



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



|                    |                                                      |
|--------------------|------------------------------------------------------|
| <b>PROCESSO</b>    | <b>16561.720064/2017-61</b>                          |
| <b>ACÓRDÃO</b>     | 3301-014.344 – 3ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA |
| <b>SESSÃO DE</b>   | 16 de dezembro de 2024                               |
| <b>RECURSO</b>     | DE OFÍCIO E VOLUNTÁRIO                               |
| <b>RECORRENTE</b>  | ARCOS DOURADOS COMÉRCIO DE ALIMENTOS S/A             |
| <b>INTERESSADO</b> | FAZENDA NACIONAL                                     |

**Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins**

Período de apuração: 01/08/2012 a 31/12/2013

COFINS-IMPORTAÇÃO. REMESSAS AO EXTERIOR. CONTRAPRESTAÇÃO RELATIVA A SERVIÇOS PRESTADOS. CONTRATO DE COMPARTILHAMENTO DE CUSTOS.

Há incidência da COFINS-Importação sobre os valores remetidos pelo sujeito passivo a pessoas físicas ou jurídicas residentes ou domiciliadas no exterior como contraprestação relativa a serviços prestados no Brasil ou cujos resultados aqui se verifiquem, inclusive no caso de operações realizadas no âmbito de acordos de repartição/compartilhamento de custos e despesas.

**Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário**

Período de apuração: 01/08/2012 a 31/12/2013

INCIDÊNCIA DE JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

A multa de ofício é parte integrante do crédito tributário e, nessa condição, está sujeita à incidência dos juros de mora, conforme previsto nos artigos 113, § 1º, 139, e 161 do Código Tributário Nacional.

SÚMULA CARF nº 08

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

**ACÓRDÃO**

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso de Ofício e ao Recurso Voluntário. A Conselheira Rachel Freixo Chaves votou pelas conclusões em relação aos serviços de veiculação de propaganda.

*Assinado Digitalmente*

**Aniello Miranda Aufiero Junior** – Presidente e Relator

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Márcio José Pinto Ribeiro, Oswaldo Gonçalves Neto, Vinicius Guimarães (conselheiro suplente), Bruno Minoru Takii, Rachel Freixo Chaves e Aniello Miranda Aufiero Junior (Presidente). Ausente o Conselheiro Paulo Guilherme Deroulede, substituído pelo conselheiro Vinicius Guimarães.

## RELATÓRIO

Por economia processual e por bem reproduzir os fatos, reproduzo abaixo o relatório da decisão de piso:

“O presente processo tem por objeto o lançamento de ofício efetuado contra o sujeito passivo acima identificado, relativo à Contribuição para o PIS/PASEP e à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS incidentes sobre importações de serviços ocorridas no período de agosto de 2012 a dezembro de 2013. Os valores totais apurados foram os seguintes:

Auto de Infração relativo ao PIS/PASEP (fls. 2840 a 2851)

|                                            |                          |
|--------------------------------------------|--------------------------|
| CONTRIBUIÇÃO                               | R\$ 9.867.331,10         |
| JUROS DE MORA (Calculados até 07/2017)     | R\$ 4.773.884,73         |
| MULTA PROPORCIONAL (75%)                   | R\$ 7.400.498,18         |
| <b>VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO (TOTAL)</b> | <b>R\$ 22.041.714,01</b> |

Auto de Infração relativo à COFINS (fls. 2827 a 2838)

|                                            |                           |
|--------------------------------------------|---------------------------|
| CONTRIBUIÇÃO                               | R\$ 45.449.525,07         |
| JUROS DE MORA (Calculados até 07/2017)     | R\$ 21.988.803,12         |
| MULTA PROPORCIONAL (75%)                   | R\$ 34.087.143,66         |
| <b>VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO (TOTAL)</b> | <b>R\$ 101.525.471,85</b> |

Os fatos e fundamentos jurídicos que levaram à lavratura dos Autos de Infração constam do Termo de Verificação Fiscal de fls. 2800-2825 e são resumidos a seguir:

- As contribuições para o PIS/PASEP e a COFINS incidentes sobre a importação de bens e serviços foram instituídas pela Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, a qual estabelece como fato gerador as remessas financeiras para o exterior efetuadas a título de remuneração decorrente da importação de serviços executados no país, ou cujo resultado se verifique no país.
- Com a edição da Lei Complementar nº 116/03, a operação de franquias passou a ser expressamente prevista na lista de serviços sujeitos à incidência de Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal. Reforçando o entendimento sobre a incidência do

PIS/PASEP e da COFINS - Importação de Serviços sobre franquia, foi publicada, em 19/09/06, a Solução de Consulta nº 305 da DISIT 8ª RF. Posteriormente, foram emitidas novas soluções de consulta e de divergência esclarecendo que sobre o pagamento de royalties por simples licença de marca, ou seja, sem que haja prestação de serviços vinculada a essa cessão de direitos, não incide PIS/PASEP-Importação e COFINS-Importação, no entanto, se não houver a clara separação entre o que se refere à simples licença de marca e o que se refere à prestação de serviços, o valor total da operação será considerado como correspondente a serviços e sofrerá a incidência (Solução de Divergência COSIT nº 11/2011 e Solução de Consulta COSIT nº 71/2015).

