



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



**Processo nº** 15746.720358/2021-49  
**Recurso** De Ofício e Voluntário  
**Resolução nº** **1302-001.232 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**  
**Sessão de** 15 de maio de 2024  
**Assunto** ÁGIO.  
**Recorrentes** FAZENDA NACIONAL  
ARCOS DOURADOS COMÉRCIO DE ALIMENTOS S. A.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade de votos, converter o julgamento em diligência, nos termos do relatório e voto do relator.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Henrique Silva Figueiredo – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Marcelo Oliveira – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Wilson Kazumi Nakayama, Maria Angelica Echer Ferreira Feijo, Marcelo Oliveira, Henrique Nimer Chamas, Rycardo Henrique Magalhaes de Oliveira (suplente convocado), Paulo Henrique Silva Figueiredo (Presidente).

### **Relatório**

Tratam-se de Recursos de Ofício, fls. 08405<sup>1</sup> e Voluntário (RV), fls. 08485/08556, interpostos contra decisão de primeira instância, proferida por Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento, fls. 08405/08476, que decidiu pela procedência parcial da impugnação do sujeito passivo, nos seguintes termos:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

---

<sup>1</sup> Numeração conforme arquivo pdf.

Fl. 2 da Resolução n.º 1302-001.232 - 1ª Sejul/3ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo nº 15746.720358/2021-49

Ano-calendário: 2016

**NULIDADE. INTIMAÇÃO PRÉVIA. INOCORRÊNCIA.**

O lançamento de ofício pode ser realizado sem prévia intimação ao sujeito passivo, nos casos em que o Fisco dispuser de elementos suficientes à constituição do crédito tributário.

**LINDB. LANÇAMENTO FISCAL. INAPLICABILIDADE.**

O artigo 24 da LINDB dirige-se à revisão de ato, processo ou norma emanados da Administração, bem como de contrato ou ajuste entabulados entre a Administração e o particular, não se aplicando ao lançamento fiscal, já que este não se ocupa da revisão de atos administrativos e não declara a invalidade de ato ou de situação plenamente constituída. A edição de normas gerais em matéria tributária é matéria reservada à lei complementar.

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ**

Ano-calendário: 2016

**DEDUÇÃO DE ROYALTIES. INDÚSTRIA DE PRODUTOS ALIMENTARES. CONTRATO DE FRANQUIA MASTER E SUBFRANQUIAS. LIMITE DE 4%. INOBSERVÂNCIA. ADIÇÃO AO LUCRO LÍQUIDO. LANÇAMENTO.**

O limite de dedução dos royalties, na apuração do IRPJ, aplicável à indústria de produtos alimentares é de 4% da receita líquida de vendas da máster franqueada, inexistindo previsão legal para adição das receitas líquidas das subfranqueadas na determinação deste parâmetro. Deve-se adicionar o fato de que, da análise do contrato de franquia máster, conclui-se que não há vínculo entre o franqueador detentor da marca e os subfranqueados, ratificado pela cláusula contratual que obriga a máster franqueada o pagamento de royalties independente do recebimento dos subfranqueados.

**LUCRO REAL. CUSTOS E DESPESAS COMPARTILHADOS ENTRE EMPRESAS DO MESMO GRUPO ECONÔMICO. POSSIBILIDADE DE DEDUÇÃO. REQUISITOS NÃO VERIFICADOS NA AÇÃO FISCAL. LANÇAMENTO IMPROCEDENTE.**

O contrato de cost sharing consiste em um acordo em que uma empresa do grupo econômico concentra e incorre nos custos, despesas e serviços de natureza administrativa e de suporte corporativo em benefício das demais empresas, as quais se comprometem em ratear os valores dispendidos conforme acordado entre as signatárias.

No caso dos autos, partindo da premissa de que os pagamentos eram decorrentes de um contrato de cost sharing, não se pode concluir de imediato que as despesas seriam indedutíveis uma vez que a beneficiária das remessas era uma controladora situada no exterior. Caberia à autoridade fiscal aprofundar a investigação para verificar se estavam presentes os requisitos necessários para a dedutibilidade destas despesas na apuração do IRPJ, conforme orienta a Solução de Consulta nº 94, de 25 de março de 2019.

**ÁGIO. EXCLUSÃO DOS VALORES NA ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL FISCAL. REQUISITOS NÃO COMPROVADOS. INDEDUTIBILIDADE DAS AMORTIZAÇÕES. IMPOSSIBILIDADE DE REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DOS TRIBUTOS.**

A dedutibilidade das amortizações de ágio pago, com fundamento na expectativa da rentabilidade futura, em razão do evento de incorporação, depende da comprovação do atendimento dos requisitos impostos pela legislação tributária. Na ausência de um deles, e considerando que a regra geral é a indedutibilidade é incabível as exclusões referentes

Fl. 3 da Resolução n.º 1302-001.232 - 1ª Sejul/3ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo nº 15746.720358/2021-49

as estas amortizações na determinação do lucro real e na base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido.

**ÁGIO. NÃO COMPROVAÇÃO DO CUSTO E DO SOBREPREGO. NÃO COMPROVAÇÃO DO FUNDAMENTO ECONÔMICO. DESVINCULAÇÃO DE EVENTO OCORRIDO ANTERIORMENTE NO EXTERIOR. INDEDUTIBILIDADE DAS AMORTIZAÇÕES. IMPOSSIBILIDADE DE REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DOS TRIBUTOS.**

O ágio pago com fundamento na expectativa da rentabilidade futura representa, ao fim e ao cabo, um custo além do valor patrimonial pago antecipadamente dos resultados positivos futuros do investimento. Não se pode justificar o custo de uma aquisição em outro evento dissociado e ocorrido anteriormente entre pessoas jurídicas residentes no exterior, submetidas a legislação estrangeira. Diante da impossibilidade de se aferir os valores envolvidos na operação ocorrida em território nacional, no que tange o custo de aquisição, o valor patrimonial do investimento adquirido e o fundamento econômico, não há que se falar em ágio em razão de rentabilidade futura, e muito menos permitir a dedutibilidade de suas amortizações.

**ÁGIO INTERNO. REORGANIZAÇÃO SOCIETÁRIA. APORTES DE CAPITAL. UTILIZAÇÃO DE EMPRESA VEÍCULO. IMPOSSIBILIDADE DE REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DOS TRIBUTOS. INDEDUTIBILIDADE DAS AMORTIZAÇÕES.**

O ágio gerado e transferido por meio de empresa veículo em reorganização societária ocorrida dentro de um mesmo grupo econômico utilizando a aumento de capital, sem comprovação do custo ou valor patrimonial para justificar o sobrepreço registrado na investidora, caracteriza-se como o “ágio interno”, não atendendo aos requisitos necessários para a dedutibilidade da sua amortização.

**MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO COM AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO NÃO COMPROVADO. CONDUTA DOLOSA VERIFICADA. CABIMENTO.**

A multa de ofício deve ser qualificada quando se verifica a conduta dolosa, visando a redução de tributos por meio de exclusão de amortização de ágio lançada exclusivamente na ECF, mormente quando não restaram comprovados os requisitos para a sua dedutibilidade previstos na legislação tributária, e sequer guarda coerência com os valores registrados nas contas contábeis de Investimento do Ativo.

**JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA.**

A multa de ofício, sendo parte integrante do crédito tributário, está sujeita à incidência dos juros de mora a partir do primeiro dia do mês subsequente ao do vencimento. A incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, após o seu vencimento, está prevista nos artigos 43 e 61, § 3º, da Lei nº 9.430/1996.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL**

Ano-calendário: 2016

**ÁGIO. EXCLUSÃO DOS VALORES NA ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL FISCAL. REQUISITOS NÃO COMPROVADOS. INDEDUTIBILIDADE DAS AMORTIZAÇÕES. IMPOSSIBILIDADE DE REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DOS TRIBUTOS.**

Aplicam-se à apuração da base de cálculo e ao pagamento da contribuição social sobre o lucro líquido as normas da legislação vigente para apuração do IRPJ. Logo, é

Fl. 4 da Resolução n.º 1302-001.232 - 1ª Sejul/3ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo n.º 15746.720358/2021-49

procedente a glosa da exclusão na base de cálculo da CSLL da despesa com amortização de ágio, registrada na Escrituração Contábil Fiscal.

**MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO COM AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO NÃO COMPROVADO. CONDUTA DOLOSA VERIFICADA. CABIMENTO.**

A multa de ofício deve ser qualificada quando se verifica a conduta dolosa visando a redução de tributos por meio de exclusão de amortização de ágio lançada exclusivamente na ECF, mormente quando não restaram comprovados os requisitos para a sua dedutibilidade previstos na legislação tributária, e sequer guarda coerência com os valores registrados nas contas contábeis de Investimento do Ativo.

**JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA.**

A multa de ofício, sendo parte integrante do crédito tributário, está sujeita à incidência dos juros de mora a partir do primeiro dia do mês subsequente ao do vencimento. A incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, após o seu vencimento, está prevista nos artigos 43 e 61, § 3º, da Lei nº 9.430/1996.

**ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES**

Ano-calendário: 2016

**MULTA REGULAMENTAR. OMISSÃO, INCORREÇÃO OU INEXATIDÃO NO PREENCHIMENTO DA ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL FISCAL.**

Se a Escrituração Contábil Fiscal for apresentada com omissão, incorreção ou inexatidão, cabe o lançamento para cobrança da multa regulamentar por força do artigo 8ª A, inciso II do Decreto-lei nº 1.598/77. A aplicação da penalidade independe do resultado da conduta do contribuinte na apuração dos tributos devidos, bastando constatar a irregularidade na ECF.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

**ACÓRDÃO**

Vistos, relatados e discutidos os autos do processo em epígrafe, acordam os membros da 6ª Turma de Julgamento da DRJ07, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade, e, no mérito, dar **provimento parcial à impugnação**, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado, para manter a cobrança dos seguintes créditos tributários:

- IRPJ no valor de R\$ 16.466.987,83 com multa de ofício de 75%
- CSLL no valor de R\$ 785.100,45 com multa de ofício qualificada de 150%
- Multa Regulamentar no valor de R\$ 6.329.699,56

Desta decisão, o Presidente da 6ª Turma **RECORRE DE OFÍCIO** ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, à vista da exoneração do crédito tributário, conforme previsto no inciso I do art. 34 do Decreto nº 70.235/1972 c/c a Portaria MF nº 63 de 09/02/2017.

Para esclarecimento, a autuação trata de exigência de Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica (**IRPJ**), fls. 07255; Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (**CSLL**), fls. 07266 e Multa Administrada pela RFB, fls. 7273.

Fl. 5 da Resolução n.º 1302-001.232 - 1ª Sejul/3ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo n.º 15746.720358/2021-49

Os fatos geradores dos tributos ocorreram em 31/12/2016 e da multa regulamentar em 28/07/2017.

A sistemática de apuração dos tributos foi pelo regime do Lucro Real e nos valores já estão incluídos juros de mora e multa de ofício, calculados até a data de elaboração do lançamento.

A multa foi qualificada somente para a infração “exclusões indevidas”.

Em síntese, os créditos foram lançados devido a inadimplência tributária devido à seguintes infrações:

- Royalties indedutíveis;
- Assistência técnica, científica ou administrativa indedutíveis; e
- Exclusões indevidas.

A Fiscalização lavrou termo, fls. 07192/07254, onde relata todo procedimento fiscal.

Segue parte da decisão recorrida que sintetiza os fatos verificados pelo Fisco:

De acordo com o Termo de Verificação Fiscal de fls. 7.192/7.254, o lançamento decorre das seguintes infrações:

1) Royalties Indedutíveis – Inobservância de Limite

A atuada deduziu mais de 4% por cento de sua receita líquida de vendas com pagamento de royalties ao franqueador, em desacordo com o previsto na Portaria MF n.º 436, de 30 de dezembro de 1958. Uma vez ultrapassado o limite máximo de 4% (quatro por cento) da receita líquida de vendas, cabe ao contribuinte adicionar o excesso para apuração do Lucro Real, nos termos do art. 6º, §2º, do Decreto- Lei n.º 1.598/77.

Lançamento de IRPJ com multa de ofício de 75%

Base de cálculo: R\$ 82.980.029,39.

2) Glosa de despesas com Assistência Técnica, Científica ou Administrativa Indedutíveis

A fiscalizada deduziu despesas de assistência técnica, administrativa relativos a contratos de compartilhamento de custos celebrados com as empresas Latam LLC e Arcos Dorados Colombia SAS. Como a Latam LLC é subsidiária integral da Arcos Dorados B.V., que por sua vez detém o controle indireto da atuada, a autoridade fiscal concluiu que os pagamentos a Latam LLC são, na realidade, pagamentos efetuados a controladora Arcos Dorados B.V. A mesma conclusão pode ser observada em relação aos pagamentos à Arcos Dorados Colombia SAS, outra subsidiária do mesmo grupo econômico. Portanto, as despesas não são dedutíveis da base de cálculo do IRPJ de acordo com o artigo 52 da Lei n.º 4.506/64, que veda a dedutibilidade de despesas pagas por sociedade com sede no Brasil a pessoa domiciliada no exterior que mantenha, direta ou indiretamente, o controle de seu capital com direito a voto

Lançamento de IRPJ com multa de ofício de 75%

Base de Cálculo: R\$ 71.082.988,36

Fl. 6 da Resolução n.º 1302-001.232 - 1ª Sejul/3ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo n.º 15746.720358/2021-49

### 3) Exclusões indevidas – Valores não amortizáveis de ágio

Essa infração já foi objeto de autuação relativa ao anos-calendário de 2010 a 2015.

Da análise de dois eventos, um envolvendo a aquisição das empresas do grupo McDonald's, localizadas na América Latina, pelo grupo Arcos Dorados, e outro, reorganização societária ocorrida no Brasil, por meio de aumento de capital com entrega de participação societária com posterior incorporação reversa, a autoridade fiscal concluiu que não estavam presentes os requisitos previstos nos artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/97 que permitiria a dedutibilidade das amortizações do ágio na base de cálculo do IRPJ. E, com fundamento no artigo 57 da Lei nº 8.981/95, também foi constituído crédito tributário de CSLL.

