



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



**Processo nº** 16561.720113/2018-47  
**Recurso** Voluntário  
**Resolução nº** **1401-000.707 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**  
**Sessão de** 11 de março de 2020  
**Assunto** IRPJ  
**Recorrente** ARCOS DOURADOS COMERCIO DE ALIMENTOS LTDA.  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade de votos, converter o julgamento em diligência nos termos do voto da Relatora.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Augusto de Souza Gonçalves - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Cláudio de Andrade Camerano, Daniel Ribeiro Silva, Carlos André Soares Nogueira, Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin, Nelso Kichel, Letícia Domingues Costa Braga, Eduardo Morgado Rodrigues e Luiz Augusto de Souza Gonçalves (Presidente).

## Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra o Acórdão 15-46.440 - 2ª Turma da DRJ/SDR, que por unanimidade de votos julgou improcedente a impugnação e manteve o lançamento do crédito tributário.

Os lançamentos fiscais dizem respeito à IRPJ e CSLL relativos ao ano-calendário de 2013 e 2014, acrescidos de multa de ofício de 150% (cento e cinquenta por cento), no caso do ágio, e de 75% (setenta e cinco por cento) em relação ao excesso de royalties e preços de transferência, e de juros de mora e, também, de multa isolada sobre as diferenças de antecipações mensais apuradas.

Discute-se glosa de despesas de royalties, de amortização de ágio e imposição de ajustes de preço de transferência nos anos de 2013 e 2014.

Por bem descrever os fatos, reproduzo em parte o Relatório do Acórdão recorrido, naquilo que é pertinente ao deslinde da controvérsia.

No Termo de Verificação Fiscal (fls. 26.988/27.077), a Fiscalização informa que foi efetuada verificação do cumprimento das obrigações tributárias em relação ao IRPJ – Imposto de Renda Pessoa Jurídica, no período compreendido entre janeiro de 2011 a dezembro de 2013. Posteriormente, em abril de 2017, o TDPF foi ampliado para incluir o ano-calendário 2014.

Entretanto, após encerramento parcial, neste processo, está sendo analisada apenas a apuração referente aos anos-calendário 2013 e 2014, com foco na averiguação das despesas relacionadas aos pagamentos de royalties, amortização de ágio e custos decorrentes de operações de Preço de Transferência.

Ainda referente ao ano-calendário 2013, no mesmo TDPF foi analisada também a tributação referente aos lucros disponibilizados no exterior, com base na legislação de TBU – Tributação em Bases Universais – que deu origem ao processo administrativo fiscal de n.º 16561.720104/2018-56.

Informa, ainda, que o contribuinte ora fiscalizado já havia sido objeto de outra ação fiscal, programada para a análise da apuração do IRPJ referente aos anos-calendário de 2009 e 2010. Tal ação fiscal foi encerrada em dezembro de 2014, gerando como resultado autos de infração de IRPJ e de CSLL que constam do processo de n.º 16561.720099/2014-58, os quais também já foram julgados pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (fls. 15.810 a 15.837), mantidos por unanimidade, e pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF (fls. 15.838 a 15.874), que também manteve a autuação.

As verificações referentes aos anos-calendário 2011 e 2012 foram concluídas com a lavratura de autos de infração de IRPJ e CSLL, os quais deram origem aos processos administrativos fiscais de n.º 16561.720237/2016-61 e 16561.720143/2017-72 respectivamente, já julgados na primeira instância administrativa pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) (fls. 16.048 a 16.102 e 16.103 a 16.158).

### (I) Dos Royalties

Fl. 3 da Resolução n.º 1401-000.707 - 1ª Sejul/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo n.º 16561.720113/2018-47

Após examinar toda a legislação sobre royalties, aponta que o limite máximo para dedução de despesas com pagamentos referentes a royalties relacionados à exploração de franquia da área de produtos alimentares é de quatro por cento (4%) da receita líquida das vendas do produto fabricado ou vendido, consoante art. 74 da Lei n.º 3.470, de 1958, Portaria MF n.º 436, de 30 de dezembro de 1958, art. 12 da Lei n.º 4.131, de 1962, e Decreto-Lei n.º 1.730, de 1979, arts. 352, 353 e 355 do Decreto n.º 3.000/99 (Regulamento do Imposto de Renda) e conforme o disposto pelo Ato Declaratório Interpretativo SRF n.º 2, de 22 de fevereiro de 2002.

Conforme expresso no Anexo 1 – Tabela de Adições ao Lucro Líquido – da Instrução Normativa RFB n.º 1.700 de 14 de março de 2017, tal limitação de dedutibilidade não se aplica à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL.

#### Ano-Calendarário 2013

Na tabela a seguir é demonstrada a apuração do valor da Receita Líquida das Atividades conforme declarada na ficha 06A – Demonstração do Resultado – PJ em Geral da DIPJ 2014 - AC 2013 (fls. 04 a 101).

	Valor
Receita da Revenda de Mercadorias no Mercado Interno	4.256.738.830,68
(-) Vendas Canceladas, Devol. e Descontos Incond.	0,00
(-) ICMS	124.058.704,51
(-) Cofins	281.961.356,28
(-) PIS/Pasep	61.215.310,41
(-) ISS	0,00
<b>RECEITA LÍQUIDA DAS ATIVIDADES</b>	<b>3.789.503.459,48</b>

Ocorre que, conforme esclarecido pelo contribuinte em resposta à Intimação (fl. 261) por força contratual, as vendas de não produtos McDonald's (brinquedos) não são incluídas na base de cálculo dos royalties a pagar: “De acordo com a cláusula 3 e com o Anexo 2 do Master Franchising Agreement, assim como os contratos averbados perante o INPI, os não produtos McDonald's (brinquedos) não estão incluídos no escopo da franquia, não caracterizando direitos passíveis de remuneração do McDonald's Latin America LLC, via royalties.”. Desta forma, da Receita Líquida Total é preciso deduzir as receitas de vendas de não produtos McDonalds. Nas tabelas abaixo está demonstrada a composição da base de cálculo dos royalties.

	Jan	Fev	Mar	Abr	Mai	Jun
421010 - Nossos Produtos	293.181.840,44	259.235.093,90	312.490.186,42	311.367.874,67	284.146.522,40	289.128.384,05
421012 - Venda de Água e Refrigerante	60.575.504,78	36.436.325,60	25.935.849,96	26.020.272,32	70.885.498,57	46.005.969,25
421011 - Outros Produtos	- 9.184.303,50	- 6.444.628,50	- 7.382.472,00	- 11.994.081,90	- 13.497.199,16	- 7.383.612,50
421110 - Vendas HMB	8.718.920,00	6.044.080,00	6.926.580,50	6.007.865,50	7.937.636,00	7.053.924,50
421001 - ICMS s/ Transferencia e Vendas	- 10.695.433,20	- 8.854.750,71	- 10.094.815,85	- 9.681.327,46	- 10.218.417,80	- 8.851.553,47
421002 - PIS	- 4.685.944,28	- 4.170.955,27	- 5.034.076,45	- 5.030.936,59	- 4.550.993,97	- 4.648.684,59
421003 - COFINS	- 21.583.832,11	- 19.212.038,54	- 23.187.663,16	- 23.173.207,37	- 20.962.635,48	- 21.412.535,04
421121 - Taxa de Entrega - McEntrega	465.383,50	400.548,50	455.891,50	448.717,00	375.064,00	329.688,00
421113 - Pis HMB/SLP	- 151.562,69	- 106.428,31	- 121.912,93	- 106.636,43	- 137.281,60	- 121.933,75
421114 - Cofins HMB/SLP	- 698.018,75	- 489.848,66	- 561.130,37	- 490.765,07	- 631.847,24	- 561.222,15
421115 - ICMS HMB/SLP	- 149.577,43	- 109.912,90	- 126.129,90	- 108.230,28	- 132.810,20	- 124.246,01
<b>Receita Líquida Total</b>	<b>315.792.976,76</b>	<b>262.727.485,11</b>	<b>299.300.307,72</b>	<b>293.259.544,39</b>	<b>313.213.535,52</b>	<b>299.414.178,29</b>
<b>- Dedução de Vendas não-produtos McDonalds (brinquedos)</b>	<b>- 8.185.144,63</b>	<b>- 5.738.438,63</b>	<b>- 6.573.298,80</b>	<b>- 5.750.950,72</b>	<b>- 7.410.760,96</b>	<b>- 6.576.210,59</b>
421110 - Vendas HMB	- 8.718.920,00	- 6.044.080,00	- 6.926.580,50	- 6.007.865,50	- 7.937.636,00	- 7.053.924,50
421113 - Pis HMB/SLP	151.562,69	106.428,31	121.912,93	106.636,43	137.281,60	121.933,75
421114 - Cofins HMB/SLP	698.018,75	489.848,66	561.130,37	490.765,07	631.847,24	561.222,15
421115 - ICMS HMB/SLP	149.577,43	109.912,90	126.129,90	108.230,28	132.810,20	124.246,01
421121 - Taxa de Entrega - McEntrega	- 465.383,50	- 400.548,50	- 455.891,50	- 448.717,00	- 375.064,00	- 329.688,00
<b>Base de cálculo dos royalties</b>	<b>307.607.832,13</b>	<b>256.989.046,48</b>	<b>292.727.008,92</b>	<b>287.508.593,67</b>	<b>305.802.774,56</b>	<b>292.837.967,70</b>

