro, sem, todavia, aplicar ou justificar a inviabilidade dos métodos 2 a 5 do AVA-GATT, o que constitui vício procedimental.

Para determinação do valor aduaneiro das mercadorias importadas, o artigo VII do Acordo Geral sobre Tarifas e Comércio - GATT 1994 (AVA-GATT) tem por previsão a aplicação dos seguintes métodos, os quais devem incidir em ordem sucessiva e excludente do método anterior:

1º Método – Valor da Transação: Deve ser considerado o preço efetivamente pago ou a pagar pelas mercadorias importadas. O AVA/GATT determina que a base primeira para a valoração aduaneira é o valor de transação, tal como definido no Artigo 1.

2º Método – Valor de transação de mercadorias idênticas: Considera o valor da transação de mercadorias idênticas transacionadas entre os mesmos países e no mesmo período (ou período próximo) em que as outras exportações ocorreram. Somente deve ser aplicado quando o valor aduaneiro não puder ser determinado de acordo com as disposições do Artigo 1.

3º Método – Valor de transação de mercadorias similares: Considera o valor da transação de bens similares vendidos para exportação nas mesmas condições do método anterior.

4º Método – Valor de revenda (ou método do valor dedutivo): Considera o valor unitário dos bens importados ou produtos importados idênticos e similares revendidos no mercado interno, deduzindo custos e lucros para obter o valor aduaneiro presumido dos bens.

5º Método – Custo de produção (ou método do valor computado): O valor aduaneiro é determinado com base no preço pelo qual as mercadorias são vendidas, no mesmo estado em que são importadas a um comprador não vinculado ao vendedor no país de importação. Considera que o valor será igual à soma do valor das matérias, da fabricação, do lucro, das despesas gerais e dos custos de todas as demais despesas necessárias para a produção das mercadorias importadas.

6º Método – Último recurso (ou método pelo critério da razoabilidade): O valor aduaneiro é determinado com base no valor computado. Considera a aplicação de critérios razoáveis de acordo com os princípios e disposições gerais do Artigo VII do GATT 1994. Este método é aplicável somente quando nenhum dos métodos anteriores permitir identificar o valor aduaneiro a ser considerado.

Observo que o **ACORDO SOBRE A IMPLEMENTAÇÃO DO ARTIGO VII DO ACORDO GERAL SOBRE TARIFAS E COMÉRCIO 1994** assim prevê:

Artigo 1

1. **O valor aduaneiro de mercadorias importadas será o valor de transação, isto é, o preço efetivamente pago ou a pagar pelas mercadorias em uma venda para exportação para o país de importação, ajustado de acordo com as disposições do Artigo 8, desde que:**

- (a) não haja restrições à cessão ou à utilização das mercadorias pelo comprador, ressalvadas as que:
 - (i) sejam impostas ou exigidas por lei ou pela administração pública do país de importação;
 - (ii) limitem a área geográfica na qual as mercadorias podem ser revendidas; ou
 - (iii) não afetem substancialmente o valor das mercadorias;
 - (b) a venda ou o preço não estejam sujeitos a alguma condição ou contra-prestação para a qual não se possa determinar um valor em relação às mercadorias objeto de valoração;
 - (c) nenhuma parcela do resultado de qualquer revenda, cessão ou utilização subsequente das mercadorias pelo comprador beneficie direta ou indiretamente o vendedor, a menos que um ajuste adequado possa ser feito de conformidade com as disposições do Artigo 8;
- e

(d) não haja vinculação entre o comprador e o vendedor ou, se houver, que o valor de transação seja aceitável para fins aduaneiros, conforme as disposições do parágrafo 2 deste Artigo.

Artigo 7

1. **Se o valor aduaneiro das mercadorias importadas não puder ser determinado com base no disposto nos Artigos 1 a 6**, inclusive, tal valor será determinado usando-se critérios razoáveis condizentes com os princípios e disposições gerais deste Acordo e com o Artigo VII do GATT 1994 e com base em dados disponíveis no país de importação.

2. **O valor aduaneiro definido segundo as disposições deste Artigo NÃO SERÁ BASEADO:**

- (a) - no preço de venda no país de importação de mercadorias produzidas neste;
- (b) - **num sistema que preveja a adoção para fins aduaneiros do mais alto entre dois valores alternativos;**
- (c) - no preço das mercadorias no mercado interno do país de exportação;
- (d) - no custo de produção diferente dos valores computados que tenham sido determinados para mercadorias idênticas ou similares, de acordo com as disposições do Artigo 6;
- (e) - no preço das mercadorias vendidas para exportação para um país diferente do país de importação;
- (f) - em valores aduaneiros mínimos; ou
- (g) - em valores arbitrários ou fictícios. **(sem destaque no texto original)**

Com relação ao critério adotado para se considerar a vinculação entre importador e exportador, o artigo 1º do AVA/GATT estabelece em seu parágrafo 2º, alínea “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.

(b) no caso de venda entre pessoas vinculadas, o valor de transação será aceito e as mercadorias serão valoradas segundo as disposições do parágrafo 1, **sempre que o importador demonstrar que tal valor se aproxima muito de um dos seguintes, vigentes ao mesmo tempo ou aproximadamente ao mesmo tempo:**

- (i) o valor de transação em vendas a compradores não vinculados de mercadorias idênticas ou similares, destinadas a exportação para o mesmo país de importação;
- (ii) O valor aduaneiro de mercadorias idênticas ou similares, tal como determinado com base nas disposições do Artigo 5;
- (iii) o valor aduaneiro de mercadorias idênticas ou similares, tal como determinado com base nas disposições do Artigo 6;

Na aplicação dos critérios anteriores, deverão ser levadas na devida conta as diferenças comprovadas nos níveis comerciais e nas quantidades, os elementos

enumerados no Artigo 8 e os custos suportados pelo vendedor, em vendas nas quais ele e o comprador não sejam vinculados, e que não são suportados pelo vendedor em vendas nas quais ele e o comprador não sejam vinculados, e que não são suportados pelo vendedor em vendas nas quais ele o comprador sejam vinculados;

(c) Os critérios estabelecidos no parágrafo 2 (b) devem ser utilizados por iniciativa do importador, e exclusivamente para fins de comparação. Valores substitutivos não poderão ser estabelecidos com base nas disposições do parágrafo 2 (b). **(sem destaques no texto original)**

Consigna-se que, 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 razões ao importador, a quem dará oportunidade razoável para contestar.

E, sendo concedida à Importadora a oportunidade em demonstrar estar correta a valoração aduaneira adotada, deve ser comprovado que os preços praticados se aproximam daqueles adotados pelo Exportador, não sendo influenciado pela vinculação entre vendedor e comprador.

A apuração sobre a valoração aduaneira foi identificada pela Fiscalização da seguinte forma:

Declaração de Importação (DI)	Data	Preço McCain (US\$)	Preço ADS/Uruguai (US\$)	Diferença (US\$)	% Diferença	Taxa de câmbio (R\$)	Diferença em R\$
19/0271993-1	12/02/19	24.320,64	45.474,00	21.153,36	86,98%	3,72	78.656,65
19/0338438-0	22/02/19	24.320,64	45.474,00	21.153,36	86,98%	3,72	78.703,19
Totais	–	48.641,28	90.948,00	42.306,72	86,98%	–	157.359,84

Para os resultados acima, a Fiscalização indicou a seguinte metodologia de apuração:

- Preço de referência (real) → faturas da McCain Argentina, fabricante;
- Preço declarado nas DIs → faturas da Arcos Dorados-Uruguai, interposta;
- Cálculo da diferença → aplicado sobre o peso líquido total (22.896 kg em cada DI);
- Conversão em R\$ → taxa de câmbio de 3,72, conforme registros do período;
- Resultado → incremento indevido de 87% nos valores declarados, gerando R\$ 157.359,84 de diferença tributável.

