



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo n° 16561.720099/2014-58
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1301-002.154 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 05 de outubro de 2016
Matéria IRPJ e CSLL - Ágio - Royalties
Recorrente ARCOS DOURADOS COMÉRCIO DE ALIMENTOS LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Exercício: 2010, 2011

EXCESSO DE DEDUÇÃO DE ROYALTIES. INDÚSTRIA DE PRODUTOS ALIMENTARES. LANÇAMENTO PROCEDENTE.

O limite de dedução dos royalties aplicável à indústria de produtos alimentares é de 4% da receita líquida de vendas do produto fabricado ou vendido. A interessada não opera como simples coletor de royalties que seriam devidos pelos subfranqueados nacionais ao detentor internacional do nome comercial e da marca explorados. A relação jurídica que obriga o franqueador master nacional (a interessada) ao pagamento dos royalties ao detentor estrangeiro do direito é travada de forma direta. O pagamento dos royalties devidos pelo primeiro ao segundo independe do recebimento, pelo primeiro, dos royalties a ele devidos pelos subfranqueados nacionais (terceiros). A recorrente, ao pagar os royalties, paga em nome próprio. O limite para dedutibilidade é calculado sobre as receitas próprias de vendas, descabendo a pretensão de calcular um limite incluindo-se as receitas de terceiros subfranqueados.

ÁGIO. ETAPA INTERNACIONAL. PROVA. ETAPA NACIONAL. ÁGIO INTERNO. 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, bem assim da formação de um eventual ágio ou deságio. Em decorrência, na posterior etapa nacional não se há de cogitar da “transferência” de um ágio anteriormente formado em condições de livre mercado. Sendo essa segunda etapa realizada exclusivamente entre sociedades sob controle societário único, sem qualquer desembolso, a mais valia assim formada, conhecida como “*ágio interno*”, se revela sem qualquer fundamento econômico.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Exercício: 2010, 2011

JUROS MORATÓRIOS. TAXA SELIC. PROCEDÊNCIA.

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.

JUROS MORATÓRIOS INCIDENTES SOBRE A MULTA DE OFÍCIO. TAXA SELIC. PROCEDÊNCIA.

A obrigação tributária principal surge com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto tanto o pagamento do tributo como a penalidade pecuniária decorrente do seu não pagamento, incluindo a multa de ofício proporcional. O crédito tributário corresponde a toda a obrigação tributária principal, incluindo a multa de ofício proporcional, sobre o qual, assim, devem incidir os juros de mora à taxa Selic.

MULTA DE OFÍCIO. ALEGAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. INCOMPETÊNCIA DO CARF.

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

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Exercício: 2010, 2011

CSLL. LANÇAMENTO REFLEXO. AUSÊNCIA DE ARGUMENTO ESPECÍFICO.

Na inexistência de argumento específico, aplica-se ao lançamento reflexo o quanto decidido para o lançamento principal.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, por maioria de votos, em NEGAR provimento ao recurso voluntário, vencidos os Conselheiros José Eduardo Dornelas Souza e Marcos Paulo Leme Brisola Caseiro que davam provimento parcial, o primeiro para afastar a incidência de juros sobre a multa de ofício, o segundo para, além disso, também afastar a infração referente a royalties.

(assinado digitalmente)

Waldir Veiga Rocha - Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Flávio Franco Corrêa, José Eduardo Dornelas Souza, Roberto Silva Júnior, Marcos Paulo Leme Brisola Caseiro, Milene de Araújo Macedo e Waldir Veiga Rocha.

Relatório

ARCOS DOURADOS COMÉRCIO DE ALIMENTOS LTDA., já qualificada nestes autos, inconformada com o Acórdão nº 10-55.416, de 26/06/2015, da 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Porto Alegre/RS, recorre voluntariamente a este Colegiado, objetivando a reforma do referido julgado.

Por bem descrever o ocorrido, valho-me do relatório elaborado por ocasião do julgamento do processo em primeira instância, a seguir transcrito:

O presente processo tem por foco a exigência do recolhimento do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL em função (1) da dedução excessiva de despesas com royalties e (2) da amortização irregular de ágio fundamentado na rentabilidade futura de investimento adquirido. Iniciarei pelo relato do primeiro caso.

A autoridade lançadora, após esmiuçar a legislação a respeito da dedutibilidade dos royalties, identificou dedução excessiva por parte do contribuinte.

Em resumo, a legislação aplicável à matéria tem sua matriz no art. 12 da Lei nº 4.131, de 3 de setembro de 1962, e no art. 6º do Decreto-lei nº 1.730, de 17 de dezembro de 1979. Segundo essas normas, o limite máximo para a dedução dos royalties é de até 5% da receita líquida das vendas do produto fabricado ou vendido. Cabe ao Ministro da Fazenda estabelecer os percentuais admissíveis de dedução em função do tipo de produção ou da atividade (§ 1º do art. 12 da Lei nº 4.131, de 1962). O limite aplicável à indústria de produtos alimentares é de 4%, consoante disposto na Portaria MF nº 436, de 30 de dezembro de 1958. A dedutibilidade dos royalties pagos pelo franqueado ao franqueador observa as normas acima referidas, consoante disposto no Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 2, de 22 de fevereiro de 2002.

Quanto aos fatos que deram azo ao lançamento, a Fiscalização identificou o montante da receita líquida de vendas dos produtos alimentares apontado pelo interessado em suas declarações de rendimentos atinentes aos anos-calendário 2009 (fl. 9 c/c fl. 9.317) e 2010 (fl. 76 c/c fl. 9.319). Diante da receita líquida, a autoridade fiscal calculou o limite máximo de dedução (4%). Apurado o limite, foi efetuado o cotejo desse elemento com a dedução empreendida pelo contribuinte (fls. 8 e 74). Dessa comparação, restou identificado o excesso da dedução dos royalties nos dois anos-calendário. Confira-se o resumo do cálculo (fls. 9.317 a 9.319):

Ano-calendário 2009

Receita da Revenda de Mercadorias no Mercado Interno	2.199.675.798,83
(-) Vendas Canceladas, Devol. e Descontos Incond.	0,00
(-) ICMS	69.382.576,76
(-) Cofins	137.000.643,53
(-) PIS/Pasep	29.743.546,93
Receita Líquida de Vendas dos produtos fabricados ou vendidos	1.963.549.031,61

Despesa com Royalties e Assistência Técnica - EXTERIOR	149.127.749,65
- Limite máximo dedutível de Despesas com Royalties	78.541.961,26
= Valor do montante a ser adicionado ao Lucro Líquido para apuração do IRPJ	70.585.788,39
- Valor do montante já adicionado ao Lucro Líquido pelo contribuinte	28.161.672,57
= Valor a ser lançado de ofício a título de parcela não dedutível de despesa de Royalties	42.424.115,82

Ano-calendário 2010

Receita da Revenda de Mercadorias no Mercado Interno	2.658.423.827,04
(-) Vendas Canceladas, Devol. e Descontos Incond.	0,00
(-) ICMS	83.669.812,19
(-) Cofins	163.469.497,09
(-) PIS/Pasep	35.490.083,22
Receita Líquida de Vendas dos produtos fabricados ou vendidos	2.375.794.434,54

Despesa com Royalties e Assistência Técnica - EXTERIOR	181.109.878,75
- Limite máximo dedutível de Despesas com Royalties	95.031.777,38
= Valor do montante a ser adicionado ao Lucro Líquido para apuração do IRPJ	86.078.101,37
- Valor do montante já adicionado ao Lucro Líquido pelo contribuinte	36.192.849,22
= Valor a ser lançado de ofício a título de parcela não dedutível de despesa de Royalties	49.885.252,15

Quanto à amortização irregular de ágio fundamentado na rentabilidade futura de investimento adquirido, importante reprimir as operações comerciais e societárias que redundaram no ágio contestado pela fiscalização.

Em julho de 2007, o McDonald's Corporation (McDonald's), uma sociedade norte-americana, vendeu, através de controladas, seus negócios no Brasil e em diversos países da América Latina e do Caribe para Arcos Dorados Limited, sociedade das Ilhas Virgens Britânicas, e Arcos Dorados B.V., sociedade do Reino dos Países Baixos (Arcos Dorados). O negócio em questão foi documentado através de contrato de compra e venda firmado em 28 de março de 2007 (fls. 9.548 a 9.618). Em 31 de julho de 2007, o referido contrato foi emendado, dando contornos finais à operação (fls. 8.662 a 8.670). O valor base do negócio, sujeito a ajustes, foi pactuado em US\$ 690.500.000,00 (fls. 8.664 e 8.665), consoante emenda ao contato. As principais participações societárias objeto do negócio foram as detidas perante as sociedades LatAm, LLC, e McDonald's Comércio de Alimentos Ltda. (fls. 9.552, 8.664 e 8.665).

Paralelamente, o vendedor e o comprador firmaram contrato principal de franquia ("Master Franchise Agreement"), passando o comprador a exercer a posição de franqueador da cadeia de lanchonetes McDonald's nas regiões da América do Sul e do Caribe (fl. 9.552). O adquirente arcou com a obrigação de pagar royalties ao detentor da marca McDonald's, calculados sobre as vendas brutas dos restaurantes localizados nos mercados latino-americano e caribenho, entre outras obrigações.

Essa operação representou uma inovação para o McDonald's, porquanto foi adotada uma nova sistemática exploração dos negócios. Para as regiões objeto do negócio foi abandonada a prática habitual da exploração direta das lanchonetes ou a

contratação com franqueados para a exploração indireta, remunerada principalmente por via de royalties e aluguéis. Nesse novo modelo, o adquirente Arcos Dorados assumiu a posição de franqueador máster para a América Latina e o Caribe pelo período de 20 anos.

Importante registrar, nesse passo, que essa operação internacional importou no registro de uma perda por parte do vendedor (McDonald's). Essa perda, inclusive, deu ensejo ao registro de um benefício fiscal por parte do vendedor. Essa informação pode ser colhida da demonstração financeira do vendedor atinente ao período encerrado em junho de 2007 (fls. 10.209 e 10.218), **elemento juntado aos autos pelo impugnante.**

No Brasil, existiam duas sociedades controladas pelo McDonald's: a McDonald's Comércio de Alimentos Ltda. e a Arras Comércio de Alimentos Ltda.. Essas duas sociedades tiveram o controle transferido para o comprador dos negócios transacionados. Passo a tratar das operações através das quais foi transferido o controle das referidas sociedades.

A **McDonald's Comércio de Alimentos Ltda.** (antiga denominação do impugnante), sociedade sediada na cidade de **Barueri**, SP, na **Alameda Amazonas nº 253**, passou a ser controlada pela Arcos Dorados B.V.. O ato societário das folhas 8.390 a 8.393 documenta a referida troca de controle. Confira-se trecho do documento lavrado em 3 de agosto de 2007 (fl. 8.391):

1. A sócia **McDONALD'S INTERNATIONAL SPANISH HOLDING S.L.**, devido a uma transação onerosa ocorrida no exterior, neste ato se retirando da Sociedade, cede e transfere a totalidade de suas quotas, perfazendo o total de 1.605.866.529 (um bilhão, seiscentos e cinco milhões, oitocentos e sessenta e seis mil, quinhentas e vinte e nove) quotas, com valor nominal total de R\$ 1.605.866.529,00 (um bilhão, seiscentos e cinco milhões, oitocentos e sessenta e seis mil, quinhentos e vinte e nove Reais), juntamente com os direitos e privilégios a elas inerentes para **ARCOS DORADOS B.V.**, que se torna nova sócia da Sociedade. Tais quotas encontram-se totalmente subscritas e integralizadas em moeda corrente nacional, livres e desimpedidas de quaisquer ônus, débitos ou gravames.

A **Arras Comércio de Alimentos Ltda.**, sediada na cidade de **Barueri**, SP, na **Alameda Amazonas nº 113**, passou por alteração no seu quadro societário em 3 de maio de 2007 (fls. 8.292/3), como ato preparatório ao negócio internacional acima noticiado. As sociedades McDonald's Corporation (99,99% do capital social) e McDonald's International Holdings, LLC (0,01% do capital social), foram substituídas pelas sociedades LatAm, LLC (99,99% do capital social), e McDonald's Caribbean Development Corporation (0,01% do capital social). As duas últimas sociedades foram objeto do negócio de compra e venda finalizado em julho de 2007 (fls. 9.567, 9.552 e 8.664 – item 2.1). Efetivado o negócio, em julho de 2007, a sociedade Arras Comércio de Alimentos Ltda. passou a ser controlada pelo grupo Arcos Dorados.

Em 29 de agosto de 2008, as sociedades estrangeiras Arcos Dorados B.V., Arcos Dorados Caribbean Development Corporation e LatAm, LLC, constituíram a sociedade brasileira denominada **Arcos Dourados Participações Ltda.** (fls. 11.513 a 11.522). A referida sociedade restou sediada na cidade de **Barueri**, SP, na **Alameda Amazonas nº 253, 1º andar**. Confira-se o objeto social da nova sociedade (fl. 11.514):

CLÁUSULA 5ª - A Sociedade tem por objeto: **(a)** a participação no capital social de outras sociedades nacionais ou estrangeiras, como sócia ou acionista; **(b)** a administração de bens próprios; **(c)** a realização de estudos de viabilidade de expansão de mercado, para si e/ou para sociedades ligadas; **(d)** o gerenciamento de caixa e tesouraria, para si e/ou para sociedades ligadas; **(e)** o gerenciamento de seu fundo de marketing e/ou de suas sociedades ligadas; **(f)** o desenvolvimento de políticas de Recursos Humanos, para si e/ou para sociedades ligadas; **(g)** o gerenciamento de seus suprimentos e/ou de suas sociedades ligadas; **(h)** o gerenciamento do desempenho dos restaurantes de suas sociedades ligadas; e **(i)** o gerenciamento do negócio de franquia de suas sociedades ligadas.