Fl. 4 da Resolução n.º 1401-000.707 - 1ª Sejul/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo nº 16561.720113/2018-47

	Jul	Ago	Set	Out	Nov	Dez	Total
421010 - Nossos Produtos	335.985.071,02	320.141.460,54	289.417.574,34	317.299.263,78	323.520.864,86	374.316.146,36	3.710.230.282,78
421012 - Venda de Água e Refrigerante	52.878.514,97	47.516.768,75	42.290.263,54	46.104.045,06	47.108.273,61	55.473.260,05	557.230.546,46
421011 - Outros Produtos	- 11.007.902,86	- 8.812.879,89	- 7.183.619,23	- 10.920.716,10	- 7.979.957,00	- 9.013.691,50	- 110.805.064,14
421110 - Vendas HMB	10.650.998,86	8.431.263,89	6.821.571,23	10.562.068,10	7.606.529,00	8.656.616,50	95.418.054,08
421001 - ICMS s/ Transferencia e Vendas	- 9.325.364,30	- 9.695.917,71	- 11.392.805,80	- 10.531.100,78	- 10.649.292,86	- 12.450.933,58	- 122.441.713,52
421002 - Pis	- 5.361.703,79	- 5.141.335,92	- 4.658.305,35	- 5.055.298,77	- 5.203.621,90	- 6.027.386,52	- 59.569.243,40
421003 - COFINS	- 24.696.743,60	- 23.681.738,43	- 21.456.861,37	- 23.284.703,57	- 23.968.628,33	- 27.762.924,64	- 274.383.511,64
421121 - Taxa de Entrega - McEntrega	356.904,00	381.616,00	362.048,00	358.648,00	373.428,00	357.075,00	4.665.011,50
421113 - Pis HMB/SLP	- 181.464,17	- 141.000,47	- 117.087,52	- 180.140,96	- 131.780,61	- 148.837,57	- 1.646.067,01
421114 - Cofins HMB/SLP	- 835.410,60	- 649.015,30	- 538.880,75	- 830.046,57	- 606.547,74	- 685.111,44	- 7.577.844,64
421115 - ICMS HMB/SLP	- 173.164,39	- 136.455,01	- 114.357,09	- 172.596,25	- 127.335,71	- 142.175,82	- 1.616.990,99
<b>Receita Líquida Total</b>	<b>348.289.735,14</b>	<b>328.212.766,45</b>	<b>293.429.540,00</b>	<b>323.349.421,94</b>	<b>329.941.931,32</b>	<b>382.572.036,84</b>	<b>3.789.503.459,48</b>
- Dedução de Vendas não-produtos McDonalds (brinquedos)	- 9.817.863,70	- 7.886.409,11	- 6.413.293,87	- 9.737.932,32	- 7.114.292,94	- 8.037.566,67	- 89.242.162,94
421110 - Vendas HMB	- 10.650.998,86	- 8.431.263,89	- 6.821.571,23	- 10.562.068,10	- 7.606.529,00	- 8.656.616,50	- 95.418.054,08
421113 - Pis HMB/SLP	181.464,17	141.000,47	117.087,52	180.140,96	131.780,61	148.837,57	1.646.067,01
421114 - Cofins HMB/SLP	835.410,60	649.015,30	538.880,75	830.046,57	606.547,74	685.111,44	7.577.844,64
421115 - ICMS HMB/SLP	173.164,39	136.455,01	114.357,09	172.596,25	127.335,71	142.175,82	1.616.990,99
421121 - Taxa de Entrega - McEntrega	- 356.904,00	- 381.616,00	- 362.048,00	- 358.648,00	- 373.428,00	- 357.075,00	- 4.665.011,50
<b>Base de cálculo dos royalties</b>	<b>338.471.871,44</b>	<b>320.326.357,34</b>	<b>287.016.246,13</b>	<b>313.611.489,62</b>	<b>322.827.638,38</b>	<b>374.534.470,17</b>	<b>3.700.261.296,54</b>

Aplicando-se o percentual de 4% sobre a Receita Líquida de vendas sujeita a pagamento de royalties no ano-calendário 2013, encontra-se o montante de R\$ 151.580.138,38, que é valor do limite máximo dedutível de despesas de royalties, para o fim de apuração do Lucro Real. O montante de despesas de royalties contabilizadas pelo contribuinte, no entanto, foi de R\$ 262.488.517,83, conforme demonstrado nas tabelas a seguir.

	Jan	Fev	Mar	Abr	Mai	Jun
Limite de 4%	12.631.719,07	10.509.099,40	11.972.012,31	11.730.381,78	12.528.541,42	11.976.567,13
<b>Limite acumulado</b>	<b>12.631.719,07</b>	<b>23.140.818,47</b>	<b>35.112.830,78</b>	<b>46.843.212,56</b>	<b>59.371.753,98</b>	<b>71.348.321,11</b>
<b>Despesas de royalties lançadas</b>	<b>Jan</b>	<b>Fev</b>	<b>Mar</b>	<b>Abr</b>	<b>Mai</b>	<b>Jun</b>
532011 - Taxa De Franquia - Saopco	13.073.332,87	10.922.034,42	12.440.897,81	12.147.761,21	13.114.570,28	12.399.015,15
532025 - IRRF S/Taxa De Franquia	2.307.058,74	1.927.417,85	2.195.452,62	2.143.722,59	2.314.336,09	2.188.061,46
532015 - Taxa De Franquia - Franco	5.529.082,17	4.518.475,79	5.027.110,91	4.914.784,63	5.358.586,28	5.022.066,25
532020 - IRRF S/Taxa de Franquia Franco	975.720,42	797.378,08	887.137,28	867.314,96	945.632,75	886.246,99
532030 - Taxa Inicial De Franquia	-	-	-	-	121.095,66	128.043,81
532031 - IRRF S/ Taxa Inicial De Franquia	-	-	-	-	21.369,81	22.595,97
<b>Total das despesas de royalties</b>	<b>21.885.194,20</b>	<b>18.165.306,14</b>	<b>20.550.598,62</b>	<b>20.073.583,39</b>	<b>21.875.590,87</b>	<b>20.646.029,63</b>
<b>Despesas acumuladas</b>	<b>21.885.194,20</b>	<b>40.050.500,34</b>	<b>60.601.098,96</b>	<b>80.674.682,35</b>	<b>102.550.273,22</b>	<b>123.196.302,85</b>
<b>Excesso de despesas a adicionar</b>	<b>9.253.475,13</b>	<b>16.909.681,87</b>	<b>25.488.268,18</b>	<b>33.831.469,79</b>	<b>43.178.519,24</b>	<b>51.847.981,74</b>
<b>Adições feitas no LALUR - IRPJ</b>	<b>4.377.038,84</b>	<b>8.010.100,08</b>	<b>12.120.219,80</b>	<b>16.134.936,48</b>	<b>20.510.054,66</b>	<b>24.609.132,49</b>
<b>Adições de ofício - IRPJ</b>	<b>4.876.436,29</b>	<b>8.899.581,79</b>	<b>13.368.048,38</b>	<b>17.696.533,31</b>	<b>22.668.464,58</b>	<b>27.238.849,25</b>