- Em um contrato de franquia está presente não apenas o licenciamento da marca, mas todo um “pacote” que engloba além do direito de utilizar as propriedades intelectuais, uma prestação de serviços de treinamento, acompanhamento, suporte e controle das atividades comerciais e administrativas exercidas pelo franqueado. Assim, foram apuradas no lançamento de ofício as contribuições PIS/PASEP - Importação e COFINS - Importação não declaradas e não recolhidas pelo sujeito passivo, incidentes sobre as remessas por ele efetuadas a título de royalties / taxas de franquia em favor de McDonald’s Corporation e McD Latin América LLC nos períodos de agosto a dezembro de 2012 e janeiro a dezembro de 2013. A base de cálculo das contribuições é o valor remetido ao exterior, antes da retenção de Imposto de Renda, acrescido do ISS e das próprias contribuições, conforme definido no art. 7º da Lei 10.865/2004. Contudo, neste caso o ISS não foi computado na base de cálculo porque o sujeito passivo possui decisão transitada em julgado em 28/02/2008 que determinou a não incidência do ISS no contrato de franquia. A alíquota do PIS/PASEP – Importação é de 1,65% e a da COFINS-Importação é de 7,6%, nos termos do art. 8º da Lei 10.865/2004. A data de vencimento da contribuição é a própria data do pagamento, crédito, entrega, emprego ou remessa de valores para o exterior.

- Foram também apuradas contribuições PIS/PASEP – Importação e COFINS – Importação sobre remessas efetuadas a título de compartilhamento de custos (cost sharing) em favor de Arcos Dorados Argentina S.A, Arcos Del Sur S.R.L., Arcos Dorados Colômbia S.A e LatAm LLC nos períodos de setembro a dezembro de 2012 e janeiro a dezembro de 2013. Após análise das faturas (invoices), contratos e esclarecimentos apresentados pelo sujeito passivo, a fiscalização concluiu que esses valores estão relacionados a custos de atividades administrativas e gerenciais, tais como finanças, sistemas, recursos humanos, marketing, jurídico, desenvolvimento de estratégias, etc, portanto caracterizam-se como “serviços técnicos e de assistência técnica, administrativa e semelhantes”, cujos pagamentos sujeitam-se à incidência do PIS/PASEP – Importação e da COFINS – Importação. Essas contribuições incidem sobre as remessas decorrentes de contratos de compartilhamento de custos, mesmo quando se trata de rateio efetuado sem qualquer adição de margem de lucro, conforme entendimento constante de diversas Soluções de Consulta emitidas pela Receita Federal do Brasil (Solução de Consulta DISIT/SRRF08 nº 462/2006, Solução de Consulta COSIT nº 50/2016, Solução de Consulta COSIT nº 43/2015 e Solução de Consulta DISIT/SRRF04 nº 4001/2017 e DISIT/SRRF06 nº 6024/2017).

- Por fim, apuraram-se também contribuições PIS/PASEP – Importação e COFINS – Importação incidentes sobre remessas a título de veiculação de propaganda feitas nos meses de outubro e dezembro de 2013 em favor de Turner Broadcasting Sytem Latin America Inc. e Discovery Latin America LLC. Por se tratar de serviço de veiculação de propaganda em mídia, simples inserção de filmes publicitários em canais de televisão, não se considera “serviço técnico e de assistência técnica, administrativa e semelhante” (conforme Solução de Consulta DISIT/SRRF08 nº 117/2003), logo, a alíquota do IRRF é de 25%, o que influenciou na determinação da base de cálculo do PIS/PASEP-Importação e da COFINS-Importação (que é valor da remessa ‘antes da retenção do IR’).

O sujeito passivo foi cientificado em 02/08/2017 (fls. 2858) e apresentou impugnação em 31/08/2017 (fls. 2863-2891), alegando, em síntese, o seguinte:

