



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



**Processo nº** 16561.720068/2020-45  
**Recurso** Voluntário  
**Resolução nº** **1302-001.233 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**  
**Sessão de** 15 de maio de 2024  
**Assunto** ÁGIO.  
**Recorrente** ARCOS DOURADOS COMERCIO DE ALIMENTOS LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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**

Trata-se de Recurso Voluntário (RV), fls. 07026/07082, interposto contra decisão de primeira instância, proferida por Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento, fls. 06924/07010, que decidiu pela improcedência da impugnação apresentada e pela manutenção do crédito tributário, nos seguintes termos:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2015

Fl. 2 da Resolução n.º 1302-001.233 - 1ª Sejul/3ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo n.º 16561.720068/2020-45

**ART. 24 DA LEI DE INTRODUÇÃO ÀS NORMAS DE DIREITO BRASILEIRO - LINDB. INAPLICABILIDADE AO LANÇAMENTO FISCAL.**

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”.

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

Ano-calendário: 2015

**ÁGIO. ETAPA INTERNACIONAL. PROVA. ETAPA NACIONAL. ÁGIO INTERNO. EMPRESA-VEÍCULO. INDEDUTIBILIDADE. LANÇAMENTO PROCEDENTE.**

Na etapa internacional das operações, em que a aquisição das participações societárias de empresas brasileiras se deu entre partes independentes, os documentos acostados aos autos são insuficientes para permitir a convicção acerca do valor efetivamente pago correspondente a cada uma delas. Em decorrência, na posterior etapa nacional realizada exclusivamente entre sociedades sob controle societário único, sem qualquer desembolso, via empresa-veículo, a mais valia assim formada, conhecida como “ágio interno”, se revela sem qualquer fundamento econômico.

**PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. INTERPOSTA PESSOA.**

O controle de preços de transferência deve ser feito de conformidade com a lei, não podendo ser afastado pela utilização de terceira pessoa não ligada, situada entre o importador e o exportador vinculados.

**PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. DESQUALIFICAÇÃO. ESCOLHA DO MÉTODO.**

Não se pode falar em desqualificação quando o contribuinte não fez opção pelo método de preço de transferência, nem apresenta cálculos relativos aos ajustes de preços de transferência quando intimado. A escolha do método mais favorável para apuração do preço parâmetro é prerrogativa do contribuinte, mas não uma imposição à fiscalização.

**TRIBUTAÇÃO REFLEXA.**

A decisão proferida em relação aos fatos que levaram à manutenção do IRPJ impõe-se também à CSLL, naquilo que for cabível, uma vez que ambos os lançamentos estão assentados nos mesmos elementos de prova.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

**ACÓRDÃO**

Acordam os membros da 2ª Turma de Julgamento, por unanimidade de votos, julgar improcedente a impugnação, mantendo o crédito tributário exigido, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

Para esclarecimento, a autuação trata de exigência de Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica (**IRPJ**) e sua multa exigida isoladamente, fls. 05849 e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (**CSLL**) e sua multa exigida isoladamente, fls. 05858, relativos a fatos geradores ocorridos em 31/01/2015 (multa) e 31/12/2015 (tributo e seus reflexos).

Fl. 3 da Resolução n.º 1302-001.233 - 1ª Sejul/3ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo nº 16561.720068/2020-45

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, qualificada somente para a questão do ágio, , calculados até a data de elaboração do lançamento.

Em síntese, os créditos foram lançados devido a inadimplência tributária com as seguintes justificativas:

ADIÇÕES - PREÇOS DE TRANSFERÊNCIAS

INFRAÇÃO: CUSTOS, DESPESAS, ENCARGOS - BENS, SERVIÇOS, DIREITOS ADQUIRIDOS NO EXTERIOR - PESSOA VINCULADA

EXCLUSÕES/COMPENSAÇÕES NÃO AUTORIZADAS NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL

INFRAÇÃO: EXCLUSÕES INDEVIDAS

MULTA OU JUROS ISOLADOS

INFRAÇÃO: FALTA DE RECOLHIMENTO DO IRPJ SOBRE BASE DE CÁLCULO ESTIMADA

EXCLUSÕES INDEVIDAS DA BASE DE CÁLCULO AJUSTADA DA CSLL

INFRAÇÃO: EXCLUSÕES INDEVIDAS

MULTA OU JUROS ISOLADOS

INFRAÇÃO: FALTA DE RECOLHIMENTO DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE A BASE ESTIMADA

Todo o procedimento fiscal e os motivos da lavratura das exações estão descritos no Termo de Verificação Fiscal (TVF), bem resumido pela decisão recorrida, conforme abaixo:

Observou-se, por meio de extração de dados no relatório do sistema Siscomex, que, ao longo de 2015, a empresa RFG Comércio, Transportes e Serviços Ltda (antiga Martin Brower), principal fornecedora da fiscalizada, realizou grande volume de importações de batatas pré-fritas congeladas (NCM 2004.10.00), adquiridas da empresa Arcos del Sur SRL, **uma empresa do grupo Arcos Dorados**, por meio de uma triangulação no Uruguai, sendo as principais fabricantes desses produtos a McCain Argentina S/A e JR. Simplot Company, esta última situada no Estados Unidos.

Foi constatado, também, que 100% das DIs registradas pela RGF em 2015 e cuja empresa exportadora era a Arcos del Sur, continha os seguintes dizeres: "MERCADORIA DESTINADA A REVENDA E DE USO EXCLUSIVO DOS FRANQUEADOS DA MARCA MCDONALDS.

Da mesma forma, constatamos que, no campo "descrição" das DIs relativas às batatas importadas pela companhia RGF da Arcos de Sur SRL no Uruguai, é destacado que aquela mercadoria se destina exclusivamente ao Mc Donald's,

Até meados de 2013, as importações, pela Martin Brower (antiga denominação da RFG), das batatas a serem utilizadas pela fiscalizada e pela sua rede de franqueados no Brasil eram realizadas diretamente dos fornecedores externos.

Quando as aquisições começaram a ser realizadas via importação, com intermediação da empresa Arcos del Sur, houve uma grande elevação no preço das batatas (um aumento

Fl. 4 da Resolução n.º 1302-001.233 - 1ª Sejul/3ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo n.º 16561.720068/2020-45

médio ponderado de 155% em 2013) e conseqüentemente, nos custos a elas relativos, suportados pela fiscalizada.

No curso de ação fiscal anterior foram desenvolvidas sólidas análises sobre o início dessa prática de triangulação e de como a fiscalização formou convicção da necessidade de aplicação das regras de preço de transferência a este caso específico, cujos principais argumentos reproduz a seguir.

O propósito da aplicação das regras de preços de transferência, no caso de bens, serviços e direitos adquiridos no exterior de pessoa jurídica considerada vinculada, diretamente ou por intermédio de interposta pessoa, é justamente estabelecer um limite para a dedutibilidade dos custos, despesas e encargos a eles relativos.

Para o estabelecimento desse limite de dedutibilidade, além do qual configura-se um excesso de custos, a legislação estabelece que os preços de aquisição desses bens, para fins de composição de custos, devem ser limitados a um preço parâmetro, determinado por quaisquer métodos previstos na legislação.

Esse regramento visa evitar a erosão da base tributária do IRPJ e da CSLL e impõe um mecanismo em que eventuais transferências de lucros da empresa domiciliada no Brasil a pessoas vinculadas no exterior, via mecanismo de preços, sejam compensadas por ajustes a serem adicionados à base desses tributos.

A normatização sobre as regras relativas a preços de transferência no Brasil encontra-se na Seção V da Lei n.º 9.430/96, com as alterações em sua redação dadas pela Lei n.º 12.715, de 2014, e da Instrução Normativa RFB n.º 1.312, de 28 de dezembro de 2012, que trouxe um maior detalhamento das aplicação das regras e procedimentos de cálculo.

O Art. 23 da Lei 9.430/96 e o Art. 2º da IN RFB n. 1312/2012 elencam as hipóteses em que se considera haver vinculação entre a pessoa jurídica domiciliada no país e pessoas jurídicas e físicas domiciliados ou residentes no exterior.

Ocorrendo a hipótese, haverá a subsunção do sujeito passivo a esse conjunto de regras específicas.

Em todas as hipóteses de vinculação está pressuposta a possibilidade de haver algum grau de influência da pessoa vinculada no exterior na formação dos preços das operações, fazendo-os divergir em demasia dos preços de mercado.

