



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	11077.720092/2021-11
ACÓRDÃO	3402-012.769 – 3ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	23 de setembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	RFG COMÉRCIO, TRANSPORTES E SERVIÇOS LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Regimes Aduaneiros

Período de apuração: 20/03/2019 a 06/09/2019

INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA. MODALIDADE COMPROVADA. CARÊNCIA PROBATÓRIA. NECESSÁRIA DEMONSTRAÇÃO DE SIMULAÇÃO OU FRAUDE NA OPERAÇÃO DE IMPORTAÇÃO.

Nos termos do art. 23, inciso V, do Decreto-Lei nº 1.455/1976, é imprescindível analisar se, em termos concretos, a autoridade fiscal foi capaz de demonstrar, por meio de provas inequívocas, que houve ocultação, por parte de outro sujeito, do real adquirente da operação, mediante fraude ou simulação, sendo desconsiderados meros indícios inerentes às operações comuns às atividades operacionais da pessoa jurídica fiscalizada.

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

Mariel Orsi Gameiro – Relatora

Assinado Digitalmente

Arnaldo Diefenthaler Dornelles – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Jose de Assis Ferraz Neto, Anna Dolores Barros de Oliveira Sa Malta, Fabio Kirzner Ejchel (substituto[a] convocado[a] para eventuais participações), Mariel Orsi Gameiro, Cynthia Elena de Campos, Arnaldo Diefenthaler Dornelles (Presidente). Ausente(s) o conselheiro(a) Anselmo Messias Ferraz Alves, substituído(a) pelo(a) conselheiro(a) Fabio Kirzner Ejchel.

RELATÓRIO

Por bem descrever os fatos e direitos debatidos no presente processo administrativo fiscal, peço vênha para me utilizar do relatório constante à decisão 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 nº1.455/1976; 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\$ 2.250.967,22.

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- RIBUTÁRIA, CAMBIAL OU COMERCIAL [...]"

No Termo de Verificação Fiscal, às fls. 1584-1.691, 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 (1ª 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/MartinBrower.

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 V 3, da IN RFB nº 1.312, de 31 de dezembro de 2012), entre ARCOS DOURADOS COMÉRCIO DE ALIMENTOS LTDA. (Arcos Dorados-Brasil, atual Arcos Dorados 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 o piso, sala 501, Montevideo Uruguay, edifício 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. I o , alínea "i", da Resolução da Dirección General Impositiva (DGI) n°798, de 8 de maio de 2012, na redação dada pela Resolução DGI n°4.464/2013 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.conVacerca_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 N° 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/MartinBrower, pessoa jurídica residente e domiciliada no Brasil, deveriam se submeter às disposições sobre preços de transferência (art. 24-A da Lei nº 9.430/1996).

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 físico.

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. 35), 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. 42 a 44):

[...]

Instada, em 20/02/2019 (fl. 35), 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. 57).

[...]

Sobre a razão do início das operações em 2013, com a interposição da Arcos DoradosUruguai, teria sido em resposta a uma crise no abastecimento em 2012 (fl. 438): [...] Em decorrência 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. 1495), também alegou que a interposição da Arcos Dorados-Uruguai 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 Uruguai, aduziu a empresa: [...] A Arcos Dorados-Brasil não mencionou um contrato, mas que haveria somente o estabelecimento de uma "relação de exclusividade" (fl. 1497):

[...]

Presume-se sejam partes nesse alegado contrato de exclusividade com a McCain ou a Arcos Dorados-Uruguai 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-Uruguai.

Para justificar a necessidade da interposição da Arcos Dorados-Uruguai, RFG/MartinBrower 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. 441 a 444 e 1520), uma delas com o seguinte teor (fls. 443 e 444, 1523 e 1524):

[...]

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 DoradosUruguai 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-Uruguai 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-Uruguai e redirecionamento dos pagamentos das importações passando da Argentina para o Uruguai), 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. 443 e 444), 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-Uruguai 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 DoradosUruguai) 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 DoradosUruguai, 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 DoradosBrasil) 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-Uruguai, 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-Uruguai, 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. 1150), e subfranqueados - pulverizados em mais de 385 franqueados (segundo resposta da RFG - fls. 43 e 44, 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 DoradosBrasil, 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 DoradosBrasil 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 aduaneira³³, 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. 66 a 72).

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. 75 a 78):

[...] 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/MartinBrower 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 196644). [...]

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. 1167 e 1168).

Em sua resposta (fl. 1176), 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. 1177 a 1180). 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 nº 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 DoradosUruguai, 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 exclusão do valor referente ao superfaturamento, ou seja, a multa incide sobre o valor aduaneiro considerando os preços reais (Figura 46 - Valor Aduaneiro Arbitrado).

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. 1.708), e apresentou, em 09/09/2021 (fl. 1.720), a impugnação de fls. 1.723-1.816, 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 - PRECARIEDADE 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 Uruguaio;

- 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, conseqüentemente, 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 diferencia-se 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 interposta 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). 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. 1.710), e apresentou, em 10/09/2021 (fl. 3.300), a impugnação de fls. 3.302-3.427, 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. 59/62 e 112/115);

- 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 (Acórdãos 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 inconteste 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 Assessores 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 nº 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. 1.712, e apresentou, em 10/09/2021 (fl. 3.911), a impugnação de fls. 3.913-3.940, 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 demonstração 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 atuação, 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. 1.718, e apresentou, em 18/09/2021 (fl. 4.172), a impugnação de fls. 4.175-4.206, 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 conterà, 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 responsabilidade 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 infração, 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 autuada (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. 1.716, e apresentou, em 17/09/2021 (fl. 4.210), a impugnação de fls. 4.213-4.243, 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. [...]”.

A DRJ julgou improcedente a impugnação sob os termos da seguinte ementa:

Assunto: Processo Administrativo Fiscal Período de apuração: 20/03/2019 a 06/09/2019

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: 20/03/2019 a 06/09/2019

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: 20/03/2019 a 06/09/2019

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.

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: 20/03/2019 a 06/09/2019

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

A RFG COMÉRCIO, TRANSPORTES E SERVIÇOS apresentou tempestivamente recurso voluntário, no qual afirma, em síntese:

- i) Críticas iniciais do acórdão recorrido;
- ii) Das atividades realizadas pela recorrente;
- iii) Nulidade do lançamento, nos termos do artigo 142, do CTN;
- iv) Da ausência de caráter comprobatório dos aspectos meramente indiciários que fundamentam o auto de infração;
- v) Da ausência de ocultação do real exportador ou do destinatário da mercadoria importada mediante fraude ou simulação;
- vi) Inexistência de prejuízos ao controle aduaneiro;
- vii) Da inaplicabilidade do arbitramento e da multa de 100% sobre a diferença de preço declarado e o valor arbitrado;

- viii) Da inobservância do procedimento legal para aplicação do método de arbitramento;
- ix) Da impossibilidade de aplicação da multa de 1%;
- x) Do excesso na constituição do crédito;
- xi) Necessidade de observância do artigo 100, do CTN;
- xii) Da impossibilidade de cobrança de juros sobre multa.

ARCOS DOURADOS COMÉRCIO DE ALIMENTOS S.A apresentou recurso voluntário, no qual afirma, em síntese:

- i) Esclarecimentos preliminares acerca das operações autuadas;
- ii) Decisão da DRJ baseada em meros indícios e presunções;
- iii) Ausência de responsabilidade solidária da recorrente;
- iv) Ausência de elementos essenciais à autuação e violação aos artigos 142 do CTN e 9º, CAPUT, do Decreto 70.235/1972;
- v) Ausência de correlação entre a descrição dos fatos e o respectivo enquadramento legal;
- vi) Falta de atendimento ao procedimento previsto na IN 1.169/11 e incompetência dos agentes fiscais que aplicaram a pena de perdimento em discussão;
- vii) A legalidade das operações triangulares – Back to back;
- viii) A inaplicabilidade da multa prevista no artigo 23, inciso V, do DL 1455/76 – inexistência de ocultação, fraude, simulação ou interposição fraudulenta de terceiros;
- ix) A inaplicabilidade da multa prevista no artigo 169, inciso II, do DL 37/66 – a inexistência de superfaturamento ou fraude no valor aduaneiro das operações objeto de questionamento;
- x) A inaplicabilidade da multa por declaração inexata ou omissão de informações nos documentos fiscais relativos às operações objeto de questionamento;
- xi) A efetividade das operações realizadas com a Arcos Del Sur;
- xii) Prática reiterada da administração tributária – violação aos artigos 100 e 146;
- xiii) Da abusividade – e desproporcionalidade, das penalidades aplicadas;

- xiv) Violação ao GATT;
- xv) Impossibilidade da aplicação cumulativa de penalidades – confisco e princípio da consunção;

FÁBIO AUGUSTO CARVALHO MIRANDA E JOSÉ AUGUSTO RODRIGUES DOS SANTOS, tempestivamente apresentaram recursos voluntários, nos quais afirmam, com as mesmas razões de defesa, em síntese:

- i) Nulidade da decisão recorrida por ausência de fundamentação/motivação – ausência de apreciação dos argumentos;
- ii) Nulidade da decisão recorrida por alteração do critério jurídico do lançamento;
- iii) Nulidade do auto de infração – ausência de fundamentação e insuficiência do trabalho fiscal;
- iv) Nulidade do auto de infração – erro de direito – a inaplicabilidade das disposições dos códigos tributário nacional para atribuição de responsabilidade em infração aduaneira;
- v) Nulidade do auto de infração – erro de direito – imputação de diferentes e conflitantes dispositivos legais;
- vi) Equivocados indícios apontados pela fiscalização opara suposta caracterização de responsabilidade;
- vii) Não caracterização da situação prevista nos artigos 94 e 95 do Decreto-lei 37/1966;
- viii) Inocorrência da hipótese elencada no artigo 135, inciso III, do CTN;
- ix) Inaplicabilidade de responsabilidade solidária à pena de perdimento;
- x) Conclusões quanto à impossibilidade de imputar responsabilidade ao recorrente.

PAULO SÉRGIO DE CAMARGO apresentou tempestivo recurso voluntário, no qual afirma, em síntese:

- i) Ausência de fundamentação para responsabilização solidária do recorrente – responsabilização baseada em meras presunções – nulidade;
- ii) Impossibilidade de responsabilização do recorrente pela totalidade das penalidades lançadas contra a RFG;
- iii) Da ilegitimidade passiva do recorrente;
- iv) Inaplicabilidade do artigo 135, III, do CTN ao presente caso;

- v) A inaplicabilidade dos artigos 94 e 95 do dl 37/66 ao presente caso;
- vi) A pessoalidade das penas;
- vii) A improcedência do lançamento pelas razões já apresentadas pela Arcos Dourados;

Junta aos autos, ainda, a Arcos Dourados-Brasil, duas petições com laudos técnicos sobre a natureza, funcionalidade e legalidade do “e-ticket” como documento válido para o conjunto probatório, bem como sobre a operacionalidade dos

É o relatório.

VOTO

Conselheira **Mariele Orsi Gameiro**, Relatora

Os recursos são tempestivos, e atendem parcialmente aos requisitos para admissibilidade, pelas razões que passo a expor.

Do conhecimento

Entendo que os recursos devem ser parcialmente conhecidos, em razão da existência de argumentos que comportam natureza constitucional, sendo o presente Tribunal Administrativo impedido de analisar tais argumentos – como o princípio da proporcionalidade, do não confisco, da consunção e da pessoalidade das penas, por força da Súmula CARF nº 02:

Súmula CARF nº 2

Aprovada pelo Pleno em 2006

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Acórdãos Precedentes:

Acórdão nº 101-94876, de 25/02/2005 Acórdão nº 103-21568, de 18/03/2004
Acórdão nº 105-14586, de 11/08/2004 Acórdão nº 108-06035, de 14/03/2000
Acórdão nº 102-46146, de 15/10/2003 Acórdão nº 203-09298, de 05/11/2003
Acórdão nº 201-77691, de 16/06/2004 Acórdão nº 202-15674, de 06/07/2004
Acórdão nº 201-78180, de 27/01/2005 Acórdão nº 204-00115, de 17/05/2005

Passemos agora às demais análises.