- Remessas ao exterior a título de royalties por contratos de franquia. A requerente atua desde 2007 como franqueada master dos restaurantes McDonald's e, nessa condição, pode, entre outras coisas, utilizar a marca McDonald's, adotar o mesmo mecanismo de produção (know-how) e subfranquear lojas a terceiros. Trata-se de contrato complexo, pelo qual a requerente remunera o grupo McDonald's com royalties. O contrato de franquia é regido pela Lei 8.955/94 e pela Instrução Normativa INPI nº 135/97 e não pode ser transfigurado em mera prestação de serviços, pois envolve preponderantemente a cessão de marca e a transferência de know-how, cuja contraprestação apresenta a natureza de royalties. A própria fiscalização reconheceu, em diversas passagens do Termo de Verificação Fiscal, que os pagamentos efetuados tem a natureza de royalties, contudo, desconsiderou essa natureza jurídica acabou por equiparar a situação a uma simples prestação de serviços. Essa equiparação foi baseada em mera presunção, sem uma avaliação específica da relação jurídica existente, limitando-se a fiscalização a afirmar genericamente que "em um contrato de franquia está presente não apenas o licenciamento da marca, mas todo um 'pacote' que engloba além do direito de utilizar as propriedades intelectuais, uma prestação de serviços de treinamento, acompanhamento, suporte e controle das atividades comerciais e administrativas exercidas pelo franqueado". Ao contrário do que alega a fiscalização, o contrato de franquia envolve necessariamente cessão de uso de marca e direito de distribuição de produtos, e apenas eventualmente pode envolver cessão de direito de uso de tecnologia de implantação e administração do negócio ou sistema operacional desenvolvido ou detido pelo franqueador. A doutrina tradicionalmente reconhece que os contratos de franquia são relações comerciais complexas, baseadas precipuamente na cessão de uso de marca e de processos de produção, que não se confundem com meras prestações de serviços. Na jurisprudência do CARF há diversos precedentes no sentido da inaplicabilidade do PIS/COFINS – Importação sobre remessas ao exterior efetuadas a título de royalties (Acórdãos nºs 3201-002.395, 3201-002.404, 3201-002.420 e 3401-002.469). A própria requerente é parte de uma ação judicial na qual há decisão transitada em julgado que concluiu que as atividades de franquia contratadas junto ao grupo McDonald's, por se tratar de contrato de natureza híbrida e complexa, não podem ser caracterizadas como simples prestação de serviços (Apelação/Reexame Necessário nº 487.303- 5/4-00, julgada em 10.8.2006 pelo Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo). Esse entendimento está em linha com as decisões proferidas pelo Superior Tribunal de Justiça nos REsp nºs 1.054.144/RJ e 221.577/MG. A alegação do fisco de que a decisão judicial transitada em julgado em favor da requerente seria aplicável somente para fins da incidência do ISS é totalmente equivocada, pois viola a coisa julgada e confronta posição pacificada na doutrina e na jurisprudência dos tribunais superiores.

- Compartilhamento de custos e despesas administrativas (Cost Sharing). A requerente tem seu capital social detido pelas empresas Arcos Dorados BV ("ADB"), domiciliada nos Países Baixos, e LatAm LLC ("LatAm"), domiciliada nos Estados Unidos da América. Na condição de empresa pertencente a um grupo econômico, a requerente mantém com outras sociedades relacionadas acordos de compartilhamento de custos e despesas administrativas (cost sharing agreements), pelos quais certas atividades de apoio administrativo são compartilhadas entre as diversas entidades do grupo que delas se beneficiam. Trata-se de acordos de rateio de despesas de apoio administrativo, pelos quais uma entidade centralizadora, detentora de estrutura de apoio administrativo, incorre em certas despesas que aproveitam outras entidades, as quais, por sua vez, reembolsam tais despesas na medida em que beneficiadas. A validade desse tipo de acordo é expressamente reconhecida pela Coordenação-Geral de Tributação da Receita Federal do Brasil (COSIT), conforme trechos da Solução de Consulta nº 08/2012 e Solução de Divergência nº 23/2013, bem como pelo CARF e pelas próprias DRJs (Acórdãos 1402-002.272 e 1103-001.044 do CARF e Acórdão 07-18673 da DRJ/FNS). No presente caso, a fiscalização reconheceu de forma expressa que a requerentes mantém acordos de rateio de despesas com empresas relacionadas da Argentina (Arcos Dorados Argentina S.A. — "AD Argentina"), Uruguai (Arcos Del Sur S.R.L. — "Arcos Del Sur"), Colômbia (Arcos Dorados Colombia S.A. — "AD Colômbia"),

Países Baixos (ADBv) e Estados Unidos (LatAm), sendo incontroverso que tais acordos envolvem atividades de apoio administrativo (chamadas “atividades de back-office”) e foram celebrados sem quaisquer margens de lucro, remuneração, rendimentos, comissões, ganhos ou outros acréscimos. Tratase, portanto, de meros reembolsos de despesas administrativas compartilhadas pelo grupo econômico, aos quais a requerente aplicou o tratamento fiscal de recomposições patrimoniais. A fiscalização cometeu um equívoco ao considerar que a natureza jurídica desses reembolsos seria de contrapartida por “serviços técnicos e de assistência técnica, administrativa e semelhantes”. O entendimento de que os valores envolvidos em um contrato de rateio de despesas constituem mero reembolso, e não contraprestação de serviços, é confirmado por diversos autores, bem como pela jurisprudência e pela própria COSIT, que se manifestou sobre o tema em caráter vinculante para a RFB, nos termos da IN RFB nº 1.396/2013. Além dos atos já mencionados, a COSIT publicou em 31/08/2017 a Solução de Consulta nº 378, tratando do assunto e confirmando plenamente a qualificação adotada pela requerente em relação às remessas decorrente dos acordos de rateio de despesas. Diversas DRJs também já confirmaram esse entendimento (Acórdão DRJ-JFA 09-58.490, de 21/10/2015), o mesmo ocorrendo no CARF (Acórdão 3401-003.467, de 30/03/2017, e 3402-001.912, de 27/09/2012).