O § 5º do referido Art. 2º da IN RFB n.º 1.312/2012 estende o alcance dessas regras para os casos em que as operações transnacionais ocorram, entre vinculadas, por meio de um intermediário: *§ 5º Aplicam-se as normas sobre preço de transferência, também, às operações efetuadas pela pessoa jurídica domiciliada no Brasil, por meio de interposta pessoa não caracterizada como vinculada, que opere com outra, no exterior, caracterizada como vinculada à pessoa jurídica brasileira.*

Preliminarmente, é importante esclarecer o significado da palavra interposta. Se procurarmos no dicionário o significado da palavra interposto, encontraremos como definições: que se interpôs; Posto de permeio; Que serve de intermediário.

O objetivo desse dispositivo legal é justamente esclarecer que mesmo que haja alguma interposta, uma empresa intermediária, independente, não caracterizada como vinculada, operando, atuando entre a pessoa jurídica brasileira e a sua vinculada no exterior, deve-se aplicar as normas sobre preço de transferência.

Esse esclarecimento é de fundamental importância pois, caso contrário, todas as empresas interessadas em escapar das regras de preço de transferência poderiam simplesmente realizar as operações de aquisição, importação, de suas vinculadas no

Fl. 5 da Resolução n.º 1302-001.233 - 1ª Sejul/3ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo nº 16561.720068/2020-45

exterior utilizando como intermediária uma trading ou uma empresa de logística independente, não caracterizada como vinculada.

Por fim, é importante pontuar que não há aqui nenhuma acusação de interposição fraudulenta, de ocultação do sujeito passivo, do real adquirente. Não há nenhum problema em se terceirizar, em utilizar empresas de logística ou tradings, para realizar a aquisição e comercialização dos produtos, todavia, se essas empresas vierem a realizar aquisições de empresas no exterior vinculadas à empresa adquirente dos produtos no Brasil, atuando como uma interposta, uma intermediária entre a empresa no Brasil e a sua vinculada no exterior, as regras de preços de transferência terão que ser respeitadas.

#### DA ATUAÇÃO DA RFG COMO INTERPOSTA PESSOA

A relação comercial entre a fiscalizada e a RFG (antiga Martin Brower) foi analisada em profundidade, por meio de diligência em ação fiscal anterior.

Na ocasião, concluiu-se que, para fins de preços de transferência, na aquisição das batatas pré-fritas congeladas atuou como interposta pessoa, de acordo com o referido § 5º do art. 2º da IN RFB nº 1.312/2012, o que se aplica também ao ano calendário de 2015.

A empresa RFG atua como operadora logística do sistema McDonald's, realiza as atividades de fornecimento e de distribuição dos produtos, destinados à própria Arcos Dourados, que as utiliza para consumo em seus próprios restaurantes, e para os demais franqueados da marca McDonald's, que também utilizam tais produtos em seus restaurantes.

As batatas adquiridas da Arcos del Sur pela RFG não podem ser vendidas a outros clientes, além dos franqueados do sistema McDonald's, e a RFG tampouco adquiriu diretamente dos fabricantes para o sistema no período sob exame, o que nos indica de que as batatas importadas adquiridas pela Arcos Dourados da RFG no mercado interno estão sujeitas a controle de preços de transferência porque foram adquiridas de uma pessoa jurídica vinculada à fiscalizada.

#### DA NECESSIDADE DE DECLARAÇÃO DAS OPERAÇÕES SUJEITAS A CONTROLE

De acordo com § 6º do Art. 2º da IN RFB nº 1312/2012, cabe ao contribuinte prestar, na ECF – Escrituração Contábil Fiscal, as informações sobre essas operações com pessoas vinculadas, interpostas ou de países de tributação favorecida sujeitas a controle, e sobre os ajustes delas decorrentes, e, em caso de procedimento de fiscalização, fornecer as informações e documentos que embasaram tais cálculos:

§ 6º A existência de vinculação, na forma deste artigo, com pessoa física ou jurídica, residente ou domiciliada no exterior, relativamente às operações de compra e venda efetuadas durante o ano-calendário, será comunicada à Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), por meio da Escrituração Contábil Fiscal (ECF). (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1870, de 29 de janeiro de 2019)

Em análise à ECF – AC 2015, verificou-se que não havia nenhuma informação sobre os cálculos de ajustes a título de preços de transferência relativos à importação de bens com pessoas vinculadas no arquivo X291 - Operações com Exterior - Pessoa Vinculada/Interposta/País com Trib. Favorecida; a ECF apenas faz menção a Operações Financeiras – Juros Pagos ou Creditados a pessoas vinculadas – que foram operações de empréstimos realizados junto a empresa Arcos Dorados BV, situada na Holanda

#### DAS INTIMAÇÕES REALIZADAS:

Fl. 6 da Resolução n.º 1302-001.233 - 1ª Sejul/3ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo nº 16561.720068/2020-45

Diante dos fatos expostos, para aprofundar a investigação sobre o tema, bem como dar oportunidade ao contribuinte de eventualmente acrescentar informações não originalmente fornecidas na ECF, lavramos o Termo de Início de Ação Fiscal de 28/12/2019, por meio do qual o contribuinte foi intimado a apresentar, entre outros documentos e esclarecimentos, as seguintes informações:

Item 5 - Demonstrativo completo do Grupo Empresarial ao qual pertence o contribuinte, indicando todas as pessoas ligadas / vinculadas ao contribuinte, direta ou indiretamente, no Brasil ou no Exterior;

Em resposta, o contribuinte apresentou apenas um organograma societário resumido do grupo Arcos Dorados, ao qual pertence a Arcos Dourados Comércio de Alimentos Ltda, sem citar nominalmente a Arcos del Sur.

Item 6 – Relação de todas as pessoas físicas ou jurídicas de quem o contribuinte importou mercadorias durante o ano-calendário de 2015, indicando claramente aquelas que são pessoas ligadas, vinculadas ao contribuinte, direta ou indiretamente.

Em resposta, o contribuinte afirma que não realizou operações de importação no ano calendário de 2015.

Item 7 – Demonstrativo das pessoas físicas ou jurídicas consideradas vinculadas, conforme art. 23, da Lei 9430/1996, art. 2 da IN 1312/2012 e art. 244 do RIR-99. Este demonstrativo deverá relacionar, inclusive, interposta pessoa, conforme §5º do art. 2 da referida IN. Tal demonstrativo deverá discriminar, também, a natureza do vínculo e, ainda, país em que estão sediadas tais pessoas;

Reportando-se ao organograma societário incompleto do grupo Arcos Dorados, apresentado em resposta ao item 5, o contribuinte afirmou não haver, naquela estrutura, qualquer tipo de “interposta pessoa”, conforme previsão contida no artigo 2º, § 5º, da Instrução Normativa No. 1.312, de 28 de dezembro de 2012.

Cabe aqui um comentário da fiscalização: uma interposta pessoa não estaria no organograma do grupo empresarial do contribuinte, justamente por tratar-se de um terceiro independente.

Item 9 – Descrição detalhada de cada bem, produto ou direito importado pelo contribuinte durante o ano-calendário 2015, e que esteja sujeito ao controle do preço de transferência.

Nesse item, a fiscalizada argumenta que, como a Arcos Dourados Comércio de Alimentos não realizou operações de importação de bens e serviços no ano-calendário de 2015 e não há, em sua composição societária, quaisquer “interpostas pessoas”, conforme previsão contida no artigo 2º, § 5º, da Instrução Normativa No. 1.312, de 28 de dezembro de 2012, portanto os referidos controles, no entendimento da empresa, não se aplicam no período em questão.

Relativamente à aplicação dos controles de preços de transferência, argumentam que tais regras somente se aplicaram à empresa em relação a operações financeiras conduzidas no período (empréstimos externos, com pagamento / crédito de juros a parte vinculada no exterior)

Aqui, mais uma vez, deve-se pontuar, novamente, que uma interposta pessoa não figuraria na composição societária da empresa, por tratar-se de um terceiro independente.