Lançamento de IRPJ e CSLL com multa de ofício qualificada de 150%.

Base de Cálculo: R\$ 31.495.312,07

A multa de ofício foi **qualificada** em razão de: (1) evidente conduta da fiscalizada de criação de uma ficção para reduzir o montante do imposto, o que caracteriza fraude, de acordo com o artigo 72 da Lei nº 4.502/64 e (2) a intenção deliberada da fiscalizada em amortizar o ágio ora identificado também ficou comprovada com o fato de, ao final do ano de 2016, antes do encerramento do ano e antes da entrega da ECF de 2016, a empresa já ter ciência do Acórdão nº 1301-002.154 que discutiu a mesma matéria no CARF no processo administrativo de nº 16561.720.099/2014-58, relativo ao ano-calendário de 2010.

### 4) Da MULTA por descumprimento de obrigação acessória

A multa por preenchimento da ECF com omissões, incorreções ou inexatidões está prevista no art. 8º-A, II, do Decreto-Lei nº 1.598/77, com redação da Lei nº 12.973, de 2014, já que ficou evidenciado que a fiscalizada, ao proceder à apuração do Lucro Real, deixou de adicionar despesas não dedutíveis a título de Royalties, assistência técnica, científica e administrativa, conforme descrito nas infrações anteriores e ainda excluiu valores relativos à amortização de ágio interno fictício ou inexistente. Valor apurado conforme tabela a seguir:

Descrição da Inexatidão/Omissão	Base de cálculo (R\$)	Multa 3%
Inexatidão de Escrituração de Outras Adições – Royalties etc. (Parte A do Lalur)	65.019.331,81	1.950.579,95
Omissão de Escrituração de Adições – Royalties Indedutíveis (Parte A do Lalur)	82.980.029,39	2.489.400,88
Omissão de Escrituração de Adições – Assistência Técnica, científica ou Administrativa indedutíveis (Parte A do Lalur)	71.082.988,36	2.132.489,65
Inexatidão de Exclusões indevidas – Valores não amortizáveis de Ágio (Parte A do Lalur)	31.495.312,07	944.859,36
Inexatidão de Saldo de Ágio a amortizar (Parte B do Lalur)	31.495.312,07	944.859,36
<b>Total</b>	<b>282.072.973,70</b>	<b>8.462.189,21</b>

Na apuração dos créditos tributários, as bases de cálculo dos tributos foram compensadas com os saldos dos anos anteriores do prejuízo fiscal e base de cálculo

Fl. 7 da Resolução n.º 1302-001.232 - 1ª Sejul/3ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo nº 15746.720358/2021-49

negativa da CSLL. Em razão da compensação do prejuízo fiscal, a base de cálculo da infração relativa à indedutibilidade da amortização do ágio foi totalmente deduzida, restando base de cálculo das demais infrações, com aplicação da multa de ofício de 75%. Além disso, o saldo negativo de IRPJ no valor de R\$ 235.351,90 foi utilizado para dedução do crédito tributário apurado.

Cientificada da autuação o sujeito passivo impugnou a exação, fls. 07283/07368, com as seguintes alegações, descritas na decisão recorrida:

#### PRELIMINAR DE NULIDADE

Em preliminar, requer a nulidade do lançamento, uma vez que passou 2 anos sob fiscalização quanto a pagamentos efetuados no exterior e, ao final, é surpreendida com um lançamento que trata de temas jamais fiscalizados, consistindo em uma simples transcrição e reprodução de outros autos de infração.

#### DO MÉRITO

##### ÁGIO.

O grupo McDonald's, que controlava as subsidiárias Arras Comércio de Alimentos Ltda. ("Arras") e a McDonald's Comércio de Alimentos Ltda. ("MCD" - a ora Requerente), optou por vender todas suas empresas e operações no Brasil para um franqueado máster, passando a receber exclusivamente receitas de franquias, motivo pelo qual passou a negociar com independente e não relacionado grupo Arcos Dorados, que era controlado pelo investidor colombiano Woods Staton e por alguns fundos de investimento.

Em 28/03/2007 foi celebrado contrato de compra e venda, pelo qual o grupo Arcos Dorados, na figura da Arcos Dorados B.V (ADB.V), adquiriu a totalidade da participação da MCD, entre outras empresas, tornando-se o maior franqueado máster da rede de restaurantes McDonald's no mundo. O preço acordado de USD 700 milhões foi reajustado conforme previsto no contrato, e pago em 03/08/2007 no valor de USD 698 milhões ao grupo McDonald's.

...

O grupo Arcos Dorados possuía um laudo de avaliação específico, produzido por empresa independente e especializada, confirmando que o custo da Arras e da MCD era cerca de 42% do valor total pago no negócio, ou seja, pouco mais de USD 290 milhões (42% x USD 698 milhões), diferente do valor atribuído pela fiscalização de USD 14 mil.

...

A reorganização societária foi iniciada com a constituição da sociedade holding Arcos Dourados Participações LTDA (AD Participações), com o objetivo de consolidar o investimento na Arras e na MCD, obtendo os registros atualizados junto ao Banco Central do Brasil e adquirir informações a respeito do funcionamento do mercado local.

Para que essa consolidação pudesse se dar da forma mais fidedigna possível, o grupo Arcos Dorados solicitou um segundo laudo de avaliação específico para a MCD e para a Arras, que foi produzido pela empresa Macso Legate Consultores Ltda.

O processo de constituição da AD Participações e do reconhecimento das condições mercadológicas/particularidades locais que antecedeu a reorganização societária no País levou aproximadamente um ano, quando, a partir de então, foram implementados os seguintes atos:

Fl. 8 da Resolução n.º 1302-001.232 - 1ª Sejul/3ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo n.º 15746.720358/2021-49

- Em 29/12/2008, houve aumento de capital da AD Participações com a integralização da participação societária na Arras e MCD até então detidas pela ADBV e pela LatAm, com base no mesmo custo de aquisição destas empresas efetivamente pago ao grupo McDonald's.

- AD Participações ficou legalmente obrigada a desdobrar o custo total do investimento em subcontas de (i) patrimônio líquido da Arras e MCD e (ii) ágio.

- Em 13/12/2010, foi registrada a incorporação da Arras e da AD Participações pela MCD, e os valores registrados a título de ágio passaram a ser considerados amortizáveis para fins fiscais, à razão máxima de 1/60 avos por mês, nos termos dos artigos 7º e 8º da Lei n.º 9.532/97.

Há claro equívoco na classificação da AD Participações como uma sociedade veículo criada com intuito de transferir o ágio supostamente pago pela ADBV, já que teve existência por mais de dois anos.

Até a AD Participações adquirir as quotas da Arras e da MCD, não há qualquer ágio, mas somente um custo de aquisição, sendo este outro equívoco da fiscalização que presumiu que o ágio teria sido reconhecido pela ADBV, desconsiderando que a integralização dessas participações em aumento de capital da AD Participações é que representou uma legítima aquisição de participação em controladas, sujeita a avaliação obrigatória pelo MEP, conforme legislação brasileira, motivo pelo qual não houve qualquer "ágio estrangeiro" e sequer transferência de ágio.