- Serviços de veiculação de publicidade no exterior. A tributação das remessas para o exterior relativas à veiculação de publicidade não tem cabimento, pois o PIS/COFINS – Importação não incide sobre quaisquer serviços prestados por não-residentes, mas somente sobre aqueles prestados no País ou cujo resultado aqui se verifique, fato este que não ocorreu e não foi evidenciado pela fiscalização. No caso em exame, a fiscalização não avaliou em nenhum momento se os serviços de veiculação de publicidade contratados foram prestados no País ou se os resultados se deram localmente. Tampouco avaliou a fiscalização que, no total dos valores contratados junto às empresas estrangeiras, poderia inclusive haver uma parcela correspondente a veiculação de filmes publicitários também no exterior. A exigência fundamenta-se exclusivamente em uma presunção da fiscalização, justificada a partir da forma de recolhimento do imposto de renda retido na fonte (IRRF) e de uma Solução de Consulta relacionada à Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE). As infrações de natureza tributária não podem ser baseadas simplesmente em presunções e indícios, pois os fatos e o nexo de causalidade devem ser cabalmente demonstrados e comprovados pelo fisco, o que não se verificou no presente caso. A presunção feita pela fiscalização afronta diretamente os princípios da legalidade, do contraditório e da ampla defesa, pois não há, no presente caso, qualquer evidência quanto à efetiva ocorrência da hipótese de incidência do PIS/COFINS – Importação (ocorrência de serviços no País ou produção local de seus efeitos).

- Multa de ofício e juros Selic. Há um claro exagero na exigência da multa de ofício de 75%, que ultrapassa os limites da razoabilidade e da proporcionalidade, pois a requerente demonstrou que agiu em conformidade com a legislação em vigor e a própria fiscalização reconheceu que todas as informações solicitadas no curso do procedimento fiscal foram devidamente apresentadas. A cobrança de multa tão elevada já foi objeto de apreciação pelo STF na ADI 551-1/600-RJ e em diversos outros precedentes. O art. 112 do Código Tributário Nacional dispõe que a norma tributária que comina penalidades deve ser interpretada e aplicada da maneira mais favorável ao contribuinte em casos de dúvida a respeito da capitulação legal do fato e da natureza ou das circunstâncias materiais do fato, como ocorre no presente caso, que trata da correta qualificação dos reembolsos realizados no âmbito de um acordo de compartilhamento de custos e despesas (cost sharing agreement). A multa de ofício não pode sofrer incidência de juros pela taxa Selic, conforme entendimento adotado diversas vezes pelo CARF, inclusive pela CSRF. A jurisprudência tem reconhecido também a inaplicabilidade da taxa Selic aos créditos tributários, uma vez que tal taxa não foi criada para fins fiscais (STJ, REsp nº 450.422/PR).

Ao final, com base nesses argumentos, o sujeito passivo requereu o acolhimento integral de sua impugnação, com o imediato cancelamento da autuação e o consequente arquivamento do processo administrativo. Protestou ainda pela juntada posterior de documentos, com base no princípio da verdade material e no art. 16, § 4º, “a”, do Decreto 70.235/72. Em 26/01/2018, o processo foi encaminhado à Delegacia da Receita Federal do Brasil de origem para realização de diligência no sentido de obter e juntar aos autos cópias das traduções juramentadas de todos instrumentos contratuais que deram origem às remessas efetuadas a título de royalties/taxas de franquia, notadamente dos “instrumentos contratuais referenciados no Certificado de Averbação de fls. 2797-2798, quais sejam, ‘Contrato de 20/08/1993’, ‘Aditivos de 20/02/2001, 01/01/2004, 01/01/2006, 02/01/2007, 01/05/2007’ e ‘Contrato de Consolidação de 03/08/2007’” (Despacho de Diligência de fls. 2955-2956). Em atendimento à referida solicitação, a Delegacia Especial da Receita Federal do Brasil de Maiores Contribuintes – DEMAC em São Paulo, intimou o sujeito passivo a apresentar a mencionada documentação. A resposta apresentada pelo contribuinte e os documentos por ele apresentados foram anexados às fls. 2962-3114. Tudo isso foi descrito no Relatório Conclusivo de Diligência emitido em 15/03/2018 (fls. 3115-3117), do qual o contribuinte foi cientificado em 21/03/2018 (fls. 3120). Em 12/04/2018, dentro do prazo de trinta dias que lhe havia sido concedido, o contribuinte apresentou a manifestação de fls. 3123-3124, afirmando que a documentação apresentada ao longo do procedimento fiscal e da diligência indica claramente que a relação jurídica existente entre o grupo Arcos Dorados e o grupo McDonald’s envolve franquia pela exploração de restaurantes e cessão de direitos de uso de marca, não havendo importação de serviços nem tampouco sujeição ao PIS/COFINS Importação. Assevera que os contratos apresentados corroboram as conclusões do Tribunal de Justiça de São Paulo nos autos da Apelação/Reexame Necessário nº 487.303-5/4-00, segundo o qual as relações de franquia envolvendo a requerente e o grupo Arcos Dorados não se qualificam como prestação de serviços. Por fim, conclui reafirmando os termos de sua impugnação e requerendo o imediato cancelamento da autuação e o consequente arquivamento do processo administrativo.

É o relatório.

A 5ª Turma da DRJ/CTA, em sessão datada de 27/09/2018, decidiu, por unanimidade de votos, considerar procedente em parte a impugnação para reduzir o valor do crédito tributário. No mesmo ato, foi interposto o recurso de ofício. Foi exarado o Acórdão 06-64.312, com a seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/08/2012 a 31/12/2013

PIS/PASEP-IMPORTAÇÃO. REMESSAS AO EXTERIOR. CONTRATO DE FRANQUIA. NECESSIDADE DE DEMONSTRAÇÃO DA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS.