Segundo indica o impugnante, a nova sociedade teve por meta viabilizar “a consolidação das atividades brasileiras da rede McDonald’s sob o controle e a administração do grupo Arcos Dorados” (fl. 9.399). O capital social da referida sociedade foi inicialmente fixado em R\$ 10.000,00 (fl. 11.514).

Em 29 de dezembro de 2008, os detentores do capital social da sociedade Arcos Dourados Comércio de Alimentos Ltda. (Arcos Dorados B.V. e Arcos Dorados Caribbean Development Corp.) transferiram, a título oneroso, o referido capital para a sociedade Arcos Dourados Participações Ltda.. Em função dessa transferência, houve um aumento do capital social da Arcos Dourados Participações Ltda. no valor de R\$ 1.605.866.529,00 (fl. 11.525), ou seja, o preciso valor do capital social Arcos Dourados Comércio de Alimentos Ltda. excetuada a participação mínima de R\$ 1,00 do sócio Arcos Dorados Caribbean Development Corp. (fls. 8.414/5 e 9.325).

Na mesma data (29/12/2008), os detentores do capital social da sociedade Arras Comércio de Alimentos Ltda. (LatAm, LLC, e Arcos Dorados Caribbean Development Corp.) transferiram, a título oneroso, o referido capital para a sociedade Arcos Dourados Participações Ltda. (fl. 8.174). O capital social da Arras Comércio de Alimentos Ltda. transferido para a Arcos Dourados Participações Ltda. foi de R\$ 124.095.865,00 (fl. 8.176). A sociedade Arcos Dorados Caribbean Development Corp. permaneceu com a participação mínima de R\$ 1,00 (fl. 8.176).

Em 30 de novembro de 2010, a sociedade Arcos Dourados Comércio de Alimentos Ltda. incorporou as sociedades Arras Comércio de Alimentos Ltda. e Arcos Dourados Participações Ltda. (fls. 11.544 a 11.561). Em razão dessas incorporações, o capital social da sociedade incorporadora restou dividido entre os sócios Arcos Dorados B.V., LatAm, LLC, e Arcos Dorados Caribbean Development Corp. (fl. 11.546).

As operações societárias acima descritas foram aquelas em torno das quais teria sido gerado o ágio que deu azo à dedução, pelo contribuinte, de R\$ 9.055.009,15 na apuração do lucro líquido no ano-calendário 2010 (fl. 78 – Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica - DIPJ, Ficha 7A, linha 50).

A Fiscalização solicitou a comprovação do cabimento da dedução. Repriso trecho do relatório (fls. 9.328 a 9.330):

“Questionado a respeito da origem do ágio declarado, o contribuinte informou: (fls. 3416 e 3417)

“Os valores registrados pela intimada a título de ágio decorrem de operação realizada entre partes independentes, na qual o

GRUPO ARCOS DORADOS adquire, com efetivo pagamento, a sociedade brasileira MC DONALD'S COMÉRCIO DE ALIMENTOS LTDA. e demais subsidiárias brasileiras, até então detidas pelo grupo MC DONALD'S. Após adquirir participação nas sociedades brasileiras até então detidas pelo grupo MC DONALD'S, o GRUPO ARCOS DORADOS contribui esse investimento para subscrever aumento de capital da sociedade brasileira ARCOS DOURADOS PARTICIPAÇÕES LTDA. Nesse momento, tendo adquirido investimento relevante avaliado pelo método de equivalência patrimonial, a ARCOS DOURADOS PARTICIPAÇÕES LTDA passa a desdobrar o custo da participação adquirida em: (i) patrimônio líquido das sociedades investidas; e (ii) ágio.

O fundamento econômico dos valores apurados a tal título se justifica na expectativa de rentabilidade futura das sociedades brasileiras adquiridas pelo grupo ARCOS DOURADOS, tratando portanto, da hipótese prevista pelo art. 385, § 2º, inc. II, do RIR/99.

A intimada esclarece que as informações acima, bem como a própria operação, já foram analisadas por essa divisão de fiscalização, no MPF nº 08.1.85.00-2012-00030-11, o qual foi encerrado, em 23.08.2012, sem questionamentos (DOC 06)."

Com relação ao questionamento sobre o fato de ter havido ou não pagamento pelo referido ágio, o contribuinte respondeu:

"Como mencionado em resposta apresentada em 15.06.2012 no MPF nº 08.1.85.00-201200030-1 (DOC 10), o preço atribuível às operações brasileiras que posteriormente originaram o ágio registrado no Brasil foi aproximadamente 42% do total de US\$ 698.823.683,00 que havia sido efetivamente pago pelo GRUPO ARCOS DOURADOS ao GRUPO MC DONALD'S (DOCS 07 E 08), ou seja, US\$ 293.505.946,86 - equivalentes a R\$ 551.086.765,82 em 03/08/2007 -, conforme evidenciado e confirmado pelos laudos de avaliação, apresentados em resposta ao item 7, acima.

Tendo efetivamente incorrido nesse custo de aquisição de investimento, ele foi adotado pelo GRUPO ARCOS DORADOS, conforme expressamente autorizado pela legislação fiscal e societária brasileira, para subscrever o aumento de capital da ARCOS DOURADOS PARTICIPAÇÕES LTDA., com a consequente emissão de novas quotas dessa sociedade brasileira."

Como documentação comprobatória, o contribuinte apresentou cópias dos seguintes documentos:

- Termo de Encerramento da ação fiscal determinada pelo MPF de Diligência nº 08.1.85.00-2012-00030-1 (fl. 7240).*
- Relatório de avaliação econômico-financeira do grupo Arcos Dorados na América Latina elaborado pela empresa*

Forrestal Capital, e entregue para a empresa Arcos Dorados Argentina em julho de 2007 (fls. 7241 a 7360).

- *Laudo de avaliação econômica combinada das empresas Arcos Dourados Comércio de Alimentos Ltda. e ARRAS Comércio de Alimentos Ltda., elaborado pela Macso Legate Consultores Ltda. apresentado à empresa Arcos Dourados Comércio de Alimentos em 28/10/2008 (fls. 7361 a 7707).*
- *Cópia da 67ª alteração contratual da sociedade Arcos Dourados Comércio de Alimentos Ltda., registrada na JUCESP em 13/12/2010 (fls. 7708 a 7725).*
- *Cópia da resposta à Intimação nº 03 feita no curso da diligência determinada pelo MPF nº 08.1.85.00-2012-00030-1 (fls. 7726 e 7727).*

Dado que ainda não estava claro o cálculo do valor do suposto ágio e também que não havia documentação suficiente para a análise do caso em questão, foi enviada nova intimação (fls. 8036 a 8038). Citamos a seguir os questionamentos feitos e as respectivas respostas.

1. Referente ao valor declarado na Linha 27 da ficha 36E da DIPJ 2011 - AC 2010 - Ágios em investimentos: R\$ 515.377.834,00 solicitamos demonstrar exatamente como foi calculado esse valor:

A intimada informou que (fls. 8042 a 8050):

"...a aquisição da operação latino-americana do Mc Donald's Corporation Inc pela empresa Arcos Dorados BV se deu mediante o pagamento de US\$ 698.823.683,00. Desse valor, aproximadamente 42% - ou seja, US\$ 293.505.946,86 - equivalem às operações no Brasil, conforme laudos de avaliação elaborados pelas empresas Forrestal Capital e Macso Legate Consultores Ltda., já apresentados pela intimada nas respostas aos Termos de Intimação acima mencionadas.

As operações no Brasil eram desenvolvidas pelas empresas Arcos Dourados Comércio de Alimentos Ltda. ("ADC") e Arras Comércio de Alimentos Ltda. ("ARRAS").

Em setembro de 2008, as controladoras estrangeiras constituíram a Arcos Dourados Participações Ltda. ("ADP") para a centralização da gestão estratégica das empresas adquiridas.

Neste, contexto, em dezembro de 2008, as sócias de ADP integralizaram e aumentaram seu capital social, em R\$ 585.804.629,00 (equivalente a US\$ 293.505.946,86), mediante a conferência das quotas de ADC e ARRAS.

Com isso, houve o registro do ágio de R\$ 515.377.834,00 na ADP, por expectativa de rentabilidade futura, referente à diferença entre o valor integralizado com quotas de ADC e ARRAS e seus respectivos Patrimônios Líquidos, constantes de

seus balancetes de verificação do período de apuração mensal imediatamente anterior à data do evento."

Na mesma intimação, solicitamos também o envio dos balanços patrimoniais.

2. *Enviar cópia dos Balanços Patrimoniais (já solicitados no item 07 da Intimação nº 08), devidamente assinados pelos responsáveis, das empresas envolvidas no processo de aquisição: McDonalds Comércio de Alimentos / Arcos Dourados Comércio de Alimentos e ARRAS Comércio de Alimentos na data em que o ágio foi gerado.*

Como resposta, obtivemos:

"A intimada encaminha cópia dos balancetes de verificação do período de apuração mensal imediatamente anterior à data do evento (novembro), bem como os recibos de entrega da Escrituração Contábil Digital do período de escrituração (DOC 01), assinados digitalmente pelos responsáveis."

Também voltamos a indagar sobre a questão do pagamento:

3. *Informar se houve efetivo pagamento / desembolso na aquisição efetuada pela Arcos Dorados BV e, em caso positivo, enviar cópia da documentação comprobatória do desembolso (já solicitado no item 08 da intimação nº 08).*

O contribuinte assim respondeu:

"A intimada informa que houve pagamento na aquisição das operações latino-americanas do grupo McDonalds, efetuado pela Arcos Dorados BV no exterior.

Nesse sentido, a intimada destaca que tal operação teve, à época (2007), enorme repercussão nacional e internacional, tratando-se de informação pública, conforme se denota, inclusive, do "Form 10-K" da McDonald's Corporation, no ano fiscal de 2008, registrado na Securitie Exchange Comission ("SEC") dos Estados Unidos da América (disponível na internet).

De tal documento se extrai que a venda da chamada operação "LATAM" foi efetivamente realizada com o pagamento de valor aproximado ao ora informado."

Por fim a Intimada ressalta que o contrato de compra e venda da operação em referência e respectiva tradução juramentada foram apresentados a essa I. Fiscalização quando da resposta ao primeiro Termo de Intimação (MPF nº 08.1.85.002012-00030-1), em 08/03/2012.

Ainda, quando da resposta ao Termo de Intimação nº 02, 24/04/2012 (MPF nº 08.1.85.00-2012-00030-1), a Intimada esclareceu, na resposta ao item 2.1 que o preço final pago pela operação latino-americana foi de US\$ 698.823.683,00."

Conforme verificado, não foi enviado nenhum comprovante de pagamento. Visando comprovar a operação e o pagamento, a intimada copiou trechos extraídos de artigos publicados em veículos de comunicação, e trecho do "Form 10-K" da McDonald's Corporation, no ano fiscal de 2008, registrado na Securitie Exchange Comission ("SEC") dos Estados Unidos da América (fls. 8043 e 8044)."

A autoridade administrativa responsável pelo lançamento destacou, ainda, que a emenda ao contrato de compra e venda pactuado entre McDonald's e Arcos Dorados, efetivada em 31 de julho de 2007, deixou patente o valor pago pelas unidades de capital da McDonald's Comércio de Alimentos Ltda. (antiga denominação do impugnante). O valor dessa aquisição foi de US\$ 500,00 pagos à MCD Properties Inc. e US\$ 13.698,00 pagos à McDonald's International Spanish Holding S.L. (fl. 8.664). As duas beneficiárias do referido pagamento eram as únicas sócias do impugnante (fl. 8.390), motivo pelo qual forçoso concluir que o valor de US\$ 14.198,00 foi o montante pago pela aquisição da referida sociedade.

A tradução do laudo de avaliação do grupo Arcos Dorados na América Latina, efetuado em julho de 2007, consta das folhas 9.834/5. A data base da avaliação foi o dia 30 de junho de 2007. Esse laudo teria dado lastro à negociação internacional concluída em julho de 2007. A metodologia utilizada foi a do fluxo de caixa descontado. O documento indica que o valor de mercado total do grupo Arcos Dorados na América Latina era de US\$ 776 milhões. Desse total, 42% diz respeito aos negócios no Brasil, o que significa US\$ 325 milhões.