Ocorre que as planilhas comparativas apresentadas carecem de base documental, uma vez que:

- (i) Não se juntaram DIs, contratos ou relatórios de mercado que permitissem cotejo adequado;
- (ii) A simples diferença de nomenclatura (“McFries” versus “Fast Food”) não comprova manipulação artificial de preços;
- (iii) O Laudo apresentado nos autos comprova inexistir necessidade de ajustes de preço de transferência.

Portanto, constata-se que a Fiscalização, ao considerar que o valor declarado nas DIs não refletia o preço efetivamente praticado, pois havia interposição da Arcos Dorados-Uruguai (pessoa interposta em Zona Franca de Serviços, sem substância econômica), ignorou o valor de transação e, diretamente, substituiu o preço do produtor (McCain Argentina), utilizando como parâmetro de valor aduaneiro as faturas originais da McCain, obtidas nos canais de conferência.

Portanto, o valor declarado foi rejeitado e substituído por arbitramento (art. 88, MP 2.158-35/2001).

Contudo, não se evidencia nos autos a demonstração de inviabilidade dos métodos 2 a 5 (mercadoria idêntica, similar, dedutivo e computado) antes da adoção do critério residual, como exige o AVA-GATT.

Saliento que, ao considerar os métodos previstos pelo AVA-GATT, assim deveria ter procedido a Autoridade Fiscal:

➤ **Método 1 – Valor de transação (art. 1º do AVA-GATT):**

- **O que prevê o AVA-GATT:** utilizar o preço efetivamente pago ou a pagar ao vendedor real, desde que não haja restrições, vinculação que afete o preço ou fraude.
- **O que a fiscalização fez:** rejeitou o valor declarado (fatura da **Arcos Dorados-Uruguai**) por considerar a empresa uma **interposta sem substância**, criada apenas para refaturamento em Zona Franca de Serviços.
- **O que deveria ser feito:** verificar se o preço da fatura da McCain Argentina poderia ser aceito como valor de transação (pois era o produtor real).
- **Conclusão:** a fiscalização acabou **“restituindo” o método 1**, mas considerando o vendedor oculto (McCain), e não aplicando formalmente os métodos seguintes.

➤ **Método 2 – Valor de transação de mercadorias idênticas (art. 2º AVA-GATT):**

- **O que prevê o AVA-GATT:** se o método 1 não puder ser aplicado, utilizar o valor de transações de mercadorias idênticas vendidas para o mesmo país e no mesmo momento.
- **O que a fiscalização fez:** não buscou comparações com importações idênticas feitas por outros importadores.
- **O que deveria ter sido feito:** comparar as “McFries” importadas por outros operadores independentes do Brasil no mesmo período (se existentes).
- **Conclusão:** método **não foi aplicado**, embora pudesse ter reforçado a conclusão.

➤ **Método 3 – Valor de transação de mercadorias similares (art. 3º AVA-GATT):**

- **O que prevê o AVA-GATT:** quando não houver importações idênticas, utilizar o preço de mercadorias similares (mesma natureza e função, substituíveis).
- **O que a fiscalização fez:** também não aplicou.
- **O que deveria ter sido feito:** verificar preços de outras batatas congeladas similares importadas de fornecedores independentes (além da McCain).
- **Conclusão:** método **não foi utilizado**.

➤ **Método 4 – Valor dedutivo (art. 5º AVA-GATT):**

- **O que prevê o AVA-GATT:** usar como base o preço de revenda no mercado interno, deduzindo margens de lucro, tributos internos e despesas.
- **O que a fiscalização fez:** chegou a analisar as **notas fiscais de entrada e revenda no SPED**, apontando que os preços de revenda aos subfranqueados eram compatíveis com valores normais de mercado.
- **O que deveria ter sido feito:** formalmente calcular o valor aduaneiro dedutivo a partir das revendas, em especial aos subfranqueados (clientes independentes).
- **Conclusão:** ainda que tenha usado essa lógica como argumento, **não estruturou a apuração dentro do método 4**.

➤ **Método 5 – Valor computado (art. 6º AVA-GATT):**

- **O que prevê o AVA-GATT:** formar o preço a partir do custo de produção no país exportador + lucro razoável + despesas.
- **O que a fiscalização fez:** não calculou custos de produção da McCain.
- **O que deveria ter sido feito:** solicitar ao fabricante argentino dados sobre custo de produção e lucro usual, para compor o valor aduaneiro.
- **Conclusão:** método não aplicado.

➤ **Método 6 – Método residual (art. 7º AVA-GATT):**

- **O que prevê o AVA-GATT:** usar meios razoáveis e compatíveis com os princípios do Acordo quando os métodos anteriores não forem aplicáveis.
- **O que a fiscalização fez:** na prática, foi este o método adotado, pois, diante da rejeição do valor declarado, **usou as faturas da McCain como referência direta**, sem passar sequencialmente pelos métodos 2 a 5.
- **O que deveria ter sido feito:** registrar formalmente que estava aplicando o método residual, justificando a impossibilidade de aplicar os anteriores.
- **Conclusão:** a apuração seguiu uma **interpretação ampliada do método residual**, mas sem a fundamentação expressa exigida pelo AVA-GATT.

Outrossim, no caso em análise, **não há comprovação de fraude, conluio ou dolo, o que incorre em desconformidade com o AVA/GATT e o art. 88 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001**, que assim dispõe:

Art. 88. **No caso de fraude, sonegação ou conluio, em que não seja possível a apuração do preço efetivamente praticado na importação, a base de cálculo dos tributos e demais direitos incidentes será determinada mediante arbitramento do preço da mercadoria, em conformidade com um dos seguintes critérios, observada a ordem seqüencial:**

I - preço de exportação para o País, de mercadoria idêntica ou similar;

II - **preço no mercado internacional, apurado:**

a) em cotação de bolsa de mercadoria ou em publicação especializada;

b) **de acordo com o método previsto no Artigo 7 do Acordo para Implementação do Artigo VII do GATT/1994**, aprovado pelo Decreto Legislativo no 30, de 15 de dezembro de 1994, e promulgado pelo Decreto no 1.355, de 30 de dezembro de 1994, observados os dados disponíveis e o princípio da razoabilidade; ou

c) mediante laudo expedido por entidade ou técnico especializado.

Parágrafo único. Aplica-se a multa administrativa de cem por cento sobre a diferença entre o preço declarado e o preço efetivamente praticado na importação ou entre o preço declarado e o preço arbitrado, sem prejuízo da exigência dos impostos, da multa de ofício prevista no art. 44 da Lei no 9.430, de 1996, e dos acréscimos legais cabíveis. (sem destaques no texto original)

Diante da ausência de fraude, sonegação ou conluio, resta necessária a análise sobre a possibilidade de arbitramento em razão de dúvida da veracidade ou exatidão dos dados ou documentos apresentados como prova de uma declaração de valor.

Diante de tais fatos, não restou suficientemente justificada a motivação para que seja afastado o método de transação, tampouco a similaridade entre os equipamentos ou a exclusão dos demais métodos substitutivos do Artigo VII do Acordo Geral de Tarifas e Comércio GATT, razão pela qual não cabe o arbitramento da forma como procedeu o Auditor Fiscal.