Os valores remetidos pelo sujeito passivo a pessoas físicas ou jurídicas residentes ou domiciliadas no exterior em decorrência de contrato de franquia sujeitam-se à incidência do PIS/PASEP-Importação apenas se tiverem a natureza de contraprestação por serviços prestados, circunstância esta que deve ser demonstrada pela fiscalização no caso concreto, sob pena de improcedência do lançamento correspondente.

PIS/PASEP-IMPORTAÇÃO. REMESSAS AO EXTERIOR. CONTRAPRESTAÇÃO RELATIVA A SERVIÇOS PRESTADOS. CONTRATO DE COMPARTILHAMENTO DE CUSTOS.

Há incidência do PIS/PASEP-Importação sobre os valores remetidos pelo sujeito passivo a pessoas físicas ou jurídicas residentes ou domiciliadas no exterior como contraprestação relativa a serviços



prestados no Brasil ou cujos resultados aqui se verifiquem, inclusive no caso de operações realizadas no âmbito de acordos de repartição/compartilhamento de custos e despesas.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/08/2012 a 31/12/2013

COFINS-IMPORTAÇÃO. REMESSAS AO EXTERIOR. CONTRATO DE FRANQUIA. NECESSIDADE DE DEMONSTRAÇÃO DA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS.

Os valores remetidos pelo sujeito passivo a pessoas físicas ou jurídicas residentes ou domiciliadas no exterior em decorrência de contrato de franquia sujeitam-se à incidência da COFINS-Importação apenas se tiverem a natureza de contraprestação por serviços prestados, circunstância esta que deve ser demonstrada pela fiscalização no caso concreto, sob pena de improcedência do lançamento correspondente.

COFINS-IMPORTAÇÃO. REMESSAS AO EXTERIOR. CONTRAPRESTAÇÃO RELATIVA A SERVIÇOS PRESTADOS. CONTRATO DE COMPARTILHAMENTO DE CUSTOS. Há incidência da COFINS-Importação sobre os valores remetidos pelo sujeito passivo a pessoas físicas ou jurídicas residentes ou domiciliadas no exterior como contraprestação relativa a serviços prestados no Brasil ou cujos resultados aqui se verifiquem, inclusive no caso de operações realizadas no âmbito de acordos de repartição/compartilhamento de custos e despesas.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/08/2012 a 31/12/2013

LANÇAMENTO DE OFÍCIO. MULTA DE 75%.

A multa de 75% prevista no inciso I do artigo 44 da Lei 9.430/96 é aplicável nos casos de lançamento de ofício, independentemente da ocorrência de dolo do contribuinte e de quaisquer outras circunstâncias da infração praticada.

JUROS DE MORA. TAXA SELIC.

Os tributos federais em atraso sujeitam-se à incidência de juros moratórios equivalentes à taxa Selic, em virtude de previsão legal expressa.

INCIDÊNCIA DE JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

A multa de ofício é parte integrante do crédito tributário e, nessa condição, está sujeita à incidência dos juros de mora, conforme previsto nos artigos 113, § 1º, 139, e 161 do Código Tributário Nacional.

Impugnação Procedente em parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Em sede recursal, a Recorrente reitera os argumentos da sua Impugnação, para afastar as glosas mantidas pela DRJ, pleiteando os seguintes itens: a) reforma parcial da decisão recorrida, reconhecendo, assim, a inexistência de quaisquer valores devidos a título de PIS/COFINS - Importação; b) cancelamento integral dos valores exigidos a título de principal, multa e juros; e c) arquivamento definitivo dos presentes autos.

Requer, subsidiariamente, a aplicação do disposto no artigo 112 do CTN, para afastar quaisquer valores a título de multa ou de juros.

É o relatório.

**VOTO**

Conselheiro Aniello Miranda Aufiero Junior, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche as demais condições de admissibilidade, razão pela qual dele tomo conhecimento. O recurso de ofício também deve ser conhecido, porque atende os pressupostos determinados no art. 34, I, do Decreto nº 70.235/1972, com alterações introduzidas pela Lei nº 9.532/1997, e ultrapassa o limite de alçada de R\$ 15.000.000,00, fixado no art. 1º da Portaria MF 2/2023.

**Do recurso de ofício**

O presente recurso de ofício foi interposto contra a exclusão do lançamento das contribuições calculadas sobre os valores das remessas efetuadas pelo sujeito passivo a título de royalties/taxa de franquia, razão pela qual resultou na alteração do crédito tributário.

Na ocasião, o acórdão recorrido entendeu que não se poderia presumir que o contrato de franquia vigente no período de 08/2012 a 12/2013 entre a Arcos Dourados Comércio de Alimentos Ltda (franqueada no Brasil) e McDonald's Corporation / McDonald's Latin America LLC (franqueadoras domiciliadas no exterior) envolvia obrigações para as franqueadoras que pudesse ser consideradas prestação de serviços.