Da controvérsia

Cinge-se a controvérsia na exigência da fiscalização da multa substitutiva da pena de perdimento, nos termos do artigo 23, inciso V, do Decreto-Lei 1455/1976, por considerar fraudulenta a operação, vale-se da aplicação do artigo 88, da Medida Provisória 2.158-35, quanto

ao arbitramento dos valores pela impossibilidade de respectiva valoração, bem como, do mesmo dispositivo, aplica a multa regulamentar de 100% sobre a diferença do valor arbitrado e do valor declarado, e, enfim, mas não menos importante, a multa regulamentar de 1% sobre o valor aduaneiro (aqui o valor arbitrado), por força do artigo 711, inciso III, do Regulamento Aduaneiro, considerando a omissão de informações essenciais ao controle aduaneiro.

A fiscalização aponta suposta irregularidade e ilegalidade na estrutura operacional das pessoas jurídicas envolvidas na importação de batatas palito, pré-fritas, congeladas (NCM 20041000), com a marca registrada “MAC FRIES”, tendo em vista que considerou a operação “back to back” realizada entre RFG/Martin-Brower (importador ostensivo), Arcos Dourados – Uruguai (ADS) e Arcos Dourados – Brasil, considerando como real vendedor/exportador a produtora das batatas, McCain, como a primeira camada de interposição, e como real comprador/importador, a Arcos Dourados -Brasil, como a segunda camada de interposição.

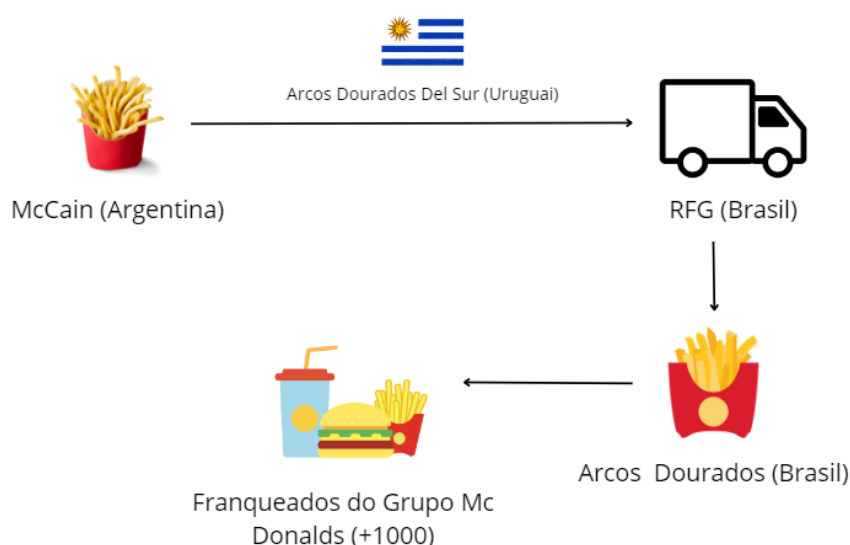
A acusação fiscal é embasada, como um dos principais pilares da autuação, na alteração dos valores das mercadorias quando a operação passou a ser realizada de forma triangular (2013), considerando a fiscalização descumprimento das regras de preço de transferência, planejamento tributário agressivo – com objetivo de superfaturar os preços até então praticados, transferindo para o Uruguai os lucros, porque a pessoa jurídica de lá encontrava-se em uma Zona Franca, com total isenção sobre a renda auferida na operação.

Ainda, afirma a fiscalização que não se trata de uma importação indireta por conta e ordem de terceiro, ou de importação direta, mas tão somente uma importação por encomenda.

Pois bem, antes de adentrarmos no esmiuçamento da acusação fiscal em cotejo aos argumentos de defesa postos pelos recorrentes, entendo pertinente i) esclarecer a operação; ii) esclarecer alguns pontos iniciais do auto de infração e do relatório fiscal; iii) esclarecer conceitos importantes ao deslinde do presente litígio, como as categorias de modalidades de importação, conceito de superfaturamento e diferenças da (sobre)subvaloração, e enfim, iv) analisar as preliminares de nulidade arguídas e o mérito.

i) sobre a operação

A operação realizada entre as partes consiste na importação das batatas realizada pela RFG, oriunda da Arcos Dourados – Uruguai, e distribuída em território nacional, através da Arcos Dourados -Brasil, para os franqueados do grupo Mc Donalds.



Importante destacar que as mercadorias trafegavam de forma direta entre Argentina e Brasil, sem qualquer passagem física pelo Uruguai, configurando-se conhecida forma operacional denominada “back to back”.

O emissor dos conhecimentos de transporte era o produtor Argentina – McCain, ao passo que a emissão das faturas comerciais que instruem os despachos aduaneiros no Brasil era realizada pela Arcos Dourados-Uruguai (Arcos Dourados Del Sur), situada em uma Zona Franca de Serviços (WTC Montevideo Free Zone es la Zona Franca de Servicios del Complejo World Trade Center Montevideo”), sendo controlada, tal como a Arcos Dourados-Brasil, pela Arcos Dourados-Holdings.

ii) Do auto de infração e do relatório fiscal

Afirma a fiscalização que o procedimento fiscal nos canais de parametrização amarelo e vermelho permitiu que as faturas comerciais da vendedora fossem anexadas às declarações de importação – posto que tais valores não mais teriam que ser informações nas DIs quando do ingresso da Arcos Dourados – Uruguai.

Quanto à primeira camada de interposição – Arcos Dourados Del Sur e RFG

O primeiro ponto de estranheza levantado foi a realização dessas operações sem o respaldo contratual, guarnecidas somente com as faturas comerciais – ou e-tickets, como denomina a legislação no Uruguai.

O segundo ponto, e é aqui que a fiscalização mais apoia seu inconformismo, diz respeito aos valores da operação.

Afirma que há um “refaturamento” das batatas fritas quando da utilização da ADS, tendo em vista que o objetivo é escapar à tributação da renda no Brasil, concentrando seu faturamento no país estrangeiro, especialmente porque, antes de junho de 2013, a importação das mercadorias era feita diretamente entre RFG e McCain, de modo que, a nova estrutura operacional permite a isenção tributária total face à localização da ADS em uma Zona Franca de Serviços do Uruguai.

Entendeu ainda que as operações realizadas entre Arcos Del Sur e RFG, considerando aquela como pessoa jurídica estrangeira submetida a regime fiscal privilegiado, deveriam se submeter às regras sobre preços de transferência (artigo 24-A, da Lei 9.430/1996).

A fiscalização indagou A RFG e Arcos Dourados sobre a finalidade da alteração da estrutura operacional de importação, solicitando documento ou informação que justificasse a razão pela qual não era possível a operação direta entre RFG e McCain, e quais eram as razões do incremento dos valores (ágio de quase 90% no “refaturamento” realizado pela Arcos Del Sur), tendo como resposta que a relação comercial com a Arcos Del Sur (ADS) teve início em razão de uma crise de abastecimento por restrições impostas pelo Governo Brasileiro à época, com a ruptura do fornecimento local de batatas fabricadas na Argentina, e quanto aos valores, que tais incrementos visaram a remuneração das respectivas atividades.

Afirmou a fiscalização que tais motivos eram insuficientes para justificar a operação, e que:

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 revendido 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.

Segue na linha de raciocínio que é estranho o valor ter aumentado sem o devido repasse à pessoa jurídica do Brasil e aos seus franqueados, e que os serviços prestados pela Arcos Dourados -Uruguai já seriam remunerado de modo diverso pela Arcos Dourados-Brasil. Além disso, dispõe que a estrutura centralizada de gerenciamento de compras – oriunda de uma Oferta de Acordo de Compartilhamento de Custos (Cost Sharing), já existia desde 2012, com serviços bem diferentes do que alega terem sido prestados.

Afirma:

A função da Arcos Dorados-Uruguai publicamente declarada em 2015 (dois anos após o início das operações), portanto, nada teria a ver com a que agora se alega neste processo (gerenciamento de "compras", a qual, em 2017, no processo nº

16561.720064/2017-61, foi informado como estando ainda centralizada na Argentina) para refutar a tese de servir nesta operação com as MAC FRIES, no papel de interposta pessoa, tão somente ao propósito de possibilitar a transferência, através de manipulações de preços de mercadorias, de base de lucro tributável da Arcos Dorados-Brasil para localidade submetida a regime fiscal privilegiado, burlando os controles sobre valoração aduaneira e preços de transferência brasileiros.

Terceiro ponto tratado pela fiscalização diz respeito ao time de funcionários que trabalhavam na Arcos Dourados-Uruguaí, referindo-se o TVF a uma estrutura de apenas 30 funcionários, em sua maioria jovens e estudantes, que ocupavam uma sala em um andar já compartilhado com o escritório principal da matriz.

Volta a afirmar que:

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.

Da segunda camada de interposição – RFG e Arcos Dourados-Brasil

A fiscalização afirma que a relação entre a RFG e a Arcos Dourados-Brasil e sua controladora é atípica de um modelo distribuidor-cliente, consubstanciando-se em verdadeira associação de fato de empresas multinacionais as quais contribuem com fatores produtivos para um propósito comum a longo prazo, à semelhança de um consórcio, contudo sem nenhum contrato escrito. E que, no contexto de que a RFG supostamente exerceria um controle de estoque de todas as lojas, e pela longínqua relação de parceria entre os dois, sem qualquer chance de escolha pelo vendedor de como, quanto e de quem vai comprar a mercadoria, entende que a Arcos Dourados-Brasil exerce controle indireto relevante sobre as operações da RFG.

Afirma também que um dos indícios considerados seria o fato de que as MAC FRIES importadas com preços superfaturados sejam produtos com marca registrada, sem possibilidade de vendas a não franqueados do Mc Donalds, o que, conforme aduz a fiscalização, fere a Parte 1, Artigo 1, item 1.a, do GATT.

Afirma, novamente, na mesma linha de raciocínio nas citações expressas supramencionadas:

Tendo a opção (é o que se esperaria em condições verdadeiras de livre mercado) de escolher outros fornecedores das MAC FRIES (ao menos até 2013, conforme informações nas notas fiscais eletrônicas constantes do Sped e Sistema Integrado de Comércio Exterior (Siscomex)) como o fabricante Farm Frites (através da subsidiária brasileira Farm Frites do Brasil Comércio de Alimentos LTDA., CNPJ nº 03.663.765/0001-08, ou por importação direta), Seara Alimentos S.A., CNPJ nº 02.914.460/0001-50, J.R. Simplot (através da subsidiária brasileira Simplot do

Brasil Alimentos LTDA, CNPJ nº 03.663.765/0001-08, ou por importação direta) e a própria McCain (através da subsidiária brasileira McCain do Brasil Alimentos Ltda., CNPJ nº 68.090.240/0001-68, ou por importação direta), opta justamente pela Arcos Dorados-Uruguai, não-fabricante, vinculada a sua adquirente preponderante, subsidiária de sua parceira histórica e sediada em zona franca de país com tributação favorecida, pagando, contrariamente a razão lógica comercial esperada dentro da normalidade, preços mais de 100% superiores aos praticados pelos outros fornecedores citados. **Não se consegue vislumbrar outra necessidade da operação a não ser a de cumprir a sua função no esquema de evasão tributária, a qual, de outro modo (compra de fornecedores diferentes, inclusive fabricantes, não vinculados à Arcos Dourados, adquirente preponderante no Brasil e beneficiária direta da operação de redução da base tributável), não seria possível.**

A partir do exposto, afirma categoricamente que a ausência de esclarecimento corrobora a inexistência de razão lícita e razoável, determinada e conhecida pela própria RFG/Martin-Brower, para a prática de política diferenciada de preços exclusivamente nas operações com a maior adquirente, com majoração irrazoável, conduta artificial a qual tem como resultado a transferência de vultosos valores de base tributável do lucro real da Arcos Dourados-Brasil para pessoa jurídica a ela vinculada sediada em país onde esses valores não são tributados.