Consta dos autos, também, laudo de avaliação combinada das sociedades Arcos Dourados Comércio de Alimentos Ltda., Arras Comércio de Alimentos Ltda. e Arcos Dourados Participações Ltda. (fls. 11.166 a 11.230). A data base da avaliação foi o dia 31 de agosto de 2008 (fls. 11.177, 11.226 a 11.228). A metodologia utilizada foi a do fluxo de caixa descontado (fl. 11.169). O laudo conclui pela existência de uma valor de mercado das sociedades no montante de R\$ 1.696.349.812,00, em contraposição a um valor de patrimônio contábil de R\$ 190.269.493,00. Assim, sob o ângulo econômico, as sociedades seriam R\$ 1.506.080.319,00 mais valiosas do que montante contábil do patrimônio (fl. 11.228).

A Fiscalização apresenta diversos argumentos para refutar a dedução do ágio. Contesta, inicialmente, a existência do ágio, uma vez que não comprovado o custo da aquisição efetuada internacionalmente ou a relação desse custo com as sociedades brasileiras adquiridas. Caso existente o ágio, não teria sido comprovada a sua fundamentação, tendo em vista que não houve atualização dos bens do ativo. Na hipótese de que o ágio fosse existente e devidamente comprovado, esse ágio diria respeito a sociedade residente no exterior, não sendo aplicável a ela a regra insculpida no art. 385 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, o Regulamento do Imposto de Renda (RIR/99), uma vez que não é contribuinte. A sociedade estrangeira não poderia deduzir o ágio. Não haveria a possibilidade legal da transferência do ágio. Caso comprovado e existente o ágio de titularidade da sociedade nacional, não teria sido respeitado o limite de dedução de um sessenta avos. Passo a tratar de cada uma das acusações.

Quanto ao custo de aquisição, a autoridade administrativa aponta incerteza quanto ao valor pago na operação internacional: US\$ 690.500.000,00 (fl. 8.662), US\$ 675.000.000,00 (fls. 8.044/5) e US\$ 698.823.683,00 (fl. 9.328). 42% do valor pago internacionalmente diria respeito aos ativos brasileiros (fls. 9.834/5). Adotando-se o valor de US\$ 698.823.683,00 e a taxa do dólar americano em 31 de

julho de 2007, equivalente a R\$ 1,8776, teríamos o valor do negócio de R\$ 1.312.111.347,20. 42% desse valor seria R\$ 551.086.765,82. Ocorre, entretanto, que o adendo ao contrato que selou o negócio internacional aponta o pagamento de US\$ 14.198,00 pela principal sociedade brasileira, a McDonald's Comércio de Alimentos Ltda. (antiga denominação do impugnante). Considerando a mesma taxa antes referida, isso importaria em R\$ 26.658,16. Conclui, então, pela incerteza em torno do valor da operação.

Tendo em vista que o eventual ágio decorre da diferença positiva entre o valor pago pelo investimento e o valor de patrimônio líquido desse investimento, a Fiscalização solicitou a indicação do valor do patrimônio líquido das sociedades brasileiras em agosto de 2007. O contribuinte informou que havia entregue cópia dos balancetes mensais anteriores ao evento referindo-se ao mês de novembro de 2008 (fls. 8.069 a 8.121), ou seja, da conferência das participações societárias da Arcos Dourados Comércio de Alimentos Ltda. e da Arras Comércio de Alimentos Ltda. em aumento do capital social da Arcos Dourados Participações Ltda.. Seguem os valores indicados no balancetes e nas declarações de rendimentos (fl. 9.337):

Valor do PL	AD Com. de Alim. Ltda.	Arras Com. de Alim. Ltda.	Total
30/11/2008	99.848.780,77	-11.090.418,35	88.758.362,42
31/12/2008	166.788.984,05	82.717.734,65	249.506.718,70

Assim, caso considerada a operação de compra internacional como o momento de geração do ágio, não seria possível a identificação do valor do ágio em função do desconhecimento do valor contábil do investimento.

Seguindo a hipótese de geração do ágio quando da conferência das participações societárias da Arcos Dourados Comércio de Alimentos Ltda. e da Arras Comércio de Alimentos Ltda. em aumento do capital social da Arcos Dourados Participações Ltda., cotejado esse elemento com o valor econômico fixado no laudo das fls. 11.166 a 11.230, teríamos os seguintes valores:

	Valor de PL (Contábil)	Valor Econômico (fl. 11.228)	Diferença (Ágio)
30/11/2008	88.758.362,42	1.696.349.812,00	1.607.591.449,58
31/12/2008	249.506.718,70	1.696.349.812,00	1.446.843.093,30

O valor registrado na escrita é distinto: R\$ 515.377.834,00 (Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica – DIPJ – do ano-calendário 2010, Ficha 36E, linha 27, fl. 98). Questionado a respeito (fl. 8.036), o contribuinte apresentou a seguinte resposta (fls. 8.042/3):

A Intimada esclarece que, conforme informado quando das respostas aos Termos de Intimação nº 02, de 24/04/2012 (MPF nº 08.1.85.00-2012-00030-1), nº 03, de 15/06/2012 (MPF nº 08.1.85.00-2012-00030-1) e nº 08, de 12/03/2014 (MPF nº 08.1.85.00-2013-00012-7), a aquisição da operação latino-americana do McDonalds Corporation Inc. pela empresa Arcos Dorados BV se deu mediante o pagamento de US\$ 698.823.683,00.

Desse valor, aproximadamente 42% – ou seja, US\$ 293.505.946,86 – equivalem às operações no Brasil, conforme laudos de avaliação elaborados pelas empresas Forrestal Capital e Macso Legate Consultores Ltda., já apresentados pela Intimada nas respostas aos Termos de Intimação acima mencionadas.

As operações no Brasil eram desenvolvidas pelas empresas Arcos Dourados Comércio de Alimentos Ltda. (“ADC”) e Arras Comércio de Alimentos Ltda. (“ARRAS”).

Em setembro de 2008, as controladoras estrangeiras constituíram a Arcos Dourados

Participações Ltda. (“ADP”) para a centralização da gestão estratégica das empresas adquiridas.

Neste contexto, em dezembro de 2008, as sócias de ADP integralizaram e aumentaram seu capital social, em R\$ 585.804.629,00 (equivalente à US\$ 293.505.946,86), mediante a conferência das quotas de ADC e ARRAS.

Com isso, houve o registro de ágio de R\$ 515.377.834,00 na ADP, por expectativa de rentabilidade futura, referente à diferença entre o valor integralizado com quotas de ADC e ARRAS e seus respectivos Patrimônios Líquidos, constantes de seus balancetes de verificação do período de apuração mensal imediatamente anterior à data do evento.

Frente a isso, a Fiscalização concluiu ser inviável calcular o ágio, uma vez que não se conhece o custo de aquisição e o valor contábil do investimento pretensamente adquirido com ágio por ocasião da aquisição (fl. 9.338).

A autoridade administrativa responsável pelo lançamento contestou, também, a fundamentação do ágio. Ao analisar os laudos apresentados, concluiu que nenhum deles teria por finalidade sustentar o registro do ágio com fundamento em rentabilidade futura. O primeiro, adotado em 2007, se prestou para assistir a aquisição dos negócios do McDonald’s na América Latina. Esse trabalho não comparou o de mercado dos negócios com o respectivo valor contábil. O segundo, adotado em 2008, posterior ao pretense pagamento do ágio, não teria determinado o fundamento econômico do ágio, não tendo qualquer serventia.

A Fiscalização contestou, também, o excesso de dedução do ágio, uma vez que o valor deduzido no mês de dezembro de 2010 (R\$ 9.055.009,15) supera um sessenta avos do total do ágio gerado (R\$ 515.377.834,00), consoante previsto no art. 386, III, do RIR/99.

Enaltece, também, que Arcos Dorados B.V., o adquirente dos negócios do McDonald’s na América do Sul e no Caribe em 2007, não é contribuinte (art. 146 do RIR/99), uma vez que não residente no Brasil. Por esse motivo, a ele não seria

aplicável o art. 385 do RIR/99. Dessa forma, inviável a desejada aplicação do art. 386 do RIR/99.

A transferência pretensa do ágio, uma vez que não provado, de sociedade estrangeira para sociedade nacional, por via de terceira sociedade extinta após o processo (“veículo”), não seria possível frente à legislação e à jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Carf), que cita (fls. 9.345/6).

Ademais, a operação de transferência das participações societárias ocorrida ao final de 2008 se deu dentro do mesmo grupo societário. Diz a autoridade fiscal (fl. 9.346):

“Inexistiu negociação, já que se tratava de operações dos sócios com eles mesmos.”

Diante disso, evoca normas contábeis que refutam o reconhecimento do ágio interno na escrita comercial, mais especificamente o item 47 do Pronunciamento Técnico nº 4 Comitê de Pronunciamentos Contábeis e a Resolução nº 1.110, de 2007, do Conselho Federal de Contabilidade. Na mesma linha, reproduz (fl. 9.347) trecho do Ofício-Circular/CVM/SNC/SEP nº 1, de 14 de fevereiro de 2007, emitido pela Comissão de Valores Mobiliários, que refuta a geração de ágio em operações consigo mesmo.

Como o lucro real é a resultante de apuração que parte do lucro líquido (art. 247 do RIR/99), elemento comercial, o primeiro não seria afetado pela amortização de ágio interno refutado pela legislação comercial. Não bastasse isso, a referida amortização não se enquadraria no conceito de despesa necessária, fixado no art. 299 do RIR/99. Destaca que o ágio dos autos sequer é despesa, na medida em que “não implica o sacrifício de qualquer ativo” (fl. 9.349).

Nesses termos, exige o pagamento do IRPJ e da CSLL (forte no art. 57 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995) incidentes sobre o valor da amortização deduzida no mês de dezembro de 2010 (R\$ 9.055.009,15 – fl. 9.351).

A cientificação do lançamento ocorreu no dia 2 de dezembro de 2014 (fl. 9.378).

Em 29 de dezembro de 2014, o contribuinte apresentou sua impugnação (fl. 9.384).

No que diz respeito à dedução dos royalties, o interessado argumenta que os royalties pagos não se referem apenas às receitas de vendas próprias. Segundo alega, parte dos royalties são recebidos dos subfranqueados e repassados para a McDonald’s Latin America LLC (cessionária da McDonald’s Corporation). Confira-se trecho da impugnação (fl. 9.386):

“Essas receitas de subfranquia, ressalte-se, encontram-se devidamente informadas nas DIPJs e foram integralmente oferecidas à tributação pela Requerente, de modo que o efeito da dedução dessa parcela pela Requerente, além de não exceder a limitação prevista na Portaria 436/58, acabou sendo absolutamente neutra e não ensejou qualquer tipo de dano ao Erário;”

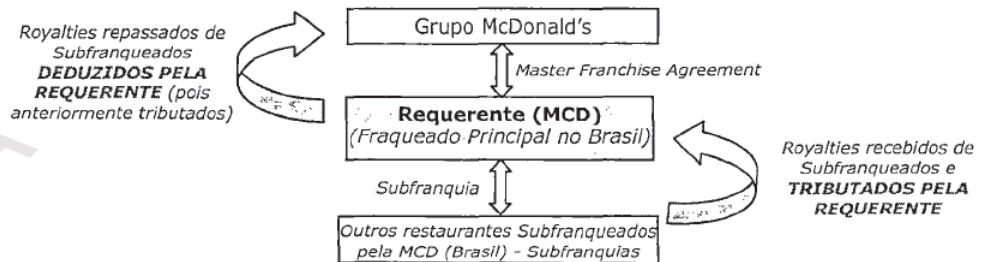
Mais adiante, o impugnante alega que a exploração da marca McDonald’s na América Latina e no Caribe foi objeto de negócio celebrado em 2007. Esse negócio, válido por vinte anos, posicionou o impugnante na qualidade de franqueador

principal, com capacidade para subfranquear os direitos de exploração da rede de restaurantes McDonald's no Brasil. Nesse contexto, royalties pagos pelos subfranqueados brasileiros seriam repassados ao titular da marca. Confira-se (fls. 9.396/7):

“34. De acordo com esse modelo de negócios, quando há a contratação de uma subfranquia, os subfranqueados também devem pagar royalties equivalentes aos franqueados principais (no Brasil, por exemplo, seria a Requerente) que, por seu turno, repassam esses mesmos valores ao grupo McDonald's, em adição aos seus próprios royalties, conforme expressamente determina a Cláusula 5.2.1 tanto do “Master Franchise Agreement” quanto do “Amended and Restated Master Franchise Agreement”. Ou seja, quando há o subfranqueamento por um dos franqueados principais, a responsabilidade pela coleta e repasse dos recursos devidos a título de royalties ao grupo McDonald's pelos subfranqueados é da franqueadora principal. Todos esses contratos, vale notar, encontram-se devidamente averbados perante o Instituto Nacional de Propriedade Intelectual (“INPI”) (docs. nº 36 a 38).

35. No caso específico da Requerente, que também possui diversos contratos de subfranquia no País, é cobrado mensalmente a título de royalties dos subfranqueadores o valor de 5% sobre o valor bruto das vendas. A requerente pede vênia para colacionar alguns dos contratos de subfranquia (docs. nº 39 a 42), assim como as páginas referentes à remuneração de outros contratos (doc. nº 43), para que fique claro que o valor recebido dos subfranqueadores é exatamente o mesmo que, de acordo com o “Master Franchise Agreement” e com o “Amended and Restated Master Franchise Agreement”, a Requerente deve pagar ao grupo McDonald's.