Ademais, tanto o Termo de Verificação Fiscal quanto à documentação acostada ao presente processo não foram suficientemente hábeis para evidenciar a existência e a natureza dos serviços prestados pelas franqueadoras ao sujeito passivo, ocasião em que foram excluídos do lançamento os valores de PIS/PASEP-Importação e da COFINS-Importação calculados sobre as remessas efetuadas pela autuada a título de Royalties / Taxas de franquia.

Ressalte-se, ainda, que a Receita Federal do Brasil possui diversas soluções consulta (Cosit nº 262/2017, 316/2017), e de divergência (Cosit nº 11/2011), na qual entende pela não incidência das contribuições sobre as parcelas de royalties, salvo quando se tratar de contrato que envolva prestação de serviços e não faça a distinção da remuneração relativa aos royalties da remuneração pela prestação de serviços.

Com base nessas considerações, resta demonstrado que a decisão recorrida foi corretamente proferida, portanto, não merece qualquer reparo.

**Do recurso voluntário**



Não havendo qualquer matéria preliminar a ser tratada, passa-se a análise dos seguintes pontos:

a) compartilhamento de custos e despesas (*cost sharing*)

Cinge-se a controvérsia sobre os valores recebidos pela empresa recorrente decorrentes de rateio de despesas administrativas com outras empresas do mesmo grupo econômico que a Fiscalização considerou com natureza jurídica de receita, consequentemente integrando a base de cálculo das contribuições não cumulativas para o PIS/Pasep e a COFINS, enquanto o contribuinte considerou esses valores como mero reembolsos de despesas, sem incidência dessas contribuições.

Conforme entendimento da Recorrente, os contratos de compartilhamento de custos e despesas (*cost sharing*) foram “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”, razão pela qual devem ser enquadrados como reembolsos de despesas.

Ainda, aduz que a possibilidade de empresa de um grupo econômico incorra em gastos ou realize despesas em proveito de todas ou de parte das demais sociedades integrantes do grupo, encontra guarida nas soluções de consulta Cosit nº 8/2012 e Divergência COSIT nº 23/2013.

Por sua vez, o acórdão recorrido invocou a Solução de Consulta Cosit nº 50/2016 para tratar a incidência do PIS/PASEP – Importação e da COFINS – Importação no caso de operações realizadas no âmbito de contrato de compartilhamento de custos, ao reconhecer que as remessas feitas pelo sujeito passivo ao exterior se adequam ao caso concreto.

Em que pese a própria Receita Federal do Brasil reconhecer a validade dos contratos de compartilhamento de custos e rateio de despesas (*cost sharing agreement*), entendendo não merecer reparo o acórdão recorrido.

A Solução de Consulta Cosit nº 50/2016, com efeito vinculante no âmbito da Receita Federal do Brasil, estipula que a análise sobre a incidência ou não da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação sobre importações realizadas no âmbito de acordos de repartição de custos e despesas deve ser feita exclusivamente mediante a verificação da ocorrência das hipóteses de incidência das contribuições, independentemente da natureza jurídica da operação que ensejou a importação e dos efeitos decorrentes da operação no patrimônio da pessoa jurídica nacional ou do estrangeira.

No caso em comento, apesar de o contribuinte ter denominado os custos envolvidos nos contratos de compartilhamento de custos celebrados com as empresas estrangeiras de “reembolso”, resta claro tratar-se de verdadeira contraprestação por diversos serviços prestados em seu benefício, independentemente do código de natureza da operação constante dos contratos de câmbio.

Logo, tendo em vista o disposto nos artigos 1º e 3º da Lei nº 10.865/2004 e o entendimento definido na Solução de Consulta COSIT nº 50/2016, e diante da comprovação de que as remessas feitas pelo sujeito passivo a pessoas jurídicas domiciliadas no exterior em cumprimento de acordos de compartilhamento de custos e despesas têm o caráter de contraprestação por utilidades consistentes em serviços prestados no exterior cujos resultados se verificaram no Brasil, entendo que deve ser mantida a apuração do PIS/PASEP-Importação e da COFINS-Importação efetuada pela fiscalização.

Ora, tratam-se de acordos válidos, sem, contudo, afastar a incidência do PIS/PASEP-Importação e da COFINS-Importação, pois estas têm por pressuposto o pagamento, creditamento, entrega ou remessa de valores a residente ou domiciliado no exterior a título de contraprestação por serviços executados no País ou cujo resultado se verifique no País, situação que não se desconfigura pelo fato de tal remuneração se dar no âmbito de acordos de compartilhamento de custos e despesas, conforme assentado na Solução de Consulta COSIT nº 50/2016.

Vale ressaltar que a situação tratada nas soluções de consulta não possui relação com o caso em comento, uma vez que os serviços que deram origem às remessas feitas pelo sujeito passivo foram prestados por pessoas domiciliadas no exterior.