O ágio foi calculado conforme tabela a seguir, e decorre da aplicação obrigatória do MEP pela AD Participações quando da aquisição da autuada e da Arras, sendo respeitados todos os limites vigente na Lei n.º 9.532/97 para que essas despesas fossem consideradas amortizáveis e dedutíveis para fins fiscais.

<b>CÁLCULO DO ÁGIO RECONHECIDO PELA AD PARTICIPAÇÕES</b>	
<b>Custo de aquisição - Valor do aumento de capital (A)</b>	<b>R\$ 585.804.629,00</b>
<b>Patrimônio líquido das sociedades adquiridas (B)</b>	<b>R\$ 70.426.795,00</b>
<b>Ágio (C = A-B)</b>	<b>R\$ 515.377.834,00</b>

A fiscalização faz uma série de acusações sem qualquer fundamento ou prova, não encontrado respaldo na Lei n.º 9.532/97.

Restou claro que as despesas de amortização do ágio são válidas e legítimas, pois decorreram: (1) de aquisição entre partes não-relacionadas; (2) com efetivo pagamento de preço; (3) com demonstrações hábeis e idôneas quanto à expectativa de rentabilidade futura; e, sobretudo, (4) com razões empresariais para que a aquisição se desse desde o exterior pela ADBV.

O custo de aquisição incorrido pelo grupo Arcos Dorados nessa operação foi igualmente evidenciado, sendo que o mero local de pagamento do preço não pode alterar a essência econômica do negócio para pôr fim ao direito do grupo Arcos Dorados ao registro e aproveitamento do ágio em questão.

Não se pode desconsiderar que: (1) os requisitos previstos na Lei n.º 9.532/97 foram atendidos; (2) não houve transferência do ágio, que surgiu somente quando a AD Participações adquiriu a Arras e a autuada, por força da legislação brasileira que obriga a desdobrar o custo de aquisição conforme o MEP; (3) é um erro conceitual rechaçar a aplicação da Lei n.º 9.532/97 sob a alegação que o ágio teria sido pago no exterior pela ADBV, que viola as disposições contidas no acordo para evitar a dupla tributação; (4) os laudos de avaliação são demonstrações hábeis e idôneas, atendendo ao disposto no artigo 20 do DL n.º 1.598/77; (5) com duração de dois anos e razões empresariais

Fl. 9 da Resolução n.º 1302-001.232 - 1ª Sejul/3ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo n.º 15746.720358/2021-49

verdadeiras, a AD Participações não pode ser considerada sociedade veículo; (6) não houve ágio interno; (7) não se pode desconsiderar uma estrutura válida, legítima e real de aquisição de participações societárias, entre partes independentes.

Estas questões foram julgadas no processo administrativo **16561.720143/2017-72**, onde o CARF deixou claro que “houve a operação, que houve um pagamento de preço entre partes não relacionadas e que o custo de aquisição foi superior ao PL”, não se tratando de “ágio interno”.

...

Em nenhum momento a fiscalização acusa a atuada de não ter cumprido com essa norma, tampouco fundamenta a glosa na falta de atendimento a um ou outro elemento eventualmente contido nessa lei, mas sim cria uma série de acusações vazias sem qualquer correspondência com a Lei n.º 9.532/97.

...

Apenas para argumentar, ainda que o ágio registrado pela AD Participações em relação à MCD e à Arras fosse visto como efetivamente resultado da “transferência” de um ágio formado primeiramente no exterior, deve-se ressaltar que essa operação também não seria vedada pela legislação aplicável, já que o local de pagamento do preço (ou do ágio) não é um elemento determinante para fins da contabilização do investimento e correspondente aplicação do método da equivalência patrimonial.

Cita diversos julgamentos que ratificam as alegações da defesa.

A negativa de aplicação do regime previsto na Lei 9.532/97 à ADBV, à AD Participações corresponde a uma indevida violação do disposto no artigo 24, item 3, da Convenção Brasil – Países Baixos, que consubstancia o princípio da “não-discriminação” entre capitais brasileiros e decorrentes dos Países Baixos, que veda a aplicação de tratamento fiscal mais oneroso ou gravoso, no Brasil, a empresas brasileiras que tenham seu capital detido por residentes naqueles países.

Este procedimento também vai de encontro ao artigo 2º da Lei n.º 4.131/62.

A fiscalização contesta, a despeito de existir dois laudos de avaliação, que a fundamentação econômica do ágio não poderia estar justificada apenas na expectativa da rentabilidade futura da Arras e da atuada. Entretanto, a redação do artigo 20 do DL n.º 1.598/77 vigente à época não exigia qualquer ordem de preferência quanto à justificação econômica a ser dada ao ágio, tampouco impunha exigências quanto à necessidade de alocação do ágio em mais de uma justificativa econômica.

De acordo com o citado dispositivo, a fundamentação dependeria da intenção do adquirente do investimento, o que é o oposto do que a fiscalização assume, ao alegar que “não cabe ao contribuinte decidir qual parcela deverá ser indicada como resultante de cada um dos fundamentos econômicos”. Cita doutrina neste sentido, e conclui que esta obrigação ocorre apenas a partir de 2015, de acordo com o artigo 65, da Lei n.º 12.973/14.

Não é dado à fiscalização lançar dúvidas quanto ao teor e à justificativa econômica apresentada no laudo de avaliação preparado pela Macso Legate, e sequer o fisco apresentou qualquer elemento concreto e técnico que confirmasse seus questionamentos, se limitando a copiar as atuações pretéritas.

A fiscalização se equivoca ao transcrever premissas padrão de avaliação e assumir que o método do fluxo de caixa (Modelo DCF) supostamente abrangeria apenas o valor de mercado das sociedades adquiridas, não contemplando uma análise dos bens detidos pelas empresas em questão, trazendo artigo acerca do assunto.

Fl. 10 da Resolução n.º 1302-001.232 - 1ª Sejul/3ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo n.º 15746.720358/2021-49

O laudo de avaliação produzido pela Macso Legate não é extemporâneo, pois foi produzido em 28.10.2008, com data-base de 31.8.2008, sendo um estudo anterior ao registro de qualquer ágio na operação, que só veio a ocorrer em 29.12.2008, com a contribuição da MCD e da Arras em aumento de capital na AD Participações.

...

**O ágio aqui discutido não corresponde a um “ágio intragrupo”,** e isso foi claramente decidido pelo E. CARF no Acórdão n.º **1401-003.809**, de 15.10.2019. Ademais, na época dos fatos, não havia vedação na legislação fiscal, o que só ocorreu com a MP n.º 627/2013, convertida na Lei n.º 12.973/2014, conforme se depreende de sua Exposição de Motivos.

Ainda que fosse considerado ágio interno, a doutrina afirma que, sob o ponto de vista contábil, deve ser tratado da mesma forma que os ágios decorrentes de transações realizadas com partes não relacionadas para fins fiscais.

Critica as normas citadas pela autoridade fiscal, afirmando que não dariam suporte ao lançamento.