E, diante da suposta conduta artificial, a fiscalização discorre longamente sobre os conceitos técnicos e a base legislativa para determinação da valoração aduaneira, nos termos do AVA-GATT.

Das informações colacionadas no relatório fiscal, é afirmado que 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. E, não só, que o uso de método de valoração aduaneira inadequado foi configurado, porque há evidente vinculação entre RFG e Arcos Dourados-Brasil, com influência de preço.

Curiosamente, cita a fiscalização também que as interposições apuradas não são, em si, ilícitas, tampouco a majoração de preços por influência de vinculação. Mas se mostram contrárias à legislação dadas todas as circunstâncias do esquema em exame e a omissão das informações necessárias à atuação dos sistemas de controle estatais.

Bem como, para falar sobre a suposta pessoa oculta no Brasil (Arcos Dourados-Brasil):

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. Analisando-se o fluxo na prática do processo de compras na operação de importação das MAC FRIES e a relação entre as partes envolvidas, a situação também revela uma importação por encomenda.

Apoia-se na afirmativa de que se trata de importação por encomenda porque considera que há um interesse prévio e exclusivo da Arcos Dourados-Brasil, bem como há uma previsão da demanda – há uma troca de e-mails de funcionários sobre a previsão de quantidades pelo supply chain, as compras são previamente definidas e controladas pelo grupo Arcos Dourados, além da margem de superfaturamento.

Dispõe que a nota característica da interposição de pessoa na importação reside precisamente no fato de a importação ter sido feita por uma pessoa para atender o interesse prévio de outra na aquisição de determinada mercadoria estrangeira, seja por conta e ordem desta, seja por encomenda

Ainda, a fiscalização vale-se de entrevistas concedidas pelas pessoas físicas envoltas às pessoas jurídicas da operação, prints de LinkedIn, páginas de Facebook, apenas para destacar o interesse relevante e a relação direta e pessoal da Arcos Dourados-Brasil com a entrada dessas mercadorias no território nacional.

Manifesta, em seguidas e inúmeras oportunidades sobre a transferência de renda para pessoa vinculada sujeita a regime fiscal privilegiado, e que se trata o caso de simulação quanto à parte do preço declarado, e traz longas digressões sobre o BEPS e a aplicação dos preços de transferências às operações internacionais.

E, por fim, se utiliza dos dispositivos 124 e 135, do Código Tributário Nacional, e artigos 94 e 95, do Decreto-lei 37/1966, para estabelecer responsabilidade solidária, configurando-se a sujeição passiva deste auto da seguinte forma:

Sujeito passivo principal: RFG Comércio, Transportes e Serviços

Responsável solidário: Arcos Dourados Comércio de Alimentos S.A

Responsável solidário: José Augusto Rodrigues dos Santos (Diretor Geral da RFG Comércio, Transportes e Serviços LTDA)

Responsável solidário: Fabio Augusto Carvalho Miranda (Diretor de Operações da RFG Comércio, Transportes e Serviços LTDA)

Responsável solidário: Paulo Sérgio Camargo (Diretor presidente da Arcos Dourados Comércio de Alimentos S.A)

Esses eram os destaques relativos ao relatório fiscal que considero importante para os próximos tópicos.

iii) Considerações gerais sobre as modalidades de importação, sobre interposição fraudulenta x conjunto probatório e a diferença entre subfaturamento x subvalorização

O recorrente afirma a ausência de subsunção dos fatos à norma jurídica invocada no Auto de Infração, qual seja, o art. 23, inciso V, §§ 1º e 3º do Decreto-lei nº 1.455/1976, regulamentado pelo art. 689, inciso XXII, § 1º do Decreto nº 6.759/2009, destacados a seguir:

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

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

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

§ 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.

§ 1º As infrações previstas no caput serão punidas com multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria, na importação, ou ao preço constante da respectiva nota fiscal ou documento equivalente, na exportação, quando a mercadoria não for localizada, ou tiver sido consumida ou revendida, observados o rito e as competências estabelecidos no Decreto nº 70.235, de 1972 (Decreto-Lei nº 1.455, de 1976, art. 23, § 3º, com a redação dada pela Lei nº 12.350, de 2010, art. 41).

Regulamento Aduaneiro

Art. 689. Aplica-se a pena de perdimento da mercadoria nas seguintes hipóteses, por configurarem dano ao Erário (Decreto-Lei nº 37, de 1966, art. 105; e Decreto-Lei nº 1.455, de 1976, art. 23, caput e §1º, este com a redação dada pela Lei no 10.637, de 2002, art. 59):

XXII - estrangeira ou nacional, 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.

Antes de adentrar à questão probatória, que definirá se houve de fato interposição fraudulenta de terceiros, vale tecer algumas considerações a respeito do instituto.

Existe na legislação brasileira atualmente três modalidades de importação: i) por conta e ordem de terceiro; ii) por encomenda; e iii) importação própria, que serão esmiuçadas – sem esgotar o conteúdo integral de cada uma porque não é a intenção, em algumas características essenciais para sua respectiva definição.

Importação por conta e ordem de terceiros

A importação por conta e ordem de terceiros é modalidade de importação indireta em que o importador (geralmente uma *trading company*) promove o despacho aduaneiro de importação de mercadorias adquiridas por outra entidade (“adquirente”), em razão de contrato de prestação de serviços previamente firmado.

Nos termos do artigo 2º da Instrução Normativa nº 1.861/2018:

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

§ 1º Considera-se adquirente de mercadoria estrangeira importada por sua conta e ordem a pessoa jurídica que realiza transação comercial de compra e venda da mercadoria no exterior, em seu nome e com recursos próprios, e contrata o importador por conta e ordem referido no caput para promover o despacho aduaneiro de importação. [...]

Para a ocorrência da importação por conta e ordem, diversos elementos devem ser levados em consideração:

- (i) existência de contrato de prestação de serviços firmado entre o adquirente e o importador;
- (ii) emissão da fatura comercial contra o adquirente;
- (iii) registros contábeis e fiscais do importador que indiquem que se trata de mercadoria de terceiros;
- (iv) emissão de nota fiscal para acompanhar a saída das mercadorias e nota fiscal de prestação de serviços pelo importador contra o adquirente, não havendo operação de venda de mercadorias;
- (v) financiamento da importação pelo adquirente; e
- (vi) importação nos termos definidos pelo adquirente, que é quem assume o risco pela operação.

Para tal modalidade, é importante mencionar que a simples antecipação de recursos ao importador de mercadoria estrangeira que age como o real interessado da operação não deve resultar necessariamente na classificação da importação como por conta e ordem de terceiros. Se comprovada a legitimidade e o interesse do importador em adquirir para si as mercadorias importadas, a importação teria ocorrido somente “por conta”, e não “por ordem” de terceiro.

Passemos à análise das demais modalidades de importação.

Importação por encomenda

A importação por encomenda é aquela em que o importador promove, em seu nome e com recursos próprios, o despacho aduaneiro de importação de mercadoria para revenda a encomendante predeterminado.

Nos termos do artigo 3º, da IN nº 1861/2018:

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

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

Difere-se a presente modalidade de importação da importação por conta e ordem de terceiro – em que o importador age como mero mandatário do adquirente local, porque o importador por encomenda é aquele que participa da negociação da compra e venda das mercadorias importadas, sendo o principal interessado na operação. Tal elemento aproxima a importação por encomenda da importação por conta própria, de modo que em ambos os casos os documentos relativos à importação serão emitidos em nome do próprio importador.

Em relação ao financiamento da operação de importação de encomenda, a Lei nº 11.281/2006 prevê que deve ser realizada com recursos próprios da importadora, sob pena de ser caracterizada a importação por conta e ordem de terceiros.

Contudo, um dos pontos importantes da legislação aplicável nessa modalidade de importação, é a previsão do parágrafo 3º, do artigo 3º, da mesma IN supramencionada, que dispõe sobre a permissão do encomendante para antecipar recursos ao importador relacionados à revenda, e não necessariamente à importação da mercadoria, o que, costumeiramente, recai sobre a reclassificação da modalidade como importação por conta e ordem de terceiro.

Importação própria

A importação própria (ou direta) é a mais simples: trata-se da importação ocorrida entre os mesmos sujeitos que participam da compra e venda das mercadorias. Assim, o exportador (no exterior) é o vendedor da mercadoria, enquanto que, no Brasil, aquele que importa e realiza o desembaraço aduaneiro da mercadoria é o adquirente final.

A importação direta presume-se feita com os recursos do próprio importador que, uma vez proprietário da mercadoria, pode dispor dela livremente (uso e consumo, revenda, industrialização etc.).

A problemática envolta às modalidades de importação diz respeito à existência de diversificados modelos de negócios atuais, considerando a fluidez e rapidez das operações, para

além das reestruturações físicas e societárias desenvolvidas para atendimento de menor onerosidade logística, tributária, empresarial, trabalhista, ambiental, aduaneiras e demais obrigações e demandas que são sujeitas as pessoas jurídicas que operam no comércio/industrialização interno e exterior.

Vê-se que, por vezes, o mero conhecimento do adquirente da mercadoria, em momento anterior ao desembarço aduaneiro, pode ocasionar a imputação das infrações e penalidades aduaneiras quanto à reclassificação de uma importação própria (direta), para uma importação por encomenda ou por conta e ordem de terceiro (indireta).

Para tanto, nesse aspecto, necessário se faz analisar a interposição fraudulenta de terceiros – que pode ser presumida¹ ou comprovada², que historicamente nasceu para combate às fraudes, especialmente aos ilícitos referentes às operações de comércio exterior, considerando a rápida mudança no contexto e na forma em que são realizadas as operações internacionais.

Uma das principais preocupações oriundas da infração mencionada é com a origem dos recursos que suportaram a operação de importação, porque a utilização de uma pessoa jurídica laranja, desprovida de capacidade financeira, econômica e estrutural pode se dar justamente para que não eventual e futura execução de uma dívida tributária ou aduaneira, restando o real adquirente com o patrimônio respaldado pelo respectivo laranja.

Nota-se, em relação às interposições fraudulentas comprovadas, dos autos de infração que costumeiramente são lavrados, bem como nos acórdãos proferidos neste Conselho Administrativo, que são considerados indícios do caráter fraudulento a incompatibilidade entre as operações e as instalações físicas, capacidade operacional, patrimônio e capacidade econômico-financeira do importador, ausência de histórico de importações, alta heterogeneidade da natureza das mercadorias importadas, opção por despacho aduaneiro em localidade menos vanyajosa ao interveniente, dentre outros elementos de prova, que devem compor o conteúdo da ação fiscalizatória que embasará a acusação de interposição, mediante fraude ou simulação.

É necessário enfatizar que, nesse tipo infracional comprovado há íntima e direta relação com a ocorrência de **fraude e simulação**, desprendendo-se desse status a interposição legítima, quando ausentes os elementos comprobatórios que demonstrem que a operação de importação aconteceu sob a guarida do intento de iludir o controle aduaneiro exercido pela administração Pública, com a presença do aspecto volitivo do agente.

Neste passo, também é essencial delimitar que a mera conduta que visa reduzir ou diferir o pagamento do tributo não se configura fraude ou simulação.

¹ Disposta no artigo 23, parágrafo 2º, do Decreto-lei 1455/1976, em que se presume a interposição fraudulenta na operação de comércio exterior a não comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados, considerando-se a inversão do ônus da prova de tais recursos ao interveniente atuado.

² Disposta no artigo 23, inciso V, do Decreto-lei 1.455/1976, em que é considerado dano ao erário as infrações relativas às mercadorias 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.