	Jul	Ago	Set	Out	Nov	Dez	Total
Limite de 4%	13.931.589,41	13.128.510,66	11.737.181,60	12.933.976,88	13.197.677,25	15.302.881,47	151.580.138,38
<b>Limite acumulado</b>	<b>85.279.910,52</b>	<b>98.408.421,18</b>	<b>110.145.602,78</b>	<b>123.079.579,65</b>	<b>136.277.256,91</b>	<b>151.580.138,38</b>	
<b>Despesas de royalties lançadas</b>	<b>Jul</b>	<b>Ago</b>	<b>Set</b>	<b>Out</b>	<b>Nov</b>	<b>Dez</b>	<b>Total</b>
532011 - Taxa De Franquia - Saopco	14.387.920,83	13.127.592,95	12.198.190,50	13.325.680,99	13.720.174,74	15.917.714,95	156.774.886,70
532025 - IRRF S/Taxa De Franquia	2.539.044,88	2.316.634,06	2.152.621,83	2.351.590,68	2.421.207,30	2.809.008,56	27.666.156,66
532015 - Taxa De Franquia - Franco	5.904.843,90	5.287.263,01	5.047.147,59	5.484.581,27	5.752.240,38	6.913.268,05	64.759.450,23
532020 - IRRF S/Taxa de Franquia Franco	1.042.031,29	933.046,38	890.673,09	967.867,24	1.015.101,34	1.219.988,43	11.428.138,25
532030 - Taxa Inicial De Franquia	-	91.245,38	206.883,80	128.508,54	317.848,80	587.277,08	1.580.903,07
532031 - IRRF S/ Taxa Inicial De Franquia	-	16.102,14	36.508,95	22.677,99	56.091,02	103.637,04	278.982,92
<b>Total das despesas de royalties</b>	<b>23.873.840,90</b>	<b>21.771.883,92</b>	<b>20.532.025,76</b>	<b>22.280.906,71</b>	<b>23.282.663,58</b>	<b>27.550.894,11</b>	<b>262.488.517,83</b>
<b>Despesas acumuladas</b>	<b>147.070.143,75</b>	<b>168.842.027,67</b>	<b>189.374.053,43</b>	<b>211.654.960,14</b>	<b>234.937.623,72</b>	<b>262.488.517,83</b>	
<b>Excesso de despesas a adicionar</b>	<b>61.790.233,23</b>	<b>70.433.606,49</b>	<b>79.228.450,65</b>	<b>88.575.380,49</b>	<b>98.660.366,81</b>	<b>110.908.379,45</b>	
<b>Adições feitas no LALUR - IRPJ</b>	<b>29.383.900,67</b>	<b>33.716.819,08</b>	<b>37.874.821,69</b>	<b>42.331.003,04</b>	<b>46.987.535,73</b>	<b>52.497.715,89</b>	
<b>Adições de ofício - IRPJ</b>	<b>32.406.332,56</b>	<b>36.716.787,41</b>	<b>41.353.628,96</b>	<b>46.244.377,45</b>	<b>51.672.831,08</b>	<b>58.410.663,56</b>	

Desta forma, para efeito da apuração do Lucro Real, o valor correto a ser adicionado de parcela não dedutível de despesa de royalties no ano-calendário de 2013 é de R\$ 110.908.379,45. Na apuração do Lucro Real do AC 2013 o contribuinte já adicionou o montante de R\$ 52.497.715,89 a título de despesa de royalties não dedutível, restando, portanto, o valor de R\$ 58.410.663,56 a ser lançado de ofício.

Fl. 5 da Resolução n.º 1401-000.707 - 1ª Sejul/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo nº 16561.720113/2018-47

Despesa com Royalties e Assistência Técnica - EXTERIOR	R\$ 262.488.517,83
- Limite máximo dedutível de Despesas com Royalties	R\$ 151.580.138,38
= Valor a ser adicionado ao Lucro Líquido para apuração do Lucro Real	R\$ 110.908.379,45
- Valor já adicionado pelo contribuinte na apuração do Lucro Real	R\$ 52.497.715,89
= Valor lançado de ofício a título de parcela não dedutível de despesa de Royalties	R\$ 58.410.663,56

#### Ano-calendário 2014

A Receita Líquida declarada na ECF do ano-calendário 2014 foi de R\$ 4.059.677.762,43 (fl. 16.159).

Receita Bruta	R\$ 4.553.454.682,73
(-) Vendas Canceladas, Devol. e Descontos Incond.	R\$ 0,00
(-) ICMS	R\$ 130.944.051,10
(-) Cofins	R\$ 298.111.294,33
(-) PIS/Pasep	R\$ 64.721.574,87
(-) ISS	R\$ 0,00
Receita Líquida	R\$ 4.059.677.762,43

Nas tabelas a seguir está demonstrada a composição da base de cálculo dos royalties no ano-calendário 2014.

Vendas Líquidas Arcos Dourados	Jan	Fev	Mar	Abr	Mai	Jun
421010 - Nossos Produtos	338.396.868,58	286.813.093,20	321.413.758,73	297.476.532,15	330.680.697,34	315.902.754,91
421012 - Venda de Água e Refrigerante	47.845.753,61	39.486.465,48	46.405.381,50	44.316.578,12	52.455.450,04	50.662.136,87
421013 - Venda Produto Aliquota Zero P/C	-	-	-	-	-	-
421011 - Outros Produtos	-8.400.141,00	-5.240.095,00	-6.270.194,00	-5.925.474,50	-7.683.090,50	-10.596.926,50
421110 - Vendas HMB	8.076.222,00	4.999.687,00	6.005.153,00	5.726.682,50	7.508.490,50	10.471.520,50
421002 - PIS	-5.444.841,98	-4.645.822,29	-5.199.750,74	-4.810.458,23	-5.329.338,88	-5.037.288,01
421003 - COFINS	-25.079.690,47	-21.399.352,34	-23.950.824,14	-22.157.695,93	-24.547.765,94	-23.202.999,19
421001 - ICMS s/ Transferencia e Vendas	-11.159.420,56	-9.440.341,50	-10.568.371,98	-9.788.457,99	-10.881.907,06	-10.416.536,79
421121 - Taxa De Entrega - Mc entrega	323.919,00	240.408,00	265.041,00	198.792,00	174.600,00	125.406,00
421113 - Pis HMB/SLP	-138.714,75	-86.570,42	-103.578,78	-97.885,16	-126.912,86	-175.105,78
421114 - Cofins HMB/SLP	-638.480,92	-398.319,10	-476.616,00	-450.411,27	-584.012,45	-805.560,55
421115 - ICMS HMB/SLP	-136.225,44	-88.195,75	-100.198,84	-95.779,40	-122.849,50	-171.933,96
Receita Líquida Total	343.645.248,07	290.240.957,28	327.419.799,75	304.392.422,29	341.543.360,69	326.755.467,50
Dedução de Vendas não-produtos McDonalds (brinquedos)	-7.486.719,89	-4.667.009,73	-5.589.800,38	-5.281.398,67	-6.849.315,69	-9.444.326,21
421110 - Vendas Hmb	-8.076.222,00	-4.999.687,00	-6.005.153,00	-5.726.682,50	-7.508.490,50	-10.471.520,50
421112 - Vendas S.L.P	-	-	-	-	-	-
421113 - Pis Hmb/Slp	138.714,75	86.570,42	103.578,78	97.885,16	126.912,86	175.105,78
421114 - Cofins Hmb/Slp	638.480,92	398.319,10	476.616,00	450.411,27	584.012,45	805.560,55
421115 - ICMS Hmb/Slp	136.225,44	88.195,75	100.198,84	95.779,40	122.849,50	171.933,96
421121 - Taxa De Entrega - Mc entrega	-323.919,00	-240.408,00	-265.041,00	-198.792,00	-174.600,00	-125.406,00
Apuração Mc Dia Feliz (Relatório Suporte)	-	-	-	-	-	-
Base de cálculo dos royalties	336.158.528,18	285.573.947,55	321.829.999,37	299.111.023,62	334.694.045,00	317.311.141,29

