



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

Processo nº 16561.720099/2014-58
Recurso nº Embargos
Acórdão nº 1301-002.479 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 18 de maio de 2017
Matéria EMBARGOS DE DECLARAÇÃO -
Embargante ARCOS DOURADOS COMÉRCIO DE ALIMENTOS LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Exercício: 2010, 2011

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OMISSÕES. CONTRADIÇÃO. INOCORRÊNCIA.

Ao se constatar que inexistiram quaisquer das omissões e contradição alegadas pela embargante, os embargos declaratórios devem ser rejeitados. Os embargos declaratórios não se prestam a rediscutir matéria já decidida, muito menos ao reexame de provas já levadas em consideração pelo Colegiado. De igual modo, a falta de manifestação do acórdão embargado acerca de outros julgados administrativos que, em tese, analisaram idêntica questão de direito não consubstancia omissão a ser sanada em sede de embargos. Finalmente, não se admitem embargos diante de hipotética contradição entre a conclusão do acórdão embargado e outros julgados administrativos.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento aos embargos.

(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, Amélia Wakako Morishita Yamamoto e Waldir Veiga Rocha.

Relatório

Trata o presente de embargos de declaração opostos pelo Contribuinte acima identificado, em face do acórdão nº 1301-002.154 (fls. 11883/11919), prolatado por esta 1ª Turma na sessão de julgamento de 05/10/2016. No referido julgado, o Colegiado pronunciou-se por maioria de votos no sentido de negar provimento ao recurso voluntário, em decisão assim ementada:

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.

Alega a embargante que o aresto combatido padeceria de vícios diversos, que especifica:

- Omissão por não considerar que o Conselho de Contribuintes já analisou a questão discutida nos presentes autos (royalties), no contexto peculiar da ora embargante, nos acórdãos 101-95.602 e 101-95.609.
- Omissão no que diz respeito às limitações para pagamentos de royalties diretamente por subfranqueados para a McDonald's Corporation.
- Omissão quanto à alegação de indevida tributação em duplicidade sobre os valores recebidos de subfranqueados.
- Omissão por deixar de considerar a verdadeira substância econômica e razões empresariais das operações que conduziram à amortização de ágio e, ainda, que tais operações foram devidamente analisadas e aprovadas pelo CADE.
- Omissão por não considerar o efetivo pagamento de preço nas participações adquiridas pelo grupo Arcos Dorados, legítimo custo de aquisição.
- Omissão na análise de uma série de documentos colacionados pela embargante em sua impugnação, além de informações quanto à composição desses valores, apresentadas detalhadamente em seu recurso voluntário.
- Omissão por considerar que a AD Participações seria uma sociedade veículo e teria internalizado um ágio interno.
- Contradição entre a conclusão do acórdão ora embargado diante de precedentes proferidos pelo próprio Relator deste caso.
- Omissão quanto ao art. 2º, § 3º, da Lei das S.A. e art. 31 da Lei nº 11.727/2008, que admitem expressamente a criação de uma sociedade com o único propósito de deter participações em outras sociedades, sem que seja obrigada a ter quaisquer outros ativos.

- Omissão quanto às avaliações conduzidas pela Forrestal e M/Legate, empresas independentes e especializadas.

Ao final, a embargante requer o conhecimento e provimento de seus embargos, inclusive com efeitos infringentes, para sanar as omissões apontadas.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Waldir Veiga Rocha, Relator

Não encontro nos autos documento que comprove em que data teria ocorrido a ciência do acórdão embargado à interessada. Assim sendo, os embargos de fls. 11924/11930, apresentados em 07/11/2016, (termo à fl. 11923), devem ser tidos por tempestivos.

Ademais, a embargante apontou objetivamente os vícios que pretende ver sanados, atendendo, desta forma, ao requisito regimental. Atendidos os demais requisitos processuais, conheço dos embargos e passo a analisá-los, tendo por parâmetros delimitadores aqueles estabelecidos pelo *caput* do art. 65 do Anexo II do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 343/2015 e alterações supervenientes, *verbis*:

Art. 65. Cabem embargos de declaração quando o acórdão contiver obscuridade, omissão ou contradição entre a decisão e os seus fundamentos, ou for omitido ponto sobre o qual deveria pronunciar-se a turma.

1. Omissão por não considerar que o Conselho de Contribuintes já analisou a questão discutida nos presentes autos (royalties), no contexto peculiar da ora embargante, nos acórdãos 101-95.602 e 101-95.609.

Alega a embargante que o Colegiado deveria ter-se manifestado sobre os acórdãos nº 101-95.602 e nº 101-96.609, do antigo Primeiro Conselho de Contribuintes. Sustenta que a mesma situação discutida no presente caso já teria sido lá analisada, sendo a conclusão favorável à interessada.

O Colegiado não tem o dever de se manifestar sobre outras decisões administrativas, ainda que versando sobre a mesma questão de direito e o mesmo sujeito passivo. Os fundamentos para a decisão foram claramente expostos e, se contrários à tese da interessada, aí não reside qualquer omissão. Eventuais e hipotéticas divergências na interpretação da legislação tributária não são passíveis de solução pela estreita via dos embargos declaratórios.