Item 10 – Comprovação, indicando o método adotado, por bem, serviço ou direito, de forma a demonstrar a razão de ter, ou não, efetuado ajuste de preços de transferências, para fins de dedutibilidade de custos ou despesas de bens, serviços ou direitos

Fl. 7 da Resolução n.º 1302-001.233 - 1ª Sejul/3ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo nº 16561.720068/2020-45

importados, conforme disposto nos incisos I, II e III e parágrafos do art 241 e no art. 245 do Decreto 3.000/1999, combinados com os artigos 3.º ao 7.º, artigos 8.º ao 11.º, arts. 12 a 14, arts. 15 e 16, todos da IN 1312/2012, sempre indicando claramente, quando for o caso, e apresentando a fundamentação legal relativa ao percentual de lucro adotado, incluindo os produtos para os quais o contribuinte concluiu que o ajuste é igual a zero e ainda que não tenha sido informado no registro X291 da ECF.

Em resposta, a fiscalizada reitera que, pelo fato de a Arcos Dourados Comércio de Alimentos Ltda. não ter conduzido operações de importação de bens e serviços sujeitas a controles de preços de transferência, nos termos da legislação fiscal acima mencionada, ou mesmo transações com “pessoas interpostas” no ano-calendário de 2015, não foram aplicados os métodos de controle específicos para esses tipos de operação e que as regras de controle de preços de transferência somente se aplicaram em relação a operações financeiras (empréstimos externos), sujeitas a um método único previsto no artigo 38-A da Instrução Normativa No. 1.312, de 28 de dezembro de 2012. A demonstração quanto ao atendimento a esses controles encontra-se no ANEXO 5 (às fls. 147)

Item 11 – Conforme previsto no art. 53 da IN 1312/2012, apresentar as memórias de cálculo, analíticas e sintéticas, da apuração do ajuste realizado como Adição ao Lucro Líquido, incluindo as memórias relativas aos preços parâmetros e preços praticados nas operações sujeitas às regras de controle de Preço de Transferência, com indicação dos métodos de apuração adotados pela empresa. Deverão ser apresentadas memórias de cálculo inclusive para os produtos em relação aos quais o contribuinte concluiu que o ajuste é igual a “zero”, e ainda que não tenha sido informado no registro X291 da ECF.

Mais uma vez, a fiscalizada confirma seu entendimento de que, exceto para as operações financeiras, não há a aplicação dos controles de preços de transferência, já que não foram conduzidas importações junto a partes vinculadas no exterior e não houve aquisição de bens de partes vinculadas mediante “interpostas pessoas”. Por essa razão, a empresa não mantém esses tipos de controles.

Item 12 – Apresentar as informações detalhadas da composição dos ajustes relativos às Operações Financeiras com pessoas vinculadas conforme informação prestada no registro X291 da ECF:

Em resposta, o contribuinte se reporta ao ANEXO 5, no qual demonstra a composição dos ajustes relativos à aplicação dos controles de preços de transferência às operações financeiras conduzidas no ano-calendário de 2015.

Em suma, constata-se que o contribuinte, quando intimado, informou que entende não serem aplicáveis quaisquer controles de preços de transferência exceto aos ajustes relativos às operações financeiras.

Com relação às estas últimas, lavramos o Termo de Intimação Fiscal n. 1, no qual a fiscalização solicita os contratos dos empréstimos com vinculadas constantes no anexo 5, os quais foram analisados e aceitos pela fiscalização.

No entendimento da fiscalização, porém, o contribuinte estava obrigado, por força do §5º do art. 2 da IN RFB nº 1312/2012 a aplicação dos controles de preços de transferência para as batatas pré-fritas congeladas importadas da Arcos del Sur, empresa vinculada, por intermédio da RFG.

Aqui cabe uma observação importante: nem sempre os controles de preços de transferência resultam em obrigação principal, na forma de ajustes à base tributária: isso dependerá da diferença entre os preços praticados nessas operações e o preço parâmetro calculado por um dos métodos previstos na legislação.

Fl. 8 da Resolução n.º 1302-001.233 - 1ª Sejul/3ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo n.º 16561.720068/2020-45

No caso em tela, os cálculos terminaram por apontar uma diferença a ajustar porque os preços praticados a partir da triangulação foram muito mais altos do que os preços de mercados.

Como o contribuinte não procedeu aos cálculos de ajustes para as batatas pré-fritas congeladas caberá à autoridade fiscal realizar os cálculos, aplicando qualquer um dos métodos, conforme definido no § 2º do art. 53 da IN RFB n.º 1.312/2012:

§ 2º Não sendo indicado o método, nem apresentados os documentos para comprovação do preço parâmetro ou, se apresentados, forem insuficientes ou imprestáveis para formar a convicção quanto ao preço, os AFRFB encarregados da verificação poderão determiná-lo com base em outros documentos de que dispuserem, aplicando um dos métodos referidos nesta Instrução Normativa.

Diante desse cenário, intimamos o contribuinte a confirmar os dados a serem utilizados para o cálculo de ajustes pela fiscalização.

Para tanto foi lavrado o Termo de Intimação Fiscal n. 3 de 12/10/2020, em que se buscou confirmação das quantidades de batatas pré-fritas congeladas adquiridas pela fiscalizada da RFG no ano-calendário de 2015, bem como dos estoques finais dessas batatas para a correta apuração do consumo e conseqüentemente, da quantidade de ajustes a serem realizados.

Em resposta, o contribuinte afirmou que os dados apresentados pela fiscalização eram compatíveis com os seus registros contábeis.

As infrações acima ensejarão o cálculo dos ajustes de preços de transferência do ano calendário de 2015 pela autoridade fiscal e, por consequência, o lançamento de ofício dos valores apurados, com base na legislação de regência apresentada a seguir, e na forma descrita no item 3.5 do presente termo.

#### DO DIREITO

Transcreve parcialmente alguns artigos Seção V da Lei n.º 9.430/96 da referida lei que foram aplicados à presente ação fiscal.

#### DOS CÁLCULOS, PELA FISCALIZAÇÃO, DOS AJUSTES DE PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA

Resumidamente, o cálculo dos ajustes a título de preços de transferência tem início com a apuração dos preços praticados nas operações de importação sujeitas ao controle.

Para cada item transacionado, calcula-se o preço médio ponderado praticado nessas operações.

A seguir, aplicando-se as regras definidas na Lei n.º 9.430/96 e na IN RFB n.º 1.312/2012, calcula-se o preço a ser utilizado como parâmetro de acordo com algum dos métodos estabelecidos na legislação citada acima.

O preço praticado é então comparado com o preço parâmetro.

Há uma margem de divergência aceitável que é de 5%. Se o preço praticado for superior em até 5% ao preço parâmetro, não há ajuste nenhum a ser feito, entretanto, se for mais elevado em mais de 5%, será calculada a diferença entre o preço praticado e o preço parâmetro, que é o valor do ajuste unitário.

O ajuste unitário será então multiplicado pela quantidade total consumida para se obter o montante total do ajuste a título de preço de transferência, a ser adicionado às bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Fl. 9 da Resolução n.º 1302-001.233 - 1ª Sejul/3ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo nº 16561.720068/2020-45

#### Do Método de Preço de Transferência

A princípio, o contribuinte tem o direito de optar por qualquer um dos métodos aceitos pela legislação brasileira de preço de transferência.

Todavia, como o contribuinte não fez a opção pelo método na ECF e não apresentou qualquer memória de cálculo ou documentação comprobatória relativa a ajustes a título de preço de transferência, o auditor-fiscal encarregado da fiscalização pode aplicar qualquer um dos métodos, conforme definido no § 2º do art. 53 da IN RFB nº 1.312/2012:

...

Assim, essa fiscalização optou por adotar o Método dos Preços Independentes Comparados (PIC) para o cálculo dos ajustes a título de preços de transferência.

#### Do Preço Praticado

O cálculo dos preços praticados na importação foi efetuado com base no relatório gerado a partir de dados extraídos do sistema Siscomex.

Inicialmente foram pesquisadas todas as aquisições de batatas pré-fritas congeladas, que estão classificadas na NCM 20041000, efetuadas por RFG nos anos-calendário 2015.

Em seguida foram selecionadas somente as importações sujeitas a controles de preço de transferência, ou seja, as operações em que o exportador foi a Arcos del Sur e não o próprio fabricante.

Foi então gerada planilha denominada Anexo 1 - Importações sujeitas a PT em 2015.

A partir do Anexo 1 foi calculada a média ponderada dos preços FOB unitários, por Kg de batata, em US\$ e em R\$.

Os valores obtidos representam os preços praticados do produto em 2015 e estão no Anexo 2 – Demonstrativo do Preço Praticado 2015.