Fl. 6 da Resolução n.º 1401-000.707 - 1ª Sejl/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo nº 16561.720113/2018-47

Vendas Líquidas Arcos Dourados	Jul	Ago	Set	Out	Nov	Dez	Total
421010 - Nossos Produtos	326.228.877,62	331.147.537,69	301.549.951,42	337.679.318,10	359.253.436,20	382.599.209,22	3.929.142.035,16
421012 - Venda de Água e Refrigerante	52.694.615,62	52.514.360,75	49.227.195,27	53.954.594,67	57.482.209,51	62.238.140,01	609.282.881,45
421013 - Venda Produto Aliquota Zero P/C	-	-	2.817.555,77	3.117.469,03	4.490.394,29	4.604.347,03	15.029.766,12
421011 - Outros Produtos	-8.521.633,42	-7.962.930,32	-6.815.395,07	-7.813.816,86	-10.837.437,16	-8.859.042,60	-94.926.176,93
421110 - Vendas HMB	8.430.630,42	7.867.823,32	6.757.381,07	7.780.057,86	10.837.437,16	8.859.042,60	93.320.127,93
421002 - PIS	-5.188.661,66	-5.277.085,39	-4.862.836,76	-5.442.781,62	-5.748.864,71	-6.166.711,52	-63.154.441,79
421003 - COFINS	-23.899.282,50	-24.306.581,34	-22.398.524,00	-25.069.780,66	-26.479.617,80	-28.404.253,47	-290.896.367,78
421001 - ICMS s/ Transferência e Vendas	-10.619.901,22	-10.879.728,59	-10.015.036,06	-11.257.132,07	-11.773.093,79	-12.890.725,34	-129.690.652,95
421121 - Taxa De Entrega - Mc entrega	91.003,00	95.107,00	58.014,00	33.759,00	-	-	1.606.049,00
421113 - Pis Hmb/SLP	-140.599,24	-131.386,26	-112.455,62	-128.928,85	-178.818,86	-146.176,50	-1.567.133,08
421114 - Cofins Hmb/SLP	-647.607,37	-605.164,11	-517.970,00	-593.851,52	-823.645,75	-673.287,51	-7.214.926,55
421115 - ICMS Hmb/SLP	-94.285,42	-80.992,75	-72.674,16	-85.301,68	-108.977,11	-95.984,14	-1.253.398,15
Receita Líquida Total	338.333.155,83	342.380.960,00	315.615.205,86	352.173.605,40	376.113.021,98	401.064.557,78	4.059.677.762,43
Dedução de Vendas não-produtos McDonalds (brinquedos)	-7.639.141,39	-19.297.413,07	-6.304.174,43	-7.005.734,81	-9.725.995,44	-7.943.594,45	-97.234.624,16
421110 - Vendas Hmb	-8.430.630,42	-7.867.823,32	-6.757.381,07	-7.780.057,86	-10.837.437,16	-8.859.042,60	-93.320.127,93
421112 - Vendas S.L.P	-	-	-	-	-	-	-
421113 - Pis Hmb/SLP	140.599,24	131.386,26	112.455,62	128.928,85	178.818,86	146.176,50	1.567.133,08
421114 - Cofins Hmb/SLP	647.607,37	605.164,11	517.970,00	593.851,52	823.645,75	673.287,51	7.214.926,55
421115 - ICMS Hmb/SLP	94.285,42	80.992,75	72.674,16	85.301,68	108.977,11	95.984,14	1.253.398,15
421121 - Taxa De Entrega - Mc entrega	-91.003,00	-95.107,00	-58.014,00	-33.759,00	0,00	0,00	-1.606.049,00
Apuração Mc Dia Feliz (Relatório Suporte)	-	- 12.152.025,87	- 191.879,14	-	-	-	- 12.343.905,01
Base de cálculo dos royalties	330.694.014,44	323.083.546,93	309.311.031,43	345.167.870,59	366.387.026,54	393.120.963,33	3.962.443.138,23

Aplicando-se o percentual de 4% sobre a Receita Líquida de vendas sujeita a pagamento de royalties no ano-calendário 2014, encontra-se o montante de R\$ 158.497.725,53, que é valor do limite máximo dedutível de despesas de royalties, para o fim de apuração do Lucro Real. O montante de despesas de royalties contabilizadas pelo contribuinte, no entanto, foi de R\$ 286.580.499,29, conforme demonstrado nas tabelas a seguir.

Cálculo do Limite dedutível de Royalties	Jan	Fev	Mar	Abr	Mai	Jun
Limite de 4%	13.446.341,13	11.422.957,90	12.873.199,97	11.964.440,94	13.387.761,80	12.692.445,65
Limite acumulado	13.446.341,13	24.869.299,03	37.742.499,00	49.706.939,95	63.094.701,75	75.787.147,40
Despesas de royalties lançadas	Jan	Fev	Mar	Abr	Mai	Jun
532011 - Taxa De Franquia - Saopco	14.286.737,50	12.136.892,72	13.677.774,95	12.712.218,42	14.224.496,96	13.485.723,71
532025 - IRRF S/Taxa De Franquia	2.521.188,91	2.141.804,51	2.413.725,02	2.243.332,69	2.510.205,32	2.379.833,35
532015 - Taxa De Franquia - Franco	6.301.856,06	5.255.444,71	5.972.034,54	5.513.332,51	6.112.277,01	5.878.411,89
532020 - IRRF S/Taxa de Franquia Franco	1.112.092,22	927.431,47	1.053.888,45	973.998,86	1.077.579,39	1.037.366,74
532030 - Taxa Inicial De Franquia	-	-	-	42.685,09	84.957,08	213.435,00
532031 - IRRF S/ Taxa Inicial De Franquia	-	-	-	7.532,66	14.992,42	37.665,00
Total das despesas de royalties	24.221.874,69	20.461.573,41	23.117.422,96	21.493.100,23	24.024.508,18	23.032.435,69
Despesas acumuladas	24.221.874,69	44.683.448,10	67.800.871,06	89.293.971,29	113.318.479,47	136.350.915,16
Excesso de despesas a adicionar	10.775.533,56	19.814.149,07	30.058.372,06	39.587.031,34	50.223.777,72	60.563.767,76
Adições feitas no LALUR - IRPJ	4.844.374,94	8.936.689,64	13.560.174,23	17.859.993,06	22.663.695,92	27.270.183,06
Adições de ofício - IRPJ	5.931.158,62	10.877.459,43	16.498.197,82	21.727.038,28	27.560.081,80	33.293.584,70

Cálculo do Limite dedutível de Royalties	Jul	Ago	Set	Out	Nov	Dez	Total
Limite de 4%	13.227.760,58	12.923.341,88	12.372.441,26	13.806.714,82	14.655.481,06	15.724.838,53	158.497.725,53
Limite acumulado	89.014.907,98	101.938.249,86	114.310.691,11	128.117.405,94	142.772.887,00	158.497.725,53	
Despesas de royalties lançadas	Jul	Ago	Set	Out	Nov	Dez	Total
532011 - Taxa De Franquia - Saopco	14.054.495,60	13.731.050,75	13.145.718,77	14.669.634,42	15.571.448,63	16.707.640,82	168.403.833,25
532025 - IRRF S/Taxa De Franquia	2.480.205,15	2.423.126,56	2.319.832,81	2.588.759,05	2.747.902,83	2.948.407,34	29.718.323,54
532015 - Taxa De Franquia - Franco	6.045.552,68	5.929.799,18	5.702.865,54	6.451.564,89	7.004.182,52	7.708.045,29	73.875.366,82
532020 - IRRF S/Taxa de Franquia Franco	1.066.862,32	1.046.435,15	1.006.388,05	1.138.511,49	1.236.032,22	1.360.243,30	13.036.829,66
532030 - Taxa Inicial De Franquia	42.526,35	86.651,56	-	93.647,48	194.952,60	555.368,99	1.314.224,15
532031 - IRRF S/ Taxa Inicial De Franquia	7.504,65	15.291,46	-	16.526,02	34.403,40	98.006,26	231.921,87
Total das despesas de royalties	23.697.146,75	23.232.354,66	22.174.805,17	24.958.643,35	26.788.922,20	29.377.712,00	286.580.499,29
Despesas acumuladas	160.048.061,91	183.280.416,57	205.455.221,74	230.413.865,09	257.202.787,29	286.580.499,29	
Excesso de despesas a adicionar	71.033.153,93	81.342.166,71	91.144.530,63	102.296.459,15	114.429.900,29	128.082.773,76	
Adições feitas no LALUR - IRPJ	32.009.613,07	36.656.084,13	41.091.038,28	46.082.782,42	51.440.304,34	57.316.168,64	
Adições de ofício - IRPJ	39.023.540,86	44.686.082,58	50.053.492,35	56.213.676,74	62.989.595,95	70.766.605,12	