Cumpre trazer à baila, ainda, recente julgado do CARF, de relatoria do Conselheiro Pedro Bispo, em que expõe a necessidade de comprovação do critério de rateio para fins de reembolso, conforme ementa abaixo:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)

Ano-calendário: 2014

CONTRATO DE COMPARTILHAMENTO DE DESPESAS. GRUPO ECONÔMICO. REQUISITOS DE EXCLUSÃO DOS REEMBOLSOS. NÃO COMPROVAÇÃO. NATUREZA DE RECEITA

As despesas/custos comuns a diversas empresas de um mesmo grupo econômico, lançadas na contabilidade de uma delas, podem ser rateadas para efeito de apropriação aos resultados de cada uma delas, com base em “contrato ou convênio de rateio de despesas/custos comuns”, desde que fique justificado e comprovado o critério de rateio e que na contabilidade da centralizadora seja possível se identificar a parte que cabe a cada empresa. Constatada a inobservância de tais requisitos e a apropriação total dos custos/despesas pela centralizadora, não há que se falar em rateio e, conseqüentemente, em reembolso passível de exclusão da base das contribuições ao PIS e à COFINS.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2014

CONTRATO DE COMPARTILHAMENTO DE DESPESAS. GRUPO ECONÔMICO. REQUISITOS DE EXCLUSÃO DOS REEMBOLSOS. NÃO COMPROVAÇÃO. NATUREZA DE RECEITA As despesas/custos comuns a diversas empresas de um mesmo grupo econômico, lançadas na contabilidade de uma delas, podem ser rateadas para efeito de apropriação aos resultados de cada uma delas, com base em “contrato ou convênio de rateio de despesas/custos comuns”, desde que fique justificado e comprovado o critério de rateio e que na contabilidade da centralizadora seja possível se identificar a parte que cabe a cada empresa. Constatada a inobservância de tais requisitos e a apropriação total dos custos/despesas pela

centralizadora, não há que se falar em rateio e, consequentemente, em reembolso passível de exclusão da base das contribuições ao PIS e à COFINS.

(Acórdão 3402-009.849, 4ª Câmara da 3ª Seção do CARF, Rel. Pedro Souza Bispo, sessão de 16 de dezembro de 2021)

Pelo exposto, voto por manter este particular.

#### b) serviços de veiculação de propaganda

Preliminarmente, insta esclarecer que a incidência de PIS/COFINS – Importação estão relacionadas às remessas de valores ao exterior efetuadas pelo sujeito passivo como contraprestação relativa a serviços de veiculação de propaganda em canais de televisão prestados pelas empresas Turner Broadcasting System Latin América Inc. e Discovery Networks Latin América LLC.

Ao abordar os serviços de veiculação de publicidade no exterior, a Recorrente alega que por não constar qualquer demonstração quanto à ocorrência de tais serviços no País, tampouco da produção local de seus efeitos, o lançamento fora fundado em uma mera presunção, motivo pelo qual não deveria ser afastado.

Conforme se depreende do acórdão recorrido, tendo em vista que o sujeito passivo (Arcos Dourados Comércio de Alimentos Ltda) é pessoa jurídica que explora a franquia McDonald's exclusivamente no Brasil e não apresentou qualquer comprovante que os filmes publicitários foram de alguma forma veiculados no exterior, tem-se por pressuposto lógico que a veiculação de propaganda em comento teve como foco o atingimento de telespectadores localizados no Brasil, razão pela qual aplica-se o disposto no art. 1º, § 1º, II, da Lei nº 10.865/2004.

Ademais, não há que se falar em lançamento fundado em mera presunção, uma vez que a conclusão da fiscalização parte de circunstâncias fáticas analisadas e da inexistência de elementos que indiquem em sentido contrário.

Com efeito, voto por manter este particular.

#### c) multa e juros

A Requerente pediu o afastamento da incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício, bem como o da própria multa de 75%, ocasião em que deveriam ser excluídos da base de cálculo do tributo.

Entendo que a questão foi analisada de modo correto pela decisão recorrida, razão pela qual adoto como fundamento decisório:

A multa de ofício correspondente a 75% do valor das contribuições apuradas foi aplicada com fulcro no artigo 44, I, da Lei nº 9.430/96:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

Os argumentos apresentados pelo sujeito passivo para contestar a aplicação dessa multa não merecem prosperar. Vejamos.

É improcedente a invocação do art. 100, parágrafo único, do Código Tributário Nacional, e no art. 76, II, "a", da Lei nº 4.502/64, haja vista que, ao contrário do que alega o sujeito passivo, ele não agiu em conformidade com a legislação em vigor e sua conduta não encontra amparo em Soluções de Consulta publicadas pela Receita Federal do Brasil. Isso já ficou claro nos tópicos anteriores, onde foi demonstrado que os entendimentos consubstanciados na Solução de Consulta nº 8/2012, na Solução de Divergência nº 23/2013, na Solução de Consulta nº 447/2010 e na Solução de Consulta nº 378/2017 não se amoldam ao caso concreto ora analisado.

Outrossim, não há que se falar em aplicação do art. 112 do Código Tributário Nacional, pois, ao contrário do que defende o impugnante, não restou qualquer dúvida no presente caso a respeito da capitulação e da natureza ou das circunstâncias materiais do fato.

Quanto à alegação de que o percentual da multa em questão seria muito elevado (conforme precedentes do Supremo Tribunal Federal), cumpre esclarecer que não cabe a este órgão administrativo a análise da constitucionalidade dos atos normativos, haja vista o disposto no artigo 26-A do Decreto 70.235/72, com a redação dada pela Lei nº 11.941/2009:

Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

§ 6º O disposto no caput deste artigo não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo:

I – que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal;

II – que fundamente crédito tributário objeto de:

a) dispensa legal de constituição ou de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, na forma dos arts. 18 e 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002;

b) súmula da Advocacia-Geral da União, na forma do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993; ou

c) pareceres do Advogado-Geral da União aprovados pelo Presidente da República, na forma do art. 40 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993.