36. Em síntese, o fluxo de recursos relacionados aos royalties a serem pagos pela Requerente é o seguinte: (a) na condição de franqueada principal do grupo McDonald's no Brasil, a Requerente celebra contratos de subfranquia, com terceiros, nas mais diversas localidades do Brasil; (b) subfranqueados pagam royalties equivalentes a 5% de suas receitas brutas para a Requerente; (c) a Requerente oferece à tributação os valores recebidos a título de royalties dos subfranqueados, como informado nas Fichas 01 e 42 de suas DIPJ (docs. nº 44 a 45); além de pagar seus próprios royalties ao grupo McDonald's, a Requerente deve repassar os valores de royalties recebidos dos subfranqueados, também no valor de 5% das receitas brutas de vendas por eles realizadas; (e) por ter oferecido à tributação as receitas de royalties dos subfranqueados, a Requerente deduz os pagamentos realizados como mero repasse de receitas ao Grupo McDonald's para que tais valores não estejam sujeitos a dupla tributação; já que (f) quando do repasse dos royalties próprios e de subfranqueados ao grupo McDonald's, a Requerente efetua o recolhimento do Imposto de Renda Retido na Fonte (“IRF”) (doc. nº 46). O diagrama abaixo ilustra esses pontos:”



Importante destacar, nesse passo, que o contrato referido pelo impugnante (“Master Franchise Agreement”) consta das 10.551 a 10.594. A cláusula 5.2.1 consta da 10.554.

Segundo defende o impugnante, ele age como mero agente coletor de royalties devidos pelos subfranqueados ao grupo McDonald’s. Por esse motivo, não teria cabimento querer computar os royalties repassados no cálculo do limite de pagamentos dos royalties. O limite deve considerar apenas os royalties próprios, não os de terceiros (subfranqueados), que encontram limites em receitas alheias. Apresenta, então, a seguinte assertiva (fls. 9.396/7):

“Ou seja, quando há o subfranqueamento por um dos franqueados principais, a responsabilidade pela coleta dos recursos devidos a título de royalties ao grupo McDonald’s pelos subfranqueados é da franqueada principal.”

Diante disso, entende que a “Fiscalização se equivocou ao simplesmente considerar as receitas de vendas da Requerente e sobre esse montante aplicar a alíquota de 4%, já que na parcela deduzida constam ainda royalties repassados de subfranqueados, que se baseiam em suas respectivas vendas” (fl. 9.398). Solicita, por fim, a realização de diligência para a confirmação das informações que presta.

No que diz respeito à amortização irregular de ágio, o impugnante resume suas alegações. Inicia por contestar a interpretação dada à obra de Marco Aurélio Greco pela Fiscalização. Segundo o impugnante, a autoridade lançadora não analisou o caso no seu conjunto “como um filme e não como uma fotografia” (fl. 9.387). A conduta da análise integral seria aquela adotada pelo Carf. A substância do ágio deveria ser considerada a partir da aquisição internacional das operações do McDonald’s na América Latina e no Caribe, ocorrida em 2007. Assim agindo, o Fisco não teria concluído “que o presente caso não apresentaria razões empresariais verdadeiras ou que a Requerente teria supostamente objetivado unicamente economia tributária” (fl. 9.387). Como o negócio foi verdadeiro, **o grupo faria jus** ao benefício da dedutibilidade do ágio relativamente às aquisições brasileiras (fl. 9.387). Alega que não ocorreu a transferência do ágio, uma vez que a Arcos Dorados B.V. adquiriu as sociedades brasileiras e, dois anos depois, conferiu esse bem em aumento de capital da sociedade Arcos Dourados Participações Ltda., tudo em linha com o art. 26, § 3º, da Instrução Normativa nº 209, de 27 de setembro de 2002, e o art. 23 da Instrução Normativa nº 1.455, de 6 de março de 2014. Mesmo que assim não fosse, a transferência não seria inválida. A legislação não vedaria a utilização do custo de aquisição de sociedades nacionais por sociedade estrangeira para fins de aumento de capital de sociedade nacional. Refere farta jurisprudência emanada do Carf. (fl. 9.388). Mesmo que interpretada a Arcos Dourados Participações Ltda. como “empresa veículo”, isso não redundaria na ineditibilidade do ágio, ainda mais levando em conta a reprovação, pelo Congresso Nacional, da limitação do **registro do ágio em aquisições efetuadas com troca de participações societárias**, fato

ocorrido quando da apreciação da Medida Provisória nº 627, de 11 de novembro 2013. Por fim, o custo incorrido pela Arcos Dorados B.V. para adquirir as sociedades brasileiras estaria devidamente suportado pelos laudos de avaliação preparados por duas empresas independentes e especializadas nesse assunto, não existindo a obrigação desses laudos estarem fundamentados nas três hipóteses elencadas no § 2º do art. 20 do Decreto-lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977. Não caberia ao Fisco lançar dúvida sobre o teor dos laudos.

Quanto à comprovação do pagamento do ágio, o impugnante apresentou cópia do contrato firmado entre Arcos Dorados B.V. e instituições financeiras com a finalidade de obter recursos (empréstimo) para viabilizar a compra das operações do McDonald's na América Latina e no Caribe. Essa operação foi realizada no dia 2 de agosto de 2007 e contemplou crédito no montante de US\$ 350.000.000,00 (fls. 9.960 a 10.063, com destaque para a fl. 9.961). Apresentou, também, documento indicativo de crédito bancário realizado no dia 3 de agosto de 2007 em favor do McDonald's Corporation no valor de US\$ 349.810.088,00 (fl. 10.132). Deseja, com isso, comprovar o pagamento da compra das operações do McDonald's na América Latina e no Caribe. Adicionalmente, apresentou cópias das demonstrações financeiras do McDonald's Corporation apresentadas à Securities and Exchange Commission (Sec), organização norte-americana equivalente à Comissão de Valores Mobiliários no Brasil, dando conta da venda das operações do McDonald's na América Latina e no Caribe pelo valor aproximado de US\$ 690.000.000,00. Apresentou, também, prospecto de oferecimento de ações da Arcos Dorados Holding Inc., também à Sec, que aponta a aquisição das operações do McDonald's na América Latina e no Caribe pelo valor aproximado de US\$ 698.000.000,00. Essa seria a documentação exigida por meio do art. 26, § 3º, da Instrução Normativa nº 208, de 17 de setembro de 2002, e do art. 23 § 1º, da Instrução Normativa nº 1.455, de 6 de março de 2014. Não bastasse tudo isso, o impugnante informa ter submetido a operação de compra das operações do McDonald's no Brasil ao crivo do Conselho Administrativo de Defesa Econômica (Cade). Juntou, também, notícias colhidas perante a imprensa na época da operação. Conclui, diante disso, que comprovado o pagamento da operação de compra das operações do McDonald's na América Latina e no Caribe e que o negócio não tinha finalidade unicamente fiscal, uma vez que o negócio envolveu partes independentes, deu ensejo a efetivo desembolso de numerário e tinha por fundamento propósito comercial.

Após essa aquisição, “seria natural que o grupo Arcos Dorados pretendesse simplificar sua estrutura societária” (fl. 9.399) local. O adquirente Arcos Dorados B.V. desejou alocar a cada jurisdição o custo respectivo. Por esse motivo houve a contratação da “empresa Macso Legate Consultores Ltda.” (fl. 9.399), que gerou um laudo de avaliação dos negócios brasileiros. Para que fosse viabilizada a consolidação dos negócios, foi constituída a Arcos Dourados Participações Ltda., que seria a responsável pelo gerenciamento das atividades locais. A holding local teria sido a responsável pela estruturação de comitê de deliberação de diretrizes locais e definição de campanhas de marketing. Essas despesas foram assumidas por ela. Posteriormente, **a Arcos Dorados B.V. “transferiu para a AD Participações, pelo mesmo custo** proporcionalmente incorrido na aquisição desses investimentos em 3.8.2007 (aproximadamente **42% do preço pago ao grupo McDonald's**), a participação detida na Arras e na requerente” (fl. 9.400). Segundo o impugnante, somente nesse momento ocorreu o surgimento do ágio, uma vez que desdobrado o custo de aquisição transferido em valor de patrimônio líquido (equivalência patrimonial) e ágio. Transferir custo seria figura distinta da transferência do ágio. Por fim, o impugnante incorporou a Arcos Dourados Participações Ltda. e a Arras Comércio de Alimentos Ltda., fato ocorrido em 13 de dezembro de 2010, mais de dois anos após a constituição da Arcos Dourados Participações Ltda.. Assim,

sustenta que não houve transferência de ágio, mas de custo. Mesmo que tivesse havido a transferência do ágio, não haveria ilicitude nesse procedimento. Defende, ainda, a isonomia tributária das sociedades controladas por holandeses presentes no Brasil em relação às demais sociedades brasileira na mesma localidade (Tratado Brasil-Holanda).

Quanto à aquisição do investimento, o impugnante alega que o aumento de capital de uma sociedade mediante a conferência de bens constitui modalidade de aquisição, consoante Solução de Consulta nº 288, de 22 de novembro de 2006, e diversas decisões do Carf que refere. Aqui estaria o equívoco interpretativo da autoridade lançadora, uma vez que considerou ter ocorrido a aquisição quando da operação internacional realizada em 2007.

Quanto à comprovação do valor do ágio, o impugnante afirma estar comprovado o valor em função do patrimônio líquido das sociedades brasileiras e do montante do custo de aquisição dessas sociedades (fl. 9.407). Não aponta, entretanto, o cálculo.

Quanto à fundamentação do laudo de avaliação, o impugnante defende a inexistência (1) de ordem de preferência nas hipóteses do § 2º do art. 20 do Decreto-lei nº 1.598, de 1977, ou (2) necessidade de alocação do ágio a mais de uma fundamentação econômica. Cabe ao contribuinte “decidir qual parcela deverá ser indicada como resultante de cada um dos fundamentos” (fl. 9.409). Somente com o advento da Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014, foi instituída a obrigatoriedade da análise do ágio quando do seu registro. Segundo o art. 65 da referida lei, a disposição atinente ao ágio somente se tornaria aplicável a partir de 2015. Inviável, assim, a contestação do laudo preparado por Macso Legate ou a justificativa econômica adotada. O impugnante apontou jurisprudência administrativa em seu favor. Destacou, por fim, que a avaliação não levou em conta apenas o valor das sociedades negociadas, mas a perspectiva de rentabilidade futura das mesmas.

Após, o contribuinte sustentou a inexistência de vedação à transferência do ágio, bem como a improcedência da acusação de utilização de sociedade veículo. A operação envolveu partes independentes, houve desembolso efetivo de caixa e razões negociais verdadeiras. A Arcos Dourados Participações Ltda. teve razão comercial para existir, não tendo se prestado apenas de canal de passagem. Durou por mais de dois anos, estruturou comitê de diretrizes e definiu campanhas de publicidade. Mesmo que assim não fosse, a legislação admite a existência de sociedade exclusivamente com a finalidade de participar de outras sociedades. Referiu farta jurisprudência do Carf em seu favor (fls. 9.414 a 9.419). Ademais, mesmo que esses argumentos não fossem válidos, a vedação à transferência do ágio veio à lume por meio do art. 21, § 1º, da Medida Provisória nº 627, de 11 de novembro de 2013, seis anos depois dos fatos. Ou seja, quando verificados os fatos, não havia vedação.

No que diz respeito ao propósito da operação, o impugnante busca alicerce no negócio internacional empreendido, que teve reflexos no Brasil. Não cabe à Administração questionar decisões gerenciais dos contribuintes. Lembrou, ainda, a inexistência de regulamentação da Lei Complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2001, que tratou da “teoria da substância econômica”.

Quanto ao ágio gerado dentro do grupo econômico e as regras contábeis respectivas, alega que a Fiscalização não entendeu o contexto em que gerado o ágio, que teve efetivo custo, envolvendo partes não-relacionadas. Dessa forma, a legislação contábil referida pelo trabalho fiscal não seria aplicável ao caso dos autos. Salientou que o ágio gerado internamente é aquele decorrente de reavaliação

espontânea de controlada, distinto do caso vertente. Mais uma vez referiu jurisprudência administrativa e a Lei nº 12.973, de 2014.

Quanto ao limite de dedutibilidade do ágio (1/60), o impugnante defendeu o respeito à lei, uma vez que a Fiscalização teria dividido o ágio por sessenta e comparado o resultado com a dedução empreendida. Informa que a parcela tida por excedente refere-se a “outras parcelas registradas a título de ágio” (fl. 9.427), que não indica.

Por fim, o contribuinte sustentou o descabimento (1) da multa de ofício e (2) da incidência dos juros de mora calculados sobre a referida multa. A multa só deve ser aplicada quando cabível (art. 142 do CTN). Como o impugnante teria agido de acordo com a legislação societária e fiscal, não seria cabível a multa. Não bastasse isso, a multa de 75% não é razoável frente ao princípio constitucional que veda o confisco. Referiu jurisprudência emanada do Supremo Tribunal Federal. Incabível, também, a exigência de juros de mora sobre a multa de ofício, tendo em vista manifestação da Câmara Superior de Recursos Fiscais na apreciação do Recurso de Divergência nº 202-131.351. A proposta de súmula para admitir a incidência dos juros sobre a multa de ofício foi rejeitada pelo Carf.