Assim, para efeito da apuração do Lucro Real, o valor correto a ser adicionado a título de parcela não dedutível de despesa de royalties no ano-calendário de 2014 é de R\$

Fl. 7 da Resolução n.º 1401-000.707 - 1ª Sejul/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo n.º 16561.720113/2018-47

128.082.773,76. Na apuração do Lucro Real do AC 2014 o contribuinte já adicionou o montante de R\$ 57.316.168,64 a título de despesa de royalties não dedutível, restando, portanto, o valor de R\$ 70.766.605,12 a ser lançado de ofício.

Despesa com Royalties e Assistência Técnica - EXTERIOR	R\$ 286.580.499,29
- Limite máximo dedutível de Despesas com Royalties	R\$ 158.497.725,53
= Valor a ser adicionado ao Lucro Líquido para apuração do Lucro Real	R\$ 128.082.773,76
- Valor já adicionado pelo contribuinte na apuração do Lucro Real	R\$ 57.316.168,64
= Valor lançado de ofício a título de parcela não dedutível de despesa de Royalties	R\$ 70.766.605,12

Na ação fiscal referente aos anos-calendário 2009 e 2010, concluída no processo de nº 16561.720099/2014-58, o contribuinte já havia sido autuado por excesso de dedução de despesas de royalties, e o crédito tributário foi mantido por unanimidade de votos pelo CARF (fls. 15.838 a 15.874). No mesmo sentido, decisão da DRJ relativa ao ano calendário 2011.

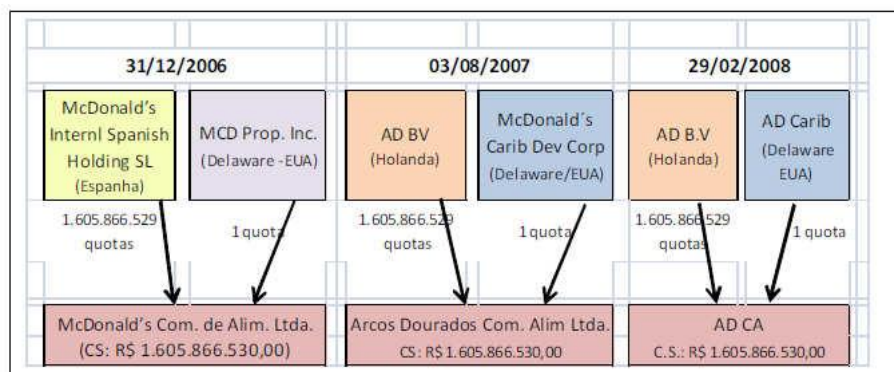
(II) Da verificação da dedutibilidade da despesa com amortização de Ágio Em relação ao ágio, aduz que o contribuinte fiscalizado passou por diversas alterações societárias no período compreendido entre os anos 2007 e 2011, e que o mencionado ágio supostamente surgiu no contexto de tais reorganizações societárias.

Elabora o resumo das principais alterações societárias:

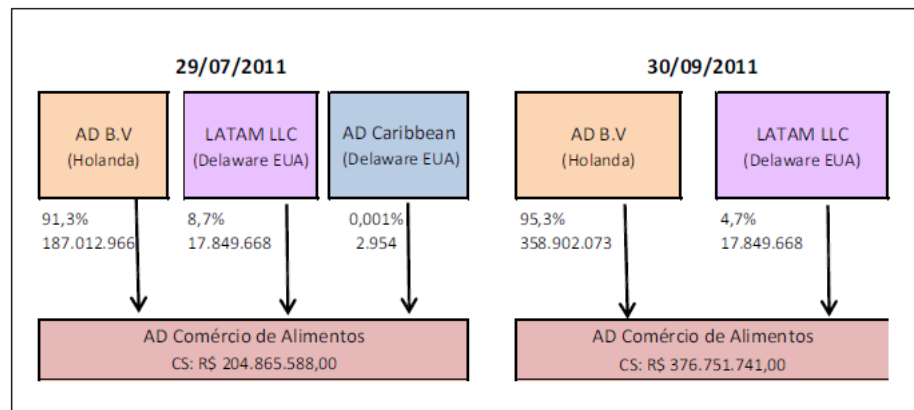
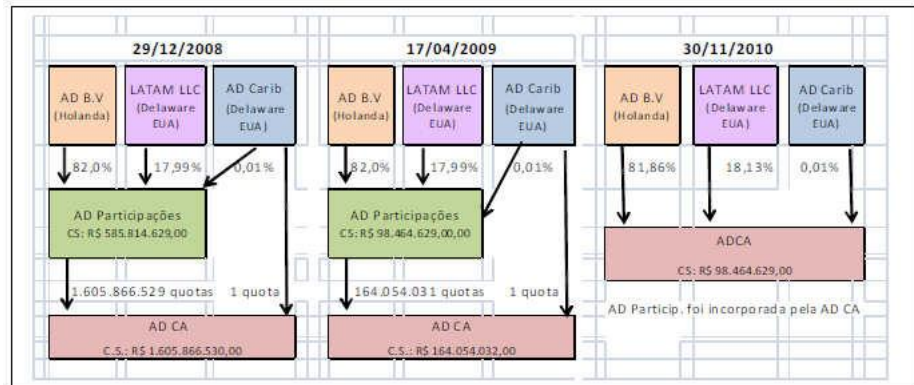
Em 31/12/2006, a razão social do contribuinte era “McDonald’s Comércio de Alimentos Ltda.” e seus sócios eram:

- “McDONALD’S INTERNATIONAL SPANISH HOLDING SL”, com sede na Espanha, que detinha 1.605.866.529 quotas no valor de R\$ 1,00 cada, e
- “MCD PROPERTIES, INC”, sociedade organizada e existente de acordo com as leis do estado de Delaware, com sede nos EUA, que detinha 1 quota no valor de R\$ 1,00.

Elabora quadro resumo com as principais alterações societárias a partir de tal data:



Fl. 8 da Resolução n.º 1401-000.707 - 1ª Sejul/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo nº 16561.720113/2018-47



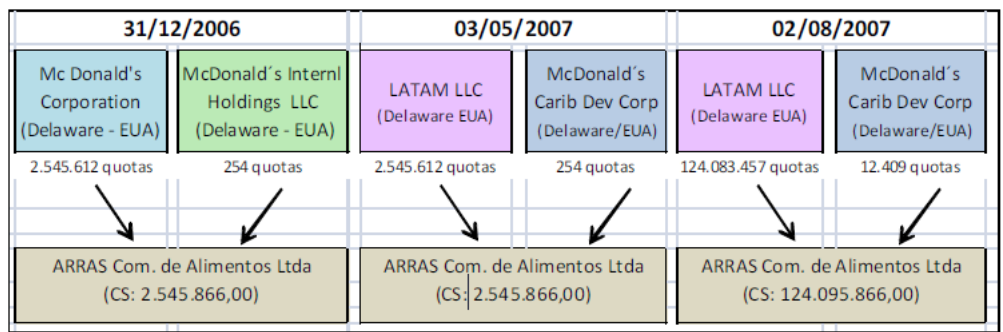
Resumo das principais alterações societárias da ARRAS Considerando que o suposto ágio teve origem não só na aquisição da AD Comércio de Alimentos, mas também na aquisição da ARRAS, mostra também as alterações societárias desta.