Neste sentido, destaco o posicionamento do ilustre Conselheiro Rosaldo Trevisan, em voto condutor do Acórdão nº 3401-003.259¹:

Além de cercear a defesa do importador, por não revelar como chegou à única DI paradigma, se esta foi objeto de valoração, qual, detalhadamente, era a mercadoria, e quais as quantidades negociadas, entre outros, **a fiscalização não atende ao escopo do AVAGATT, e sequer atende ao objetivo do art. 88 da Medida Provisória no 2.15835/2001, no qual a palavra "arbitramento" está longe de ser ligada a algo arbitrário, pois há critérios precisos para determinação do preço da mercadoria. E o principal de tais critérios (preço de exportação,**

¹ ASSUNTO: REGIMES ADUANEIROS

Data do fato gerador: 11/11/2008, 18/11/2008

SUSPEITA DE SUBFATURAMENTO. MULTA. DETERMINAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DOS TRIBUTOS INCIDENTES NA IMPORTAÇÃO.

Caso haja motivos para duvidar da veracidade ou exatidão dos dados ou documentos apresentados como prova de uma declaração de valor (e o fato de as matérias constitutivas terem valor inferior ao produto final nos soa como suficiente para demonstrar a dúvida, se devidamente fundamentada a verificação), a autoridade aduaneira poderá decidir, com base em parecer fundamentado, pela impossibilidade de aplicação do primeiro método (valor de transação, obtido a partir da fatura comercial, com os ajustes previstos no AVA/GATT).

Tal dúvida, disciplinada no artigo 82 do Regulamento Aduaneiro, que demanda parecer fundamentado, não se confunde com a situação externada no artigo 86 do mesmo regulamento, que trata de "arbitramento" do preço da mercadoria em caso de fraude, sonegação ou conluio (e tratada o art. 88 da Medida Provisória no 2.15835/2001).

Seja caso de dúvida disciplinado do artigo 82 do Regulamento Aduaneiro, ou de fraude, sonegação ou conluio, tratado no art. 86 do mesmo regulamento, deve a fiscalização buscar inicialmente caminho compatível com o segundo e com o terceiro métodos de valoração aduaneira, tentando identificar importações de mercadoria idêntica (e, em sua ausência, similar), no mesmo período aproximado, com o mesmo nível comercial, exportada do mesmo país, documentando detalhadamente de que forma chegou à(s) declaração(ões) a ser(em) utilizada(s) como paradigma, e como esta(s) já foi(foram) objeto de valoração.

para o país, de mercadoria idêntica ou similar), que parece ter sido utilizado pelo fisco para valorar as mercadorias, não foi suficientemente detalhado, revelando-se precário para que se forme convicção sobre a identidade ou semelhança com cada espécie importada, além de não restar explicado de onde advém, e como foi analisada pelo fisco a valoração da DI paradigma. (sem destaque no texto original)

Outrossim, consigno igualmente que não houve prova de recolhimento a menor de tributos devidos nas importações. Também não se comprovou remessa irregular de divisas pela Arcos Dourados. A imputação de fraude baseou-se em presunções, em afronta ao art. 142 do CTN.

Considerando as razões acima, concluo que deve ser cancelado o lançamento de ofício neste ponto.

4.2. Da Acusação de Interposição Fraudulenta

Foi instaurado Procedimento Especial de Controle Aduaneiro em 27/03/2019, com retenção das mercadorias. Posteriormente, houve liberação mediante caução, mas em diligência posterior constatou-se que as cargas já haviam sido consumidas ou revendidas. Foram juntados termo de depósito, levantamento de garantia e TVF.

Aplicou-se a multa substitutiva prevista no art. 27 do DL nº 1.455/1976 e art. 169, II, do DL nº 37/1966, equivalente ao valor aduaneiro (R\$ 201.199,21).

As defesas alegam que a própria Receita autorizou a liberação mediante caução e o levantamento da garantia, reconhecendo a regularidade da operação. As mercadorias foram distribuídas dentro do giro normal do estoque, sem ocultação ou fraude.

Defende a Arcos Dourados que:

- Não poderia ser responsabilizada, pois não participou das importações, atuando apenas na compra doméstica, e que não houve interposição fraudulenta;
- A empresa Arcos Del Sur, apontada pelo Fisco como mera interposta, possui substância econômica, empregados e função real na cadeia logística da rede McDonald's, inclusive reconhecida por autoridades estrangeiras;
- A RFG não é distribuidora exclusiva e atende diversos clientes, inclusive concorrentes, afastando a tese de simulação;
- Não houve superfaturamento, pois os preços se justificam por razões negociais e não geraram ajustes de preços de transferência.

Defende a RFG que:

- Atua no ramo de logística e fornecimento de insumos para grandes redes de restaurantes, inclusive McDonald's, com atividades conhecidas pela Receita Federal desde 2013;

- As importações de batatas McFries se deram em operações triangulares internacionais (back to back), reconhecidas pelo Banco Central e pela legislação brasileira;
- A Arcos Del Sur tinha contrato de exclusividade com a McCain Argentina, o que justificava sua participação;
- Não houve ocultação de sujeito passivo, tampouco superfaturamento, pois os preços eram compatíveis com a realidade do mercado e com contratos internacionais;
- A fiscalização desconsiderou documentos que comprovam a legalidade da operação e aplicou penalidades sem base fática;
- Em outros momentos, a própria Receita validou as operações da empresa, configurando violação à segurança jurídica e confiança legítima.

Entendo que assiste razão às defesas.

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

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

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

“...estar no lugar de alguém, substituir uma pessoa, fazer o papel que lhe incumbia, projetar a sua vontade em uma relação jurídica. Envolve a noção de substituição da manifestação da vontade. Nesta visão, o ato de vontade de alguém que deve figurar na celebração de um negócio é expressada por uma pessoa distinta da que o celebra.”²

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

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

Solon Sehn (2016, p. 50)³ aborda sobre a natureza objetiva da intenção do agente, destacando que a intenção integradora é manifestada pelo importador/exportador no momento

² RIZZARDO, Arnaldo. Parte Geral do Código Civil: Lei nº 10.406, de 10.01.2002. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 431.

³ SEHN, Solon. Imposto de Importação. 1ª Edição. São Paulo: Noeses, 2016, págs. 59 e 60.

em que apresenta a declaração e, na hipótese de suspeita de falsidade sobre as informações declaradas, ou seja, **caso a declaração seja apresentada com informações que não correspondam à realidade da operação, deve a autoridade aduaneira verificar o animus do importador/exportador objetivamente, a partir dos atos exteriorizados da vontade.**

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

A simulação é prevista pelo ordenamento jurídico através do artigo 167, Parágrafo 1º, Inciso I do Código Civil⁴.

Ao tratar sobre o tipo infracional, o ilustre Doutrinador Rodrigo Mineiro Fernandes (2018, p. 164)⁵, interpreta que a ocultação do sujeito passivo encaixa no conceito de simulação ligado à causa do negócio jurídico, **tornando o negócio aparente divergente do negócio real, resultando no vício na causa e consequente violação ao controle aduaneiro.**

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

Entretanto, para correta subsunção do fato à norma que prevê a penalidade, deve ser demonstrada a materialidade da conduta, com minucioso exame da legislação e das circunstâncias do caso concreto, de forma a garantir a aplicação correta da pena e o respeito aos princípios da legalidade, proporcionalidade, razoabilidade e segurança jurídica (**art. 2º da Lei nº 9.784/1999**)⁶.