Frente a essas razões, o impugnante requer o acolhimento da sua impugnação e o cancelamento do auto de infração.

A 1ª Turma da DRJ em Porto Alegre/RS analisou a impugnação apresentada pela contribuinte e, por via do Acórdão nº 10-55.416, de 26/06/2015 (fls. 11678/11705), considerou procedente o lançamento com a seguinte ementa:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2009, 2010

EXCESSO DE DEDUÇÃO DE ROYALTIES. INDÚSTRIA DE PRODUTOS ALIMENTARES.

O limite de dedução dos royalties aplicável à indústria de produtos alimentares é de 4% da receita líquida de vendas do produto fabricado ou vendido. O impugnante não opera como simples coletor de royalties que seriam devidos pelos subfranqueados nacionais ao detentor internacional do nome comercial e da marca explorados. A relação jurídica que obriga o franqueador máster nacional ao pagamento dos royalties ao detentor estrangeiro do direito é travada de forma direta. O pagamento dos royalties devidos pelo primeiro ao segundo independe do recebimento, pelo primeiro, dos royalties a ele devidos pelos subfranqueados nacionais (terceiros). O impugnante, ao pagar os royalties, paga em nome próprio.

Embora não tenha constado da ementa, esclareço que a infração relacionada à glosa de amortização de ágio foi tratada em primeira instância e mantida a autuação, sob o principal fundamento de que “*não houve ágio no negócio internacional, o valor pago pela principal sociedade brasileira foi de US\$ 14.198,00, o ágio gerado no Brasil envolveu operação societária interna e não houve comprovação do alegado ágio, seja no plano jurídico, seja no plano calculatório*” (fl. 11703).

Recurso Voluntário

Ciente da decisão de primeira instância em 14/07/2015, conforme termo à fl. 11712, a contribuinte apresentou recurso voluntário em 12/08/2015 conforme carimbo de recepção à folha 11714.

No recurso interposto (fls. 11714/11758), após expor os fatos, sob sua ótica, e detalhar o funcionamento do modelo de franquias e subfranquias adotado pelo grupo McDonald's em todo o mundo e também particularmente no Brasil, a recorrente passa a abordar aspectos atinentes à infração de glosa de excesso de royalties.

A interessada reforça que *“os royalties pagos pela Recorrente ao grupo McDonald's em razão do 'Master Franchise Agreement' e do 'Amended and Restated Master Franchise Agreement' não são compostos apenas pelas receitas próprias de vendas da Recorrente; contêm parcelas de repasse de royalties devidos pelos subfranqueados, que, por sua vez, são calculadas com base nas receitas de vendas realizadas por subfranqueados”*. E ainda que *“a dedutibilidade dos royalties pagos pelos subfranqueados é também confirmada pelas disposições contidas no ADI 2/02 e pelos Acórdãos 101-95.602 e 101-95.609, de 22.6.2006, que envolviam o próprio grupo McDonald's”*.

A partir do entendimento firmado em primeira instância de que haveria duas relações jurídicas distintas (a primeira, entre o grupo McDonald's e a franqueadora master, ora recorrente; a segunda entre a franqueadora master e os subfranqueados), a recorrente aduz:

[...]

61. De fato, assumindo numa primeira hipótese que os valores recebidos dos subfranqueados devam receber o tratamento fiscal de meros **repasses** realizados pela Recorrente na condição de agente coletora, essas parcelas seriam plenamente dedutíveis sem qualquer necessidade de observância aos limites previstos na Portaria 436/58, por preencherem com os requisitos gerais de dedutibilidade previstos no artigo 299 do RIR/99 (necessidade, normalidade e usualidade). Ademais, sob a perspectiva da própria Recorrente esses "repasses" não poderiam ser considerados como "royalties" - já que fruto de sublicença a terceiros que não dizem respeito diretamente a McDonald's Corporation.

62. Ainda se adotada essa premissa de que os valores transferidos pela Recorrente para o grupo McDonald's corresponderiam a meros repasses, a dedutibilidade seria ainda defensável pelo fato de esses mesmos valores terem sido tributados no nível da Recorrente. Com efeito, ao receber esses valores, ainda que seja possível defender se tratem de meras transferências de recursos de terceiros (sem que estejam presentes os requisitos de definitividade e de incondicionalidade) e que, portanto não seriam por ela tributáveis, como já definido na doutrina e na jurisprudência, a Recorrente efetivamente ofereceu a totalidade desses valores à tributação (*does. nos 44 e 45 da Impugnação*). Por outro lado, destaca-se que a dedutibilidade desses valores também se limitou a 4%, o que significa dizer que 1% dos valores repassados foi tributado pela Recr.ente e não deduzido. Manter a glosa dessas despesas no nível da Recorrente, portanto, levaria a uma indevida dupla tributação adicional sobre a parcela de 4%, sem qualquer base legal para tanto.

63. Por outro lado, assumindo a mesma premissa adotada pela D. Fiscalização e pela r. decisão recorrida de que esses valores assumiriam a natureza de **"royalties"**, o resultado não seria diferente e a dedutibilidade dos valores pagos pela Recorrente ao grupo McDonald's continuaria sendo válida e legítima exatamente como feito pela Recorrente, sem qualquer violação aos limites previstos na Portaria

436/58. Com efeito, nesse cenário haveria duas possíveis hipóteses para se aplicar os limites previstos na Portaria 436/58:

(i) se adotadas as mesmas premissas da r. decisão recorrida (isto é, relações jurídicas distintas e independentes), os limites da Portaria 436/58 deveriam ser calculados nos termos do ADI 2/02, ou seja, de forma individualizada em relação às receitas de vendas próprias da Recorrente e em relação às receitas de vendas dos subfranqueados, não podendo ser consideradas para fins dos limites de dedutibilidade em ambos os casos apenas as receitas de vendas da Recorrente; e

(ii) considerando haver apenas uma relação jurídica (Recorrente e subfranqueados de um lado, e McDonald's Corporation de outro), o valor de receita de vendas que deve ser tomado para fins do cálculo dos limites da Portaria 436/58 deve abranger o somatório tanto das vendas próprias da Recorrente, como também das vendas realizadas pelos subfranqueados, o que já chegou a ser expressamente decidido pelo antigo Conselho de Contribuintes **em casos envolvendo o próprio McDonald's** (MCD, denominação da Recorrente anteriormente à sua aquisição pelo grupo Arcos Dorados). Desses precedentes (Acórdãos 101-95.602 e 101-95.609, de 22.6.2006), aliás, vale destacar os seguintes trechos:

[...]

No que toca à segunda infração apontada pelo Fisco, a glosa de despesas de amortização de ágio, a recorrente também historia, em detalhes, as operações que deram origem ao ágio questionado na autuação. Por sua ótica, a decisão recorrida teria mantido o lançamento com base nas seguintes alegações:

(b.1) a Recorrente não teria comprovado o valor do ágio registrado pela AD Participações; (b.2) o grupo Arcos Dorados teria "transferido" de forma indevida do exterior o ágio ora discutido por meio de uma sociedade-veículo (a AD Participações); (b.3) essa "transferência" faria com que o ágio registrado pela AD Participações fosse considerado um "ágio Interno"; e (b.4) o limite máximo de dedutibilidade do ágio de 1/60 mensais não teria sido respeitado no mês de dezembro de 2010.

A recorrente passa, então, a combater cada uma dessas afirmações, com argumentos que podem ser sintetizados como segue:

(b.1) Todos os requisitos formais que permitem a dedutibilidade do ágio registrado pela AD Participações foram verificados no caso em exame.

A aquisição do investimento se deu no momento em que a AD participações recebeu da ADBV as quotas da recorrente e da Arras sob forma de integralização de quotas subscritas em aumento de capital.

Adquirido o investimento pela AD Participações, seria obrigatório o desdobramento em subcontas de patrimônio líquido e ágio.

No momento em que a recorrente incorporou a AD Participações e a Arras, passou a fazer jus à amortização fiscal do ágio.

A recorrente menciona diversas decisões administrativas em situações que entende semelhantes.

(b.2) A não-vedação à alocação do custo legitimamente incorrido pelo grupo Arcos Dorados e a improcedência das alegações quanto à sociedade-veículo.

A recorrente combate a qualificação da AD Participações como “empresa-veículo”. Diz que o ágio foi legitimamente formado entre partes independentes em 2007, com efetivo pagamento, e que não haveria óbice legal à sua transferência, como no presente caso. Não se trataria de ágio interno. Menciona jurisprudência administrativa em favor de sua tese.

(b.3) Os propósitos negociais da operação.

A recorrente relembra, sob sua ótica, os motivos econômicos para a reorganização societária empreendida (“*a aquisição de mais de 30 sociedades em 18 jurisdições diferentes junto a um grupo independente e não-relacionado, com a posterior reorganização societária para alocação do custo originalmente incorrido para cada jurisdição envolvida no processo*”). Ainda que assim não fosse, isso não seria motivo para a desconsideração da operação unicamente por conta de suas motivações econômicas.

(b.4) O valor deduzido pela Recorrente em Dezembro/2010.

Acerca do suposto excesso do valor deduzido em dezembro/2010, em relação ao limite de 1/60 mensais, a recorrente reafirma que a parcela supostamente excedente diz respeito a outras parcelas registradas a título de ágio, que não estão compreendidas nos fatos ora tratados e tampouco foram objeto de questionamento pela Fiscalização nos autos de infração.

Caso assim não se admita, requer a conversão do julgamento em diligência para que se possa demonstrar a inexistência de dedução a maior em dezembro/2010.

A recorrente passa, então, a combater a multa de 75% aplicada ao lançamento. Sustenta que teria agido em conformidade com a legislação fiscal em vigor, de forma que a penalidade de 75% sobre o suposto crédito tributário ultrapassaria os limites da razoabilidade e proporcionalidade, devendo ser reduzida. Colaciona decisões do STF e do STJ, nas quais teria sido reconhecida ofensa aos princípios do não-confisco, proporcionalidade e razoabilidade.

A seguir, a recorrente afirma a impossibilidade de incidência de juros de mora sobre a multa de ofício.

Finalmente, a recorrente sustenta a impossibilidade de incidência de juros SELIC sobre os valores lançados de ofício.

Contrarrazões da Fazenda Nacional

A União (Fazenda Nacional), por seu Procurador, apresentou contrarrazões (fls. 11833/11871) ao recurso voluntário, com base no art. 48, § 2º, do Anexo II do Regimento Interno do CARF.

No que toca à infração de royalties pagos acima do limite legal, a Fazenda Nacional reforça os argumentos desenvolvidos pela decisão de primeira instância, no sentido de que a relação jurídica que justifica o pagamento de royalties pelo contribuinte não se confunde com aquela outra que permite o recebimento de royalties dos subfranqueados. Tratar-

se-ia de duas relações jurídicas distintas e autônomas, pelo que entende correta a decisão de primeira instância.

Quanto à glosa de despesas com amortização de ágio, a Fazenda Nacional argumenta, inicialmente, que inexistiria custo de aquisição no exterior no valor de R\$ 585 milhões. Em suas palavras (grifos no original):

Tal como destacado pelo lançamento, e ratificado pela decisão recorrida, embora o grupo Arcos tenha entregue mais de US\$ 600 milhões ao grupo McDonalds pela aquisição dos negócios da América Latina, **apenas US\$ 14.198,00 corresponderam à aquisição da MCD LTDA, a qual era a empresa que detinha a grande maioria dos negócios no Brasil (fato este também atestado pelo laudo da M/Legate).**

[...]

Desta feita, no que interessa no presente tópico, demonstra-se que, **não tendo o grupo Arcos suportado o custo de aquisição no exterior no valor de R\$ 585 milhões, como alega o recorrente, não há que se falar na legitimação do ágio registrado no Brasil na operação promovida no exterior.** Como o grupo Arcos pagou somente US\$ 14 mil pelos negócios no Brasil, **a transferência das empresas brasileiras para a ADP por R\$ 585 milhões não refletiu essa operação, mas sim propiciou o surgimento de um ágio interno.** E, sendo um ágio interno, não há que se falar em sua dedução fiscal.

Ainda que assim não se entenda, a Fazenda Nacional entende pela impossibilidade de transferência de ágio pago no exterior. É que a adquirente original (ADBV) é pessoa jurídica sediada no exterior, e também o evento societário lá ocorreu. Assim, seria impossível aplicar a legislação brasileira em tal situação. Não haveria como autorizar a dedução no Brasil de uma despesa que foi realizada no exterior.

Subsidiariamente a esse argumento, a Fazenda Nacional sustenta que não teria sido cumprido o requisito à dedutibilidade do ágio previsto na Lei nº 9.532/1997, a saber, a confusão patrimonial entre investidora e investida. O ágio teria sido efetivamente pago pela real investidora, a ADBV, sendo investidas as sociedades MCD Ltda. e Arras. Inexistente a confusão patrimonial, o ágio seria indedutível para fins fiscais. Colaciona jurisprudência administrativa em favor de sua tese.