Em 31/12/06, o capital social era de R\$ 2.545.866,00 e seus sócios eram:

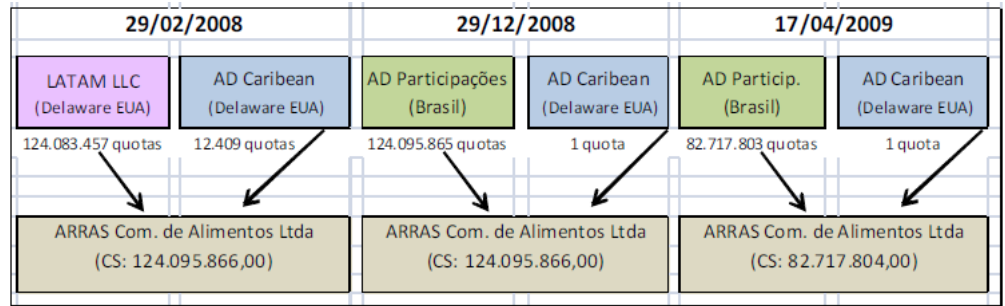
- McDonald's Corporation - 2.545.612 quotas no valor de R\$ 1,00 cada; e
- McDonald's Internl. Holdings LLC - 254 quotas no valor de R\$ 1,00 cada,

Os dois sócios tinham sede nos EUA (Delaware).

Elabora quadro com as principais alterações societárias a partir de tal data:



Fl. 9 da Resolução n.º 1401-000.707 - 1ª Sejul/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo n.º 16561.720113/2018-47



Informa que em 30/11/2010 a ARRAS foi incorporada pela AD Comércio de Alimentos.

Discorre sobre as intimações realizadas durante o procedimento fiscal e as respostas prestadas pelo contribuinte.

Aquisição da McDonald's Comércio de Alimentos e da LATAM pelo grupo Arcos Dorados

Feito o resumo das alterações societárias, passou a discorrer sobre o caso.

Em julho de 2007, o McDonald's Corporation (McDonald's), uma sociedade norte-americana, com sede em Delaware, 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).

No contrato original de compra, assinado em 28/03/2007 (fls. 14.971 a 15.041), constavam McDonald's Latin America LLC ("MLA"), McDonald's International Spanish Holdings S.L. ("MISH") e MCD Properties Inc. ("MCD"), como vendedores, e Sage Finance Group Limited, como comprador.

O objeto do contrato era a compra e venda das unidades de participação de McDonald's Comércio de Alimentos Ltda. ("CA") e da LATAM LLC, a qual era detentora de 99,99% das quotas da ARRAS, e de quotas de diversas outras empresas na América Latina.

O preço de compra base foi estabelecido em US\$ 700 milhões, o qual seria ajustado em função da diferença, positiva ou negativa, entre o capital de giro na data de fechamento e o capital de giro alvo.

A data de fechamento do contrato, ou seja, a data em que seria efetuado o pagamento e que seriam entregues as unidades de participação, dependeria de cumprimento de determinadas condições previstas no contrato.

Em 31/07/2007, antes da data de fechamento, foi assinada uma emenda ao contrato por meio da qual foram introduzidas, entre outras, as seguintes modificações (fls. 15.110 a 15.118):

a. Foram incluídos outros vendedores no contrato:

- McDonalds Restaurant Operations Inc. ("MRO"), proprietária de todas as quotas acionárias emitidas e pendentes da McDonald's Sistemas de Panamá S.A. ("MSP");

Fl. 10 da Resolução n.º 1401-000.707 - 1ª Seju/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo nº 16561.720113/2018-47

- Jessika Malek (“Malek”) proprietária de todas as quotas acionárias emitidas e pendentes da McOpCo Panamá S.A. (“SMP”) e da El Dorado-Mac S.A. (“EDM”);

b. O objeto do contrato passou a incluir a compra e venda das unidades de participação da “MSP”, da “SMP” e da “EDM”.

c. A SAGE (comprador) atribuiu todos os direitos e obrigações sob o contrato de compra a uma subsidiária de propriedade total, a Arcos Dorados B.V.

d. O preço de compra base do contrato foi reduzido de US\$ 700.000.000,00 para US\$ 690.500.000.

e. Foi acordado que, do preço base do contrato (fl. 15.112):

- US\$ 678.499.500 deveriam ser pagos a respeito das unidades de capital da LatAm;

- US\$ 500 deveriam ser pagos a respeito das unidades de capital da CA adquiridas da MCD;

- €10.000 (transformados em US\$ 13.698 com base na taxa de câmbio em vigor em 30/07/2007 de €1,00 = US\$ 1,3698) deveriam ser pagos a respeito das unidades de capital da CA adquiridas da MISH;

- US\$ 9.300.000 deveriam ser pagos a respeito das unidades de capital da MSP adquiridas da MRO;

- US\$ 2.690.000 deveriam ser pagos a respeito das unidades de capital da SMP adquiridas da Malek;

- US\$ 10.000 deveriam ser pagos a respeito das unidades de capital da EDM adquiridas da Malek;

f. Foi acordado também que quaisquer ajustes do preço base do contrato deveriam ser no valor do montante pago a respeito das unidades de Capital da LatAm e das unidades de capital da CA adquiridas da MLA e da MCD.

A operação de compra e venda das participações societárias foi concluída em agosto de 2007.

Destaca trechos do Relatório da Forrestal Capital (fls. 15.543 e 15.544) e do Laudo da Macso Legate Consultores Ltda. (fls. 14.120 a 14.446) e faz uma análise da dedutibilidade da despesa de amortização de ágio.

Na emenda ao contrato de compra e venda, assinada em 31/07/2007, consta que o preço de compra base para todo o negócio, ou seja, para todas as operações do McDonald’s na América Latina, havia sido reduzido de US\$ 700 milhões para US\$ 690.500.000 (fl. 15.110), lembrando que o preço base seria ajustado, positivamente ou negativamente, em função do capital de giro na data do fechamento do contrato.

De acordo com informação prestada pelo contribuinte, no entanto, o custo incorrido pelo grupo Arcos Dorados pela aquisição de todo negócio latino americano, considerando já os ajustes contratuais aplicáveis, foi de US\$ 698.823.683,00 e, considerando a taxa de conversão do dólar americano em 31/07/2007, de R\$ 1,8776, o custo de aquisição, em reais, teria sido de R\$ 1.312.111.347,20.

Fl. 11 da Resolução n.º 1401-000.707 - 1ª Seju/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo nº 16561.720113/2018-47

Aponta que, com o intuito de comprovar o efetivo pagamento, o contribuinte apresentou, em sua impugnação (do Auto de Infração do processo de nº 16561.720099/2014-58), cópia de contrato de empréstimo tomado por Arcos Dorados BV em 02 agosto de 2007, no montante de R\$ 350.000.000,00 (fls. 15.875 a 16.047) e 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. 16.047). Não foi apresentado nenhum documento comprovando que o valor total pago pela aquisição de todo negócio latino americano foi de US\$ 698.823.683,00, conforme alegado pelo contribuinte.

O valor pago se referia a todas as operações do McDonald's na América Latina e Caribe, que incluíam além do Brasil, México, Argentina e mais 15 outros países.

Ainda de acordo com a informação prestada pelo contribuinte, do valor total, aproximadamente 42%, ou seja, R\$ 551.086.765,82, referiam-se às operações do Brasil (McDonald's Comércio de Alimentos + Arras).

Esse percentual de 42%, contudo, foi apenas uma estimativa aproximada de quanto valeriam as operações no Brasil de acordo um relatório apresentado pela Forrestal Capital à Arcos Dorados Argentina, em julho de 2007. A Forrestal Capital fez uma estimativa do valor justo de mercado do grupo de entidades, na América Latina, pertencentes à McDonald's Corporation, baseado no método do fluxo de caixa descontado, e estimou que do valor total obtido, o Brasil contabilizou aproximadamente 42%. Não se trata do valor estipulado pelas vendedoras pelas unidades de capital adquiridas.