A interposição fraudulenta de terceiros tem a seguinte base legal:

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

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

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

⁴ Art. 167. É nulo o negócio jurídico simulado, mas subsistirá o que se dissimulou, se válido for na substância e na forma. § 1º Haverá simulação nos negócios jurídicos quando: I - aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem, ou transmitem.

⁵ FERNANDES, Rodrigo Mineiro. Introdução ao Direito Aduaneiro. São Paulo: Editora Intelecto, 2018, págs. 164.

⁶ Art. 2º A Administração Pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência.

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

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

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

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

§ 3º As infrações previstas no caput serão punidas com multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria, na importação, ou ao preço constante da respectiva nota fiscal ou documento equivalente, na exportação, quando a mercadoria não for localizada, ou tiver sido consumida ou revendida, observados o rito e as competências estabelecidos no Decreto no 70.235, de 6 de março de 1972. (Redação dada pela Lei nº 12.350, de 2010)

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

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

Por sua vez, a **interposição fraudulenta de terceiros na modalidade presumida**, é configurada pela constatação de um conjunto de indícios, mediante verossímil e relativa presunção que levam à conclusão de sua ocorrência, em especial pela **não comprovação da origem, disponibilidade e a efetiva entrega dos recursos empregados nas operações com o Comércio Exterior**. Neste caso, aplica-se a inversão do ônus da prova (ou distribuição dinâmica do ônus da prova), homenageada pelo Código de Processo Civil de 2015, passando o encargo probatório ao sujeito passivo, o qual detém a possibilidade de provar o fato extintivo, modificativo e impeditivo da acusação, consoante a previsão do artigo 373, inciso II do CPC/2015⁷. A autuação por interposição fraudulenta na modalidade presumida decorre da incidência do artigo 23, **inciso V e §2º**, do Decreto-Lei nº 1.455/1976 acima.

⁷ Art. 373. O ônus da prova incumbe:

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

Neste caso, deve a Fiscalização comprovar que o negócio jurídico que lastreou a operação de importação ocorreu de forma maculada, mediante fraude ou simulação. Vale destacar que dolo não se presume e deve ser efetivamente comprovado por quem acusa, sob pena de tornar inócua a prerrogativa constitucional de presunção de inocência.

Pelo Princípio da Tipicidade, ao vincular a obrigação natural do fato com a previsão genérica de uma norma abstrata, devem os agentes da Administração Pública indicar, de forma pormenorizada, os elementos do tipo normativo que se coadunam com a circunstância fática que se pretenda lançar, bem como as particularidades jurídicas que tornam ilícita determinada conduta.

E, por se tratar de penalidade sobre acusação de dolo, o encadeamento lógico dos fatos exige elementos probatórios harmonizantes, que resultem em evidências (provas indiciárias) passíveis de sustentar o ato infracional.

Destaco o v. **Acórdão nº 3302-003.138**, proferido pela 2ª Turma Ordinária, da 3ª Câmara da 3ª Seção com a seguinte Ementa:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2008

SIMULAÇÃO. INEXISTÊNCIA.

Simular é o ato de fingir, mascarar, esconder a realidade, camuflar o objetivo de um negócio jurídico valendo-se de outro, eis que o objetivo intentado seria alcançado por negócio diverso, daí o motivo de o artigo 167 do Código Civil dispor que o negócio jurídico simulado será nulo.

Não é simulação o desmembramento das atividades por empresas do mesmo grupo econômico, objetivando racionalizar as operações e diminuir a carga tributária.

Recurso de Ofício Negado

A decisão acima aborda sobre a configuração de simulação em operações comerciais realizadas entre a empresa autuada e sua subsidiária. Transcreve-se abaixo excerto do r. voto condutor da decisão acima, de relatoria do ilustre Conselheiro Walker Araujo:

Nessa situação fática, a autoridade fiscal entendeu que houve simulação no negócio realizado entre a interessada e sua subsidiária (Agro-Florestal Ltda.), posto que segundo ela a aquisição de madeira da empresa EUCATEX AGROFLORESTAL LTDA de fato não teria ocorrido, haja vista que a madeira seria oriunda de fazendas pertencentes a própria Interessada, havendo pura e simplesmente mera transferência de bem, não existindo, assim, direito à tomada de crédito.

Em suma, pretende a fiscalização demonstrar que a criação da empresa Eucatex Agro-Florestal Ltda. foi simulada, objetivando uma diminuição no recolhimento de PIS/COFINS.

Como a acusação da autoridade fiscal é de que a Interessada tenha simulado o negócio jurídico realizado, o enfretamento da existência ou não de simulação é medida que se impõe.

O planejamento tributário, na medida em que tem sua legalidade provada pelo uso de formas alternativas ou indiretas, representando o negócio jurídico praticado, tem o seu limite de licitude na equivalência entre o fato praticado e o seu efeito jurídico. Ultrapassado este limiar, aparece o artifício dissimulador necessário para disfarçar ou camuflar o verdadeiro e real ato promovido e os seus efeitos jurídicos.

No direito tributário, é perfeitamente admissível ao contribuinte utilizar-se de meios lícitos para economizar/reduzir tributos. Assim, o planejamento tributário, que pode ser legítimo, é ponto de conturbada verificação, considerando que se deve aferir até que ponto é possível ao contribuinte (sujeito passivo da relação), empreender métodos e negócios jurídicos que impliquem a não ocorrência do fato gerador de determinado tributo.

Assim, é na prática de atos simulados que o limite da licitude é transposto, cabendo à Administração Pública investigar e provar sua ocorrência. Sobre atos simulados, trazemos à baila os ensinamentos do professor Silvio Rodrigues⁸:

"A simulação é, na definição de Beviláqua, uma declaração enganosa da vontade, visando produzir efeito diverso do ostensivamente indicado. Negócio simulado, portanto, é aquele que oferece uma aparência diversa do efetivo querer das partes. Estas finjam um negócio que na realidade não desejam.

Encontram-se aí os elementos básicos caracterizadores da simulação, pois nela é elementar a existência de uma aparência contrária à realidade. Tal disparidade é produto da deliberação dos contraentes. De fato, a simulação caracteriza-se quando duas ou mais pessoas, no intuito de enganar terceiros, recorrem a um ato aparente, quer para esconder um outro negócio que se pretende dissimular (simulação relativa), quer para finjir uma realidade jurídica que nada encobre (simulação absoluta). Trata-se, portanto, de uma burla, intencionalmente construída em conluio pelas partes que almeja disfarçar a realidade enganando terceiros." (destaques incluídos).

Segundo Silvio de Salvo Venosa⁹ caracteriza a simulação, fundamentalmente, a divergência consciente entre a vontade e a declaração realizada, confira-se:

"Há, na verdade, oposição entre o pretendido e o declarado. As partes desejam mera aparência do negócio e criam ilusão de existência. Os contraentes pretendem criar aparência de um ato, para assim surgir aos olhos de terceiros.

A disparidade entre o querido e o manifestado é produto da deliberação dos contraentes.

Na simulação, há conluio. Existe uma conduta, um processo simulatório; acerto, concerto entre os contraentes para proporcionar aparência exterior do negócio".