O fisco pretende desconsiderar um negócio jurídico válido, legítimo, realizado de forma pública e transparente, utilizando recursos retóricos. É abusivo o procedimento fiscal que pretende autuar a conta gotas, ano a ano, se baseando em uma série de acusações totalmente improcedentes **que sequer têm correspondência na Lei n.º 9.532/97**, visando evitar o cancelamento de uma autuação por eventual alteração de critério jurídico.

Nessa exigência, a fiscalização claramente está desconsiderando a personalidade jurídica da AD Participações e de todo o negócio jurídico realizado entre os grupos McDonald's e Arcos Dorados, em uma tentativa oblíqua de aplicação da norma geral antielisiva prevista no artigo 116, parágrafo único, do CTN, que deve ser afastada pois: (i) a forma jurídica adotada era a mais apropriada para a realização de negócios; (ii) o citado dispositivo não é aplicável pois depende de regulamentação; (iii) seria uma opção fiscal, e não ato abusivo ou excessivo passível de questionamento fiscal.

Por fim, **deve ser aplicada no presente caso o artigo 24 da LINDB**, as autuações a “conta-gotas”, com novos argumentos e características impostas ano a ano já deixam claro que a abordagem do Fisco afronta essa previsão do legislador. Ademais, a “orientação geral” existente tanto à época das aquisições, como das próprias deduções ora discutidas, claramente confirmava o entendimento e a posição adotada pela Requerente.

Assim, incorrendo qualquer tipo de simulação, fraude, dolo, abuso, artificialidade ou má-fé por parte da Requerente, fica evidente que as operações ora discutidas, praticadas entre 2007 e 2010, devem ser respeitadas, sendo-lhes atribuídos os efeitos determinados pela legislação, qual seja: a possibilidade de dedução das despesas decorrentes da amortização do ágio da base de cálculo do IRPJ e da CSL, nos estritos termos previstos na Lei 9.532/97, conforme vigente e aplicável nessa época específica.

#### DEDUTIBILIDADE DOS ROYALTIES

Foi celebrado entre os grupos Arcos Dorados e McDonald's o “Master Franchise Agreement” documento que passaria a dar as diretrizes gerais para a relação de franquia que se estabeleceria entre os dois grupos.

O valor de franqueamento devido ao grupo McDonald's era remunerado a partir de duas parcelas distintas:

Fl. 11 da Resolução n.º 1302-001.232 - 1ª Sejul/3ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo nº 15746.720358/2021-49

(A) um valor fixo calculado com base no número de anos remanescentes da franquia, referida pelo contrato como taxa de franquia inicial (cláusula 5.1); e

(B) um valor mensal a título de royalties, sobre a receita bruta de vendas – a taxa de franquia contínua (cláusula 5.2).

Era permitido aos franqueados principais (franqueados máster, como a Requerente) concederem subfranquias, devendo ser observada uma série de condições para que McDonald's desse a anuência para essa concessão.

Os subfranqueados também devem pagar royalties ao grupo McDonald's, por meio da franqueada máster (a atuada), uma vez que não há qualquer formalização de vínculos entre os mesmos no exterior perante o INPI, tampouco junto ao Banco Central do Brasil.

Por tal razão, os subfranqueados ficam absolutamente impedidos de remeter royalties ao grupo McDonald's diretamente no exterior, cabendo à franqueada máster que se responsabiliza pela qualidade dos processos, coesão do sistema e coordenação das unidades, além dos pagamentos de todas as taxas de franquia (correspondentes a lojas próprias e a subfranquias) a McDonald's Corporation, justificando a necessidade de intervenção da atuada.

Este é o fluxo de pagamentos para viabilizar a estrutura de subfranquias e o próprio modelo de operações dos restaurantes do McDonald's no Brasil:

(1) os subfranqueados pagam as taxas de franquia inicial e contínua ao franqueado máster no País (atuada), que atua como verdadeira gerenciadora dos valores devidos à sociedade estrangeira;

(2) a atuada oferece à tributação a totalidade desses valores;

(3) repassa os valores de royalties recebidos dos subfranqueados e

(4) por se tratarem de despesas necessárias à própria atividade, deduz os pagamentos realizados.

Atua como gerenciadora dos royalties devidos pelos subfranqueados ao grupo McDonald's já que (1) facilita e controla os recebimentos dos royalties e seu posterior repasse ao grupo McDonald's e (2) sob a perspectiva das subfranqueadas, evita a contratação de operações de câmbio mensais.

Os royalties pagos pela atuada ao grupo McDonald's em razão do "Master Franchise Agreement" e do "Amended and Restated Master Franchise Agreement" não são compostos apenas pelas receitas próprias de vendas, contendo também parcelas de repasse de royalties devidos pelos subfranqueados, o que não foi considerado pela D. Fiscalização.

Para fins da determinação dos percentuais de que trata a Portaria MF nº 436/58: (1) ou se consideram apenas royalties próprios da atuada contra as suas receitas de vendas próprias e, de forma independente, consideram-se os royalties de subfranqueados em comparação com as receitas por eles geradas; (2) ou se considera a somatória de receitas da Requerente e dos subfranqueados contra o total de royalties remetidos (próprios e de subfranqueados).

Na análise desse caso devem ser considerados: (i) as particularidades do modelo de negócios e da forma de exploração das redes de restaurantes da rede McDonald's; e (ii) o próprio fato de a Portaria MF nº 436/58 ter sido instituída somente para evitar o excesso de dedução de royalties de forma abusiva por empresas estrangeiras que exploram negócios no Brasil.

Fl. 12 da Resolução n.º 1302-001.232 - 1ª Sejul/3ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo n.º 15746.720358/2021-49

É equivocada a alegação feita pela D. Fiscalização no Termo de Verificação Fiscal de que haveria duas relações jurídicas independentes, entre McDonald's e atuada, de um lado, e atuada e subfranqueados de outro.

A alegação de que não se trataria de uma relação única e tripartite pelo fato de os royalties pagos pela Requerente independem do efetivo recebimento de valores de subfranqueados pela Requerente é equivocada, já que: (1) esta condição só se aplica à parcela fixa, mas taxa de franquia contínua depende dos recebimentos brutos; (2) se trata de repasses pois, conforme cláusula 5.2, na hipótese de haver contratos de subfranquia em percentuais mínimos àqueles pactuados com a Requerente (Royalties Existentes), os valores que devem ser pagos a McDonald's Corporation em relação a essas unidades deve ser no mesmo valor pago pela subfranquia; (3) a obrigação de a franqueada máster pagar McDonald's Corporation independentemente do recebimento de subfranqueados deve ser visto como uma regra geral a ser interpretada em consonância com a obrigação contratual de que a atuada praticará todos os atos necessários para executar cada contrato de subfranquia; e (4) simples fato de o Contrato delegar à franqueada máster a responsabilidade pela execução dos contratos de subfranquia e desvincular o recebimento das taxas de franquia ao recebimento prévio dos subfranqueados não "fatia" a relação jurídica tripartite.

...

Se for aplicável qualquer entendimento jurisprudencial neste caso, este deve ser precisamente aquele já definitivamente constituído pelos Acórdãos **101-95.602 e 101-95.609, de 22.6.2006**, até mesmo em cumprimento ao disposto no artigo 24 da LINDB.