Os embargos devem ser rejeitados, quanto a este ponto.

2. Omissão no que diz respeito às limitações para pagamentos de royalties diretamente por subfranqueados para a McDonald's Corporation.

3. Omissão quanto à alegação de indevida tributação em duplicidade sobre os valores recebidos de subfranqueados.

Esses dois pontos merecem tratamento conjunto.

Após analisar a legislação e os contratos trazidos aos autos, o Colegiado decidiu conforme segue:

[...] 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.

Como se vê, diante do caráter autônomo das relações entre a interessada e o grupo McDonald's, por um lado, e entre a interessada e os subfranqueados no Brasil, por outro, não faz qualquer sentido analisar limitações para pagamentos diretos, visto que essa foi a forma adotada pelos contratantes. Também descabe cogitar de tributação em duplicidade, visto que cada pessoa jurídica tributa suas receitas próprias e apropria suas despesas próprias, segundo o regime de tributação que lhe aprouver e conforme autorizado pela legislação.

As alegadas omissões somente fariam sentido caso adotada a tese defendida pela então recorrente, de que parte dos royalties pagos ao grupo McDonald's seria mero repasse dos valores recebidos das subfranqueadas. Como essa não foi a linha adotada pelo acórdão embargado, as omissões se revelam inexistentes.

Voto por rejeitar os embargos, também quanto a estes dois pontos (2 e 3).

4. Omissão por deixar de considerar a verdadeira substância econômica e razões empresariais das operações que conduziram à amortização de ágio e, ainda, que tais operações foram devidamente analisadas e aprovadas pelo CADE.

5. Omissão por não considerar o efetivo pagamento de preço nas participações adquiridas pelo grupo Arcos Dorados, legítimo custo de aquisição.

6. Omissão na análise de uma série de documentos colacionados pela embargante em sua impugnação, além de informações quanto à composição desses valores, apresentadas detalhadamente em seu recurso voluntário.

7. Omissão por considerar que a AD Participações seria uma sociedade veículo e teria internalizado um ágio interno.

9. Omissão quanto ao art. 2º, § 3º, da Lei das S.A. e art. 31 da Lei nº 11.727/2008, que admitem expressamente a criação de uma sociedade com o único propósito de deter participações em outras sociedades, sem que seja obrigada a ter quaisquer outros ativos.

10. Omissão quanto às avaliações conduzidas pela Forrestal e M/Legate, empresas independentes e especializadas.

Nos seis tópicos acima, o que a embargante pretende é uma rediscussão do quanto decidido. A acórdão embargado analisou em detalhe a documentação constante dos autos, inclusive os laudos trazidos pela interessada. Analisou também as complexas operações societárias, segregando-as, para fins de análise, entre aquelas conduzidas no exterior (primeira etapa) e aquelas levadas a efeito no Brasil (segunda etapa). Quanto à primeira etapa, a conclusão foi pela insuficiência de provas acerca da formação inicial do ágio, a ser atribuído a cada uma das empresas, conforme registrado nos trechos a seguir transcritos (grifos não constam do original):

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). [...]

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.

[...]

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.**

Passando à análise da segunda etapa, a conclusão do Colegiado foi no sentido de que a insuficiência de provas na etapa anterior (na formação do ágio) impedia que se cogitasse de transferência desse mesmo ágio. Confira-se:

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.

Não houve omissão, mas decisão em sentido contrário às pretensões da então recorrente. Os documentos foram examinados, inclusive os laudos da Forrestal e M/Legate, mas a eles não foi atribuída a força probante pretendida pela interessada. Os embargos

declaratórios não se prestam a rediscutir matéria já examinada e decidida, muito menos ensinam a reavaliação de provas já levadas em consideração pelo Colegiado.

Especificamente no que se refere ao ponto 9, os excertos acima deixam claro que a decisão não se fundou na possibilidade ou não do uso de sociedade-veículo (esse argumento foi expressamente considerado irrelevante), mas na ausência de provas referentes à primeira etapa das operações, realizada no exterior, na qual se teria formado o ágio.

Os embargos devem ser rejeitados, também quanto a estes seis pontos (4, 5, 6, 7, 9 e 10).

8. Contradição entre a conclusão do acórdão ora embargado diante de precedentes proferidos pelo próprio Relator deste caso.

A contradição capaz de ensejar embargos de declaração é aquela verificada entre a decisão e seus fundamentos, nos termos do caput do art. 65 do Anexo II do RICARF, transcrito anteriormente neste voto.

Desta forma, não se há de cogitar de embargos por alegada contradição entre a conclusão do acórdão embargado e outros julgados, qualquer que tenha sido o Relator.

Os embargos devem ser rejeitados, também quanto a este ponto.

Conclusão.

Em conclusão, por todo o exposto, voto por negar provimento aos presentes embargos, ratificando integralmente o quanto decidido pelo Acórdão nº 1301-002.154, de 05/10/2016.

(assinado digitalmente)

Waldir Veiga Rocha