Interessante, também, verificar o magistério de Paulo Ayres Barreto¹⁰:

"A simulação em sentido lato é definida como a declaração de vontade irreal, emitida conscientemente, que visa a aparentar um negócio jurídico inexistente, ou que, se existe, é diferente daquele que se realizou, com o propósito de iludir

⁸ Rodrigues, Silvio - Direito Civil – Parte Geral. vol. 1 São Paulo Saraiva, 2000 O 30ª Edição. pág. 222-228

⁹ VENOSA, SILVIO SALVO. Direito Civil, Parte Geral, Editora Atlas Jurídico, 6a edição, pág. 523

¹⁰ BARRETO, Paulo Ayres. Ato Simulado e Sonegação Fiscal. São Paulo: Editora Noeses, 2014. Pág. 7.

terceiros. E requisito indispensável, portanto, que haja uma divergência entre a vontade interna e a declarada, como bem lembra César García Novoa.

No âmbito fiscal, o prejuízo ocasionado pelo ato simulado é o não recolhimento ou a diminuição do valor que efetivamente deveria ser recolhido a título de tributo. Sobre esse assunto, o Direito Tributário, por força do art. 109 do Código Tributário Nacional, segue o conceito dado pelo Direito Privado, o qual distingue duas espécies de simulação: a absoluta e a relativa.

A simulação será absoluta quando não houver relação negocial efetiva entre as partes, isto é, elas praticam um ato de forma ostensiva, mas este, verdadeiramente não ocorre. Por conseguinte, não esperam nenhum efeito do ato simulado. É, por exemplo, o caso de venda simulada para executar uma fraude contra credores.

Por outro lado, caracteriza-se a espécie relativa (dissimulação) quando há dois negócios jurídicos sobrepostos: o simulado aparece para terceiros, mas sua função na verdade é ocultar outro negócio, dissimulado, aqueles que as partes realmente desejam."

Os requisitos para configurar simulação estão previstos no Código Civil, em seu artigo 167, §1º, que assim dispõe:

"Art. 167. É nulo o negócio jurídico simulado, mas subsistirá o que se dissimulou, se válido for na substância e na forma.

§1º Haverá simulação nos negócios jurídicos quando:

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

II - contiverem declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira;

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

Sobre o tema, este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais têm adotado o seguinte posicionamento:

"SIMULAÇÃO/DISSIMULAÇÃO – Configura-se como simulação, o comportamento do contribuinte em que se detecta uma inadequação ou inequivalência entre a forma jurídica sob a qual o negócio se apresenta e a substância ou natureza do fato gerador efetivamente realizado, ou seja, dá-se pela discrepância entre a vontade querida pelo agente e o ato por ele praticado para exteriorização dessa vontade, ao passo que a dissimulação contém em seu bojo um disfarce, no qual se encontra escondida uma operação em que o fato revelado não guarda correspondência com a efetiva realidade, ou melhor, dissimular é encobrir o que é". (acórdão 10194.771)

Depreende-se dos citados ensinamentos que **SIMULAR É O ATO DE FINGIR, MASCARAR, ESCONDER A REALIDADE, CAMUFLAR O OBJETIVO DE UM NEGÓCIO JURÍDICO VALENDO-SE DE OUTRO, EIS QUE O OBJETIVO INTENTADO SERIA ALCANÇADO POR NEGÓCIO DIVERSO, DAÍ O MOTIVO DE O ARTIGO 167 DO CÓDIGO CIVIL DISPOR QUE O NEGÓCIO JURÍDICO SIMULADO SERÁ NULO, PORÉM, SUBSISTIRÁ O QUE SE DISSIMULOU, SE FOR VÁLIDO NA SUBSTÂNCIA E NA FORMA.**

POR ISSO, INCUMBE AO FISCO DESCONSTITUIR A PRESUNÇÃO DE LEGITIMIDADE DE QUE GOZAM OS ATOS E NEGÓCIOS JURÍDICOS ATACADOS, PROVANDO QUE NÃO PASSAM DE MERA APARÊNCIA OU OCULTAM UMA OUTRA RELAÇÃO JURÍDICA DE NATUREZA DIVERSA, ESCAMOTEANDO A OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR, HÁ DE SE VALER DA PROVA INDIRETA, DE INDÍCIOS, QUE HÃO DE SER GRAVES, PRECISOS, CONCORDANTES ENTRE SI, RESULTANTES DE UMA FORTE

PROBABILIDADE E INDUTORES DE LIGAÇÃO DIRETA DO FATO DESCONHECIDO COM O FATO CONHECIDO.

Contudo, não vejo nos autos nenhum indício de ato simulado, posto que as irregularidades apontadas pela autoridade fiscal, que poderiam configurar a famigerada "simulação", não restaram comprovadas.

Com efeito, não há nos autos provas de que a Interessada, no exercício de 2008, era proprietária dos imóveis que são extraídas as madeiras utilizadas como insumos em seu processo produtivo. Por outro lado, os documentos societários carreados no processo, os quais foram devidamente registrados na JUCESP, indicam, até prova em contrário, que as propriedades da Interessada foram transferidas no exercício de 2007, a título de integralização de capital, à empresa Eucatex Agro-Florestal Ltda., dando conta que os imóveis não mais pertenciam a Interessada.

Neste ponto, destaca-se que a integralização de capital realizada pela Interessada, avalizado por ordem judicial e devidamente registrado nos órgãos competentes (JUCESP), demonstra que houve transferência de propriedade dos bens da Interessada à empresa Eucatex Agro-Florestal Ltda., comprovando que, de fato, ela não era proprietária dos imóveis onde são extraídos os insumos.

A Solução de Consulta nº 224, de 14 de agosto de 2014, embora não trate de questão idêntica a discutida neste processo, esclarece que a integralização de capital equivale a alienação propriamente dita, senão vejamos:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA IRPF INCORPORAÇÃO DE AÇÕES. TRANSFERÊNCIA. INTEGRALIZAÇÃO DE CAPITAL. PESSOA FÍSICA. GANHO DE CAPITAL. INCIDÊNCIA.

Na operação de incorporação de ações, a transferência destas para o capital social da companhia incorporada caracteriza alienação cujo valor, se superior ao indicado na declaração de bens da pessoa física que as transfere, é tributável pela diferença a maior, como ganho de capital, na forma da legislação. Dispositivos Legais: Lei nº 6.404, de 1976, art. 252; Lei nº 7.713, de 1988, art.3º; Lei nº 9.249, de 1995, art. 23; e Instrução Normativa SRF nº 84, de 2001, arts. 2º, 3º, 16, 27 e 30.

Portanto, não vejo irregularidades na operação de compra e venda realizada entre a Interessada e a empresa Eucatex Agro-Florestal Ltda., tratando-se de mera operação mercantil devidamente aceita em nosso ordenamento jurídico. (sem destaque no texto original)

Com isso, é da Fiscalização o ônus da prova da materialidade da infração (critério material) e sua autoria (critério pessoal/sujeito passivo), ou seja, da simulação sobre os negócios jurídicos da Recorrente, seja em razão da interposição fraudulenta enquadrada na modalidade comprovada (art. 23, inciso V e §1º e §3º, do Decreto-Lei nº 1.455/1976), seja por incidência do artigo 373, inciso I do Código de Processo Civil ou, ainda, em razão do art. 9º do Decreto nº 70.235/1972, que assim prevê:

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.¹¹ (sem destaque no texto original)

Com relação à incidência do artigo 167, I e II do Código Civil, bem como ao ônus da prova do Auditor Fiscal em caso de alegação de fraude e simulação, impera destacar o v. **Acórdão nº 3301-003.975**, proferido pela 1ª Turma da 3ª Câmara da 3ª Seção do CARF:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 28/02/2005 a 26/01/2006

DECADÊNCIA. INFRAÇÕES ADUANEIRAS. A decadência em matéria aduaneira é regida pelo art. 139 do Decreto-lei nº 37/66, que determina o prazo decadencial de 5 anos para impor penalidades, a contar da data da infração, no caso, o registro da declaração de importação.