A configuração da infração disposta no artigo 23, inciso V, do Decreto-lei 1.455/1976 pode ser representada pela presença dos seguintes elementos: i) negócio aparente ou simulado (a importação declarada); (ii) negócio dissimulado ou efetivamente pretendido (a importação oculta da autoridade aduaneira), desde que a ocultação não seja resultante de mero erro, plenamente comprovado; e (iii) do conluio entre as partes (importador declarado e sujeito oculto).³

Deve-se, portanto, considerando o ônus probatório da fiscalização, restar a infração plena e inequivocadamente demonstrada, comprovando-se a ocultação praticada, mediante conjunto probatório de provas diretas e/ou indiretas que se trata, em verdade, de uma importação indireta – por conta e ordem ou encomenda, ao invés da declarada importação direta.

Logo, vê-se que as controvérsias envolvidas à interposição fraudulenta comprovada são delimitadas pelas provas acostadas ao auto de infração, pela fiscalização.

O professor Rodrigo Mineiro, em análise de casos concretos julgados pelo CARF⁴, afirma que:

Constata-se que as turmas julgadoras do CARF, na grande maioria dos casos, tem aceitado os seguintes elementos como prova para configurar a ocultação:

(A) Elementos relacionados à transação comercial e prestação de serviços:

(i) contratos;

(ii) Ordens de compra;

(iii) Elementos diversos que apontam que a negociação foi efetuada pelo sujeito oculto;

(B) Elementos relacionados à liquidação financeira e controles:

(iv) Registros contábeis do importador e do sujeito oculto;

(v) Não comprovação, pelo importador, da origem dos recursos empregados;

(vi) Ausência de capacidade financeira do importador;

(vii) Comprovante financeiro do pagamento da importação e demonstração do fluxo financeiro da operação.

Afirma ainda que, em que pese não haver determinação expressa de qual ou quais os elementos a serem considerados para configuração da infração, destacam-se as análises probatórias relativas aos contratos firmados entre as partes (resguardada sua subjetividade por tratar-se de instrumento particular), ordens de compra, que se efetuadas em momento anterior à compra da mercadoria importada para configurar a importação indireta, e finalmente, o

³ NASCIMENTO, José Fernandes. As formas de comprovação da interposição fraudulenta na importação. In: PEREIRA, Cláudio Augusto Gonçalves; REIS, Raquel Segalla. Ensaio de direito aduaneiro. São Paulo: Intelecto Soluções, 2015, p. 411.

⁴ MINEIRO, Rodrigo Fernandes. A prova na interposição fraudulenta. In: Eficiência Probatória no CARF. Coordenação: Gisele Barra Bossa, Almedina, 2020.

financiamento da importação, identificando-se o efetivo provedor ou remetente dos recursos financeiros para aquisição da mercadoria importada.

Não basta, para que se configure a infração aqui discutida, a existência de meros indícios, tal como – e assim também afirma o professor supramencionado, i) a proximidade das datas de desembarço, entrada e saída das mercadorias; (ii) ausência de capacidade financeira; (iii) concentração de vendas para um único cliente; (iv) margem de lucro irrisória, incompatível com a operação.

O principal pressuposto utilizado como indício de interposição fraudulenta é o fluxo financeiro da operação, especialmente quanto à falta de capacidade financeira da pessoa jurídica utilizada para realizar as importações de forma simulada, somando-se indícios satélites supramencionados para comprovação da infração.

A partir das considerações técnicas feitas sobre as modalidades de importação, além das características e provas necessárias à configuração da interposição fraudulenta aduaneira, vale, no próximo tópico, tratar tecnicamente da diferença entre subfaturamento e subvaloração, considerando especialmente o conteúdo do relatório fiscal, que segue na mesma ordem de argumentação.

Subvaloração e subfaturamento

A subvaloração e o subfaturamento são institutos distintos, costumeiramente utilizados de forma equivocada pela fiscalização, especialmente porque há diferença significativa nas provas a serem colacionadas para respectivas infrações, bem como nas penalidades aplicadas.

A subvaloração refere-se à identificação, pela fiscalização, de valores declarados que estão em desacordo com as regras previstas no AVA-GATT – Acordo de Valoração Aduaneira, que estabeleceu critérios para fincar o valor aduaneiro, que devem ser seguidos por todos os países integrantes da Organização Mundial do Comércio - OMC, dentre eles o Brasil, o qual a incorporou em seu ordenamento jurídico por meio do decreto legislativo 30/1994, promulgado pelo decreto 1.355/1994.

Nesse contexto, quando houver dúvida pela fiscalização, no procedimento fiscalizatório, quanto à veracidade e exatidão das informações, ela poderá afastar, de forma comprovada e embasada, o primeiro método – e, portanto, a regra, de valoração aduaneira, que é o valor da transação. Existem mais cinco métodos sucessivos e subsequentes a esse, que devem ser observados pelo fisco.

Logo, subvaloração é a declaração de valor aduaneiro inferior em razão de divergências quanto à interpretação dos métodos dispostos no Acordo de Valoração Aduaneira (AVA). Não há má-fé por parte do importador, até porque qualquer operador está sujeito a cometer equívocos, os quais ocorrem com maior frequência que se espera.

De outra banda, o subfaturamento se concretiza quando há intenção do agente em declarar valores maiores ou menores (superfaturamento), em falsidade ideológica - que consiste

na omissão ou inserção de declaração falsa (valor da mercadoria) na fatura comercial ou material - a criação de um documento falso a fim de constar valor menor da transação, em cotejo aos valores efetivamente praticados na operação, com objetivo de esquivar-se dos tributos incidentes.

Para a caracterização da infração de subfaturamento é imprescindível a prova do falso, e a desconstituição da idoneidade da fatura.

Tais considerações, importante destacar, são válidas também para o contrário, como no presente, caso, o superfaturamento de operações, na qual deve residir a acusação fiscal em provas incontestáveis da falsidade das faturas consideradas nas operações debatidas.

Passemos, então, à análise das preliminares e do mérito, em cotejo às provas presentes no processo.

iv) Análise do caso concreto

Das nulidades arguídas – do auto de infração e da decisão da DRJ

Afirmam os recorrentes, basicamente trazendo os mesmos argumentos quanto às nulidades, que o auto de infração é nulo pela incompatibilidade dos dispositivos legais utilizados, seja porque chocantes entre si, seja porque não se enquadram ao caso concreto, pela desobediência ao artigo 142, do CTN, por erro de direito, pela inexistência de provas.

Entendo não haver razão às recorrentes.

Quanto à alegação do erro da identificação e capitulação legal da infração e penalidade, em desconformidade com as disposições do Decreto 70.235/1972, discordo também que há lastro de nulidade, tendo sido o auto de infração cristalino ao estabelecer como premissa o dispositivo que se refere à interposição fraudulenta de terceiros comprovada, inclusive listando as razões pelas quais – que serão tratadas no mérito, porque as operações de importação em debate foram consideradas simuladas pelo superfaturamento.

Ainda, entendo que não cabe nos socorrermos da aplicação do artigo 142, do Código Tributário Nacional, quanto ao cumprimento dos requisitos intrínsecos ao lançamento tributário, posto que, como já conhecido meu posicionamento, para nenhuma das infrações e penalidades aqui dispostas entendo que o crédito cobrado é de natureza tributária, mas sim e tão somente de natureza administrativa (aduaneira).

Ademais, incoerente a alegação de que, para a responsabilidade solidária não se aplicam os dispositivos do CTN, tal como o artigo 124 e 135, utilizados na acusação fiscal, em contraposição à exigência do cumprimento dos requisitos do artigo 142, do mesmo diploma legal.

Tão menos há que se falar em nulidade da decisão de primeira instância, considerando que, ainda que padeça de discordâncias técnicas, e, por vezes, pálida avaliação dos argumentos trazidos em sede de impugnação, tais afirmativas não se enquadram como cerceamento de defesa ou incompetência da autoridade, nos ditames do artigo 59, do Decreto 70.235/1972, causas expressas de nulidade.

Por todo exposto, rejeito as preliminares de nulidade.

Do mérito

Finalmente, entraremos no mérito.

Inaugurei o tópico de destaque das alegações que considero basilares do relatório fiscal justamente para esmiuçá-las na análise de mérito.

Penso que o principal argumento utilizado pela fiscalização diz respeito à suposta ocorrência de superfaturamento das operações quando da entrada da Arcos Dourados Del Sur - Uruguai, configurando a triangulação na importação das batatas fritas congeladas, de modo a sustentar o objetivo de escapar à tributação da renda no Brasil, especialmente porque a unidade do Uruguai se encontra em uma Zona Franca de Serviços, totalmente isenta da tributação.

Equivoca-se a fiscalização.

O primeiro equívoco reside na confusa utilização do instituto de superfaturamento com alegações de descumprimento dos métodos de valoração aduaneiro, que, como já dito no tópico específico para tanto, não se identificam tecnicamente.

No presente caso, para que o fisco lograsse êxito na comprovação da existência de superfaturamento, não poderia apoiar-se na diferença de valores (como indício) constantes em diferentes épocas, de diferentes estruturas operacionais das pessoas jurídicas envolvidas. Afirmo o TVF que até junho de 2013 as operações de importação aconteciam de forma direta entre McCain e RFG – ainda como fornecedora oficial e exclusiva do Grupo Mc Donalds, com um determinado valor, e que a partir dessa data, com a entrada da Arcos Dourados Del Sur – Uruguai, as mercadorias eram “refaturadas”, com acréscimo desarrazoado e desproporcional no valor da operação.

A base comparativa é errada.

É necessário, para a acusação fiscal de superfaturamento, que a fiscalização comprove i) a efetiva diferença entre o preço praticado na realidade da operação e aquele declarado nos documentos que a acobertam; ii) em conjunto com indícios de falsidade, que se comprove a diferença de preços praticados nas condições comuns de mercado, apontando a discrepância dos preços praticados pelo interveniente nas suas operações de importação.

Há de se considerar, por exemplo, a expressa menção das diferenças de valores nas declarações e nas trocas financeiras quando da negociação das mercadorias, ou ainda a comprovação de elementos que demonstrem a discrepância entre a realidade da operação e a declaração apresentada, embasando-se em um conjunto de indícios, como a significativa diferença da quantidade de mercadorias – efetivamente importadas x quantidade declarada, antagonismo da origem das mercadorias, contradição em relação aos nomes dos importadores, exportadores, incompatibilidade do tipo de seguro utilizado, dentre outros.

Não só, em relação aos indícios de falsidade supramencionados, para que se configure o sub ou superfaturamento, **é imprescindível que se comprove a falsidade – ideológica ou material**, das faturas envolvidas na operação, de modo que, deve valer-se a fiscalização de instrumentos hábeis para colacionar prova aos autos de que se trata de ardil doloso utilizado pelo interveniente para escapar e fugir do pagamento de tributos, explorando o conjunto probatório muito além da mera diferença de valores.

Neste processo não há nenhuma prova sobre a falsidade das faturas comerciais (e-tickets), erroneamente desconsiderados como prova pela fiscalização, ainda que tenham colacionado a legislação do Uruguai pertinente à exigência de tais documentos na esfera fiscal e contábil do país.

Sequer há menção aos institutos de falsidade ideológica ou material no relatório fiscal, mas tão somente longas e equivocadas digressões sobre a valoração aduaneira, configurando-se evidente confusão entre as infrações relativas ao superfaturamento e à subvalorização aduaneira.

E, ainda que o fisco tivesse se apoiado na supramencionada afirmativa relativa à valoração aduaneira, o questionamento dos valores das mercadorias dentro dessa perspectiva carrega um iter técnico específico – como a presença de declarações de importação paradigmas para desconsideração do primeiro método que refere-se ao valor da transação, e a travessia sucessiva dos outros métodos constantes no AVA-GATT, com a devida justificativa para a desconsideração – de forma sucessiva, de cada um dos métodos, supridos de provas suficientes para amparar respectivas alegações, elementos indispensáveis que devem ser observados pela fiscalização, quando da abertura do procedimento fiscalizatório, com garantia do devido processo legal e dos princípios do contraditório e ampla defesa.