#### **Preços praticados em 2015:**

Descrição do produto	Preço praticado p/Kg em R\$
BATATA PRÉ-FRITA	9,31

#### Do Preço Parâmetro

Pelo método PIC, os preços dos bens adquiridos no exterior, de uma pessoa jurídica vinculada, são comparados com os preços de bens idênticos ou similares em operações de compra e venda entre pessoas jurídicas não vinculadas.

Desta forma, podem ser usados como preço parâmetro os preços de venda dos próprios fabricantes argentinos para a empresa Arcos del Sur, no Uruguai, uma pessoa jurídica não vinculada a esses fabricantes.

Uma vez que o contribuinte não apresentou memórias de cálculo de preço de transferência, e, por conseguinte, também não apresentou nenhuma documentação comprobatória, esta fiscalização determinou o preço parâmetro das batatas com base nos documentos de que dispunha: cópias das faturas comerciais emitidas pelos fabricantes argentinos de batatas, McCain Argentina S.A., à Arcos Del Sur SRL, no ano

Fl. 10 da Resolução n.º 1302-001.233 - 1ª Seju/3ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo nº 16561.720068/2020-45

imediatamente anterior (2014) obtidos com base no Acordo para evitar a dupla tributação e prevenir a evasão fiscal firmado com a Argentina, por meio da Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP).

Com base nestes documentos, que podem ser visualizados neste processo (às fls, 205 a 3.490), calculamos o Preço Independente Ajustado, corrigindo o Preço Independente de 2014 pela variação cambial, aplicando a fórmula de cálculo previsto no § 2º do Art. 11 da IN RFB Nº 1312/2012:

§ 2º Na hipótese prevista no inciso II do caput, não havendo preço independente no ano calendário da importação, poderá ser utilizado preço independente relativo à operação efetuada no ano calendário imediatamente anterior ao da importação, ajustado pela variação cambial do período.

...

§ 4º Para o ajuste do preço parâmetro pela variação cambial do período de que trata o § 2º, aplica-se a seguinte fórmula:

$PIA = PI \times VC$   $VC = TOP/TOI$   $TOP = OPR/OPD$   $TOI = OIR/OID$  em que:

PIA = Preço Independente Ajustado no ano calendário imediatamente anterior;

PI = Preço Independente no ano calendário imediatamente anterior;

VC = Variação Cambial do período;

TOP = Taxa média das Operações Praticadas no ano-calendário;

TOI = Taxa média das Operações Independentes no ano-calendário anterior;

OPR = Operações Praticadas em Reais no ano-calendário;

OPD = Operações Praticadas em Dólares no ano-calendário;

OIR = Operações Independentes em Reais no ano-calendário imediatamente anterior;

OID = Operações Independentes em Dólares no ano-calendário imediatamente anterior

Os cálculos realizados estão demonstrados no Anexo 2 – Demonstrativo do PIA, que é o preço parâmetro médio por Kg de batata em 2015:

#### Preço Parâmetro em 2015:

Descrição do produto	Preço praticado p/Kg em R\$
BATATA PRÉ-FRITA	4,42

Da quantidade consumida

Para calcular a quantidade consumida, pela Arcos Dourados, de batatas importadas nos anos-calendário 2015, foram consideradas as quantidades existentes em estoque (estoque final em 31/12/2014), as quantidades adquiridas da RFG durante o ano e as quantidades existentes no Estoque Final em 31/12/2015.

As informações sobre estoques foram extraídas do registro 0200 da Escrituração Fiscal Digital – EFD ICMS IPI e as de compras, foram confirmadas pelo próprio contribuinte em resposta a intimação.

Fl. 11 da Resolução n.º 1302-001.233 - 1ª Seju/3ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo nº 16561.720068/2020-45

Considerando que as aquisições de batatas no ano anterior – 2014 – já haviam sido adquiridas por triangulação no Uruguai, da Arcos del Sur, considera-se que o estoque Inicial dessas batatas em 2015 está sujeito ao controle de preços de transferência.

As quantidades adquiridas das batatas foram obtidas por meio de levantamento, no Sistema Público de Escrituração Digital (SPED), das notas fiscais eletrônicas emitidas pela RFG.

Foram consideradas todas as notas fiscais de venda para a Arcos Dourados, de cada código de produto, e excluídas as notas fiscais de devolução de cada item.

As quantidades encontradas foram submetidas para confirmação ao contribuinte que afirmou serem compatíveis seus registros contábeis.

Em resumo, temos:

#### Quantidade consumida pela Arcos Dourados em 2015

Descrição do produto	Estoque Inicial (final de 2014)	Qtd adquirida em 2015	Estoque Final em 31/12/2015	Consumo = EI + Compras - EF
BATATA PRÉ-FRITA	347.982	24.558.212	2.566.613	22.339.580,40

Do Valor dos Ajustes a Título de Preço de Transferência

O ajuste total calculado pela fiscalização é o resultado da multiplicação do ajuste unitário pela quantidade de ajustes:

#### Valor dos Ajustes em 2015

Descrição do produto	Preço praticado p/Kg em R\$	Preço parâmetro p/Kg em R\$	Ajuste unitário preço praticado - preço parâmetro	Consumo = EI + Compras - EF	Ajuste Total Ajuste unitário x Consumo em R\$
BATATA PRÉ-FRITA	9,31	4,42	4,90	22.339.580,40	109.396.858,46

No Anexo 3 - Cálculo dos Ajustes de Importação AC 2015 - FISCALIZAÇÃO estão recalculados os ajustes para o método PRL, adotando-se os preços praticados do Anexo 2, os preços parâmetros calculados pela Fiscalização no Anexo 3.

DA VERIFICAÇÃO DA DEDUTIBILIDADE DA DESPESA COM AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO

DO DIREITO

...

O artigo 386 do RIR/99, com fundamento nos artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/97, propicia uma alternativa para amortização do ágio antes da alienação ou liquidação do investimento.

Assim, a possibilidade de dedução da amortização do ágio na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL restringe-se à hipótese do artigo 386, III, c/c o artigo 385, § 2º, II, do RIR/1999, ou seja, nos casos em que a pessoa jurídica absorver patrimônio de outra, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, na qual detenha participação

Fl. 12 da Resolução n.º 1302-001.233 - 1ª Seju/3ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo nº 16561.720068/2020-45

societária adquirida com ágio, cujo fundamento econômico seja o de rentabilidade da coligada ou controlada com base em previsão dos resultados nos exercícios futuros, situação em que a amortização poderá ocorrer à razão de um sessenta avos, no máximo, para cada mês do período de apuração.

Tendo por base a legislação alusiva ao tema, passa a apresentar os fatos e averiguar a situação específica do caso concreto.

#### DOS FATOS

Os fatos que ensejaram a verificação foram inicialmente apurados no processo 16561.720099/2014-58, e resultaram no lançamento de ofício do IRPJ e da CSLL para os anos-calendário de 2009 e 2010, por ter o contribuinte deduzido indevidamente do Lucro Líquido despesas relativas de amortização de ágio em surgido em investimentos avaliados pelo patrimônio líquido.

As alterações societárias que, segundo o contribuinte, supostamente deram surgimento ao referido ágio, ocorreram no período compreendido entre os anos 2007 e 2011.

Tais fatos foram analisados de forma muito detalhada pela autoridade fiscal que no processo 16561.720099/2014-58, já julgado em primeira e segunda instâncias administrativas, e cuja autuação foi julgada procedente.

Como já mencionado na introdução deste Termo, o contribuinte vem, ano a ano, amortizando esse suposto ágio, e foi autuado também pelas amortizações ocorridas no anos-calendário de 2011, 2012, 2013, 2014.

Para maior clareza, apresenta em separado, no Apêndice I, todos os fatos relevantes e conclusões da fiscalização no lançamento anterior mais recente, extraídos do Termo de Verificação do Fiscal no processo 16561.720113/2018-47, no qual estão descritas e analisadas as alterações societárias do contribuinte, as respostas do contribuinte e as conclusões da autoridade fiscal e que levaram à glosa da amortização do ágio nos anos-calendário anteriores.

#### DA INTIMAÇÃO REALIZADA

Iniciamos as verificações relativas a essa matéria tratando de identificar e confirmar, nas declarações do contribuinte, a existência de prosseguimento dessa amortização indevida também no ano-calendário de 2015.