Por outro lado do direito, também não se poderia qualificar os valores devidos pelos subfranqueados à atuada e repassados a McDonald's Corporation como "royalties", sendo inaplicáveis os limites de que trata a Portaria MF nº 436/58, uma vez que (1) os valores deduzidos pela Requerente não decorrem de uma exploração econômica do negócio por parte dela - e sim pelos subfranqueados; (2) não há qualquer uso de sistema, da marca ou trocas dos serviços nos restaurantes subfranqueados pela Requerente; (3) a rede subfranqueada não é explorada pela Requerente; (3) não há vendas realizadas pela Requerente nessas lojas e (4) não há, tampouco, relação jurídica direta entre McDonald's e rede subfranqueada para licença de marca, cessão de direitos, prestação de serviços, etc.

Existiriam três abordagens para os valores pagos pela atuada:

- (1) repasse em nome de terceiros, o que permitiria a dedutibilidade para evitar uma dupla tributação;
- (2) valores derivados de atividades realizadas pelos subfranqueados, com os quais, segundo o Fisco, não teriam relação jurídica com o McDonald's, devendo ser analisados quanto à observância do artigo 299 do RIR/99, que sequer é questionado nesta atuação;
- (3) se considerados royalties, a aplicação deste limite se daria nas seguintes formas: (i) se consideram apenas royalties próprios da atuada contra as suas receitas de vendas próprias e, de forma independente, consideram-se os royalties de subfranqueados em comparação com as receitas por eles geradas; (ii) ou se considera a somatória de receitas da Requerente e dos subfranqueados contra o total de royalties remetidos (próprios e de subfranqueados), conforme Acórdãos **101-95.602 e 101-95.609, de 22.6.2006**, devendo ser observado o artigo 24 da LINDB, para fins de conferir segurança jurídica.

Os procedimentos adotados não causaram recolhimento a menor de tributos, pois tributou as receitas originárias dos royalties devidos pelos subfranqueados sobre suas próprias vendas, deduzindo apenas o equivalente a 4%, em cumprimento ao limite previsto na Portaria.

Fl. 13 da Resolução n.º 1302-001.232 - 1ª Sejul/3ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo nº 15746.720358/2021-49

...

Ou seja, a única abordagem que não se pode admitir neste caso é aquela que pretende dar a D. Fiscalização: comparar o valor de royalties pagos por uma parte de forma conjunta (Requerente e subfranqueados) com base em receitas geradas por apenas uma delas (Requerente). É uma comparação entre grandezas de origens diversas.

#### DEDUTIBILIDADE DAS DESPESAS COM REEMBOLSOS DE DESPESAS (COST SHARING)

A atuada é sociedade pertencente ao grupo argentino Arcos Dorados, e, na condição de franqueada máster, administra restaurantes próprios e subfranquias ligadas à rede McDonald's, mantendo acordos de compartilhamento de custos e despesas administrativas (cost sharing agreements) com outras sociedades relacionadas e pertencentes aos seu grupo econômico.

A fiscalização não questionou ou pôs em xeque a validade desses acordos e o atendimento aos requisitos para que fossem efetivamente qualificados como contratos de cost sharing, bem como sequer questionou quanto à necessidade, à normalidade, à usualidade ou à efetividade das despesas incorridas pela Requerente

A fiscalização, baseada no lançamento para exigência de CIDE, qualificou as despesas compartilhadas como despesas com assistência técnica, científica ou administrativa e, a partir daí, concluiu serem indedutíveis da base de cálculo do IRPJ, por terem sido pagas a partes relacionadas no exterior.

As despesas em questão correspondem a atividades de apoio administrativo que foram compartilhadas – contabilidade, jurídico interno, marketing -, não há nada de “assistência técnica ou científica”.

...

Não faz qualquer sentido o Fisco simplesmente, partir da premissa de que em outros processos essas despesas compartilhadas – de novo, despesas com recursos humanos, contabilidade, tecnologia de informação, marketing, jurídico interno, etc. – teriam qualificação de “assistência técnica ou científica” e presumir que, por terem sido pagas a partes relacionadas no exterior, tais valores seriam indedutíveis da base de cálculo do IRPJ.

Trata-se de típico caso de exigência de imposto com base em incorreta presunção e em clara circunstância de analogia, o que é proibido pelo artigo 108, § 1º, do CTN.

Os contratos de compartilhamento de custos e despesas (cost sharing agreements) são **CONTRATOS ATÍPICOS** celebrados entre empresas de um mesmo grupo econômico, com a finalidade de ratear ou alocar custos ou despesas incorridas por uma delas em benefício das demais, cabendo o seu reembolso, **sendo sua validade reconhecida pela COSIT, conforme Solução de Consulta nº 8, de 1/11/2012 e Solução de Divergência nº 23, de 23/09/2013.**

A doutrina deixa claro que a qualificação dos valores envolvidos em um contrato de rateio de despesas é de mero reembolso de despesas, e não contraprestação de serviços, menos ainda serviços de “assistência técnica e científica”.

...

Na própria Solução de Consulta 8, já acima referida, a Receita Federal do Brasil admite a dedutibilidade de despesas compartilhadas sob contratos de reembolsos de despesas (cost sharing) caso os requisitos gerais de dedutibilidade sejam atendidos e os reembolsos estejam suportados por documentos hábeis e idôneos, bem como a jurisprudência administrativa.

Fl. 14 da Resolução n.º 1302-001.232 - 1ª Seju/3ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo nº 15746.720358/2021-49

Ressalta que o Fisco não questiona a documentação apresentada, o critério de compartilhamento, e sequer a necessidade, usualidade e normalidade das despesas compartilhadas, e a efetividade dos valores pagos, sendo improcedente a glosa dessas despesas a partir de uma analogia com despesas incorridas com serviços de assistência técnica e científica.

MULTA REGULAMENTAR (ECF).

A multa é improcedente pelo mero fato **de não haver qualquer tipo de incorreção, inexatidão, imprecisão ou omissão**, já que todas as despesas foram regularmente deduzidas nos termos da legislação fiscal.

Se o **fisco não concorda com as deduções ou com os fundamentos legais que motivaram os procedimentos adotados pela autuada**, tem-se mera discussão quanto à interpretação e aplicação da legislação tributária e quanto à validade de um lançamento de ofício – lançamento este que já contém penalidades de ofício (aplicadas, neste caso, tanto no valor de 75%, quanto de 150%).

Não tem sentido nem cabimento a aplicação de uma multa de quase R\$ 8,5 milhões concomitantemente às exigências de principal, de multas de ofício e de juros, com a exigência de valor de 3% várias vezes sobre os mesmos valores lançados de ofício (alegando se tratarem de diferentes linhas da ECF – até mesmo da Parte B do Livro de Apuração do Lucro Real, que não produz qualquer efeito tributário material).

No mérito, a improcedência do lançamento fica mais evidente pois: o não houve a notificação prevista no artigo 8-A, § 3º, inciso II do DL nº 1.598/77, inexistindo a oportunidade de esclarecer as informações contidas na escrituração fiscal, ocorrendo nítida situação de nulidade e cerceamento do direito de defesa; o da interpretação sistemática do artigo 8-A do DL nº 1.598/77, há um limite para cobrança da multa em situações de conduta muito grave de, no máximo, R\$ 5 milhões.