Recurso de Ofício Negado

IMPORTAÇÃO. FRAUDE NÃO DEMONSTRADA. PENA DE PERDIMENTO INCABÍVEL.

A medida extrema de perdimento de bens somente se mostra cabível quando demonstrada cabalmente as fraudes por artifícios dolosos e documentação emitida com falsidade ideológica imputadas ao contribuinte.

ÔNUS DA PROVA. CONSTITUIÇÃO DO FATO JURÍDICO TRIBUTÁRIO.

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 deve ser cancelado.

No r. voto vencedor da Ilustre Conselheira Semíramis de Oliveira Duro, foi dado provimento ao Recurso Voluntário, considerando que *“estará o contribuinte no campo da **ilicitude** se o negócio jurídico for simulado ou se houver a ocorrência do disposto nos artigos 71, 72 e 73 da Lei 4.502/64, ou seja, se as condutas esconderem, modificarem ou excluïrem o fato jurídico-tributário”*. Igualmente foi destacado que *“**não basta a simples suspeita de fraude ou simulação para que o negócio jurídico realizado pelo contribuinte possa ser desconsiderado pela autoridade administrativa, é necessária a prova do intuito doloso aplicado com a finalidade de modificar as características essenciais do fato jurídico-tributário**”*.

No presente caso, a acusação de interposição fraudulenta foi motivada com as seguintes conclusões:

- A RFG teria atuado como mera interposta, cedendo seu nome para acobertar as importações destinadas à Arcos Dourados;
- As operações envolveriam triangulação “back to back” com a empresa vinculada Arcos del Sur, localizada em zona franca no Uruguai, responsável por intermediar compras junto à McCain Argentina;

¹¹ BARBIERI, Luís Eduardo Garrossino. Ensaïos de Direito Aduaneiro. Coords. Claudio Augusto Gonçalves Pereira e Raquel Segala Reis. Editora Intelecto: São Paulo, 2015.

- Haveria superfaturamento das mercadorias, com finalidade de remessa irregular de lucros para o exterior, em prejuízo à base tributável de IRPJ e CSLL no Brasil;
- A conduta caracterizaria interposição fraudulenta comprovada, prevista no art. 23, V, do DL nº 1.455/1976, bem como cessão de nome (art. 33 da Lei nº 11.488/2007), sujeitando-se à pena de perdimento (ou multa substitutiva) e multa de 10%.

Para tanto, a Fiscalização indicou as seguintes constatações:

1. Uso da Arcos Dorados-Uruguai como interposta

- A empresa ADS, sediada em Zona Franca de Serviços no Uruguai, foi indicada como exportadora nas DIs.
- Entretanto, apurou-se que ela não produzia nem comercializava efetivamente as mercadorias, atuando apenas como refaturadora, sem substância econômica.
- O real fabricante era a McCain Argentina, que remetia diretamente as batatas ao Brasil.

2. Faturas divergentes (McCain × ADS)

- Foram encontradas duas faturas distintas para as mesmas operações:
- Fatura da McCain Argentina com valores mais baixos.
- Fatura da ADS/Uruguai com valores 87% superiores, apresentada no despacho.
- Esse mecanismo foi entendido como simulação de preço para ocultar o vendedor real.

3. Fluxo de pagamentos e procuração

- A ADS emitia documentos e outorgava poderes em nome da RFG, mas os pagamentos eram direcionados em favor da rede Arcos Dorados (controladora das franquias McDonald's).
- Havia procuração da ADS ao despachante aduaneiro (fls. 42-50), sem comprovação de efetiva intermediação comercial.

4. Vínculo econômico com a Arcos Dorados-Brasil (franqueadora)

- Parte das mercadorias era revendida diretamente à Arcos Dorados-Brasil, controladora da rede McDonald's, com sobrepreço superior a 45%.

- A fiscalização concluiu que a RFG atuava como mera “empresa de passagem”, importando em nome próprio, mas em benefício da rede de franquias.

5. Notas fiscais e SPED

- Documentos internos (NF-e e SPED, fls. 1147, 1587-1588) mostravam duas políticas de preços:
- Prejuízo artificial (-32,23%) na revenda a subfranqueados (terceiros independentes).
- Lucro elevado (+45,93%) na venda para a Arcos Dorados-Brasil.
- Esse descompasso foi interpretado como indício de que a RFG não atuava como importadora autônoma, mas apenas acobertava a real importadora.

Não obstante os apontamentos acima, entendo que a Fiscalização não demonstrou a configuração de fraude e simulação nas operações questionadas.

Reitero que o art. 23, V, do DL nº 1.455/1976 exige, para a configuração da fraude: (i) ocultação do real adquirente, (ii) uso de meio fraudulento/simulado e (iii) dano ao Erário.

Tais requisitos não foram comprovados, uma vez que:

- A RFG atuou como efetiva importadora, assumindo riscos, realizando pagamentos e distribuindo mercadorias a mais de 160 franqueados (fls. 5.394/5.404; 5.452/5.705).
- Não houve demonstração de adiantamentos ou de garantias financeiras prestadas pela Arcos Dourados, elementos típicos da importação “por encomenda”.
- As mercadorias foram revendidas regularmente no mercado interno, com emissão de notas fiscais e recolhimento de tributos.

Por sua vez, cumpre observar que as operações triangulares “*back to back*”, modelo de negócio adotado pelas partes, são reconhecidas pelo MERCOSUL (art. 14 do Regime de Origem, Decreto nº 8.454/2015) e pela própria Receita Federal (Solução de Consulta DISIT nº 49/2007).

A entrega direta da mercadoria ao Brasil não descaracteriza a legitimidade da relação contratual estabelecida entre Arcos del Sur e RFG.

Registre-se que não se questiona o interesse final do controle aduaneiro na preservação do interesse público, tampouco a legitimidade do combate a crimes contra a Administração Pública, contra o Sistema Tributário Nacional e contra o Sistema Financeiro Nacional, cuja repressão admite a punição de atos preparatórios (meios de execução), ainda que os ilícitos de maior gravidade não venham a se consumar.

Todavia, a efetiva realização da finalidade fiscalizatória somente se concretiza mediante a adequada análise e valoração das provas aptas a fundamentar a motivação de eventual lançamento de ofício.

Cumprе destacar que a Administração Tributária não detém competência para impor aos contribuintes determinado modelo de negócios. No ordenamento jurídico brasileiro, é assegurada às empresas a liberdade de estruturar suas operações, desde que não haja vedação legal. Dessa forma, a distribuição de funções entre empresas integrantes de um mesmo grupo econômico não pode ser presumida irregular apenas por divergir do modelo considerado mais adequado pela Fiscalização.

Impõe-se, ainda, ressaltar a necessária observância da segurança jurídica, a qual deve lastrear todo e qualquer negócio jurídico validamente celebrado.