Foram identificados, em consulta ao registro M010 do e-LALUR e ao e-LACS relativos ao ano-calendário de 2015, contas denominadas “AMORTIZAÇÃO ARAS” e “AMORTIZAÇÃO ADP”.

Em vista disso, lavramos o Termo de Intimação Fiscal n. 2, de 22/07/2020, no qual inquirimos o contribuinte se tais contas se referiam às mesmas transações e alterações societárias que ensejaram o lançamento de ofício objeto dos processos 16561.720099/2014-58 e 16561.720113/2018-47.

Em resposta, o contribuinte confirmou que tais lançamentos referem-se à amortização das despesas com ágio gerado na incorporação das empresas Arras Comércio de Alimentos e Arcos Dourados Participações, transações que também foram analisadas nos autos dos processos 16561.720099/2014-58 e 16561.720113/2018-47.

Foi solicitado ao contribuinte, também, apresentar as alterações ocorridas nessas contas, no ano-calendário de 2015, bem como seu saldo final em 31/12/2015.

Em resposta, o contribuinte inicialmente esclarece que, a partir do ano-calendário 2015, a Intimada, com base em permissivo legal, estendeu o prazo de amortização das

Fl. 13 da Resolução n.º 1302-001.233 - 1ª Sejul/3ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo n.º 16561.720068/2020-45

despesas com o ágio gerado na aquisição da empresa Arcos Dourados Participações, o que resultou em apropriação mensal inferior à realizada até dez/2014.

Apresentou os seguintes quadros demonstrativos dos montantes apropriados em 2015, bem como o saldo em 31/12/2015:

.... (fls. 06938)

...

A partir da confirmação que a origem de tais lançamentos são os mesmos fatos das autuações anteriores, concluímos que os lançamentos relativos à amortização de ágio efetuados pelo contribuinte, no ano-calendário 2015, no e-LALUR e no e-LACS devem ser desconsiderados e os valores excluídos indevidamente do Lucro Real e da Base de Cálculo da CSLL serão lançados de ofício.

...

#### DA MULTA ISOLADA POR INSUFICIÊNCIA DE PAGAMENTO NAS ESTIMATIVAS DO IRPJ/CSLL

De acordo com o artigo 2º da Lei nº 9.430, de 27/12/1996, a estimativa mensal é uma opção do contribuinte.

As indevidas exclusões a título de amortização de ágio levaram o contribuinte a apurar bases de cálculo mensais de IRPJ e CSLL menores do que as bases reais, calculando assim estimativas de IRPJ e CSLL a pagar menores no período sob esta ação fiscal.

O inciso II, b, do artigo 44º da Lei nº 9.430, de 1996, com redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007, dispõe claramente que deverá ser lançada multa de ofício isolada de 50% sobre o valor não recolhido da estimativa.

...

Sobre a diferença entre os valores de IRPJ e CSLL a pagar declarados e os novos valores calculados pela fiscalização será aplicada a multa isolada disposta no inciso II, b, do artigo 44 da Lei nº 9.430, de 1996, com redação da Lei nº 11.488, de 2007.

Nas tabelas a seguir são demonstrados o cálculo dos valores mensais lançados a título de multa isolada por insuficiência de pagamento de IRPJ e de CSLL por estimativa:

...

#### DA QUALIFICAÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO

...

No caso da amortização indevida do ágio, verifica-se que estamos diante de um caso que se adequa ao dispositivo, em que o contribuinte agiu dolosamente, mediante a geração artificial de ágio, resultante de transações sem essência econômica, visando única e exclusivamente a redução da carga tributária, e retardando assim a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal.

Devidamente cientificada, a recorrente impugnou a exação em 05878/05946, alegando, em síntese, conforme consta na decisão recorrida, fls. 06943, que:

Os fatos discutidos neste caso ocorreram nos anos de 2007 a 2010 (e não até 2011, como consta na fl. 22 do Termo de Verificação Fiscal).

Fl. 14 da Resolução n.º 1302-001.233 - 1ª Seju/3ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo nº 16561.720068/2020-45

Ainda assim, atuando sob forma de verdadeiro “conta-gotas”, o Fisco passa a fazer alegações diferentes sobre esses mesmos fatos a cada ano que passa – em clara afronta ao ato jurídico perfeito, às situações já plenamente constituídas, à segurança jurídica, à confiança legítima e à própria forma de efetuar a revisão de atos pretéritos prevista no artigo 24 da Lei de Introdução às Normas de Direito Brasileiro (“LINDB”).

Não se pode admitir, que, a cada ano, a Receita Federal do Brasil pretenda fazer novas e diferentes alegações sobre fatos já ocorridos há quase 15 anos;

Essa abordagem do Fisco demonstra a fragilidade jurídica da tese fazendária, pois se houvesse qualquer descumprimento da legislação tributária, bastaria à Fiscalização apontar o dispositivo supostamente violado e o valor do tributo que deveria ser pago, não sendo necessário lavrar diferentes autos de infração com alegações diferentes uma da outra a cada ano que passa.

Processos de anos calendários anteriores possuíam definições diversas, como, por exemplo, pela ausência de qualificação da multa.

Há provas sobre o pagamento do preço.

Os valores dos patrimônios líquidos e do respectivo ágio estão demonstrados.

Se desconsiderou que o custo de aquisição atribuído à Arras (**cerca de 42% do preço de USD 678.499.500,00**) dá pleno suporte ao custo registrado pelo grupo Arcos Dorados em relação às operações adquiridas no Brasil;

O fundamento econômico desse ágio estava regularmente fundamentado conforme legislação então vigente e essa legislação.

As suposições de que o “ágio” teria sido pago pela Arcos Dorados B.V. (“ADBV”), no exterior, e que essa sociedade não seria “contribuinte” para fins da legislação fiscal brasileira e para fins da Lei nº 9.532, de 10.12.1997 (“Lei 9.532/97”), são igualmente infundadas, pois se confunde “custo de aquisição” com ágio. Chega a ser uma acusação até mesmo contraditória, pois o próprio Fisco, na fl. 5.830 do Termo de Verificação Fiscal, indica claramente que “a data de surgimento do ágio, foi 29/12/2008, em uma operação de subscrição de capital, mediante transferência de cotas.

Não tem cabimento as acusações de que o grupo Arcos Dorados teria se valido de uma empresa veículo para transferir ágio.

As acusações de que o ágio teria sido gerado “intragrupo” e de que as regras contábeis vedariam o aproveitamento desses valores são equivocadas.

No Processo Administrativo nº 16561.720143/2017-72, 2012, o CARF não concordou com essa alegação, tendo consignado expressamente no Acórdão nº 1401-003.809, “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 tratando de qualquer espécie de “ágio interno”

A acusação de que o limite mensal de 1/60 não teria sido respeitado sequer encontra demonstração pelo Fisco, não sendo possível aferir se é um dado correto ou não. E, mesmo que houvesse dedução acima desse limite, isso não justificaria a glosa integral das despesas respectivas.

Na acusação não há nada que encontre respaldo nos fatos, nas provas e, principalmente, nas disposições da Lei 9.532/97. Não há qualquer prova que tenha sido concretamente apresentada pelo Fisco.

Cita os fatos, como os interpreta.

Fl. 15 da Resolução n.º 1302-001.233 - 1ª Seju/3ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo n.º 16561.720068/2020-45

Todas as acusações fiscais (custo, o patrimônio líquido, o ágio, a fundamentação econômica, a "extemporaneidade" da demonstração econômica do ágio, "veículo", "transferência de ágio", "ágio interno" e valor amortizado anualmente em excesso) não encontram respaldo nos fatos, nas provas e na legislação, Lei 9.532/97.

Na fiscalização do Mandado de Procedimento Fiscal n.º 08.1.85.00-2012-00030-1 a Receita Federal do Brasil encerrou a auditoria sem qualquer tipo de lançamento.

...

Os ajustes de preços de transferência são equivocados e atentaram quanto à metodologia prevista na legislação.

Quanto à glosa das despesas de amortização fiscal do ágio, também se terá claro o estrito atendimento à Lei 9.532/97.

Ficará nítido, também, que não há cabimento na exigência de qualquer multa de ofício qualificada (150%).

...

#### (A) OS AJUSTES DE PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA

Partindo da equivocada premissa de que a empresa responsável pela distribuição dos produtos para a rede McDonald's no Brasil - a RFG - teria atuado como "interposta pessoa" e que, a partir do ano-calendário de 2013, o custo das batatas fritas importado pela Requerente teria aumentado, em comparação com outras batatas fritas adquiridas por terceiros, o Fisco concluiu que a Requerente estaria obrigada a aplicar esses tipos de controles.