...

Se está diante de uma exigência desproporcional, irrazoável, e comparável a um confisco, devendo ser observado o artigo 2º, § único, inciso VI da Lei nº 9.784/99, combinado com o artigo 112 do CTN.

...

Há uma **consunção de penalidades**, pois o fisco lançou multa de 75% e 150%, além da penalidade de 3% sobre o valor integral das despesas glosadas.

...

A cobrança da multa também não pode se converter em ato de **confisco**, bem como atenda a uma finalidade específica.

Assim, a presente multa é desproporcional e irrazoável, pois (i) não há qualquer informação omitida, (ii) não houve qualquer impedimento à fiscalização para aferir as obrigações fiscais da autuada e (iii) a fiscalização teve total acesso às informações reportadas pela autuada.

Assim, restou clara a manifesta improcedência da aplicação simultânea de multas de ofício e da multa regulamentar no preenchimento da ECF.

DO TOTAL DESCABIMENTO DA MULTA QUALIFICADA

Não tem cabimento a aplicação da qualificação da multa de ofício, já que:

Fl. 15 da Resolução n.º 1302-001.232 - 1ª Sejul/3ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo n.º 15746.720358/2021-49

- Os fatos já foram discutidos no Mandado de Procedimento Fiscal n.º 08.1.85.00-2012-00030-1 no qual se concluiu pela regularidade das operações, sem a lavratura de qualquer auto de infração.

- A multa de ofício não foi qualificada no lançamento relativo aos anos-calendário de 2009 e 2010 sobre os mesmos fatos e acusações, nos autos do processo administrativo **16561.720099/2014-58**.

- A qualificação da multa de ofício foi cancelada na esfera administrativa, no lançamento relativo ao ano-calendário de 2012, nos autos do processo administrativo **16561.720143/2017-72**, pois não houve ato abusivo, fraudulento, doloso ou simulado.

A aplicação da multa de ofício em percentual qualificado exige que o contribuinte tenha incorrido em uma das hipóteses descritas nos artigos 71 a 73 da Lei n.º 4.502, de 30.11.1964, isto é, nos casos de sonegação, fraude ou conluio, respectivamente, não podendo essa ocorrência ser presumida ou alegada de forma genérica – muito menos copiada de outros processos administrativos sem que haja um mínimo trabalho prévio de apuração dos fatos, devendo ser provada por meios hábeis e idôneos, de forma clara e inequívoca, o que evidentemente não ocorreu nestes autos, até mesmo porque não houve a prática de atos jurídicos com quaisquer desses vícios.

Cita as Súmula n.º 14 e Súmula n.º 25 do CARF, reafirmando a impossibilidade de aplicação de multa qualificada sem a devida comprovação inequívoca da ocorrência de qualquer das figuras mencionadas pelos artigos 71 a 73 da Lei n.º 4.502/64.

Da análise do Termo de Verificação Fiscal resta patente que não há qualquer tipo de abuso, simulação ou de fraude nesse caso, e que a fiscalização pretende imputar uma penalidade qualificada com base em argumentos vazios, contraditórios, consistindo em cópia de manifestações de outros processos, tratando de um abuso de direito de lançamento.

Não é razoável admitir que os mesmos fatos que já foram objeto de análise pela Receita Federal do Brasil sem qualquer autuação ou penalidade qualificada, que o mesmo caso em que essa multa foi definitivamente cancelada pelo E. CARF e que também foi analisado por uma série de tantos outros órgãos da administração pública brasileira, teriam sido praticados mediante fraude para enganar ou causar danos ao Erário

Considerando que nada de novo surgiu em relação a este caso, e não há qualquer ato simulado, fraudulento ou praticado em conluio pelo grupo Arcos Dorados, a qualificação da penalidade de ofício revela apenas um conflito de interesse possivelmente derivado das disposições contidas na Lei n.º 13.464/17, o que inclusive justificaria a insubsistência e a nulidade da totalidade deste lançamento.

...

O artigo 76, inciso II, alínea “a” da Lei 4.502/64 veda a aplicação de penalidades enquanto houver interpretação jurisprudencial administrativa irrecorrível dando determinada interpretação a uma situação jurídica, ainda que o interessado não tenha sido parte no caso.

...

A DRJ deve considerar que o presente caso diz respeito a uma mera questão de interpretação da legislação e da correta aplicação da Lei das S.A., do DL 1.598/77 ou da Lei n.º 9.532/97, e não de simulação, de fraude ou de abuso.

Resta provado o descabimento da aplicação da multa de 150% no presente caso (e da própria penalidade como um todo, nos termos do artigo 24 da LINDB, do artigo 112 do

Fl. 16 da Resolução n.º 1302-001.232 - 1ª Sejul/3ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo nº 15746.720358/2021-49

CTN e mesmo do artigo 76, inciso II, alínea “a” da Lei 4.502/64), razão pela qual se pleiteia seu integral cancelamento.

#### DESCABIMENTO DA MULTA DE OFÍCIO (75%) E DOS JUROS SELIC

Relativamente à glosa de despesas de “royalties” e de despesas com o cost sharing, importa destacar que mesmo a penalidade de 75% se mostra desproporcional pois, de acordo com o artigo 142 do CTN, sua aplicação deve ser proposta apenas se e quando for cabível.

A autuada demonstrou que agiu em conformidade com a legislação, de forma que não é justa a aplicação da penalidade de 75%, ultrapassando os limites da razoabilidade e proporcionalidade, devendo ser reduzida.

Com relação à glosa das despesas de royalties, considerando o artigo 76, inciso II, alínea “a” da Lei 4.502/64, o artigo 24 da LINDB, e os artigos 100, parágrafo único, e 112 do CTN, nenhuma penalidade poderia ser aplicada, já que sua conduta estava amparada por decisões definitivas na esfera administrativa reconhecendo a correção dos procedimentos relativos à dedução dessas despesas (acórdãos 101-95.602 e 101-95.609, de 22.6.2006).

Caso mantidos o valor principal ou multa, não há razão para aplicação da taxa de juros SELIC, na medida em que esta taxa não foi criada por lei para fins tributário, **a despeito da edição da Súmula CARF nº108.**

#### A NECESSIDADE DE RECOMPOSIÇÃO DO PREJUÍZO FISCAL E DA BASE DE CÁLCULO NEGATIVA DA CSLL.

Uma vez demonstrada a manifesta improcedência dos autos de infração que são objeto deste processo administrativo, deve ser determinada a integral recomposição dos prejuízos fiscais e bases negativas da CSLL indevidamente compensados de ofício pela fiscalização neste lançamento.

A DRJ analisou a impugnação e proferiu a decisão citada, pela sua procedência parcial, pois foram excluídos os valores referentes a despesas com reembolsos de despesas (cost sharing).

Cientificada em 18/10/2021, fls. 08484, a contribuinte apresentou seu recurso 09/11/2021, fls. 08485/08556.