Nota-se, desse auto, uma grande miscelânea de conceitos técnicos que não se misturam, e comportam peculiaridades desconsideradas quando da lavratura do auto de infração – e, penso que é necessário esclarecer que essa é uma questão que entendo não morar na nulidade, porque neste caso específico, ainda que a fiscalização tenha tratado de forma equivocada tais institutos, há uma nebulosidade que permeia sua incorreta aplicação configurando-se subsunção do fato à norma, residente, portanto, no mérito.

O segundo equívoco refere-se ao transplante da indignação tributária da fiscalização aos institutos aduaneiros.

Em outras oportunidades já me manifestei totalmente contrária à utilização de fundamentos puramente tributários - especialmente quanto à planejamentos tributários para embasar uma autuação de interposição fraudulenta de terceiros aduaneira. Não nego, no entanto que, dentre as provas que efetivamente demonstrariam a irregularidade na operação internacional, possa a fiscalização se utilizar do argumento tributário como um dos indícios que embasam sua desconfiança na legitimidade da operação.

Mas, jamais o argumento tributário pode ser o protagonista da acusação fiscal.

Apenas a título *obter dictum*, e para ilustrar novamente meu posicionamento já esclarecido em outros julgamentos, considero que o conjunto de indícios e provas que devem ser colacionados na autuação aduaneira, em que pese carregarem leve relação com aqueles constantes em autuações tributárias, também revelam na maior parte de seu conteúdo intensa diferença. E, como exemplo, temos como provas na interposição fraudulenta aduaneira o fluxo financeiro bagunçado, comprovante de pagamentos ou transferências bancárias que demonstram o verdadeiro financiador da operação em discrepância àquele declarado, contratos de câmbio inexistentes ou de existência meramente formal, negociações realizadas entre as partes de forma duvidosa, (in)veracidade e debilidade da fatura comercial, incompatibilidade entre a realidade da operação e o conteúdo declarado nos documentos fiscais, dentre outros.

Nesse contexto, denota-se do relatório fiscal que a fiscalização, incansavelmente, endereça sua indignação à problemática dos preços de transferências e da suposta utilização da Arcos Dourados Del Sur para irregular transferência do faturamento da pessoa jurídica do Brasil para a do Uruguai, considerando que esta se posiciona fisicamente numa Zona Franca de Serviços, integralmente isenta do pagamento de tributos.

O pano de fundo desta autuação é o inconformismo da fiscalização quanto à transferência de renda para pessoa vinculada no exterior sujeita a regime fiscal privilegiado, e tão só.

E, a despeito do enfrentamento de cada um dos fracos indícios postos pela fiscalização, na tentativa de se comprovar uma simulação, olvida-se o autuante que o direito tributário não é o direito aduaneiro, posto que são ramos autônomos do direito, ainda que carreguem pontos de intersecção, como a tributação aduaneira, especialmente em debates sensíveis que carregam certa conexão, como o preço de transferência e a valoração aduaneira.

E, dito de passagem de forma marginal à *ratio decidendi* desse voto, a regra de preço de transferência existe para que a transação entre partes relacionadas não tenha o valor manipulado de forma a não tributar no Brasil o que deveria ser tributado no país, de modo que não necessariamente se relaciona com uma operação fraudulenta, é uma regra antielisiva a título internacional, que, se descumprida, basta que sejam feitos os ajustes determinados na norma que lhe é endereçada. Nesse sentido, vale mencionar que o Acórdão nº 1401-006.420, proferido em 15 de março de 2023, que dispõe sobre a autuação em relação ao ajuste dos preços de transferências para as operações aqui debatidas, teve como resultado A NULIDADE DO LANÇAMENTO EM RELAÇÃO AO PREÇO DE TRANSFERÊNCIA:

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso no tocante (i) ao descabimento da multa de ofício sobre a Glosa de Royalties e sobre os Ajustes de Preços de Transferência (75%); (ii) impossibilidade de aplicação dos juros SELIC; (iii) aplicação do art. 24 da LINDB (Súmula CARF nº 169); (iv) glosa das despesas com ágio; Por voto de qualidade, negar provimento ao recurso em relação (i) à glosa do excesso de dedução das despesas de royalties; vencidos os Conselheiros Daniel Ribeiro Silva, André Severo Chaves,

Lucas Issa Halah e André Luis Ulrich Pinto que davam provimento ao recurso; (ii) à aplicação do método de preços de transferência ao caso concreto; vencidos os Conselheiros Daniel Ribeiro Silva, André Severo Chaves, Lucas Issa Halah e André Luis Ulrich Pinto; (iii) multa isolada pela falta de recolhimento de estimativas; vencidos os Conselheiros Daniel Ribeiro Silva, André Severo Chaves, Lucas Issa Halah e André Luis Ulrich Pinto que davam provimento ao recurso; Por maioria de votos, (i) indeferir a proposta de diligência para a apuração do ajuste de preços de transferência de acordo com o método escolhido pela Contribuinte e (ii) dar provimento ao recurso para (a) declarar a nulidade do lançamento relativo aos ajustes de preços de transferência, nos termos da fundamentação; vencidos os Conselheiros Carlos André Soares Nogueira, Itamar Artur Magalhães Alves Ruga e André Luis Ulrich Pinto que negavam provimento ao recurso; (b) afastar a multa qualificada incidente sobre a glosa de ágio; vencido o Conselheiro Itamar Artur Magalhães Alves Ruga; Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Daniel Ribeiro Silva.

Ainda, apenas para complementar, houve recurso especial interposto pela PGFN e pelo contribuinte, julgados no Acórdão 9101-007.201, em que foram discutidos apenas dois pontos: a qualificação da multa em relação aos royalties e consideração dos valores transferidos por subfranqueados à Recorrente a título de royalties para fins de aplicação dos percentuais da Portaria 436/58, não tendo sido tratada a controvérsia sobre os ajustes dos preços de transferência, encerrando de forma definitiva respectiva discussão em sede administrativa.

No mais, como já afirmado anteriormente, e voltando à *ratio decidendi* do presente voto, o direito tributário positivo é o ramo do direito que é integrado pelo conjunto de dispositivos que tratam da instituição, arrecadação e fiscalização de tributos.⁵ A Constituição Federal dedicou um capítulo inteiro para tratar da tributação, nos artigos 145 a 162.

Por outro lado, na definição proposta por Trevisan, o direito aduaneiro positivo é o ramo do direito que é integrado pelo conjunto de “*normas que disciplinam as relações entre a Aduana e os intervenientes nas operações de comércio exterior, estabelecendo os direitos e obrigações de cada um, e as restrições tarifárias e não-tarifárias nas importações e exportações.*”⁶ *Aqui também a Constituição Federal reservou local específico normativo, considerando o respaldo do direito aduaneiro no artigo 22, inciso VIII⁷, e artigo 237⁸.*

Nota-se que as finalidades das áreas – tributária e aduaneira, são diferentes, enquanto o direito tributário se ocupa da arrecadação de tributos, o direito aduaneiro se ocupa da fiscalização e controle das operações de comércio exterior, independentemente da existência de tributo a recolher.

⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 21. Ed. São Paulo: Saraiva, 2009.p.2.

⁶ TREVISAN, Rosaldo. Direito Aduaneiro e Direito Tributário: distinções básicas. In: _____. (Org.) Temas Atuais de Direito Aduaneiro. São Paulo: Lex Editora, 2008. p. 51.

⁷ Art. 22. Compete privativamente à União legislar sobre: (...)VIII - comércio exterior e interestadual;

⁸ Art. 237. A fiscalização e o controle sobre o comércio exterior, essenciais à defesa dos interesses fazendários nacionais, serão exercidos pelo Ministério da Fazenda.

A despeito do reconhecimento de um caráter híbrido entre o direito tributário e aduaneiro em determinados institutos, é necessário estabelecer a distinção notoriamente existente na proporção majoritária de cada uma das áreas, com objetivo da correta escolha do regime jurídico aplicável ao deslinde de controvérsias, como a presente, que trata de instituto aduaneiro, interposição fraudulenta – ainda que tenha potencial de uma (e apenas uma) consequência tributária, dentre tantos outros elementos de natureza estritamente aduaneira.

Nesse sentido, também, explanam os professores Onofre Baptista e Daniela Floriano⁹

O Direito Aduaneiro disciplina institutos próprios, que são específicos e estudados à exaustão;

O Direito Aduaneiro tem um caráter “multifacetado”, na medida em que oferece tanto a disciplina de institutos próprios do Direito Público como do Direito Privado;

O Direito Aduaneiro porta normas de matiz administrativo, vocacionadas a orientar a atuação dos agentes fiscais e aduaneiros. Nesses domínios, dúvidas não existem de que o Direito Aduaneiro tem em forte confluência com o Direito Administrativo. A Aduana, nesse compasso, deve observar princípios informadores do Direito Administrativo, sobretudo os estampados no art. 37, caput, da CRFB/1988;

4. No Direito Aduaneiro Sancionador, tal como no Direito Administrativo Sancionador, cabe incidir o princípio da tipicidade, devendo ser afastada, por exemplo, a aplicação de penalidades por analogia;

5. Existem sanções aduaneiras que nenhuma relação guarda com o Direito Tributário. Da mesma forma, no Direito Aduaneiro Sancionador, cabe a aplicação do princípio da proporcionalidade, mas não faz sentido pretender aplicar o princípio do não confisco, de natureza tipicamente tributária;

6. Naquilo que diz respeito aos tributos aduaneiros lato sensu, cabe a aplicação de princípios próprios do Direito Tributário, porém, o ramo do Direito que disciplina a “instituição dos tributos” se vale de institutos próprios do Direito Aduaneiro que vêm recebidos na forma do art. 109 e 110 do CTN;

7. O Direito Aduaneiro “irrita” o Direito Tributário, “contaminando” os tributos aduaneiros lato sensu de forma a “vinculá-los teleologicamente”, ou seja, os tributos de índole aduaneira devem/ podem atender teleologicamente ao programa posto pelo Direito Aduaneiro;

8. Na disciplina do exercício do poder de polícia aduaneira, pode-se identificar um “Direito Administrativo Aduaneiro”, na medida em que existem normas de Direito

⁹ FLORIANO, Daniela. JÚNIOR, Onofre Alves Batista. *Reflexões sobre autonomia do direito aduaneiro e seus princípios informadores*. In Direito aduaneiro e direito tributário aduaneiro: coordenado por Onofre Alves Batista Júnior e Paulo Roberto Coimbra Silva – Belo Horizonte, MG: Letramento; Casa do Direito, 2022.