Como leciona o ilustre Doutrinador **Humberto HÁVILA**¹²:

A segurança jurídica pode referir-se a um estado de fato, isto é, a uma determinada realidade concreta passível de constatação. Nesse sentido, a segurança jurídica não diz respeito a um comportamento que deva ser adotado ou a um estado ideal de coisas que deva ser atingido. Ela se vincula, em vez disso, a uma realidade fática que se entende existente. Sendo assim, o emprego da expressão “segurança jurídica” denota, nesse aspecto, um juízo de fato a respeito daquilo que se julga existir no plano da realidade. A expressão “não há segurança jurídica no Brasil, porque os órgãos aplicadores não confirmam as previsões feitas para a maior parte das suas decisões” representa essa significação. A segurança jurídica, nessa compreensão, significa, pois, a possibilidade de alguém prever, concretamente, as consequências jurídicas de fatos ou de comportamentos. Para o contribuinte a segurança jurídica significa a possibilidade de saber, antecipadamente, aquilo que vai, de fato, ocorrer. É, enfim, a capacidade de antecipar uma situação de fato ou prever efetivamente uma situação. Trata-se, como se vê, de uma concepção jusrealista de segurança jurídica, que pressupõe um conceito descritivo.

No caso em análise, ainda que se reconheça a existência de inconsistências, verifica-se que a RFG, quando intimada, apresentou contratos de câmbio, planilhas e documentos correlatos, evidenciando colaboração com o procedimento fiscal e demonstrando a regularidade das operações.

Da análise dos autos, entendo que a Fiscalização não comprovou a ocorrência de fraude ou simulação com o propósito de ocultação do sujeito passivo. O que se verifica é a adoção de um modelo de negócios legítimo, no qual empresas distintas, pertencentes ao mesmo grupo econômico, desempenham atividades especializadas e compartilham recursos de forma transparente. Conclui-se que as ações realizadas por ambas as empresas e por seus colaboradores são compatíveis com essa estrutura empresarial identificada ao controle aduaneiro.

¹² ÁVILA, Humberto. *Teoria da Segurança Jurídica*. São Paulo: Editora JusPodivm, 2025, p. 124.

Em suma, não foi comprovada a necessária intenção de dissimular, mascarar ou esconder do Controle Aduaneiro a realidade sobre as operações de importação objeto da autuação.

Os fatos apontados pela Fiscalização como supostamente aptos a caracterizar interposição fraudulenta, na realidade, evidenciam a inexistência de negócio aparente dissociado do negócio real, afastando-se, por conseguinte, qualquer vício de causa ou violação ao controle aduaneiro.

Por tais razões, inexistem provas idôneas a demonstrar a presença de conduta dolosa apta a sustentar a alegada fraude ou simulação caracterizadora de interposição fraudulenta, motivo pelo qual impõe-se o cancelamento do lançamento de ofício também sob esse fundamento.

4.3 Da Multa por Omissão ou inexactidão em documentos aduaneiros, cambiais e comerciais

Concluiu a Fiscalização que nas Declarações de Importação e documentos cambiais havia omissões e inexactidões relativas à identificação de exportadores, valores reais das mercadorias e registros financeiros.

Justificou que o “e-Ticket” emitido pela ADS (Uruguai) não configurava fatura mercantil válida, já que não houve exportação de bens do Uruguai.

Concluiu, ainda, que os contratos de câmbio foram registrados sob o código “16 – Importação de Mercadorias”, tendo como beneficiária a ADS, e não a McCain. Houve ainda divergência entre faturas e emissão de e-ticket não aceito como fatura mercantil.

Trata-se, portanto, de infração formal, nos termos do art. 95, I, do DL nº 37/1966, punível com multa de 1% do valor aduaneiro.

As Recorrentes afirmam que houve transparência, pois a natureza da operação e os intervenientes foram declarados. Sustentam que eventuais inconsistências foram sanadas mediante a apresentação de contratos e planilhas, evidenciando boa-fé. A Arcos Dourados argumenta que não participou da importação e não pode ser responsabilizada por inexactidão alheia.

Entendo que assiste razão às defesas.

Ocorre que, diante da demonstração de boa-fé e da ausência de prejuízo concreto ao controle aduaneiro, na forma já tratada neste voto, a sanção perde seu caráter pedagógico e transforma-se em penalização desproporcional.

Cumpra observar que, ainda que se reconheça a existência de eventuais inconsistências, o que igualmente não foi comprovado pela Fiscalização, o fato é que a RFG,

quando intimada, apresentou contratos de câmbio, planilhas e documentos correlatos, evidenciando colaboração com o procedimento.

E, diante da demonstração de boa-fé e da ausência de prejuízo concreto ao controle aduaneiro, a sanção perde seu caráter pedagógico e transforma-se em penalização desproporcional.

À luz do princípio da proporcionalidade e da tipicidade estrita, igualmente deve ser cancelado o lançamento de ofício neste ponto, pois não se evidenciou ocultação dolosa, mas mera irregularidade prontamente sanada pela parte.

Considerando a conclusão deste voto, fica prejudicada a análise sobre a responsabilidade solidária atribuída aos sócios.

5. Dispositivo

Ante o exposto, conheço parcialmente dos Recursos Voluntários, não conhecendo nas partes em que tratam de questões constitucionais e, nas partes conhecidas, rejeito as preliminares de nulidades suscitadas e, no mérito, dou provimento aos recursos para cancelar o auto de infração.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Cynthia Elena de Campos

DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheiro Arnaldo Diefenthaeler Dornelles.

Concordando com o encaminhamento dado pela i. relatora em seu voto, no sentido de dar provimento aos Recursos Voluntários para cancelar o Auto de Infração, acompanhei-a pelas conclusões em razão de pequenas divergências relativas a questões teóricas sobre a aplicação da legislação aduaneira em questões que envolvem fraudes de valor aduaneiro e ocultação dos sujeitos envolvido em operações de importação.

Fundamentalmente, entendo que, no presente caso, a Fiscalização falhou em demonstrar a fraude que autoriza o arbitramento do preço nos termos do art. 88 da MP nº 2.158-35, de 2001, bem como a fraude ou simulação que teria resultado na ocultação do real exportador (McCain, no entender da Fiscalização) e na ocultação do encomendante predeterminado (Arcos-Dorados-Brasil, no entender da Fiscalização).

Em que pese haja diversas “estranhezas” no processo que nos fazem questionar a regularidade das operações de importação registradas pela RFG, a Fiscalização não logrou êxito em demonstrar que a Arcos-Dorados-Uruguai não é o real exportador das mercadorias ou, dito de outra forma, que a McCain seria esse real exportador.

O fato de as mercadorias serem embarcadas na Argentina diretamente para o Brasil, ou o fato de as mercadorias serem refaturadas pela Arcos-Dorados-Uruguai com um valor muito superior ao que é pago para a McCain, não provam, de forma indiscutível, que a Arcos-Dorados-Uruguai é uma empresa que se interpôs entre a McCain e o importador brasileiro.

Inegavelmente esses são indícios que justificam a ação fiscal, mas não se prestam, por si sós, a demonstrar o que pretende a Fiscalização.

Além disso, em relação à ocultação do sujeito passivo, a Fiscalização acusa a RFG de ser uma importadora por encomenda da Arcos-Dorados-Brasil, sem se preocupar em demonstrar que a aventada ocultação da Arcos-Dorados-Brasil na declaração de importação tenha ocorrido **mediante** o cometimento de uma fraude ou de uma simulação, elementos imprescindíveis ao preenchimento do tipo da infração prevista no inciso V do art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455, de 1976.