A Recorrente ratifica no recurso, as razões sobre os seguintes pontos:

- As despesas de amortização fiscal de ágio são dedutíveis;
- Diferentemente do que alega a decisão recorrida houve demonstração e prova do custo efetivo de aquisição, conforme documentação citada (documentos 8 a 16 da Impugnação);
- Há claro equívoco da decisão recorrida ao reputar a AD Participações como uma “sociedade-veículo”;
- Não há fundamento jurídico na decisão recorrida para justificar a glosa e a Fiscalização e a decisão recorrida não demonstram a infração à norma

Fl. 17 da Resolução n.º 1302-001.232 - 1ª Sejul/3ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo n.º 15746.720358/2021-49

- Não houve qualquer ágio interno e as orientações contábeis citadas pela decisão recorrida não se aplicam ao caso e à Recorrente;
- Não houve transferência de ágio;
- Os laudos de avaliação são a justificativa econômica do ágio;
- O Fisco busca uma indevida tentativa de se desconsiderar a personalidade jurídica da AD Participações
- A negativa de aplicação da Lei 9.532/97 no presente caso sob a justificativa de que a única transação com partes independentes teria sido aquela envolvendo a ADBV, no exterior e de que a reorganização societária brasileira posterior a essa aquisição deveria ser desconsiderada por ser “intragruppo” representa uma verdadeira afronta ao disposto no artigo 24, item 3, da Convenção firmada entre o Brasil e os Países Baixos para evitar a dupla tributação em matéria de imposto de renda
- Nos termos do artigo 24 da Lei de Introdução às Normas de Direito Brasileiro (“LINDB”), a revisão da validade de atos, contratos, processos e normas administrativas deve levar em consideração as orientações gerais vigentes à época dos fatos, sendo vedado que mudanças interpretativas posteriores invalidem atos praticados no passado;
- mesmo que se considere indevida a amortização fiscal do ágio para fins de apuração da base de cálculo do IRPJ, o que se considera somente para argumentar, a exigência correspondente não pode se estender à CSLL, por falta de amparo legal;

Quanto aos royalties:

2.1A decisão recorrida alega que a glosa de despesas de “royalties” seria correta porque supostamente haveria duas relações jurídicas distintas mantidas pela Recorrente: (i) uma com McDonald’s Corporation, que levaria ao pagamento de royalties pelas vendas próprias da Recorrente; e (ii) outra da Recorrente com seus subfranqueados, pelas quais a Recorrente receberia royalties tributáveis.

2.2Se a matéria aqui tratada se limitasse apenas aos dois pontos acima, não haveria qualquer discussão, pois os royalties próprios da Recorrente são deduzidos conforme suas receitas de vendas próprias e nos limites estabelecidos pela Portaria 436/58, ao passo que os valores por ela recebidos de subfranqueados sequer qualificariam juridicamente como “royalties”, não havendo que se falar na aplicação da Portaria 436/58.

2.3O procedimento adotado pela Recorrente se deve a uma particularidade do modelo de exploração do negócio de franquias máster e subfranquias no País. Por um lado, na condição de franqueada máster dos restaurantes McDonald’s no Brasil, a Recorrente está autorizada a subfranquear parte dos restaurantes a terceiros. Por outro lado, estes subfranqueados igualmente devem pagar royalties ao grupo McDonald’s;

Fl. 18 da Resolução n.º 1302-001.232 - 1ª Sejul/3ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo nº 15746.720358/2021-49

2.4 Ocorre que devido à ausência de contratos estabelecidos diretamente entre subfranqueados e McDonald's Corporation no exterior, e à consequente ausência de averbação dessa relação jurídica junto ao INPI, não há meios legalmente disponíveis no Brasil para que esses subfranqueados remetam seus royalties próprios ao grupo McDonald's. Daí a participação da Recorrente como franqueada máster, que dispõe de um canal próprio de remessas de royalties;

2.5 Há decisões do CARF que entenderam o negócio e deram provimento ao recurso, nessa mesma questão;

3. A multa qualificada deve ser retificada, pois não há motivo para sua aplicação;

4. A aplicação da Multa Regulamentar (ECF) é descabida, inclusive pela Fiscalização não ter cumprido as determinações do Art. 8-A, do Decreto Lei 1.598/1977 e por representar consunção;

5. Não é cabível a aplicação da multa de ofício (75%) e dos juros Selic;

6. Defende a necessidade de recomposição do prejuízo fiscal e da base negativa da CSLL

Ao final, requer o conhecimento e o provimento do seu Recurso.

O processo foi enviado ao CARF, para análise e decisão.

É o relatório.

### **Voto:**

Conselheiro Marcelo Oliveira, Relator.

### **ADMISSIBILIDADE:**

O recurso atende os requisitos de admissibilidade previstos na Legislação, sendo tempestivo e pertinente, motivo pelo qual dele se toma conhecimento, para examinar as razões trazidas pela recorrente.

### **PRELIMINARES:**

Quanto às preliminares, há questão a ser analisada.

Na análise e debates na sessão de julgamento chegou-se à conclusão que as decisões de outros processos poderiam impactar na resolução da liquidez referente a este processo.

O presente processo refere-se a fatos geradores ocorridos no ano calendário 2016, mas há processos de anos calendários anteriores, conforme relação abaixo:

- 16561.720.099/2014-58: anos calendários 2010 e 2011;
- 16561.720.237/2016-61: ano calendário 2011;

Fl. 19 da Resolução n.º 1302-001.232 - 1ª Sejul/3ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo n.º 15746.720358/2021-49

- 16561.720.143/2017-72: ano calendário 2012
- 16561.720.113/2018-47: anos calendários 2013 e 2014;
- 16561.720.068/2020-45: ano calendário 2015;

Há alegação da Recorrente de que resultado favorável à sua tese, mesmo que parcial, em processos referentes a anos calendários anteriores, citados logo acima, refletiria no valor devido neste processo, pois em todos houve a compensação de Bases de Cálculo Negativas de CSLL (BCN) e Prejuízos Fiscais – IRPJ (PF).

Saliente-se que no processo n.º 16561.720.104/2018-56, que trata de autuação relativa a renda de controladas no exterior, referente ao ano-calendário de 2013, também houve compensação. O julgamento do referido processo foi convertido em diligência.

Assim, o colegiado debateu, avaliou e decidiu que para a correta liquidez da decisão do presente processo faz-se necessário aguardar os resultados de todos os processos com anos calendários anteriores a este, citados acima, em que houve compensação de BCN e/ou PF.

Deste modo, resolve-se converter o julgamento em diligência, a fim de enviar o presente processo à Autoridade Preparadora, para que a mesma aguarde o trânsito em julgado de todos os litígios constantes dos processos citados acima, e que reenvie o presente processo assim que as decisões terminativas, transitadas em julgado, constarem dos autos.

Soma-se a essa providência a necessidade da Autoridade Preparadora:

1. Juntar as decisões transitadas em julgados, dos processos citados;
2. Elaborar Parecer Conclusivo, detalhando os reflexos das referidas decisões no presente processo, mesmo que conceitue como inexistente; e
3. Cientificar a Recorrente para, caso deseje, apresente argumentos, concedendo-lhe prazo de trinta dias para tanto.

### **CONCLUSÃO:**

Pelo exposto, converte-se o julgamento em diligência, nos termos do relatório e voto.

(documento assinado digitalmente)

Marcelo Oliveira