A Fazenda Nacional discorre sobre a figura do ágio e chega ao conceito de “*ágio de si mesmo*”, aquele formado entre partes dependentes, sem a aquisição de um fluxo futuro que antes não possuía, consistindo apenas na reavaliação espontânea de um de seus ativos. Conclui:

Destarte, no caso em apreço, tendo sido demonstrada a inexistência de custo de aquisição suportado pelo grupo Arcos no exterior correspondente ao custo registrado no Brasil, e a impossibilidade de transferência de ágio pago no exterior (caso se considere que o custo existiu), tem-se, então, que o ágio registrado pela ADP quando do recebimento das quotas do contribuinte (MCD LTDA) e da ARRAS se traduz em um inequívoco ágio interno. Ágio interno porque foi registrado sem corresponder a uma efetiva aquisição participação societária pela ADP no valor de R\$ 585 milhões, mas sim de uma mera sequência de operações internas que promoveu a reavaliação das empresas a valor de mercado com a dedução do correspondente custo de reavaliação.

Com efeito, partindo dos fatos demonstrados nos tópicos anteriores, tem-se que o grupo Arcos, após adquirir as empresas brasileiras MCD LTDA e ARRAS por US\$ 14 mil, e sanar o patrimônio dessas empresas por meio da absorção dos prejuízos existentes em mais de um bilhão de reais (por meio de reduções de capital), adotou a estratégia de reavaliar tais participações a valor de mercado, com base em suas rentabilidades futuras, e aproveitar fiscalmente o custo dessa reavaliação como despesa de amortização de ágio. E, para tanto, o grupo criou e lançou mão da empresa ADP.

Nesse sentido, após a aquisição das referidas empresas brasileiras, o grupo Arcos promoveu o aumento de capital da ADP com as suas quotas pelo valor de R\$ 585 milhões pautado em laudo de rentabilidade futura. Em face da divergência entre o valor do aumento de capital e do PL das empresas, a ADP registrou um ágio no valor de R\$ 515 milhões. Após dois anos desse aumento, o contribuinte incorporou a ADP e a ARRAS e, assim, passou a amortizar fiscalmente o ágio.

Caso se entenda que o ágio amortizado existe e é dedutível, a Fazenda Nacional lembra a existência de um excesso em dezembro/2010. Remete ao Lalur, no qual não consta qualquer registro de amortização de ágio, e aponta que essa amortização somente foi feita na DIPJ. À falta de informações contábeis, e pela identificação de um único ágio passível de dedução fiscal, a conclusão somente poderia ser de que a amortização deduzida diz respeito a esse ágio. Haveria, pois, um excesso, tal como apontado pelo Fisco.

Finalmente, a Fazenda Nacional colaciona razões em favor da incidência de juros moratórios sobre a multa de ofício.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Waldir Veiga Rocha, Relator

O recurso é tempestivo e dele conheço.

Na ausência de preliminares, passo ao mérito.

A primeira infração diz respeito à glosa de despesas com pagamento de royalties pelo franqueado ao franqueador. Segundo o Fisco, houve excesso em relação aos limites estabelecidos pelo art. 12 da Lei nº 4.131, de 3 de setembro de 1962, e art. 6º do Decreto-lei nº 1.730, de 17 de dezembro de 1979. Eis os dispositivos em comento:

Lei nº 4.131/1962:

Art. 12. As somas das quantias devidas a título de "royalties" pela exploração de patentes de invenção, ou uso da marcas de indústria e de comércio e por assistência técnica, científica, administrativa ou semelhante, poderão ser deduzidas, nas declarações de renda, para o efeito do art. 37 do Decreto nº 47.373 de 07/12/1959, até o limite máximo de cinco por cento (5%) da receita bruta do produto fabricado ou vendido.

§ 1º Serão estabelecidos e revistos periodicamente, mediante ato do Ministro da Fazenda, os coeficientes percentuais admitidos para as deduções a que se refere este artigo, considerados os tipos de produção ou atividades reunidos em grupos, segundo o grau de essencialidade.

§ 2º As deduções de que este artigo trata, serão admitidas quando comprovadas as despesas de assistência técnica, científica, administrativa ou semelhantes, desde que efetivamente prestados tais serviços, bem como mediante o contrato de cessão ou licença de uso de marcas e de patentes de invenção, regularmente registrado no País, de acordo com as prescrições do Código de Propriedade Industrial.

§ 3º As despesas de assistência técnica, científica, administrativa e semelhantes, somente poderão ser deduzidas nos cinco primeiros anos do funcionamento da empresa ou da introdução de processo especial de produção, quando demonstrada sua necessidade, podendo este prazo ser prorrogado até mais cinco anos, por autorização do Conselho da Superintendência do Conselho da Superintendência da Moeda e do Crédito.

Decreto-Lei nº 1.730/1979:

Art 6º - O limite máximo das deduções, estabelecido no artigo 12 da Lei nº 4.131, de 3 de setembro de 1962, será calculado sobre a receita líquida das vendas do produto fabricado ou vendido.

O limite máximo de dedutibilidade dos royalties foi estabelecido em 4% para a indústria de produtos alimentares pela Portaria MF nº 436/1958.

Desde a fase impugnatória, a interessada sustenta que não haveria qualquer excesso. Em suas palavras: “os royalties pagos pela Recorrente ao grupo McDonald's em razão do 'Master Franchise Agreement' e do 'Amended and Restated Master Franchise Agreement' não são compostos apenas pelas receitas próprias de vendas da Recorrente; contêm parcelas de repasse de royalties devidos pelos subfranqueados, que, por sua vez, são calculadas com base nas receitas de vendas realizadas por subfranqueados”.

O litígio se estabeleceu, então, diante de peculiaridades do sistema de franquias e subfranquias adotado pelo grupo McDonald's. Importa, então, verificar o conteúdo dos contratos firmados não apenas entre o McDonald's no exterior e a franqueadora master (a interessada) no Brasil, mas também os contratos de subfranquias firmados entre a interessada e os subfranqueados no Brasil. Essa comparação foi feita em detalhe pela decisão de primeira instância, conforme excertos que seguem:

Consta dos autos “Contrato de Franquia Principal Alterado e Consolidado” (fls. 10.551 a 10.579). Esse documento trata dos direitos adquiridos pela “Franqueada Principal Brasileira” e das respectivas obrigações frente ao cedente dos direitos, tendo em vista os negócios efetuados internacionalmente em 2007, acima noticiados. Confira-se trecho do referido contrato no que diz respeito aos direitos adquiridos (fls. 10.552/3):

“3. Concessão de Direitos

3.1 Direitos da Franqueada Principal Brasileira. Observados os termos e as condições do presente Contrato, inclusive todos os direitos reservados McDonald's segundo este instrumento, a McDonald's concede à Franqueada Principal Brasileira os seguintes direitos (conjuntamente, os "Direitos da Franqueada Principal Brasileira"):

3.1.1 O direito de possuir e operar, direta e indiretamente, Lanchonetes Franqueadas no Brasil;

3.1.2 O direito e a licença para conceder subfranquias relativas a Lanchonetes Franqueadas a Subfranqueados no Brasil, em conformidade com o processo de aprovação de subfranqueada e o Contrato de Subfranquia aplicável, ficando entendido e acordado que qualquer Subfranqueada poderá constituir e operar uma Lanchonete Franqueada por cada Contrato de Subfranquia;

3.1.3 O direito de adotar e usar e de conceder o direito e licença a Subfranqueadas para adotar e usar o Sistema nas Lanchonetes Franqueadas no Brasil; e

3.1.4 O direito de anunciar ao público que é uma franqueada da McDonald's."

Quanto à remuneração da cessão de direitos, fundamental a leitura conjunta dos itens 5.2, 5.2.1, 14.2 e 14.2.1 do contrato. Repriso:

"5.2 Taxas de Franquia Contínua

5.2.1 Exceto conforme de outro modo previsto neste Contrato, a Franqueada Principal Brasileira pagará à McDonald's Taxas de Franquia Contínua totais ("Taxas de Franquia Contínua") com relação a cada mês civil (ou parcela proporcional do mesmo, inclusive no caso de qualquer Lanchonete Franqueada sujeita a um Fechamento Aprovado durante esse mês civil) durante o Prazo aplicável em um valor igual a 7% do equivalente em Dólares Norte-Americanos às Vendas Brutas de cada uma das Lanchonetes Franqueadas no Brasil no referido mês civil (ou a referida parcela proporcional do mesmo), menos conforme aplicável o Ajuste de Criação de Marca (o "Royalty Mínimo");"

"14.2 Pagamentos

14.2.1 A obrigação da Franqueada Principal Brasileira de pagar qualquer taxa ou de efetuar qualquer pagamento à McDonald's em todos os momentos e em qualquer maneira exigida segundo o presente Contrato em nenhuma hipótese estará condicionada ao recebimento pela Franqueada Principal Brasileira de qualquer valor de qualquer Subfranqueada."

Os contratos pactuados entre o impugnante (franqueadora) e terceiros franqueados, pessoas que não integram o grupo Arcos Dorados, trazidos aos autos pelo impugnante, contêm cláusulas que confirmam as informações retromencionadas. Confira-se a redação do item 3.1, em especial a letra "c" (fl.

10.677), do contrato firmado pelo impugnante com Márcio Alves de Almeida Moreira em 16 de julho de 2010 (fl. 10.749):

3.1. – Neste ato, como fiel e legítima demonstração de sua real intenção, e como condição essencial à validade, vigência e eficácia do presente acordo, as partes, de boa fé, prestam as declarações e assumem os compromissos abaixo relacionados, a saber:

(A) A McDONALD'S e suas AFILIADAS, desenvolvem uma modalidade de restaurantes (os RESTAURANTES McDONALD'S), a cuja operação se dedicam, obedecendo aos princípios que constituem o SISTEMA McDONALD'S. O SISTEMA McDONALD'S abrange direitos de propriedade com respeito a valiosos nomes comerciais, marcas de serviço e marcas registradas, incluindo-se, dentre outros, os nomes comerciais McDonald's e McDonald's Hamburgers, projetos e combinações de cores para prédios, letreiros e disposição de equipamentos (lay-out) para RESTAURANTES McDONALD'S, fórmulas e especificações para determinados alimentos, métodos de controle de inventário, de operação, escrituração e contabilidade, manuais acerca de práticas e políticas comerciais, etc. Os RESTAURANTES McDONALD'S são operados largamente nos Estados Unidos da América e em muitos outros países;

(B) A McDONALD'S e suas AFILIADAS detêm, direta e indiretamente, todos os devidos direitos para autorizar a adoção e o uso do SISTEMA McDONALD'S. A base do SISTEMA McDONALD'S é o estrito cumprimento dos PADRÕES por todas as suas franqueadas, incluindo a FRANQUEADORA e seus subfranqueados – inclusive, mas não se limitando, o FRANQUEADO -, e a observância do ora disposto fornece a base para o SISTEMA McDONALD'S e seu intangível e significativo valor, assim como o estabelecimento e a manutenção, pelo FRANQUEADO, de uma relação estreita de trabalho com a FRANQUEADORA na operação do RESTAURANTE, constituem, juntos, a essência do presente contrato;

(C) A McDONALD'S autorizou sua AFILIADA McD LATIN AMERICA a celebrar o MFA com a FRANQUEADORA, regularmente celebrado e averbado perante o INPI, pelo qual McD LATIN AMERICA concedeu à FRANQUEADORA os direitos de franquia máster para operar, e conceder a subfranqueados o direito de operar RESTAURANTES McDONALD'S no TERRITÓRIO;"

Esse mesmo contrato trata do pagamento dos royalties em favor da franqueadora, ou seja, em favor do impugnante. Tais valores constituem um direito do franqueador e um dever do franqueado. Confira-se (fl. 10.693):

“10.1. – O FRANQUEADO obriga-se a pagar a FRANQUEADORA, sob pena de caracterização de infração de natureza grave, conforme 23.1 abaixo, e impreterivelmente no 5º (quinto) dia útil do mês imediatamente subsequente ao vencido,

ROYALTIES mensalmente devidos no montante de 5% (cinco por cento) calculado sobre as VENDAS BRUTAS.

10.2. – O pagamento dos ROYALTIES e quaisquer outros valores devidos à FRANQUEADORA serão realizados no local e na forma que vierem a indicados pela FRANQUEADORA.”

Dessas disposições, considero correta a conclusão a que chegou o julgador *a quo*. De fato, constata-se que as relações jurídicas estabelecidas entre a interessada e o grupo McDonald's, por um lado, e entre a interessada e os subfranqueados no Brasil, por outro, são autônomas, não se podendo falar em repasses, como pretende a recorrente.

Os valores pagos pelos subfranqueados são devidos diretamente à interessada (franqueadora principal no Brasil), por disposição contratual expressa, e constituem despesas para aqueles que pagam e receitas tributáveis para a interessada.

Já os valores pagos pela interessada ao grupo McDonald's, também por disposição contratual, decorrem de relação jurídica firmada entre essas duas partes. Muito embora sejam, em parte, calculados sobre as receitas de vendas de terceiros (as subfranqueadas), independem de qualquer recebimento desses terceiros, o que reafirma seu caráter autônomo e, ademais, que não se trata de “*repasses*”. Não se questiona que tais pagamentos constituam despesas da interessada. Mas sua dedutibilidade não se restringe ao exame dos requisitos gerais de necessidade, habitualidade e usualidade. Aqui, por se tratar de royalties, as disposições específicas da legislação supramencionada impõem um limite de 4%, calculado sobre a “*receita líquida das vendas do produto fabricado ou vendido*”. Nesse sentido, não faço qualquer reparo ao quanto decidido em primeira instância.