Esclarecidas as razões pelas quais votei por afastar o lançamento fiscal, passo a analisar algumas divergências que tenho em relação ao voto da i. relatora.

Quando ela trata da multa pela diferença entre o preço declarado e o preço arbitrado, prevista no parágrafo único do art. 88 da MP nº 2.158-35, de 2001, a i. relatora critica os procedimentos adotados pela Fiscalização, que teriam ignorado o que dispõe o AVA/GATT:

Da análise dos autos, constata-se que a Autoridade Fiscal rejeitou o valor declarado (ADS) e utilizou diretamente os valores da McCain como parâmetro, sem, todavia, aplicar ou justificar a inviabilidade dos métodos 2 a 5 do AVA-GATT, o que constitui vício procedimental.

Para determinação do valor aduaneiro das mercadorias importadas, o artigo VII do Acordo Geral sobre Tarifas e Comércio - GATT 1994 (AVA-GATT) tem por previsão a aplicação dos seguintes métodos, os quais devem incidir em ordem sucessiva e excludente do método anterior:

...

Portanto, constata-se que a Fiscalização, ao considerar que o valor declarado nas DIs não refletia o preço efetivamente praticado, pois havia interposição da Arcos Dorados-Uruguai (pessoa interposta em Zona Franca de Serviços, sem substância econômica), ignorou o valor de transação e, diretamente, substituiu o preço do produtor (McCain Argentina), utilizando como parâmetro de valor aduaneiro as faturas originais da McCain, obtidas nos canais de conferência.

Portanto, o valor declarado foi rejeitado e substituído por arbitramento (art. 88, MP 2.158-35/2001).

Contudo, não se evidencia nos autos a demonstração de inviabilidade dos métodos 2 a 5 (mercadoria idêntica, similar, dedutivo e computado) antes da adoção do critério residual, como exige o AVA-GATT.

Mas essa crítica, a meu ver, não procede. É certo que, por padrão, a determinação do valor aduaneiro das mercadorias importadas deve observar aquilo que está disposto no Acordo para Implementação do Artigo VII do GATT/1994 (AVA/GATT).

Não obstante, a experiência brasileira com o uso do AVA/GATT, iniciada no ano de 1998 juntamente com a criação do canal cinza de valoração aduaneira, demonstrou que esse instrumento de valoração não oferecia uma resposta rápida para os problemas causados pelo subfaturamento das mercadorias importadas.

Na tentativa de resolver esse problema, o legislador nacional, tomando como norma autorizadora o Artigo 17 do AVA/GATT¹³, inseriu na MP nº 2.158-35, de 2001, o art. 88, que diz que:

Art. 88. No caso de fraude, sonegação ou conluio, em que não seja possível a apuração do preço efetivamente praticado na importação, a base de cálculo dos tributos e demais direitos incidentes será determinada mediante arbitramento do preço da mercadoria, em conformidade com um dos seguintes critérios, observada a ordem seqüencial:

Sem entrarmos no mérito do acerto do legislador em estabelecer um novo instrumento de valoração para os casos de fraude, sonegação ou conluio, fato é que o art. 88 da MP nº 2.158-35, de 2001, é norma vigente em nossa legislação e, nos termos do art. 98 do RICARF¹⁴, de observância obrigatório por este Colegiado.

Da leitura do caput desse art. 88 da MP nº 2.158-35, de 2001, vemos que o “desvio” do AVA/GATT para o “arbitramento” depende da comprovação prévia do cometimento de fraude, sonegação ou conluio por parte do importador.

Então, uma vez comprovada a fraude, a sonegação ou o conluio, e desde que não seja possível a apuração do preço efetivamente praticado na importação (nesse caso mantém-se a valoração com base no primeiro método do AVA/GATT – Valor de Transação), está autorizada a determinação do preço da mercadoria com base nos critérios estabelecidos no caput do art. 88 da MP nº 2.158-35, de 2001 (arbitramento), não havendo que se falar em observância dos métodos de valoração do AVA/GATT.

No presente caso, entendo que a justificativa que temos para afastar o arbitramento dos preços e, por consequência, a multa prevista no art. 88 da MP nº 2.158-35, de

¹³ Artigo 17 Nenhuma disposição deste Acordo poderá ser interpretada como restrição ou questionamento dos direitos que têm as administrações aduaneiras de se assegurarem de veracidade ou exatidão de qualquer afirmação, documento ou declaração apresentados para fins de valoração aduaneira.

¹⁴ Art. 98. Fica vedado aos membros das Turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto.

2001, é o fato de não ter sido demonstrada (provada) a fraude, a sonegação ou o conluio que autorizam o arbitramento, não passando, em absoluto, pela aplicação do AVA/GATT.

Quanto à ocultação prevista no inciso V do art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455, de 1976, a i. relatora refere em seu voto que a Fiscalização deveria *“comprovar que o negócio jurídico que lastreou a operação de importação ocorreu de forma maculada, mediante fraude ou simulação”*.

Mas não me parece ser exatamente esse o sentido da norma. Quando o inciso V do art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455, de 1976, descreve o tipo como sendo a ocultação do sujeito passivo, do real comprador, do real vendedor ou do responsável pela operação, mediante fraude ou simulação¹⁵, ela não está se referindo a uma fraude ou simulação relacionadas com a aquisição da mercadoria no exterior, mas sim a uma fraude ou simulação praticada no intuito de ocultar da Fiscalização o sujeito envolvido na operação de comércio exterior.

Também me parece equivocada a afirmação da i. relatora no sentido de que o tipo previsto no inciso V do art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455, de 1976, exige o “dano ao Erário”. Isso porque, no meu entendimento, o dano ao Erário a que se refere o art. 23 é presumido com a ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou de responsável pela operação, mediante fraude ou simulação.

Reitero que o art. 23, V, do DL nº 1.455/1976 exige, para a configuração da fraude: **(i)** ocultação do real adquirente, **(ii)** uso de meio fraudulento/simulado e **(iii)** dano ao Erário. (e-fl. 88)

Por fim, divirjo da afirmação da i. relatora de que o que se verifica nos autos *“é a adoção de um modelo de negócios legítimo, no qual empresas distintas, pertencentes ao mesmo grupo econômico, desempenham atividades especializadas e compartilham recursos de forma transparente”*.

Da análise dos autos, entendo que a Fiscalização não comprovou a ocorrência de fraude ou simulação com o propósito de ocultação do sujeito passivo. O que se verifica é a adoção de um modelo de negócios legítimo, no qual empresas distintas, pertencentes ao mesmo grupo econômico, desempenham atividades especializadas e compartilham recursos de forma transparente. Conclui-se que as ações realizadas por ambas as empresas e por seus colaboradores são compatíveis com essa estrutura empresarial identificada ao controle aduaneiro.

Embora a Fiscalização não tenha logrado êxito em demonstrar a ocorrência de fraude ou de simulação no presente processo, o que é suficiente para afastar a acusação fiscal, há vários indícios nos autos que apontam tanto para uma sobrevaloração do preço quanto para uma ocultação do sujeito passivo, o que compromete qualquer afirmação que busque atestar a legalidade da operação aqui discutida.

¹⁵ 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.

Por essas razões acompanho o voto da i. relatora, pelas conclusões, no sentido de rejeitar as preliminares de nulidade suscitadas e, no mérito, dar provimento aos Recursos Voluntários.

Assinado Digitalmente

Arnaldo Diefenthaler Dornelles