Administrativo vocacionadas a disciplinar os órgãos aduaneiros e a função administrativa aduaneira. Entretanto, o Direito Aduaneiro qualifica princípios administrativos que se aplicam à função administrativa aduaneira;

9. A Administração Pública Aduaneira deve perseguir, essencialmente, o “interesse nacional”, que reclama uma atuação holisticamente favorável ao bem comum do Estado-nação;

10. A ideia de “interesse nacional” é multifacetada, na medida em que cabe à Administração Aduaneira como um todo zelar por um diversificado feixe de interesses (públicos). O Estado nacional persegue fins diversificados, portanto, o Direito Aduaneiro deve pautar-se pela “satisfação do interesse nacional”, como composição concertada dos mais diversos interesses públicos, que podem, inclusive, estar desalinhados;

11. O “interesse público nacional” é um equilíbrio móvel entre interesses públicos por vezes contrários. Legalmente firmado, funciona como uma espécie de interesse de síntese, resultante de uma ponderação equilibrada desses diversos interesses públicos intervenientes feita pela lei. Entretanto, na composição do “interesse nacional”, sequer os interesses privados dos nacionais podem ser postos de lado, como contrapostos ao interesse público. O “interesse nacional”, assim, é a síntese concertada da ampla gama de interesses públicos e dos interesses privados dos nacionais;

12. O princípio reitor maior do Direito Aduaneiro é o Princípio da Supremacia do Interesse Nacional, abrangente, em razão da qualificação do interesse que persegue;

13. A Aduana não pode atuar de forma arbitrária, porque, se o Direito Aduaneiro tem como princípio a supremacia do interesse nacional, deve proporcionar, na mesma medida, segurança jurídica para o administrado, harmonizando a disciplina do interesse nacional com a segurança proporcionada para o interesse privado;

14. A ideia de prevalência do interesse nacional não veicula qualquer fundamentação para um poder de atuação estatal genérico, imanente, que não tem espaço no Estado de Direito sujeito à legalidade. O Direito Aduaneiro se desenvolve, assim, em atenção à necessária defesa do interesse nacional, em estrita observância das balizas postas pela lei (princípio da legalidade), devendo, da mesma forma, observar o princípio da proporcionalidade;

15. O poder de atuação da Aduana é instrumental e não se justifica por si, mas como suporte para a ação do Estado na realização do interesse nacional. Portanto, é equivocado entender que a finalidade precípua da Aduana seja o controle, porque o poder/dever atribuído aos órgãos aduaneiros é meramente instrumental e visa, sobretudo, propiciar que a Aduana possa, em sua atuação, funcionar em prol dos interesses nacionais;

16. Diversos tratados internacionais do Século XX e XXI foram celebrados com o intuito de promover a facilitação do comércio, para que, assim, se pudesse estimular o desenvolvimento econômico das nações e assegurar o “interesse nacional” dos signatários;

17. O controle aduaneiro não é um fim em si mesmo, mas um meio para que se possa garantir o “melhor interesse nacional possível”. As Aduanas tanto devem ser desburocratizadas e ágeis o suficiente para “facilitarem o comércio” e não funcionarem como travas para o desenvolvimento econômico, como devem assegurar o exercício do poder de polícia aduaneira eficaz e capaz de detectar a sonegação de impostos e evitar, por exemplo, a entrada de produtos de importação proibida;

18. O Direito Aduaneiro “contamina”, em alguma medida, o Direito Tributário. Existem alguns princípios do Direito Tributário que são forjados no seio do Direito Aduaneiro e que apenas se aplicam aos tributos nas operações de importação e exportação, como o “(sub)princípio da não exportação de tributos”. Entretanto, o verdadeiro vetor reitor fundamental do “Direito (Tributário) Aduaneiro” é o Princípio da Supremacia do Interesse Nacional, que se revela, nos casos concretos, de forma mais ampla;

19. O Princípio da Nação Mais Favorecida e o Princípio do Tratamento Nacional funcionam como verdadeiros limites para a incidência de tributos internos, afetando o poder de “instituir” tributos. Estes são princípios do Direito Aduaneiro que não se referem tão somente à tributação, mas tem alcance mais amplo, embora afetem o poder de tributar. Nesse sentido, existem princípios aduaneiros que, inobstante intrinsecamente relacionados com o Direito Aduaneiro, afetam a estrutura fundamental do Direito Tributário, atingindo a “instituição” de tributos, caracterizando-se como princípios próprios do Direito Aduaneiro (Tributário).

O presente auto de infração estressa essa relação entre o direito aduaneiro e o direito tributário, e de forma equivocada, transplanta o pano de fundo de indignação quanto ao planejamento tributário realizado pelo recorrente, para enquadramento em infração aduaneira, com indícios que destoam completamente daqueles que costumeiramente são tratados pelo controle aduaneiro, com objetivo de combater as fraudes e simulações que, de fato, carregam objetivos totalmente distintos – e que são condizentes à matéria que aqui se refere a interposição fraudulenta aludida, do que a mera economia tributária.

Ainda, de forma totalmente descontextualizada, a fiscalização faz longas digressões sobre o BEPS, com objetivo de invocar os planos delineados pela OCDE para combater os planejamentos tributários considerados agressivos em âmbito internacional, com diretrizes específicas para tanto, **que não devem ser discutidas aqui**.

E, também como já esposado em outras oportunidades – contudo, em autos de infração tributários que efetivamente o debate era sobre planejamento, suas regras e limites, já me posicionei quanto à efetiva comprovação de que se trata de uma operação que não existe na

realidade – tão somente simulada, para que tenhamos o “abuso” cometido pelo contribuinte quanto à sua reorganização, de modo que, não deveria haver resistência quando tais reorganizações forem realizadas com objetivo de economia tributária¹⁰.

O terceiro equívoco refere-se à afirmativa da fiscalização de que se trata de uma importação por encomenda, desnaturalizando a importação direta ou por conta e ordem de terceiro realizada entre as partes, apoiando-se principalmente no fato de que considera como característica da interposição de pessoa na importação a realização da operação por uma pessoa para atender o interesse prévio de outra na aquisição de mercadoria estrangeira.

Não é essa a característica essencial das fraudes e simulações no âmbito das importações indiretas.

Como já dito no início desse voto, uma das principais preocupações oriundas da infração mencionada é com a origem dos recursos que suportaram a operação de importação, porque a utilização de uma pessoa jurídica laranja, desprovida de capacidade financeira, econômica e estrutural pode se dar justamente para que não eventual e futura execução de uma dívida tributária ou aduaneira, restando o real adquirente com o patrimônio respaldado pelo respectivo laranja.

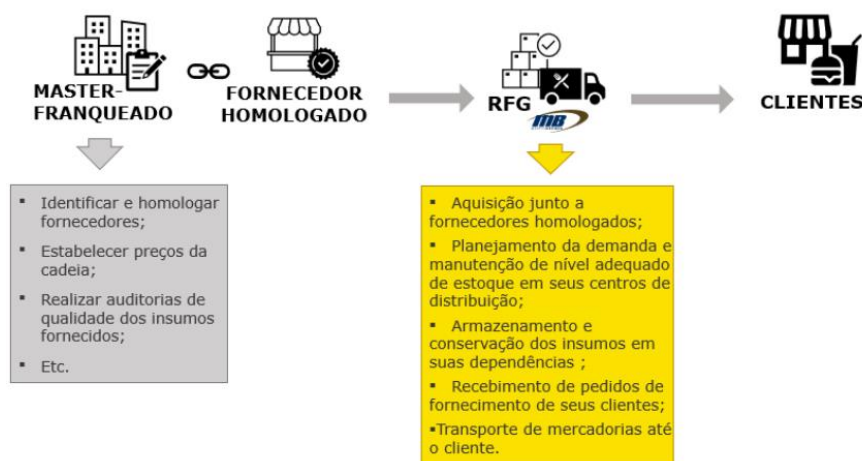
As provas colacionadas nos processos de interposição, como já dito, costumam residir na incompatibilidade entre as operações e as instalações físicas, capacidade operacional, patrimônio e capacidade econômico-financeira do importador, ausência de histórico de importações, alta heterogeneidade da natureza das mercadorias importadas, opção por despacho aduaneiro em localidade menos vantajosa ao interveniente, dentre outros elementos de prova, que devem compor o conteúdo da ação fiscalizatória que embasará a acusação de interposição, mediante fraude ou simulação.

Não há qualquer prova nesse processo sobre a suposta fraude ou simulação, apoiando-se a fiscalização somente no suposto superfaturamento.

E enfim, para a configuração de interposição fraudulenta de terceiros, é necessário que estejam presentes, pelo menos, dois elementos do tipo infracional, a ocultação, e a fraude e simulação, que aqui não se observa por nenhuma perspectiva. Afirma a fiscalização que há ocultação do real vendedor/exportador – McCain produtora das batatas fritas na Argentina, ocultada pelo importador ostensivo – RFG, e que há ocultação no real adquirente da mercadoria, considerando que é a Arcos Dourados – Brasil quem comanda e quem efetivamente está por trás das operações realizadas com a RFG.

A defesa da RFG traz a demonstração do modelo de negócios adotado, que baseia-se da seguinte forma:

¹⁰ Processo Administrativo Fiscal nº 16327.720206/2020-69, Acórdão 3302-014.120, publicado em 20 de junho de 2024.



49. Dito de outra forma, a Recorrente tem como objetivo ser o principal fornecedor logístico e de “supply chain” para cadeias de restaurantes em todo o mundo, realizando através de uma única entrega a distribuição de todos os produtos alimentícios, embalagens e demais insumos necessários para o desenvolvimento das atividades dos restaurantes. 50. No Brasil, a Recorrente atende as mais importantes redes de “fast food”, tais como McDonald’s, Subway, Bobs, Giraffas, Pizza Hut, KFC, entre outras marcas. 51. A solução de gestão da cadeia de suprimentos realizada pela Recorrente consiste, principalmente: a) No planejamento de demanda e compra de produtos dos fornecedores homologados pelas redes de restaurantes (clientes), mantendo um nível de estoque suficiente para atender todos os pedidos de compra de todos os restaurantes de uma determinada cadeia (cliente). b) No armazenamento, distribuição (revenda) e transporte de produtos secos, resfriados e congelados para todos os restaurantes de uma determinada cadeia (cliente).

(...)

53. Nesse modelo de negócio, solução de gestão da cadeia de suprimentos, a Recorrente é responsável por planejar a demanda das aquisições de produtos dos fornecedores homologados pelas redes de fast food, centralizar as compras, armazenar, fornecer e transportar todos os produtos necessários aos restaurantes das redes.

54. É importante esclarecer que os fornecedores devem ser homologados pelas redes de “fast food” para que todos os restaurantes possam adquirir os mesmos insumos (produtos alimentícios, embalagens etc.) de forma que seja possível fornecer a mesma refeição, independentemente de sua localização ou do modelo de negócio da rede. 55. Assim, qualquer problema/falha no planejamento de compras, armazenagem e transporte das mercadorias comercializadas é de responsabilidade única e exclusiva da Recorrente; por exemplo perda de produtos por falha no planejamento; avarias; sinistros no transporte; etc.

(...)

66. Portanto, importante esclarecer que a Recorrente precisa ordinariamente adquirir mercadorias, por meio de importação ou aquisição local, para manter a estabilidade dos seus estoques para atendimento de todos os seus clientes, o que implica dizer que a Recorrente realiza regularmente processos de importação, não apenas de batatas MCFRIES mas sim de todos os produtos necessários para o desenvolvimento das atividades dos restaurantes do sistema McDonald's – consistente na ADBR e demais subfranqueados – e dos demais clientes pertencentes à outras redes de "fast food". E importa esclarecer esse ponto porque em diversos momentos a Fiscalização dá a entender que a Recorrente atua única e exclusivamente para importar batatas MCFRIES para a ADBR, partindo da premissa fática equivocada de que – Recorrente e ADBR – seriam empresas do mesmo grupo.

Também vale colacionar o esclarecimento sobre o modelo operacional apresentado em sede de recurso voluntário pela Arcos Dourados – Brasil:

15. Ao adquirir a totalidade das operações e empresas do Grupo McDonald's na América Latina, o Grupo Arcos Dorados firmou um contrato de franquia máster (Master Franchise Agreement – "MFA"), por meio do qual foram estabelecidas as diretrizes gerais para a relação de franquia e para continuidade das operações nos restaurantes dessa região.

16. Além das franquias administradas pela Recorrente, há cerca de 160 pessoas jurídicas distintas, também franqueados da rede McDonald's no Brasil, que operam restaurantes e pontos de venda. Esse fato, inclusive, é um dos principais equívocos neste caso: tanto a D. Fiscalização na lavratura do Auto de Infração, quanto a D. Autoridade Julgadora no v. Acórdão recorrido, presumem que RFG comercializa as batatas McFries exclusivamente para a Recorrente. Contudo, para construir essa equivocada narrativa, houve a desconsideração de várias pessoas jurídicas franqueadas existentes no País, que não são operadas pela Recorrente e que também adquirem as batatas McFries junto à RFG.