Essa mesma observação vale para a incidência de juros de mora correspondentes à taxa Selic sobre o débito apurado. A aplicação desse índice aos créditos tributários da Fazenda Pública está prevista expressamente na legislação tributária (artigo 61, § 3º, c/c art. 5º, § 3º, todos da lei 9.430/96) e não pode ser afastada pela autoridade administrativa.

Ainda no que tange à taxa Selic, convém acrescentar que o Superior Tribunal de Justiça e o Supremo Tribunal Federal já pacificaram o entendimento de que é legal a sua utilização para atualização de débitos tributários:

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DA CONTROVÉRSIA. ART. 543-C, DO CPC. EXECUÇÃO FISCAL. CRÉDITO TRIBUTÁRIO. JUROS MORATÓRIOS. TAXA SELIC. LEGALIDADE. EXISTÊNCIA DE PREVISÃO EM LEI ESTADUAL. ART. 535, II, DO CPC. INOCORRÊNCIA.

2. A Taxa SELIC é legítima como índice de correção monetária e de juros de mora, na atualização dos débitos tributários pagos em atraso, diante da existência de Lei Estadual que determina a adoção dos mesmos critérios adotados na correção dos débitos fiscais federais. (Precedentes: AgRg no Ag 1103085/SP, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 04/08/2009, DJe 03/09/2009; REsp 803.059/MG, Rel. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, PRIMEIRA TURMA, julgado em 16/06/2009, DJe 24/06/2009; REsp 1098029/SP, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 16/06/2009, DJe 29/06/2009; AgRg no Ag 1107556/SP, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 16/06/2009, DJe 01/07/2009; AgRg no Ag 961.746/SP, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 19/05/2009, DJe 21/08/2009)

3. Raciocínio diverso importaria tratamento anti-isonômico, porquanto a Fazenda restaria obrigada a reembolsar os contribuintes por esta taxa SELIC, ao passo que, no desembolso, os cidadãos exonerar-se-iam desse critério, gerando desequilíbrio nas receitas fazendárias. (Superior Tribunal de Justiça, Recurso Especial nº 879.844, julgado em 11/11/2009)

1. Recurso extraordinário. Repercussão geral. 2. Taxa Selic. Incidência para atualização de débitos tributários. Legitimidade. Inexistência de violação aos princípios da legalidade e da anterioridade. Necessidade de adoção de critério isonômico. No julgamento da ADI 2.214, Rel. Min. Maurício Corrêa, Tribunal Pleno, DJ 19.4.2002, ao apreciar o tema, esta Corte assentou que a medida traduz rigorosa igualdade de tratamento entre contribuinte e fisco e que não se trata de imposição tributária. (Supremo Tribunal Federal, Recurso Extraordinário nº 582461/SP, julgado em 18/05/2011)

No mesmo sentido é a Súmula nº 4 do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, a qual tem efeito vinculante para a Receita Federal do Brasil:

Súmula CARF nº 4

A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018)

Há que se registrar que a multa e os juros de mora são devidos em razão da falta de pagamento do tributo no modo e tempo devidos, nos termos do art. 161 do CTN.

Assim, no período em que a exigibilidade do crédito tributário está suspenso por força de impugnação administrativa, os juros moratórios incidem normalmente.

Nesse sentido é o entendimento do Superior Tribunal de Justiça:

PROCESSUAL CIVIL E ADMINISTRATIVO. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. ERRO DE PREMISSA VERIFICADO. ATRIBUIÇÃO DE EFEITOS INFRINGENTES. TRIBUTÁRIO. JUROS DE MORA DEVIDOS DURANTE O TRÂMITE DO PROCESSO ADMINISTRATIVO. AUSÊNCIA DE DEPÓSITO DO MONTANTE INTEGRAL. INCIDÊNCIA. ARTS. 161 DO CTN E 5º DO DECRETO-LEI 1.736/1979.

(...)

3. A jurisprudência desta Corte Superior entende que os juros de mora e as penalidades são devidas em razão da falta de pagamento do tributo no modo e tempo devidos, nos termos do art. 161 do CTN. É cediço que, para desincumbir-se dos juros de mora, o contribuinte deveria ter realizado o depósito do montante integral do crédito, nele incluídos os juros de mora até a data do depósito (REsp

1.398.534/MG, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, julgado em 7/11/2013, DJe 9/12/2013). (EDcl no REsp 1.641.553/SP, julgado em 16/09/2017, publicado no DJe em 09/10/2017)

Registre-se, ainda, a Súmula do CARF com efeito vinculante:

Súmula CARF nº 5

São devidos juros de mora sobre o crédito tributário não integralmente pago no vencimento, ainda que suspensa sua exigibilidade, salvo quando existir depósito no montante integral. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018)

Nesse sentido, mantenho os valores exigidos a título de multa e juros.

## CONCLUSÃO

Diante de todo o exposto, voto por negar provimento ao recurso de ofício e ao recurso voluntário.

*Assinado Digitalmente*

**Aniello Miranda Aufiero Junior**