De acordo com o definido na seção 2.1 da Emenda ao contrato de compra e venda, (fl. 2.803) o valor total que deveria ser pago pelas unidades de capital da McDonald's Comércio de Alimentos seria de US\$ 14.198, sendo US\$ 13.698 pelas unidades de capital adquiridas da McDonald's International Spanish Holding SL (MISH) e US\$ 500 pelas unidades adquiridas da MCD Properties, Inc. (MCD).

Considerando a taxa de conversão do dólar americano em 31/07/2007, de R\$ 1,8776, o custo de aquisição das unidades de capital da McDonald's Comércio de Alimentos, em reais, teria sido de R\$ 26.658,16.

Aduz que as informações são conflitantes, de forma que não há como ter a certeza de qual teria sido o valor total pago por toda a operação na América Latina, e muito menos de qual teria sido o exato custo de aquisição das duas empresas brasileiras.

O contrato de compra foi assinado em 28/03/2007 e a operação foi concluída em agosto de 2007. Não houve, porém, nesse período, o levantamento do balanço patrimonial das empresas adquiridas, não sendo possível saber o valor do patrimônio líquido por ocasião de aquisição da participação. Não foi apresentado nenhum Balanço Patrimonial referente a agosto de 2007 ou ao mês imediatamente anterior, julho de 2007.

As informações disponíveis referem-se às constantes na ficha 37A – Passivo – Balanço Patrimonial da DIPJ 2007 - AC 2006, apresentada pelas empresas McDonald's Comércio de Alimentos (fls. 15.170 a 15.207) e ARRAS (fls. 15.380 a 15.406), que tem como data base 31/12/2006.

Valor do Patrimônio Líquido (em R\$)	McDonald's Com. de Alimentos	ARRAS Com. de Alimentos
Data: 31/12/2006	317.362.028,03	- R\$100.237.091,23

Fl. 12 da Resolução n.º 1401-000.707 - 1ª Seju/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo nº 16561.720113/2018-47

Quando solicitado o envio dos Balanços Patrimoniais das empresas envolvidas no processo de aquisição: McDonalds Comércio de Alimentos e ARRAS Comércio de Alimentos, na data em que o ágio foi gerado, obteve a seguinte resposta:

“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.” (grifo nosso)

O “evento” que o contribuinte menciona não é o processo de aquisição da participação societária pela Arcos Dorados BV e, conseqüentemente, de geração do suposto ágio pago por terceiros independentes, e sim o momento em que as sócias da AD Participações,

a AD BV e a LATAM LLC, aumentaram seu capital social, em R\$ 585.804.629,00, mediante a transferência da totalidade das quotas que essas detinham no capital social da AD Comércio de Alimentos e da ARRAS. Isso ocorreu em 29/12/2008. Os balancetes de verificação apresentados referem-se à data de 30/11/2008. Assim, conclui-se pela resposta do contribuinte e pelos documentos por ele apresentados que a data do surgimento do ágio foi 29/12/2008, em uma operação de subscrição de capital, mediante transferência de cotas entre membros do grupo Arcos Dourados.

Seguem abaixo os valores do patrimônio líquido de cada empresa consoante seus balancetes de verificação datados de 30/11/2008 e também os informados nas DIPJ, referentes ao encerramento de 2008, 31/12/2008.

Valor do Patrimônio Líquido (em R\$)	AD Com. de Alimentos	ARRAS Com. de Alimentos
Balancete de Verificação de 30/11/2008	99.848.780,77	-11.090.418,35
DIPJ 2009 – AC 2008 referente à data: 31/12/2008	166.788.984,05	82.717.734,65

Ressalta que o valor do Patrimônio Líquido da ARRAS, que consta no balancete de verificação apresentado em resposta à intimação, não corresponde ao valor do patrimônio líquido informado no Registro Declaratório Eletrônico – Investimento Externo Direto (RDE IED) nº IA 060012 que é de R\$ 29.064.586,00 (fl. 14.678).

Concluí que também não há informações disponíveis sobre o valor do patrimônio líquido das empresas McDonald's Comércio de Alimentos e ARRAS por ocasião da aquisição de suas participações societárias.

#### Valor do ágio

O valor do ágio registrado na DIPJ foi R\$ 515.377.834,00. Embora tenha sido explicitamente questionado a respeito do cálculo do valor do ágio: “... solicitamos demonstrar exatamente como foi calculado esse valor”, o cálculo de tal valor não foi demonstrado.

Conforme estabelecido no inciso II do art. 385 do RIR, o valor do ágio é a diferença entre o custo de aquisição do investimento e o valor do patrimônio líquido na época da aquisição. Dado que não se tem nem o exato custo de aquisição das participações nem o valor do patrimônio líquido por ocasião da aquisição, torna-se inexequível o cálculo de eventual ágio.

Fl. 13 da Resolução n.º 1401-000.707 - 1ª Sejul/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo n.º 16561.720113/2018-47

As informações e documentos disponíveis apontam na direção oposta, ou seja, que tenha havido um deságio e não um ágio na operação de aquisição internacional efetuada pelo grupo Arcos Dorados.

As demonstrações financeiras, Form 10K, do grupo empresarial McDonald's Corporation, referente ao ano-calendário 2007, obtidas junto à SEC mostram que o grupo teve uma perda na alienação dos investimentos na América Latina:

In August 2007, the Company completed the sale of its businesses in Brazil, Argentina, Mexico, Puerto Rico, Venezuela and 13 other countries in Latin America and the Caribbean, which totaled 1,571 restaurants, to a developmental licensee organization. The company refers as "Latam".

.....

As a result, the Company recorded an Impairment charge of \$ 1.7 billion in 2007, substantially all of which was noncash. The charge included \$896 million for the difference between the net book value of the Latam business and approximately \$ 675 million in cash proceeds received.

De acordo com o definido na seção 2.1 da Emenda ao contrato de compra e venda, o valor total que deveria ser pago pelas unidades de capital da McDonald's Comércio de Alimentos seria de US\$ 14.198, sendo US\$ 13.698 pelas unidades de capital adquiridas da McDonald's International Spanish Holding SL (MISH) e US\$ 500 pelas unidades adquiridas da MCD Properties, Inc. (MCD). Considerando a taxa de conversão do dólar americano em 31/07/2007, de R\$ 1,8776, o custo de aquisição das unidades de capital da McDonald's Comércio de Alimentos, em reais, teria sido de R\$ 26.658,16.

#### Fundamento econômico do suposto ágio

Quando questionado a respeito do fundamento econômico do ágio, o contribuinte respondeu:

“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”.

Considera que não foi apresentada, contudo, nenhuma demonstração que comprove o fundamento econômico do valor do ágio.

Um dos documentos entregues foi o relatório elaborado pela empresa Forrester Capital, a pedido da Arcos Dorados da Argentina.

Tal relatório serviu de instrumento para auxiliar no processo de aquisição do grupo de empresas da McDonald's na América Latina.

“Este relatório tem por objetivo assistir à aquisição potencial do grupo de entidades que pertencem à McDonalds Corporation e não deve ser usado para quaisquer outros fins.”(grifou)

O mencionado relatório, que adotou a metodologia do fluxo de caixa descontado, foi um critério de dimensionamento de preço e não deve ser confundido com o fundamento de eventual ágio.

Fl. 14 da Resolução n.º 1401-000.707 - 1ª Seju/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo nº 16561.720113/2018-47

Na ocasião do processo de aquisição das empresas do grupo McDonald's pelo grupo Arcos Dorados, deveria ter sido feito o levantamento do Balanço Patrimonial das empresas adquiridas, com o objetivo de determinar o valor do Patrimônio Líquido de tais empresas, para então confirmar se o preço de aquisição da participação societária era superior ao valor de seu patrimônio líquido na data da aquisição. Caso fosse superior, estaria então configurada a existência do ágio.