17. Feitos esses esclarecimentos, é relevante esclarecer que uma das principais características da rede de restaurantes McDonald's, em qualquer lugar do mundo, é a padronização das operações e a qualidade uniforme de seus produtos.

18. Para preservar o mesmo nível de atendimento, fornecimento e qualidade dos alimentos em todos os restaurantes, o contrato de franquia máster firmado entre o Grupo Arcos Dorados e o Grupo McDonald's previa, detalhadamente, não só as condições para funcionamento dos restaurantes, mas também uma relação muito específica para a aquisição de insumos e seleção de fornecedores que poderiam abastecer as lojas.

19. Assim, na condição de franqueada máster brasileira dos restaurantes da rede, que tem como principal atividade a exploração e operação de restaurantes na modalidade fast food, a Recorrente adquire produtos alimentícios (e.g., pães, carnes, sobremesas, cafés, refrigerantes, saladas e frutas) de fornecedores

previamente certificados e homologados pela McDonald's Latin America, entidade franqueadora no exterior ("Entidade Franqueadora").

20. No que importa ao presente caso, é importante mencionar que a Recorrente adquire, em operações de compra e venda internas, batatas pré-fritas congeladas da empresa RFG, tradicional fornecedora de produtos para a rede McDonald's (antes mesmo de a Recorrente passar a explorar essa rede na América Latina). A RFG é a responsável pela gestão e fornecimento da cadeia de suprimentos de toda a rede de franqueados da marca.

21. Na condição de fornecedor habilitado pelo sistema McDonald's e responsável pelo fornecimento de insumos à rede de restaurantes, a RFG tem a obrigação de adquirir todos os insumos, nacionais e importados, necessários para a operação dos restaurantes, armazená-los e realizar a distribuição de tais produtos aos restaurantes da rede, conforme demanda. Tais insumos são adquiridos pela RFG de outros fornecedores também homologados pela Entidade Franqueadora, às suas próprias expensas, com a posterior revenda a cada restaurante.

22. Neste ponto, é válido esclarecer que, tradicionalmente, grande parte dos contratos firmados pela rede McDonald's com seus fornecedores é oral e desprovida de grandes formalismos jurídicos. Mas, diferentemente do que assume a D. Fiscalização e reproduz a D. Autoridade Julgadora, isso não representa qualquer tipo de artificialidade, abuso ou tentativa de burlar a necessidade de apresentar tal documento. Trata-se de uma situação que sempre ocorreu, conforme consta do Prospecto divulgado pelo Grupo Arcos Dorados em 2011, quando do lançamento de suas ações à negociação em Bolsa de Valores (vide doc. nº 3 da Impugnação), sendo que tal situação permanece até os dias de hoje.

23. É, portanto, algo público, notório, muito anterior às operações ora questionadas, além de ser absolutamente justificável sob o ponto de vista operacional e facilmente verificável.

24. No caso das batatas pré-fritas congeladas, a RFG realiza os pedidos de compra de tal produto para a Arcos Del Sur (procurement center do Grupo Arcos Dorados, situado no Uruguai), empresa que possui contrato de exclusividade com a empresa McCain Argentina para o fornecimento das batatas McFries.

25. Após a aquisição das batatas pré-fritas congeladas do fornecedor argentino, a Arcos Del Sur realiza a revenda do produto para a RFG, por meio de operação triangular de exportação. As batatas são enviadas diretamente da Argentina para o Brasil, não havendo trânsito físico das mesmas pelo Uruguai.

26. As operações de importação em questão são realizadas diretamente pela empresa RFG. Após o desembaraço aduaneiro de tais produtos, eles são armazenados nos centros de distribuição da RFG até a revenda para a Recorrente ou para outro franqueado da rede McDonald's. Vale ressaltar que, no momento da importação das batatas McFries, inexistia um destinatário específico para os

produtos. Sabe-se que tais mercadorias serão revendidas a restaurantes da cadeia McDonald's – em virtude da existência de contrato de exclusividade com o Grupo McDonald's para a compra e venda das batatas McFries –, mas esta venda pode acontecer para um restaurante operado pela Recorrente ou para qualquer outra franquia da rede McDonald's (cerca de 160 pessoas jurídicas distintas, completamente independentes e que não possuem qualquer vínculo societário com a Recorrente).

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

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

29. Essa característica de atuação própria do McDonald's vem sendo reconhecida em diversas oportunidades, antes mesmo da formação do Grupo Arcos Dorados e da aquisição das operações locais em 2007. Nos acórdãos 105-16.140 e 105-16.169, de novembro de 2006, por exemplo, o antigo Conselho de Contribuintes deixou claro que os contratos envolvendo a rede McDonald's são “muito mais complexos e sofisticados” do que o Fisco supunha. E esse modelo de negócios, adotado não só no Brasil, mas em várias outras jurisdições onde mantém suas atividades, deve ser levado em consideração ao se analisar as operações objeto de questionamento.

30. Portanto, longe de haver qualquer tipo de irregularidade ou tentativa de obstruir o acesso a dados relacionados às operações de importação de insumos, há um modelo muito particular de atuação comercial da rede de restaurante McDonald's – modelo, inclusive, muito anterior à própria existência do Grupo Arcos Dorados.

31. E nesse modelo de atuação, todas as relações comerciais já pré-definidas pelo Grupo McDonald's – por meio das habilitações, certificações e homologações para manutenção de controles de qualidade – deveriam ser rigorosamente mantidas pelo Grupo Arcos Dorados, para evitar eventuais riscos de descontinuidade das operações correntes ou de desabastecimento de restaurantes/pontos de venda.

Não se trata, portanto, de conhecimento anterior e destinação certa da mercadoria antes mesmo do pedido de importação, mas tão somente de um modelo operacional que atende à funcionalidade de um grande grupo econômico como o Mc Donalds, especialmente quanto ao atendimento de *alta performance* de fornecedores do seguimento *fast-food*, que mantém as franquias sempre abastecidas pelos produtos utilizados, com austera observância de seus estoques e controle de qualidade e logística de distribuição.

Em que pese reconhecer a estranheza da inexistência de contratos formais para firmar parceria entre os fornecedores, conforme afirma o Sr. Paulo (imagem abaixo), entendo que se resume apenas a um indício, incapaz de nos endereçar de forma cabal à acusação fiscal, especialmente frente à inexistência de outros indícios para configuração de fraude, da comprovação apresentada que demonstra a existência efetiva da operação, além da compatibilidade e legitimidade demonstrada pelos intervenientes.

Os nossos 25 maiores fornecedores são responsáveis por aproximadamente 80% de nossas compras. Nós temos acordos verbais com quase todos os nossos fornecedores e somente alguns possuem contratos escritos conosco. O processo de aprovação do nosso fornecedor é minucioso e longo a fim de assegurar a conformidade com os altos padrões de qualidade da McDonald's. Portanto, tendemos a desenvolver fortes relações com fornecedores aprovados e, devido à nossa importância para eles, observamos que acordos verbais com eles são geralmente suficientes para garantir um fornecimento confiável de produtos de qualidade. Visto que buscamos nossos suprimentos junto a vários fornecedores aprovados na América Latina e Caribe, reduzindo assim a nossa dependência em relação a um fornecedor em particular, a natureza informal da maioria de nossas relações com fornecedores significa que não podemos estar seguros de fornecimentos de produtos a longo prazo ou confiáveis provenientes desses fornecedores.

Se nossos fornecedores falharem em nos fornecer produtos de modo oportuno devido à demanda não antecipada, problemas de produção ou distribuição ou restrições financeiras, se eles decidirem encerrar a sua relação conosco ou se a McDonald's determinar que qualquer produto ou serviço oferecido por um fornecedor aprovado não está em conformidade com os seus padrões e fomos obrigados a encerrar a nossa relação com tal fornecedor, teremos dificuldade em encontrar fornecedores substitutos em razão da exigência de usarmos apenas fornecedores aprovados.

É importante, ainda, dentro do contexto do conjunto probatório que deve existir para configuração da interposição fraudulenta, de modo a demonstrar a desconsideração da operação direta para uma operação indireta, **mencionar que não há prova do fluxo financeiro da operação**, tão menos de qualquer adiantamento de valores entre as supostas pessoas jurídicas supostamente ocultas (McCain e Arcos Dourados – Brasil) e as pessoas jurídicas supostamente ocultantes (RFG e Arcos Del Sur - Uruguai).

Não há também, além dos e-mails colacionados entre dois funcionários da RFG com a Arcos Del Sur – Uruguai, que constam somente a previsão de mercadorias necessárias no período, qualquer informação que nos conduza ao entendimento de que a RFG é indiretamente controlada pela Arcos Dourados – Brasil.

Aliás, difícil sustentar essa afirmativa com base nos e-mails colacionados aos autos, porque, como demonstrado pela RFG, além dos diversos clientes - *McDonald's*, *Bob's*, *Subway*, *Giraffas*, *Pizza Hut*, *KFC*, *Taco Bell*, existentes em sua carteira para prestação dos serviços administração de estoques, assessoria e logística de bens, equipamentos, utensílios, alimentos e demais produtos destinados a bares e restaurantes, assim como à coordenação e administração de compras de produtos alimentícios por conta de terceiros, denota-se uma grande estrutura física e jurídica empresarial – são mais de 100 distribuidores no mundo, constante em mais de 60 países e operante no Brasil desde 1962, com os devidos registros fiscais, contábeis, das operações exercidas no Brasil e no exterior.

Vale mencionar que respectiva estrutura baseia-se:

46. A Recorrente é subsidiária da Reyes Holdings, LLC e constitui uma de suas cinco divisões. A Reyes Holdings tem mais de 14 mil funcionários e 100 centros

de distribuição no mundo todo. É a 8ª maior empresa privada nos Estados Unidos⁴ e, com as atividades desenvolvidas pela Recorrente, passou a ser conhecida por oferecer soluções completas de gestão da cadeia de suprimentos a restaurantes do segmento de “fast food”.

47. A Recorrente está presente em diversos países há mais de 60 anos e, especificamente, no Brasil atua desde 1982.

48. Na consecução das suas atividades, a Recorrente tem como propósito oferecer soluções completas de gestão da cadeia de suprimentos a restaurantes do seguimento de “fast food”. É importante esclarecer que a solução de gestão da cadeia de suprimentos realizada pela Recorrente consiste, principalmente, na compra, revenda, armazenagem, “picking”, transporte, importação e exportação nos mercados atacadistas e varejistas de bens, equipamentos, utensílios, alimentos e demais produtos destinados a bares, restaurantes, hotéis e similares.

49. Dito de outra forma, a Recorrente tem como objetivo ser o principal fornecedor logístico e de “supply chain” para cadeias de restaurantes em todo o mundo, realizando através de uma única entrega a distribuição de todos os produtos alimentícios, embalagens e demais insumos necessários para o desenvolvimento das atividades dos restaurantes.

50. No Brasil, a Recorrente atende as mais importantes redes de “fast food”, tais como McDonald’s, Subway, Bobs, Giraffas, Pizza Hut, KFC, entre outras marcas.

51. A solução de gestão da cadeia de suprimentos realizada pela Recorrente consiste, principalmente: a) No planejamento de demanda e compra de produtos dos fornecedores homologados pelas redes de restaurantes (clientes), mantendo um nível de estoque suficiente para atender todos os pedidos de compra de todos os restaurantes de uma determinada cadeia (cliente). b) No armazenamento, distribuição (revenda) e transporte de produtos secos, resfriados e congelados para todos os restaurantes de uma determinada cadeia (cliente).

52. A atividade desempenhada pela Recorrente é de extrema complexidade, já que demanda uma inteligência (i) operacional – com mão de obra qualificada⁵ – para realizar os planejamentos das compras de todos os produtos necessários, considerando a demanda de cada estabelecimento (restaurante) das redes de fast food, bem como (ii) logística, considerando que há a necessidade de armazenamento (em armazéns próprios) e distribuição (revenda) com entrega (transporte) diária de produtos para todos os restaurantes atendidos.