Como a Requerente havia indicado ao Fisco, não seria o caso de aplicação dessas regras de preços de transferência, o Fisco presumiu que poderiam ter sido adotados quaisquer métodos para fins do lançamento, e adotou-se o método PIC.

Houve cerceamento do direito de defesa, pois no TVF consta a informação de que a Fiscalização também teria procedido à avaliação desses controles segundo o método PRL (suposto Anexo 3), mas a Requerente não identificou essas informações na documentação preparada pela Fiscalização, impedindo que a recorrente verificasse as informações que deveriam integrar o lançamento fiscal.

O procedimento do Fisco foi equivocado, pois violou o artigo 20-A da Lei 9.430/96.

Além do mais, pelo método PRL sequer haveria ajustes em relação às operações questionadas., conforme estudo preparado pela KPMG Assessores Ltda. ("KPMG" - doc. n.º 5), que confirma a inexistência de quaisquer ajustes no período de 2015:

Para que não restem quaisquer dúvidas a esse respeito, a Requerente solicitou que um estudo fosse preparado pela KPMG Assessores Ltda. ("KPMG" - doc. n.º 5, acima) justamente em razão dos questionamentos apresentados pela D. Fiscalização antes do lançamento. Desse documento, merece destaque o seguinte trecho, que confirma a inexistência de quaisquer ajustes no período de 2015 (avaliações análogas já haviam sido feitas para 2013 / 2014):

**Tabela 3 - Resumo da análise de TP para produtos (2015)**

Produto	Método	Preço Praticado R\$	Preço Parâmetro R\$	Margem Divergência (%)	Ajuste Unitário R\$	Ajuste T R\$
Batata Frita	PRL	17,61	20,85	- 18,42	-	

Fl. 16 da Resolução n.º 1302-001.233 - 1ª Seju/3ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo n.º 16561.720068/2020-45

## (B) AS DESPESAS DE AMORTIZAÇÃO FISCAL DE ÁGIO

Em 2006 o grupo McDonald's, que, no Brasil 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 as suas empresas e operações na América Latina e no Brasil.

Em 28.3.2007, foi celebrado um Contrato de Compra e Venda, pelo qual a **ADBV**<sup>1</sup> adquiriu a totalidade da participação societária na **LatAm LLC** ("LatAm") e na **MCD**, além das demais lojas do grupo McDonald's na América Latina.

Em 3.8.2007 a ADBV efetivamente pagou cerca de USD 698 milhões ao grupo McDonald's, conforme documentos anexo, que comprovariam a efetividade do custo incorrido pelo grupo Arcos Dorados, conforme documentos anexos (Formulários "8-K" e "10-Q", prospecto registrado pela Arcos Dorados Holdings Inc. perante a SEC).

Afirma que dos USD 698 milhões pagos cerca de 42% eram atribuíveis às operações brasileiras, desenvolvidas localmente pela **Arras** e pela **MCD**, **conforme** laudo da empresa Forrestal Capital. Além de resgistro semelhantes na mídia da época.

No Brasil, a aquisição da Arras e da MCD não levou à formalização dos registros de investimento estrangeiro no País junto ao Banco Central do Brasil, esse valor não estava refletido localmente.

No Brasil houve a constituição da sociedade holding Arcos Dourados Participações Ltda. ("**AD Participações**"), com objetivo de consolidar o investimento na Arras e na MCD.

Para essa consolidação o grupo Arcos Dorados contratou um segundo laudo de avaliação específico para a MCD e para a Arras, que foi produzido pela empresa Macso Legate Consultores Ltda. (doc. n.º 17).

EM 29.12.2008, a AD Participações **recebeu**, sob forma de integralização de aumento de capital, as participações até então detidas pela ADBV e pela LatAm na Arras e na MCD, com base no mesmo custo pago aos vendedores dessas sociedades.

Ao adquirir as quotas da **Arras e da MCD**, a **AD Participações** ficou legalmente obrigada a desdobrar o custo total do investimento que passou a deter nessas sociedades segundo o método da equivalência patrimonial, conforme determina a legislação.

Portanto, ao adquirir as quotas da Arras e da MCD, a própria AD Participações passou a ser obrigada a segregar o custo de aquisição em subcontas de (i) patrimônio líquido da Arras e da MCD (Requerente); e (ii) ágio.

Em 13.12.2010, foi registrada a **incorporação da Arras** e da **AD Participações** pela MCD (Requerente - doc. n.º 19).

---

<sup>1</sup> Sociedade holding estabelecida nos Países Baixos.

Fl. 17 da Resolução n.º 1302-001.233 - 1ª Sejul/3ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo nº 16561.720068/2020-45

A AD Participações não é uma sociedade "sociedade-veículo", criada com o único intuito de "transferir" ágio supostamente pago pela ADBV.

Com a incorporação da AD Participações e da Arras na MCD (Requerente), os valores registrados a título de ágio passaram a ser considerados amortizáveis para fins fiscais, à razão máxima de 1/60 avos por mês, segundo a legislação.

Até a AD Participações adquirir as quotas da Arras e da MCD, não há qualquer "ágio", mas somente um "custo de aquisição".

O cálculo desse ágio é simples, pois como o aumento de capital da AD Participações com as quotas da Requerente e da Arras correspondeu a R\$ 585.804.629,00 e o patrimônio líquido das sociedades adquiridas pela AD Participações, conjuntamente considerados naquela data, era de R\$ 70.426.795,00, era evidente que o ágio registrado nesse momento pela AD Participações seria de R\$ 515.377.834,00.

#### IMPROCEDÊNCIA DO LANÇAMENTO DOS AJUSTES DE PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA

Há quatro questões que justificam o cancelamento da autuação:

A RFG não pode ser considerada "interposta pessoa" na estrutura de importação;

A Fiscalização deveria ter observado o disposto no artigo 20-A da Lei 9.430/96 e intimado a Requerente para, no prazo de 30 dias, apresentar um novo cálculo para o controle de preços de transferência. Não poderia ter sido simplesmente arbitrado qualquer método de controle, sem que houvesse referida intimação. Trata-se de aplicação estrita do disposto na Lei 9.430/96, que também encontra respaldo na Instrução Normativa nº 1.312, de 28.12.2012 ("IN 1.312/12")

Se adotado, por exemplo, o método PRL, não haveria qualquer ajuste no período, como confirmado por laudo produzido por empresa independente e especializada nesse tipo de análise; e

A aplicação do método PIC pelo Fisco encontra inconsistências que não podem ser admitidas.

#### "INTERPOSTA PESSOA

Aduz que a RFG é uma entidade não-relacionada ao grupo Arcos Dourados, com carteira de clientes própria e que atende, inclusive, muitos dos concorrentes da Requerente!

Cita doutrina e jurisprudência.

A premissa adotada pela Fiscalização, de que a RFG teria atuado como "interposta pessoa", é equivocada. O artigo 2º, § 5º, da IN 1.312/12 também apresenta um escopo bem mais restrito do que aquele pretendido pelo Fisco.

#### DESATENDIMENTO AO ARTIGO 20-A DA LEI 9.430/96

Nos termos do artigo 20-A da Lei 9.430/96, com redação dada pela Lei 12.715/12, e também com base no próprio disposto no artigo 53 da IN 1.312/12, a Requerente deveria ter sido intimada para, no prazo de 30 dias, apresentar um

Fl. 18 da Resolução n.º 1302-001.233 - 1ª Seju/3ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo nº 16561.720068/2020-45

cálculo para esses controles com base em qualquer método previsto na legislação.

O equívoco da Fiscalização neste caso foi presumir que pelo fato de a Requerente não ter disponibilizado um controle que ela entenderia não se aplicar, já bastaria para que fosse aplicado o disposto no § 2º dos dispositivos acima e pudesse ser arbitrado quaisquer dos métodos.

Os dispositivos acima são claros ao determinar que somente após a concessão do prazo de 30 dias e recusa ou não atendimento do contribuinte, ficaria autorizado ao Fisco proceder à imputação de quaisquer dos métodos.

Se o critério adotado pelo contribuinte foi de não aplicar quaisquer dos métodos de controle de preços de transferência, esse, por si, é um critério. Não torna letra morta o artigo 20-A da Lei 9.430/96.