A recorrente busca desenvolver um raciocínio segundo o qual, ainda que se entenda (como é o caso) que as relações jurídicas são distintas e independentes, o correto seria calcular o limite “*nos termos do ADI 2/02, ou seja, de forma individualizada em relação às receitas de vendas próprias da Recorrente e em relação às receitas de vendas dos subfranqueados, não podendo ser consideradas para fins dos limites de dedutibilidade em ambos os casos apenas as receitas de vendas da Recorrente*”.

O Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 2/2002 dispõe:

Artigo único. A remuneração paga pelo franqueado ao franqueador é dedutível da base de cálculo do imposto de renda das pessoas jurídicas, aplicando-se, cumulativamente, os limites percentuais previstos nas Portarias específicas do Ministro da Fazenda, para cada tipo de royalty contratado, classificando-os segundo as subdivisões daqueles atos administrativos.

Parágrafo único. À dedutibilidade prevista no caput aplica-se o limite máximo de cinco por cento previsto no art. 12 da Lei nº 4.131, de 3 de setembro de 1962, e no art. 6º do Decreto-lei nº 1.730, de 17 de dezembro de 1979.

A pretensão da recorrente é de que existissem, no caso concreto, dois tipos de royalties contratados entre ela e o Grupo McDonald's, um calculado sobre receitas próprias e outro calculado sobre receitas de terceiros. Não é como penso. As portarias específicas do Ministro da Fazenda (particularmente, a Portaria MF nº 436/1958, aplicável ao presente caso) apenas consideram os tipos de produção ou atividade, segundo o grau de essencialidade. Por

exemplo, indústria de base ou indústria de transformação. Não se faz qualquer menção a um eventual subfranqueamento.

Diante do exposto, nego provimento ao recurso voluntário, quanto a esta primeira infração.

Passo a analisar a segunda infração, de glosa de despesas com amortização de ágio.

As operações societárias nas quais se formou e transferiu o ágio que veio, afinal, a ser amortizado pela recorrente e glosado pelo Fisco tiveram início em 2007. O primeiro grupo de operações teve como escopo a venda, por empresas do grupo McDonald's no exterior, de diversas subsidiárias na América Latina e Caribe, entre elas a Arras Comércio de Alimentos Ltda. (Arras) e a McDonald's Comércio de Alimentos Ltda. (MCD). A própria recorrente afirma que essa aquisição correspondia a *"mais de 30 sociedades em 18 jurisdições diferentes"* (fl. 11723). O adquirente, grupo Arcos Dorados, centralizou as operações na empresa Arcos Dorados B.V. (ADBV), domiciliada na Holanda. Relevante observar que a MCD pertencia diretamente a duas das empresas do grupo, a McDonald's International Spanish Holdings (MISH, domiciliada na Espanha) e a MCD Properties Inc., sediada nos Estados Unidos. A Arras pertencia à LatAm juntamente com diversas outras subsidiárias em variado número de outros países. Por sua vez, a LatAm pertencia à McDonald's Latin América (MLA, sediada nos Estados Unidos)

A decisão de primeira instância firmou a convicção de que, já nessa etapa, não teria havido pagamento de ágio, antes teria sido apurado prejuízo pela alienante e, conseqüentemente, as indicações são de que teria havido deságio na operação.

A recorrente combate tal assertiva, afirmando que o total pago em dinheiro montaria a US\$ 698 milhões, suportado em laudo de avaliação de julho/2007, e que o valor das sociedades brasileiras (Arras e MCD) equivaleria a aproximadamente 42% do total pago.

O instrumento contratual se encontra, por tradução juramentada, às fls. 8662/8721. Trata-se da Emenda nº 1 de Contrato de Compra, de 31/07/2007, sendo o Contrato de Compra original datado de 28/03/2007.

No que toca ao preço, à fl. 8664, a seção 2.1 estipula que o preço base de compra (correspondente ao total das sociedades objeto da compra e venda) era de US\$ 690.500.000 (e não os US\$ 698 milhões afirmados pela recorrente). A mesma seção contratual especifica a parcela desse valor correspondente à MCD, a ser paga pela adquirente (ADBV) às alienantes (MISH e MCD Properties Inc.): US\$ 13.698 à primeira e US\$ 500 à segunda, totalizando US\$ 14.198. Também é estipulado o valor correspondente à aquisição da LatAm, a ser pago pela adquirente (ADBV) à alienante (MLA): US\$ 678.499.500.

Particularmente no que se refere à MCD, o valor da transação (comparado aos demais valores envolvidos) leva de imediato à conclusão de que não haveria qualquer ágio a ser apropriado pelo adquirente.

Acerca da Arras, o referido contrato não especifica qual seria o valor a ela correspondente, mas somente o valor a ser pago pela aquisição da LatAm, a qual, lembre-se, era dona não apenas da Arras mas de um grande número de subsidiárias em diversos países. Assim, apenas pelo contrato não é possível identificar o valor pago pela Arras. Os

demonstrativos acostados aos autos não são claros quanto ao valor que corresponderia, na avaliação econômica, a uma e outra empresas. Registre-se, ainda, que o laudo da Forrestal Capital (fls. 9834/9835) faz uma avaliação econômico-financeira do Grupo Arcos Dorados na América Latina (US\$ 776 milhões) afirmando que o Brasil corresponde a 42% ou US\$ 325 milhões. No entanto, essa discriminação é por país, não se encontrando segregação por sociedade dentro do país (Arras e MCD). Ademais, o valor global afinal contratado foi substancialmente menor do que essa avaliação (US\$ 690 milhões, contra US\$ 776 milhões), não sendo possível, a meu ver, fazer uma aplicação meramente proporcional, principalmente diante do valor irrisório (US\$ 14 mil), comparativamente, atribuído à MCD no contrato de compra afinal firmado.

Foi nesse contexto que a Turma Julgadora *a quo* firmou seu entendimento de que não teria havido ágio, mas sim deságio. Sua análise se fez não apenas da análise dos documentos acima mencionados, mas de outros documentos constantes dos autos. Confira-se (grifos no original):

Quanto à existência de ágio na operação internacional, não constam elementos nos autos que comprovem esse fato. Pelo contrário, **existem elementos que indicam tenha havido deságio na operação**. As demonstrações financeiras (Form 10K) do McDonald's (McDonald's Corporation) atinentes ao ano-calendário 2007, obtidas junto à Sec, **elemento juntado aos autos pelo impugnante** (fls. 10.198 a 10.261), indicam a existência de deságio na operação (fl. 10.237). O documento antes referido aponta que o McDonald's registrou uma perda de aproximadamente US\$ 830.000.000,00 decorrente da diferença entre o valor do investimento registrado nos livros e o valor de alienação do referido investimento, no valor aproximado de US\$ 700.000.000,00. Essa perda, indica o documento, decorreu de dificuldades econômicas históricas e da volatilidade experimentada nos mercado latino-americano e caribenho. Decorrência dessa perda foi o registro, pelo McDonald's, de benefício fiscal no montante de US\$ 12.800.000,00. Não bastasse isso, as sociedades brasileiras objeto do negócio internacional passaram por redução do capital social em função do acúmulo de prejuízos (fls. 8.375 e 8.461). Essa redução de capital se deu quando a Arcos Dourados Participações Ltda. já era a controladora das sociedade brasileiras. Observe-se que o capital social do impugnante passou de R\$ 1.605.866.530,00 para R\$ 164.054.032,00, enquanto o capital social da Arras Comércio de Alimentos Ltda. passou de R\$ 124.095.866,00 para R\$ 82.717.804,00. Esse fato corrobora a fundamentação que McDonald's Corporation adotou ao apontar a perda com a alienação dos negócios explorados na América Latina e no Caribe. Assim, sem sentido querer alegar que tenha havido a transferência do ágio pago em operação internacional, tendo em vista que não houve ágio no negócio, mas deságio.

Diante de todo o exposto, penso não haver provas suficientes acerca do valor da aquisição em 2007, pelo grupo Arcos Dorados, das operações brasileiras do McDonald's. Especialmente por se tratar de operação totalmente conduzida no exterior, entre empresas sediadas em países diversos, haveria a necessidade de que os valores ficassem rigorosamente demonstrados e registrados, sem qualquer sombra de dúvida, para que se pudesse concluir que foi pago ágio na operação e, posteriormente, se pudesse cogitar da “*transferência*” desse ágio para o Brasil.

Na segunda parte do negócio, diversas operações societárias foram levadas a efeito, agora em território nacional. Em síntese: foi criada a pessoa jurídica Arcos Dourados Participações (ADP); o capital social da ADP foi aumentado e integralizado com as

participações da MCD (agora denominada Arcos Dourados Comércio de Alimentos – ADC, a recorrente) e da Arras; nessa operação, a ADP passou a registrar ágio nessas participações; A ACD incorporou sua controladora ADP e também a Arras, passando a amortizar o ágio para fins fiscais.

Observe-se que, nessa segunda parte do negócio, todas as operações se deram dentro de um mesmo grupo econômico, o grupo Arcos Dorados. Todas as empresas estavam sob o controle comum da Arcos Dorados B.V., sediada na Holanda. A sustentação para a transferência do ágio, conforme levado a efeito, dependeria do preço pago e da formação inicial do ágio na etapa internacional, anteriormente analisada. E, pelas razões já declinadas, penso haver insuficiência de provas acerca desses dois relevantes pontos.

Com isso, perdem relevância os extensos argumentos desenvolvidos pela recorrente sobre o cumprimento de requisitos formais, propósito negocial das operações e sociedade-veículo.

Quanto aos requisitos formais, registre-se que a etapa internacional das operações era aquela em que figuravam partes independentes nos polos da compra e venda de participações societárias. Dada a obscuridade e a falta de registro e documentação individualizada para as participações negociadas de empresas brasileiras, o valor pago e o suposto ágio carecem de prova e de fundamentação. Em decorrência, resta a etapa doméstica, levada a efeito a partir de 2008, quando passam a estar envolvidas tão somente empresas do grupo Arcos Dorados e não há qualquer pagamento. Eventual ágio assim formado é caracterizado como “*interno*”, sem a participação de uma parte independente a validar, em condições de livre mercado, as operações e valores. No entender deste relator, o laudo de fls. 11166 e segs. (M/Legate) é insuficiente, visto que sua validação decorreria da existência de partes independentes e com interesses antagônicos, uma disposta a alienar o ativo pelo valor avaliado, outra disposta a pagar o valor de avaliação para sua aquisição. Mas não houve pagamento nem outra espécie de desembolso, ocorreu tão somente integralização de capital subscrito entre empresas submetidas a um mesmo comando societário. O que de fato ocorreu, ao final, foi a reavaliação das empresas a valor de mercado e a tentativa de dedução do correspondente custo de reavaliação. Ágio interno, na acepção da expressão.

Sobre o tema, transcrevo, abaixo, excerto de meu voto no Acórdão nº 1301-001.982, de 06/04/2016, que entendo aplicáveis ao caso sob exame:

Em tais circunstâncias, tenho que o cerne da questão não é a possibilidade, ou não de aproveitamento do ágio, autorizado pelos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997, mas sim a própria formação dessa mais-valia, desvinculada de qualquer fundamento econômico e originada de atos meramente aparentes, sem substância ou existência real, ainda que formalmente regulares.

Já me manifestei, em outras oportunidades, acerca da unicidade das legislações tributária e societária no que toca às definições pertinentes ao ágio. O art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598/77 define o ágio (ou deságio) como a diferença entre o custo de aquisição do investimento e o valor do patrimônio líquido na época da aquisição. A controvérsia surge quanto ao que seria o custo de aquisição aqui referido, em especial quando se cuida de operações societárias realizadas internamente a um grupo econômico.

O Conselho Federal de Contabilidade, por meio da resolução 750/93¹, que dispõe sobre os princípios fundamentais da contabilidade, ao tratar do registro dos componentes patrimoniais assim estabelecia no seu art 7º (grifos não constam do original):

*Art. 7º Os componentes do patrimônio devem ser registrados pelos valores originais das **transações com o mundo exterior**, expressos a valor presente na moeda do País, que serão mantidos na avaliação das variações patrimoniais posteriores, inclusive quando configurarem agregações ou decomposições no interior da ENTIDADE.*

Parágrafo único – Do Princípio do REGISTRO PELO VALOR ORIGINAL resulta:

*I – a avaliação dos componentes patrimoniais deve ser feita com base nos valores de entrada, **considerando-se como tais os resultantes do consenso com os agentes externos ou da imposição destes;***

[...]

Com base nesses princípios a Comissão de Valores Mobiliários, por meio do Ofício Circular CVM/SNC/SEP no 01/2007 condenou o reconhecimento do chamado ágio interno, ou seja, gerado dentro do mesmo grupo de empresas sob controle comum, *in verbis*:

"20.1.7 "Ágio" gerado em operações internas

A CVM tem observado que determinadas operações de reestruturação societária de grupos econômicos (incorporação de empresas ou incorporação de ações) resultam na geração artificial de "ágio".