53. Nesse modelo de negócio, solução de gestão da cadeia de suprimentos, a Recorrente é responsável por planejar a demanda das aquisições de produtos dos fornecedores homologados pelas redes de fast food, centralizar as compras, armazenar, fornecer e transportar todos os produtos necessários aos restaurantes das redes.

54. É importante esclarecer que os fornecedores devem ser homologados pelas redes de “fast food” para que todos os restaurantes possam adquirir os mesmos

insumos (produtos alimentícios, embalagens etc.) de forma que seja possível fornecer a mesma refeição, independentemente de sua localização ou do modelo de negócio da rede.

55. Assim, qualquer problema/falha no planejamento de compras, armazenagem e transporte das mercadorias comercializadas é de responsabilidade única e exclusiva da Recorrente; por exemplo perda de produtos por falha no planejamento; avarias; sinistros no transporte; etc. 56. Para realizar suas atividades no Brasil a Recorrente conta com mais de 800 funcionários diretos e 500 funcionários indiretos, alocados nos 5 centros de distribuição localizados nos Estados de São Paulo, Paraná, Pernambuco, Santa Catarina. A Recorrente detém um total de mais 3000 metros quadrados de área construída para o armazenamento das mercadorias para revenda, bem como uma frota de mais de 300 caminhões próprios para transporte na temperatura adequada, conforme imagens abaixo e apresentação institucional anexada ao presente Recurso (Doc. 01).



59. Em que pese o Grupo McDonald's ser um cliente de grande representatividade para o Grupo da Recorrente, essa relação se restringe aos mercados estrangeiros, na medida em que este Grupo saiu do Brasil em 2007 e concedeu os direitos de exploração da marca/franquia ao Grupo Arcos Dorados, que não pertence – em termos societários – ao Grupo McDonald's, e atualmente é apenas mais um dos inúmeros clientes da Recorrente.

60. Feito esse esclarecimento, passamos a analisar como ocorre a compra e a venda de produtos com a marca McDonald's – bem como com das demais redes de "fast food".

61. Pois bem. Em relação às operações de compra de produtos com marca personalizada, a Recorrente esclarece que não tem ingerência sobre os preços praticados pelos fornecedores/fabricantes, pois diferente do que tenta fazer parecer a Fiscalização, a Recorrente não atua de forma semelhante a um atacadista (embora seja esse o tratamento tributário dispensado pela legislação

brasileira), mas sim ser realiza uma atividade complexa na qual o foco é ser o principal fornecedor logístico e de “supply chain” para cadeias de restaurantes em todo o mundo, realizando através de uma única entrega a distribuição de todos os produtos alimentícios, embalagens e demais insumos necessários para o desenvolvimento das atividades dos restaurantes.

62. Sua função é contatar os fornecedores homologados pelas redes de “fast food”, adquirir a mercadoria e disponibilizá-las aos seus clientes. O valor da mercadoria junto aos fabricantes é negociado periodicamente pelas próprias redes e não impacta a Recorrente.

Denota-se também, e por fim, que resta comprovada a existência e substância física e jurídica da unidade Arcos Dourados Del Sur – Uruguai, **ainda que tenha sido de forma indevida desqualificada a mão-de-obra ali presente pela fiscalização, porque entendeu que a maioria dos funcionários eram meros “jovens e estudantes”**.

Considera-se para tanto o lastro documental existente no conjunto probatório quanto à legitimidade das operações, bem como os dois pareceres posteriormente acostado aos autos, quanto à validade do documento “e-ticket”, emitido em conformidade com a legislação do Uruguai – fls. 5462-5473, bem como pela análise realizada pela KPMG, quanto à necessária existência e conformidade da estrutura de suprimentos no modelo negocial de atividades de procurement desempenhadas pela Arcos Del Sur – fls. 5.478-5.521, bem como a compatibilidade da remuneração por tais serviços, em conformidade com os valores praticados no mercado.

Nesse contexto, diante de todo exposto, conclui-se que:

- i) Não existem elementos comprobatórios que suportem a existência de superfaturamento, tendo em vista especialmente e não comprovação de falsidade ideológica ou material das faturas comerciais utilizadas na operação – aliás, sem qualquer menção de falsidade no relatório fiscal;
- ii) A mera inconformidade da fiscalização em relação ao suposto planejamento tributário agressivo realizado pelas recorrentes para erosão da base a título de imposto de renda e CSLL, visando supostamente alocar a transferência de valores para a Arcos Del Sur, evitando a tributação devida no montante que deveria ficar no Brasil, não tem correlação com a verificação de interposição fraudulenta de terceiros, com fraude ou simulação, na esfera aduaneira, para a qual deve ser observada a peculiaridade de seu regime jurídico e o conjunto probatório pertinente para sustento da acusação fiscal, que não é o presente caso;
- iii) Ainda, posto que a problemática de preço de transferência é o pano de fundo dessa autuação – sem prejuízo que possa ser utilizada como indício de fraude aduaneira, mas, jamais como protagonista da acusação fiscal, destaca-se que o recorrente Arcos Dourados – Brasil tem decisão definitiva neste tribunal, oriunda da 1ª seção de julgamento – a seção competente

para julgamento de ajustes de preço de transferência e os reflexos no IRPJ e CSLL, que entendeu pela nulidade do lançamento relativo a este ponto, das exatas operações aqui debatidas, bem como que a mera discordância em relação a ajustes de preço de transferência não necessariamente implica na existência de uma operação fraudulenta.

- iv) Pela inexistência de elementos comprobatórios suficientes que demonstrem simulação ou fraude, tipos intrínsecos e imprescindíveis à ocorrência de interposição fraudulenta, logo, **deve o auto de infração ser cancelado.**

E, decorrente disso, a utilização do artigo 88, da MP 2.158-35, seja em relação à adoção do arbitramento para base de cálculo da autuação – considerando a “impossibilidade” de aferir o valor aduaneiro pelo suposto superfaturamento, bem como em relação à multa de 100% sobre o valor da diferença declarado e o valor arbitrado, com relação à multa regulamentar constante no artigo 711, inciso III, do Regulamento Aduaneiro, e, enfim, quanto às responsabilidades solidárias atribuídas, a análise de tais elementos resta prejudicada, com o devido acompanhamento da inexistência de fraude, simulação, ocultação do vendedor ou do comprador, bem como e especialmente a inexistência de comprovação de superfaturamento.

Conclusão

Voto, portanto, por conhecer parcialmente os recursos – em razão da impossibilidade de conhecimento dos argumentos constitucionais, rejeitar as preliminares, e, no mérito, pelo cancelamento do auto de infração.

Assinado Digitalmente

Mariel Orsi Gameiro

DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheiro Arnaldo Diefenthaler 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.

O primeiro ponto que me chama a atenção no voto da i. relatora são as linhas dedicadas a tratar do superfaturamento. Nos trechos a seguir reproduzidos, a i. relatora afirma que a acusação fiscal de superfaturamento exige a comprovação, por parte da Fiscalização, da diferença entre o preço declarado e o praticado, bem como a comprovação da falsidade da fatura:

É necessário, para a acusação fiscal de superfaturamento, que a fiscalização comprove i) a efetiva diferença entre o preço praticado na realidade da operação e aquele declarado nos documentos que a acobertam; ii) em conjunto com indícios de falsidade, que se comprove a diferença de preços praticados nas condições comuns de mercado, apontando a discrepância dos preços praticados pelo interveniente nas suas operações de importação.

...

Não só, em relação aos indícios de falsidade supramencionados, para que se configure o sub ou superfaturamento, é imprescindível que se comprove a falsidade – ideológica ou material, das faturas envolvidas na operação, de modo que, deve valer-se a fiscalização de instrumentos hábeis para colacionar prova aos autos de que se trata de ardil doloso utilizado pelo interveniente para escapar e fugir do pagamento de tributos, explorando o conjunto probatório muito além da mera diferença de valores.

Neste processo não há nenhuma prova sobre a falsidade das faturas comerciais (e-tickets), erroneamente desconsiderados como prova pela fiscalização, ainda que tenham colacionado a legislação do Uruguai pertinente à exigência de tais documentos na esfera fiscal e contábil do país.

Sequer há menção aos institutos de falsidade ideológica ou material no relatório fiscal, mas tão somente longas e equivocadas digressões sobre a valoração aduaneira, configurando-se evidente confusão entre as infrações relativas ao superfaturamento e à subvaloração aduaneira.

Em que pese a Fiscalização tenha, de fato, se utilizado do termo superfaturamento em seu relatório fiscal, fato é que o instrumento de valoração utilizado para a determinação do preço da mercadoria e a penalidade imposta em razão do novo valor aduaneiro apurado passam longe dessa discussão.

Observe-se 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/GATT¹¹, 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 RICARF¹², 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.

¹¹ 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.

¹² 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.

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.

E, uma vez identificada diferença de preço entre aquele declarado pelo importador e aquele arbitrado pela Fiscalização, aplica-se a multa de 100% sobre a diferença, nos termos do parágrafo único do art. 88 da MP nº 2.158-35, de 2001.

Não há, portanto, que se identificar o preço efetivamente pago pela mercadoria, ou mesmo comprovar a falsidade da fatura apresentada, para que se aplique a multa prevista no art. 88 da MP nº 2.158-35, de 2001, mas tão somente que se comprove a fraude, a sonegação ou o conluio, e que o preço arbitrado seja diferente do declarado.

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 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 identificação do preço pago ou pela comprovação da falsidade da fatura.

Outro ponto de divergência em relação ao voto da i. relatora diz respeito ao demasiado peso que ela dá ao fluxo financeiro e à origem dos recursos empregados nas operações de importação, como pode ser visto no trecho a seguir reproduzido:

Apenas a título obter dictum, e para ilustrar novamente meu posicionamento já esclarecido em outros julgamentos, considero que o conjunto de indícios e provas que devem ser colacionados na autuação aduaneira, em que pese carregarem leve relação com aqueles constantes em autuações tributárias, também revelam na maior parte de seu conteúdo intensa diferença. E, como exemplo, temos como provas na interposição fraudulenta aduaneira o fluxo financeiro bagunçado, comprovante de pagamentos ou transferências bancárias que demonstram o verdadeiro financiador da operação em discrepância àquele declarado, contratos de câmbio inexistentes ou de existência meramente formal, negociações realizadas entre as partes de forma duvidosa, (in)veracidade e debilidade da fatura comercial, incompatibilidade entre a realidade da operação e o conteúdo declarado nos documentos fiscais, dentre outros.

Sem desconsiderar a importância desses aspectos para a determinação da modalidade de importação empregada no caso concreto e, por consequência, a identificação de possível ocultação nessa operação (normalmente por presunção), me parece que a i. relatora ignora o principal aspecto que define a modalidade de importação empregada: a identificação da operação comercial em todos os seus aspectos. Identificar quem é o real adquirente da

mercadoria no exterior é fundamental para que se determine a modalidade de importação utilizada.

Por fim, divirjo do entendimento que parece ter a i. relatora no excerto a seguir reproduzido de que estamos aqui diante de uma operação regular:

Não se trata, portanto, de conhecimento anterior e destinação certa da mercadoria antes mesmo do pedido de importação, mas tão somente de um modelo operacional que atende à funcionalidade de um grande grupo econômico como o Mc Donalds, especialmente quanto ao atendimento de alta performance de fornecedores do seguimento fast-food, que mantém as franquias sempre abastecidas pelos produtos utilizados, com austera observância de seus estoques e controle de qualidade e logística de distribuição.

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.

Por essas razões acompanho o voto da i. relatora, pelas conclusões, no sentido de conhecer parcialmente os Recursos Voluntários e, na parte conhecida, rejeitar as preliminares de nulidade suscitadas e, no mérito, dar provimento aos Recursos Voluntários.

Assinado Digitalmente

Arnaldo Diefenthaler Dornelles