Após a intimação, caberia ao contribuinte eleger qualquer um dos métodos previstos em lei.

Afirma que a jurisprudência administrativa está de acordo com o que preconiza.

Assim, deve ser declarada improcedente a presente autuação, pela ausência de intimação.

#### **INEXISTÊNCIA DE AJUSTES SE APLICADO O MÉTODO PRL**

Pelo método PRL, que deveria ter sido oportunizado pelo Fisco, não haveria ajustes a serem feitos, conforme estudo preparado pela KPMG.

Considerando os dados das operações no período e as quantidades vendidas, a KPMG identificou que o preço praticado (R\$ 17,61) era substancialmente inferior ao preço parâmetro (R\$ 20,85), havendo, portanto, uma margem de divergência "negativa" correspondente a 18,42%. Ou seja, os preços praticados eram inferiores aos preços parâmetros.

Esses dados comprovam que a exigência é improcedente, ainda mais quando efetuada à margem do procedimento claramente consignado no artigo 20-A da Lei 9.430/96 e no artigo 53 da IN 1.312/12.

#### **INCONSISTÊNCIAS NA APLICAÇÃO DO MÉTODO PIC**

Quando da aplicação do método PIC o Fisco adotou a mesma matriz de cálculo utilizada para a apuração dos controles nos anos de 2013 e de 2014, conforme TVF, fls. 014 e documentos, onde constam uma série de dados relativos ao período de 2014.

Só que o Fisco deveria ter utilizado como preços de comparação os valores praticados em operações conduzidas pela RFG no próprio ano-calendário de 2015 e referências próximas a cada uma das importações, não tomar como base transações concluídas no ano precedente. Diferentemente do que consta nessa norma, houve operações independentes no ano de 2015.

A Fiscalização pretende aplicar um método claramente inaplicável e ainda o fez com diversas inconsistências.

Resta clara a improcedência do lançamento.

Fl. 19 da Resolução n.º 1302-001.233 - 1ª Sejul/3ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo nº 16561.720068/2020-45

**IMPROCEDÊNCIA DAS GLOSAS DE DESPESAS COM AMORTIZAÇÃO FISCAL DE ÁGIO**

A dedução de despesas de amortização de ágio FOI CORRETA.

O local de pagamento do preço não pode alterar a essência econômica do negócio para pôr fim ao direito ao registro e aproveitamento do ágio em relação às participações societárias adquiridas no Brasil.

Só se pode falar em "ágio" no momento em que a AD Participações, ao receber a participação na Requerente e na Arras em decorrência de aumento de seu capital social, passa a ser obrigada pela legislação brasileira a desdobrar seu custo de aquisição de acordo com o método da equivalência patrimonial.

Ao rechaçar a aplicação da Lei 9.532/97 sob a alegação de que o "ágio" teria sido "pago" no exterior pela ADBV é um erro conceitual que acaba até mesmo violando as disposições contidas no acordo para evitar a dupla tributação que o Brasil firmou com os Países Baixos;

Os laudos de avaliação são demonstrações hábeis e idôneas elaboradas por empresas independentes e especializadas nesse tipo de análise, atendendo ao disposto no artigo 20 do DL 1.598/77.

A AD Participações não poderia ser considerada como uma "sociedade veículo".

Não houve "ágio interno".

O decidido no Acórdão nº 1401-003.809, do 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 tratando de qualquer espécie de "ágio interno".

**A LEI 9.532/97 FOI DEVIDAMENTE CUMPRIDA NESTE CASO**

**AQUISIÇÃO DE INVESTIMENTO COM ÁGIO (SOBREPREGO)?**

**SIM**, no momento em que AD Participações adquiriu as quotas da Arras e da MCD (Requerente) pelo mesmo custo que havia sido incorrido pela ADBV

**INVESTIMENTO AVALIADO CONFORME O MÉTODO DA EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL?**

**SIM**. Como a AD Participações adquiriu participações societárias relevantes na Arras e na MCD (Requerente), esses investimentos passaram a ser obrigatoriamente avaliados de acordo com o Método da Equivalência Patrimonial, nos estritos termos do artigo 248 da Lei das S.A..

**ÁGIO FUNDAMENTADO NA EXPECTATIVA DE RENTABILIDADE FUTURA DA SOCIEDADE ADQUIRIDA?**

**SIM**. Não só havia uma demonstração, como os próprios laudos de avaliação produzidos pela Forrestal Capital e pela Macso Légate atendem ao disposto no artigo 20, § 3o, do DL 1.598/77.

**EVENTO DE INCORPORAÇÃO, FUSÃO OU CISÃO?**

Fl. 20 da Resolução n.º 1302-001.233 - 1ª Seju/3ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo nº 16561.720068/2020-45

**SIM.** Em 13.12.2010, tanto a AD Participações como a Arras foram incorporadas pela MCD (Requerente).

### **NÃO HOUE "TRANSFERÊNCIA DE ÁGIO", NEM "ÁGIO PAGO NO EXTERIOR"**

Como a própria AD Participações adquiriu investimento relevante na Arras e na MCD (Requerente), esse foi o investimento que passou a ser obrigatoriamente avaliado pela AD Participações - e não pela ADBV - de acordo com o método da equivalência patrimonial. Somente nesse momento, portanto, há que se falar no registro contábil de "ágio". É uma decorrência da aplicação das leis societária e fiscal brasileiras a uma entidade nacional - a AD Participações.

Equivoca-se a Fiscalização ao discorrer sobre a condição de não-contribuinte da ADBV. Trata-se, com a devida vênia, de um equívoco cometido pelo Fisco quanto aos conceitos "ágio" e "custo de aquisição".

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 Doutrina e Jurisprudência.

### **APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO DA "NÃO-DISCRIMINAÇÃO"**

A negativa de aplicação do regime previsto na Lei 9.532/97 à ADBV, à AD Participações e à Requerente corresponde a uma indevida violação do disposto no artigo 24, item 3, da Convenção Brasil - Países Baixos, que consubstancia o princípio da "não-discriminação".

### **LAUDOS DE AVALIAÇÃO E A JUSTIFICATIVA ECONÔMICA DO ÁGIO**

A Fiscalização se equivoca ao exigir uma alocação do ágio de forma a que parcelas sejam necessariamente alocadas a cada um dos três possíveis fundamentos econômicos trazidos pelo artigo 20 do DL 1.598/77, uma vez que inexistente qualquer base legal para tanto.

Cita jurisprudência.

Também deve ficar claro que a D. Fiscalização se equivocou ao assumir que o método do fluxo de caixa (Modelo DCF) supostamente abrangeria apenas o valor de mercado das sociedades adquiridas e não contemplaria uma análise dos bens detidos pelas empresas em questão.

De fato, a própria forma de apuração da expectativa de rentabilidade futura engloba o cálculo da mais-valia de ativos tangíveis e intangíveis da controlada ou coligada.

Já quanto à alegação de suposta "extemporaneidade" do laudo de avaliação produzido pela Macso Legate, tem-se novamente uma acusação inverídica pelo Fisco. Tendo sido produzido em 28.10.2008, com data-base de 31.8.2008, foi um estudo anterior ao registro de qualquer ágio na operação - como visto, isso só veio a ocorrer em 29.12.2008, com a contribuição da Requerente e da Arras em aumento de capital da AD Participações.

Fl. 21 da Resolução n.º 1302-001.233 - 1ª Sejul/3ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo n.º 16561.720068/2020-45

### **AD PARTICIPAÇÕES NÃO ERA UMA MERA "SOCIEDADE VEÍCULO"**

São improcedentes as alegações de que a AD Participações seria caracterizada como "sociedade veículo".

### **INEXISTÊNCIA DE "ÁGIO INTERNO" E INAPLICABILIDADE DOS DISPOSITIVOS CONTÁBEIS MENCIONADOS PELA D. FISCALIZAÇÃO**

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.

Mesmo que se admitisse que o ágio ora tratado teria decorrido de operações conduzidas entre partes relacionadas, tal fato não seria hábil a justificar a glosa das despesas de amortização respectivas, ainda mais quando houve um custo de aquisição efetivo, baseado em laudos de avaliação. Na época dos fatos não havia qualquer vedação na legislação quanto ao registro de ágio em operações realizadas entre partes relacionadas.

Normas contábeis citadas pela Fiscalização não poderiam justificar a glosa pretendida.