Uma das formas que essas operações vêm sendo realizadas, inicia-se com a avaliação econômica dos investimentos em controladas ou coligadas e, ato contínuo, utilizar-se do resultado constante do laudo oriundo desse processo como referência para subscrever o capital numa nova empresa. Essas operações podem, ainda, serem seguidas de uma incorporação.

Outra forma observada de realizar tal operação é a incorporação de ações a valor de mercado de empresa pertencente ao mesmo grupo econômico.

*Em nosso entendimento ainda que essas operações atendam integralmente os requisitos societários do ponto de vista econômico-contábil é preciso esclarecer que o ágio surge única e exclusivamente, quando o **preço (custo) pago** pela aquisição ou subscrição de um investimento a ser avaliado pelo método da equivalência patrimonial supera o valor patrimonial desse investimento. E mais preço ou custo de aquisição somente surge quando há o dispêndio para se obter algo de terceiros. Assim não há do ponto de vista econômico geração de riqueza*

¹ Essa redação foi alterada pela Resolução CFC nº 1282/2010, por conta do processo de convergência às normas internacionais de contabilidade introduzidas pela Lei nº 11.941/2009.

decorrente de transação consigo mesmo. Qualquer argumento que não se fundamente nessas assertivas econômicas configura sofisma formal e, portanto, inadmissível.

Não é concebível, econômica e contabilmente o reconhecimento de acréscimo de riqueza em decorrência de uma transação dos acionistas com eles próprios. Ainda que, do ponto de vista formal, os atos societários tenham atendido à legislação aplicável (não se questiona aqui esse aspecto), do ponto de vista econômico, o registro de ágio, em transações como essas, somente seria concebível se realizada entre partes independentes, conhecedoras do negócio, livres de pressões ou outros interesses que não a essência da transação, condições essas denominadas na literatura internacional como "arm's length". Portanto é nosso entendimento que essas transações não se revestem de substância econômica e da indispensável independência entre as partes para que seja passível de registro. mensuração e evidenciação pela contabilidade." (Os grifos constam do original).

A legislação tributária se integra e busca conceitos, portanto, na ciência contábil, pelo que não se pode aceitar que haja conceitos e efeitos distintos de ágio e de custo de aquisição para a contabilidade e para fins tributários. O custo de aquisição deve ser aquele resultante de efetivo desembolso (sacrifício patrimonial), em operação de mercado, em negócio realizado entre partes independentes.

[...]

O “ágio” assim criado, registrado e amortizado é artificial, não corresponde a uma mais-valia surgida em operações de mercado entre partes livres e independentes e confirmada mediante seu pagamento. Trata-se, de fato, de uma reavaliação espontânea de participação societária, à qual não se pode atribuir o condão de reduzir o resultado tributável. Não se trata do ágio apurado nos termos do art. 20 do Decreto-lei nº 1.598/1977, que por sua vez deve ser reconhecido contabilmente conforme com as normas da escrituração comercial estabelecidas pela Lei nº 6.404, de 1976.

Em conclusão, tenho por correta a glosa efetuada pelo Fisco, tornando-se desnecessária a apreciação acerca do excesso de dedução em dezembro de 2010.

No lançamento foi aplicada a multa proporcional de 75%. Contra ela se insurge a recorrente e sustenta que teria agido em conformidade com a legislação fiscal em vigor, de forma que a penalidade de 75% sobre o suposto crédito tributário ultrapassaria os limites da razoabilidade e proporcionalidade, devendo ser reduzida. Invoca, ainda, o princípio constitucional do não-confisco.

Já se demonstrou que a conduta da recorrente não foi conforme a legislação, tanto assim que neste voto me manifestei no sentido de rejeitar os argumentos de mérito, mantendo a exigência principal. A multa de 75% decorre de previsão expressa do art. 44 da Lei nº 9.430/1996, *verbis*:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

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)

Constatada, como o foi, a infração à legislação e a consequente insuficiência no recolhimento de tributos, a aplicação da multa de ofício de 75% é imposição da lei. Os princípios da razoabilidade e proporcionalidade são dirigidos ao legislador, que certamente os levou em conta ao redigir o texto legal. Não podem ser aplicados pela autoridade administrativa em situação para a qual a lei não dá margem à discricionariedade.

Os precedentes do Poder Judiciário são aplicáveis tão somente às partes dos processos em que prolatadas as respectivas decisões. Desde que a recorrente não se inclui entre elas, e que não se trata de julgados com efeitos mais amplos, descabe sua aplicação ao presente caso.

Quanto ao princípio constitucional do não-confisco, basta trazer à colação o teor da Súmula CARF nº 2, abaixo, de aplicação obrigatória aos membros deste Colegiado administrativo.

Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Na sequência, cumpre apreciar a irresignação da recorrente quanto à incidência de juros moratórios sobre a multa de ofício.

A matéria tem sido objeto de discussões ao longo do tempo, comportando decisões por vezes divergentes.

A incidência de juros sobre a multa proporcional, aplicada no lançamento de ofício, conforme procedimento das Autoridades Administrativas, encontra seu fundamento no artigo 61 da Lei nº 9.430/1996 e, ainda, no art. 161 c/c art. 139, ambos da Lei nº 5.172/1966 (Código Tributário Nacional – CTN), os quais transcrevo para maior clareza:

Lei nº 9.430/1996:

Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso. (Vide Decreto nº 7.212, de 2010)

§1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.

§2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.

§3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento. (Vide Lei nº 9.716, de 1998)

Lei nº 5.172/1966 (CTN):

Art. 139. O crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta.

Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.

§ 1º Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de um por cento ao mês.

A polêmica gira em torno da abrangência que se há de atribuir à expressão “*débitos para com a União, decorrentes de tributos*”, presente no *caput* do art. 61 da Lei nº 9.430/1996. Tenho que os débitos decorrentes de tributos não podem se restringir ao principal, mas igualmente devem abranger os débitos pelo descumprimento do dever de pagar, ou seja, as multas proporcionais aplicadas de ofício ao lançamento. Nesse sentido, a abrangência dos *débitos para com a União* deve ser a mesma atribuída ao *crédito tributário* de que trata o CTN. O débito do contribuinte para com a União, visto pela ótica do sujeito passivo da obrigação tributária, é o crédito tributário em favor da União, visto pela ótica do sujeito ativo da mesma obrigação.

Essa discussão já foi travada na Câmara Superior de Recursos Fiscais. Peço vênua para transcrever, por sua clareza e por espelhar com exatidão meu pensamento sobre o assunto, excerto do voto condutor do acórdão CSRF/04-00.651, de 18/09/2007, da lavra do ilustre Conselheiro Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho. Desde já, adoto seus fundamentos também aqui como razões de decidir (grifo consta do original).

Consoante relatado, a matéria ora posta à apreciação deste Colegiado se circunscreve à questão atinente a incidência de juros de mora, à taxa SELIC, sobre a multa de ofício proporcional aplicada.

O art. 139 do CTN determina que o crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta. O art. 113 do CTN, por sua vez, determina, em seu parágrafo primeiro, que a obrigação tributária principal surge com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto tanto o pagamento do tributo como da penalidade pecuniária dela decorrente.

Entendo, assim, que a obrigação tributária principal compreende tanto os próprios tributos e contribuições, como, em razão de seu descumprimento, e por isso igualmente dela decorrente, a multa de ofício proporcional, que é exigível juntamente com o tributo ou contribuição não paga.

Observe-se que tanto o tributo quanto a multa de ofício proporcional serão devidos com a consumação do fato gerador. A multa de ofício proporcional, embora seja um acréscimo ao tributo, não se trata de obrigação acessória, que se caracteriza pelo objeto não pecuniário, classificando-se como uma obrigação de fazer. A obrigação tributária principal consiste, assim, em todo e qualquer pagamento devido, incluindo-se o tributo, a multa ou penalidade pecuniária.

Em decorrência, o crédito tributário, a que se reporta o art. 161 do CTN, corresponde a toda a obrigação tributária principal, incluindo seus acréscimos legais, notadamente a multa de ofício proporcional.

O art. 61, parágrafo terceiro, da Lei n. 9.430/97, fundamento legal da multa aplicada no caso concreto, prevê a aplicação de juros de mora sobre os débitos

decorrentes de tributos e contribuições cujos fatos geradores ocorreram a partir de 01 de janeiro de 1997. Dentre os débitos decorrentes dos tributos e contribuições, entendo, pelas razões indicadas acima, incluem-se as multas de ofício proporcionais, aplicadas em função do descumprimento da obrigação principal, e não apenas os débitos correspondentes aos tributos e contribuições em si.

Frise-se, por oportuno, que dito parágrafo terceiro determina a aplicação dos juros sobre o valor dos débitos indicados no caput do artigo, e não sobre seu valor acrescido da multa de mora prevista no mesmo caput. Por outro lado, se o caput do art. 61 da Lei nº 9.430/96 admite a aplicação da multa de mora sobre valor que, a depender das circunstâncias do lançamento, pode (considerando, por exemplo, a espontaneidade ou não do pagamento e o benefício da denúncia espontânea), estar acrescido da multa de ofício proporcional, cabe ao aplicador da norma afastar a respectiva concomitância, cuja eventual aplicação, contudo, não tem o condão de modificar a legislação sobre a matéria, afastando a inclusão da multa de ofício proporcional na obrigação principal.

Não é correta a afirmação de que toda penalidade pecuniária que se converte em obrigação principal é decorrente da observância de obrigação acessória. Não pagar tributo é o descumprimento de uma obrigação principal, constituindo parte desta. O fato de o dispositivo legal atribuir, à penalidade por descumprimento de obrigação acessória, a natureza de obrigação principal, não significa que toda e qualquer penalidade pecuniária é, em sua origem, uma obrigação acessória.

Ou seja: a multa de ofício proporcional não é resultante do descumprimento de obrigação acessória, mas de obrigação principal. É obrigação principal em sua natureza, independentemente de conversão.

Ressalte-se, com relação aos juros de mora, que o art. 161 do CTN determina que o crédito não integralmente pago no vencimento será acrescido de juros de mora à taxa de 1% ao mês, caso a lei não disponha de modo diverso, e a Lei n. 9430/96 determina a aplicação da taxa Selic aos casos em questão. Como dito crédito, deve ser entendido, pelas razões expostas, a obrigação tributária principal como um todo, incluindo a multa de ofício proporcional.

Adicionalmente, especificamente quanto ao art. 43 da Lei nº 9.430/96, invocado pelo Contribuinte em sua defesa, destaque-se que esse dispõe sobre a hipótese de "Auto de Infração Sem Tributo", razão pela qual não disciplina a aplicação da multa de ofício proporcional, que somente é exigida com o tributo.

Ao final, por maioria de votos, a Câmara Superior decidiu conforme ementa abaixo:

JUROS DE MORA — MULTA DE OFICIO — OBRIGAÇÃO PRINCIPAL— A obrigação tributária principal surge com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto tanto o pagamento do tributo como a penalidade pecuniária decorrente do seu não pagamento, incluindo a multa de ofício proporcional. O crédito tributário corresponde a toda a obrigação tributária principal, incluindo a multa de ofício proporcional, sobre o qual, assim, devem incidir os juros de mora à taxa Selic. (Ac. CSRF/04-00.651, de 18/09/2007, proc. 16327.002231/2002-85, Rel. Cons. Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho)

A matéria retornou à discussão na Câmara Superior em março de 2010, sendo prolatado o acórdão assim ementado, confirmando o entendimento aqui exposto:

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. A obrigação tributária principal compreende tributo e multa de ofício proporcional. Sobre o crédito tributário constituído, incluindo a multa de ofício, incidem juros de mora, devidos à taxa Selic. (Ac. 9101-00.539, de 11/03/2010, proc. 16327.002243/99-71, Rel. Cons. Valmir Sandri, Redatora Designada Cons. Viviane Vidal Wagner)

Pelas mesmas razões, nego provimento, também quanto a esta matéria, ao recurso voluntário interposto.

Ainda quanto a esta matéria, ressalto que o fato de não ter sido aprovada proposta de súmula nesse sentido por este CARF tão somente indica que a matéria ainda não está suficientemente pacificada e que cada Conselheiro está livre para proferir seu voto de acordo com sua livre convicção motivada acerca do assunto, o que aqui se faz.

Finalmente, resta apreciar a irrisignação da recorrente com a utilização da taxa SELIC para cálculo dos juros de mora que lhe são exigidos.

A matéria já foi inúmeras vezes discutida por este Colegiado, bem assim pelo extinto Primeiro Conselho de Contribuintes, e se encontra pacificada, a ponto de resultar na súmula CARF nº 4, a seguir reproduzida:

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.

Não acolho, pois, o pedido de desconsideração dos valores decorrentes da aplicação da taxa SELIC.

Em conclusão, por todo o exposto, voto por negar provimento ao recurso voluntário, frisando que o decidido se aplica, de igual modo, ao lançamento reflexo de CSLL, por ausência de argumentos específicos para essa contribuição.

(assinado digitalmente)

Waldir Veiga Rocha

Processo nº 16561.720099/2014-58
Acórdão n.º **1301-002.154**

S1-C3T1
Fl. 11.919

CÓPIA