### **IMPOSSIBILIDADE DE O FISCO DESCONSIDERAR UM NEGÓCIO JURÍDICO VÁLIDO E LEGÍTIMO.**

A Fiscalização 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.

### **CRITÉRIO PARA INTERPRETAÇÃO E APLICAÇÃO DA LEGISLAÇÃO. NESTE CASO: ARTIGO 24 DA LINDB / LEI DA LIBERDADE ECONÔMICA**

Deve-se considerar que este é um caso que ilustra bem a aplicação do disposto no artigo 24 da LINDB e que deve ser interpretado nos estritos ditames da recente Lei da Liberdade Econômica.

### **TOTAL DESCABIMENTO DA MULTA QUALIFICADA (150%)**

Em outros procedimentos fiscais não foi aplicada a multa qualificada, ou foi excluída no contenciosos administrativo.

Não houve qualquer ato abusivo, fraudulento, doloso ou simulado.

Essa questão encontra-se consolidada nas instâncias administrativas tanto pela Súmula n.º 14, como pela Súmula n.º 25, 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 4.502/64.

A qualificação da multa não pode ocorrer com a utilização de termos vagos, imprecisos, subjetivos.

Fl. 22 da Resolução n.º 1302-001.233 - 1ª Sejul/3ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo nº 16561.720068/2020-45

Nessa linha é que o artigo 76, inciso II, alínea "a" da Lei 4.502/64 também veda a aplicação de penalidades enquanto houver interpretação jurisprudencial administrativa irrecorrível dando determinada interpretação a uma situação jurídica, mesmo que o interessado não tenha sido parte no caso.

#### **DESCABIMENTO DA MULTA ISOLADA (50%)**

A Fiscalização também aplicou neste caso uma multa isolada de 50% sobre os mesmos supostos fatos geradores que motivaram a lavratura dos autos de infração que originaram esse processo administrativo.

A impossibilidade de aplicação simultânea da multa de ofício e multa isolada decorre do chamado princípio da consunção, quando a primeira conduta se afigura como mero meio para a obtenção do resultado previsto na segunda, a penalidade aplicável à segunda conduta necessariamente prevalece.

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

Relativamente à exigência decorrente dos ajustes de preços de transferência, importa destacar que mesmo a penalidade de 75% se mostra desproporcional. A esse respeito, importa primeiramente destacar o disposto o artigo 142 do CTN.

O texto contido no CTN sobre a atividade de lançamento do crédito tributário deixa claro que, apenas se e quando for o caso, a autoridade administrativa deverá propor a aplicação da penalidade cabível.

Não há razão para ser aplicada a taxa de juros SELIC sobre o seu valor, na medida em que essa taxa não foi criada por lei para fins tributários.

A DRJ analisou a impugnação e proferiu a decisão citada, pela improcedência da impugnação e pela manutenção do crédito exigido.

Cientificada em 16/07/2021, fls. 07024, a contribuinte apresentou seu RV, em 13/08/2021, fls. 07026/07082.

Afirma que seu recurso é tempestivo e apresenta os fatos, como os interpreta.

Alega improcedência dos ajustes de preços de transferência.

Defende que não havia qualquer “interposta pessoa” nas importações de produtos.

Afirma que a Fiscalização afrontou o artigo 20-A da Lei nº 9.430, de 27.12.1996 (“Lei 9.430/96”), que determina a intimação prévia da Recorrente para que apresentasse, no prazo de 30 dias, um novo cálculo de acordo com qualquer outro método previsto na legislação.

Defende, sob pena de nulidade do lançamento, que deveria ser intimada antes da aplicação do cálculo considerado pelo Fisco, procedimento legal prescrito nos arts. 20-A da Lei n.9430/1996 e 40, da IN 1302/2012.

Mesmo se considerados aplicáveis esses controles no presente caso, se fosse adotado o Método do Preço de Revenda menos Lucro (“PRL”), nenhum ajuste seria necessário

Fl. 23 da Resolução n.º 1302-001.233 - 1ª Seju/3ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo n.º 16561.720068/2020-45

em relação às importações questionadas pelo Fisco. Essa conclusão encontra-se em um laudo preparado por empresa independente e especializada nesse tipo de análise.

O procedimento do Fisco foi equivocado, ao ter adotado a mesma matriz de cálculo utilizada para a apuração dos controles nos anos de 2013 e de 2014 e de não ter comparado os valores com preços praticados em operações conduzidas pela RFG no próprio ano-calendário de 2015.

Destaca que as despesas com o ágio são dedutíveis.

A Fiscalização não encontrou, não demonstra, razão capaz de afastar a aplicação do regime previsto na Lei 9.532/97.

As acusações do Fisco quanto ao custo, o patrimônio líquido, o ágio, a fundamentação econômica, a “extemporaneidade” da demonstração econômica do ágio, fala-se em “veículo”, em “transferência de ágio”, apela-se à figura do “ágio interno” e a uma informação não demonstrada de que o valor amortizado anualmente teria excedido o limite legal de 20%, não possuem fundamento em fatos, nas provas e, nas disposições da Lei 9.532/97.

O Fisco alega ausência de prova do pagamento de preço, mas cita todos os documentos que justificam o custo de aquisição incorrido no negócio, em claro equívoco.

Destaca que a Fiscalização questiona o valor do patrimônio líquido e do ágio da operação. Registra que o patrimônio líquido na data de 29.12.2008 era de R\$ 70.426.795,00.

Afirma que o custo de aquisição atribuído à Arras (cerca de 42% do preço de USD 678.499.500,00) dá pleno suporte ao custo registrado pelo grupo Arcos Dorados em relação às operações adquiridas no Brasil.

Salienta que o fundamento econômico desse ágio estava embasado conforme legislação então vigente e aplicável, com laudos para tanto.

Esclarece que as suposições de que o “ágio” teria sido pago pela Arcos Dorados B.V. (“ADBV”), no exterior, e que essa sociedade não seria “contribuinte” para fins da legislação fiscal brasileira e para fins da Lei 9.532/97, são igualmente infundadas, pois se confunde “custo de aquisição” com ágio.

Contesta a alegação fiscal de que o grupo Arcos Dorados teria se valido de empresa veículo para transferir ágio.

Ataca a conclusão fiscal que o ágio teria sido gerado intragrupo.

Aduz que não tem nenhum cabimento a aplicação de multa qualificada, como já definido em outros processos fiscais.

Afirma que o Fisco busca desconsidera personalidades jurídicas.

Defende que ao afastar a Lei 9.532/97 o Fisco afronta o 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.

Fl. 24 da Resolução n.º 1302-001.233 - 1ª Sejul/3ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo n.º 16561.720068/2020-45

Alega que 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.

Afirma que mesmo que se considere indevida a amortização fiscal do ágio para fins de apuração da base de cálculo do IRPJ, a exigência correspondente não pode se estender à CSLL, por ausência de amparo legal.

Argumenta que descabe a aplicação da multa isolada, pois – entre outros motivos - sua aplicação de forma conjunta com a multa de ofício configuraria consunção.

Aduz ser improcedente a aplicação da multa de ofício, pois o art. 142, do CTN, defende que sua aplicação deve ocorrer só quando for o caso.

Destaca que é descabida a utilização da Taxa Selic.

Subsidiariamente, requer que na eventualidade de esse caso acabar sendo decidido por voto de qualidade, levando assim a uma situação de nítida dúvida objetiva, impõe-se a aplicação não só do disposto no artigo 24 da LINDB, no artigo 5º do Decreto 9.830/19 e nos artigos 100, parágrafo único, e 112 do CTN, como também do próprio artigo 28 da Lei 13.988/20.

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

É o relatório.

## **VOTO**

Conselheiro Marcelo Oliveira, Relator.

### **ADMISSIBILIDADE:**

O recurso está de acordo com 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 2015, mas há processos de anos calendários anteriores, conforme relação abaixo:

- 16561.720.099/2014-58: anos calendários 2010 e 2011;

Fl. 25 da Resolução n.º 1302-001.233 - 1ª Sejul/3ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo n.º 16561.720068/2020-45

- 16561.720.237/2016-61: ano calendário 2011;
- 16561.720.143/2017-72: ano calendário 2012
- 16561.720.113/2018-47: anos calendários 2013 e 2014;

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 – mesmo que inexistentes – os reflexos das referidas decisões no presente processo; 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