Confirmada a existência do ágio, o contribuinte deveria proceder a uma avaliação atualizada dos bens para saber se existia diferença entre o valor atual, de mercado, dos bens do ativo e o custo histórico que estava registrado na contabilidade. Existindo essa diferença, o contribuinte deveria informar como fundamento econômico do ágio, da parcela referente a essa diferença, o estabelecido no inciso I do § 2º do artigo 385 do RIR, ou seja, o fato do valor de mercado de bens do ativo da coligada ou controlada ser superior ao custo registrado na sua contabilidade.

Descontada essa parcela referente à diferença entre custo histórico e valor atual de mercado, existindo ainda algum valor remanescente, esse sim poderia ser classificado como ágio por expectativa de rentabilidade futura ou goodwill. Nada disso, porém, foi feito.

Não basta simplesmente informar que o ágio se deve à rentabilidade futura sem fazer nenhuma avaliação do valor de mercado do patrimônio líquido.

Outro documento apresentado pelo contribuinte, visando a dar respaldo à amortização de ágio, foi o Laudo de Avaliação Econômica, elaborado pela Macso Legate Consultores Ltda., que teve como objetivo a avaliação econômica do Grupo Arcos Dorados do Brasil.

O referido laudo, no entanto, foi apresentado à Arcos Dorados Comércio de Alimentos Ltda. em 28/10/2008 e teve como data base 31/08/2008, ou seja, um ano após a operação de aquisição das empresas McDonald's Comércio de Alimentos e Arras Comércio de Alimentos pelo grupo Arcos Dorados. A avaliação foi feita em um momento diferente, em circunstâncias bem diferentes, em um contexto em que as empresas já pertenciam ao grupo Arcos Dorados há um ano. O laudo é extemporâneo.

Além disso, o mencionado laudo não mostra o valor de mercado dos bens das empresas, ele simplesmente faz uma projeção de resultados, baseada em uma série de premissas, utilizando a metodologia do fluxo de caixa descontado. Constata-se, por conseguinte, que tal laudo, para fins de determinação de fundamento econômico do ágio, não tem serventia alguma.

Absorção do patrimônio da pessoa jurídica Ademais, o patrimônio da Arcos Dorados BV, que adquiriu as participações societárias da McDonald's Comércio de Alimentos e da ARRAS, supostamente com ágio, não foi absorvido. Não houve a necessária confusão patrimonial entre a investidora, a real adquirente, e as investidas.

No caso em tela, em 2007, a Arcos Dorados BV (Holanda) adquiriu as empresas do grupo McDonald's na América Latina, estas também pertencentes a Holdings sediadas no exterior. Destarte, a operação de compra e venda se deu entre entidades residentes no exterior. Não foi nenhuma pessoa jurídica domiciliada no país que adquiriu as participações societárias e que, portanto, arcou com o custo de aquisição e eventual ágio, e sim a empresa Arcos Dorados BV, com sede na Holanda.

O previsto no art. 385 do RIR/99 não é aplicável à Arcos Dorados BV, uma vez que se trata de sociedade domiciliada no exterior que, como tal, não se enquadra no

Fl. 15 da Resolução n.º 1401-000.707 - 1ª Sejul/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo nº 16561.720113/2018-47

conceito de “contribuinte”, na acepção técnica empregada no caput do art. 385 (ressalte-se que tal sociedade tampouco se enquadra no art. 147, inciso II, do RIR/99).

Diante da ciência da impossibilidade do aproveitamento de eventual ágio, o grupo Arcos Dorados decidiu fazer uma reorganização societária interna, transferindo um suposto ágio pago pela empresa holandesa Arcos Dorados BV para o Brasil, de forma que esse fosse posteriormente utilizado para redução do lucro apurado na própria empresa em que o suposto ágio foi gerado, ou seja, na Arcos Dourados Comércio de Alimentos.

Foi utilizada uma empresa veículo, a Arcos Dourados Participações, para esse fim. A AD Participações foi constituída em 19/09/2008, com um capital social de R\$ 10.000,00. Suas sócias eram AD BV (5.000 quotas), LATAM LLC (4.999 quotas) e AD Caribbean (1 quota) (fls. 14.570 e 14.571).

Em 29/12/2008, as sócias da AD Participações integralizaram e aumentaram seu capital social, em R\$ 585.804.629,00 (fls. 14.572), mediante a transferência da totalidade das quotas que essas detinham no capital social da AD Comércio de Alimentos e da ARRAS.

Na ficha 36A – Ativo – Balanço Patrimonial da DIPJ 2009 da AD

Participações, referente ao período 19/09 a 31/12/2008 (fls. 15.287 a 15.309), foram declaradas as seguintes informações:

NÃO CIRCULANTE – INVESTIMENTOS	
24. Participações Permanentes em Coligadas ou Controladas	246.771.836,00
27. Ágios em Investimentos	515.377.834,00
31. TOTAL DOS INVESTIMENTOS	762.149.670,00

Na ficha 52 – Participação Permanente em Coligadas ou Controladas -

consta:

0001. CNPJ: 42.591.651/0001-43	
País: Brasil	
Nome Empresarial: ARCOS DOURADOS COMÉRCIO DE ALIMENTOS LTDA	
Valor:	164.054.031,00
Percentual sobre o Capital Total:	99,99%
Percentual sobre o Capital Votante:	99,99%
Resultado da Equivalência Patrimonial:	122.681.824,00
0002. CNPJ: 54.393.046/0001-47	
País: Brasil	
Nome Empresarial: ARRAS COMÉRCIO DE ALIMENTOS LTDA	
Valor:	82.717.803,00
Percentual sobre o Capital Total:	99,99%
Percentual sobre o Capital Votante:	99,99%
Resultado da Equivalência Patrimonial:	53.653.217,00

Há, todavia, jurisprudência formada no sentido de coibir e condenar a tentativa de transferência de ágio. Transcreve jurisprudência.

Ademais, verificou que, em 30/11/2010, menos de dois anos após a transferência das quotas para a AD Participações, essa foi extinta por incorporação pela AD Comércio

Fl. 16 da Resolução n.º 1401-000.707 - 1ª Sejul/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo nº 16561.720113/2018-47

de Alimentos (incorporação às avessas), e o principal sócio da fiscalizada voltou a ser a AD BV.

A curta existência da AD Participações mostra que essa serviu apenas como veículo de transferência do suposto ágio (que, na realidade, verificamos que não existiu) para a AD Comércio de Alimentos.

### **Ágio interno**

Considera, por outro lado, que na operação internacional de aquisição não foi gerado nenhum ágio, pelo contrário, o que existiu foi um deságio, e que o ágio alegado pelo contribuinte surgiu no momento em que a AD Participações recebeu participações societárias da AD Comércio de Alimentos e da ARRAS, conforme explicação dada pelo fiscalizado.

Estar-se-ia então diante de uma situação de ágio interno, de ágio gerado artificialmente dentro do grupo econômico.

Não houve, no momento da transferência das quotas da AD Comércio de Alimentos e da ARRAS para a AD Participações uma transação, uma operação de aquisição, entre partes independentes. Inexistiu negociação, já que se tratava de operações dos sócios com eles próprios.

A AD BV e a LATAM LLC simplesmente cederam e transferiram as suas quotas à AD Participações; foi uma operação intragrupo. Nenhuma riqueza foi gerada e a AD Participações não arcou com nenhum custo efetivo, não houve desembolso, pagamento.

O reconhecimento de um ágio gerado dentro de um mesmo grupo econômico não encontra respaldo na Contabilidade.

Considera que mesmo que o ágio interno pudesse ser amortizado, o cálculo do valor declarado pelo contribuinte como sendo o ágio, R\$ 515.377.834,00, não foi demonstrado e muito menos comprovado.

Mesmo que o contribuinte tivesse realmente adquirido participação societária com ágio e que tivesse cumprido todos os requisitos para permitir a amortização tributária desse ágio, haveria ainda um limite a ser observado pelo contribuinte. A amortização do ágio só pode ocorrer à razão de um sessenta avos, no máximo, para cada mês do período de apuração.

O contribuinte alega que o valor do ágio gerado foi de R\$ 515.377.834,00.

Não há registro de nenhum outro ágio na DIPJ. Um sessenta avos de R\$ 15.377.834,00 é igual a R\$ 8.589.630,57, que equivale a uma amortização anual de R\$ 103.075.566,84. Foi deduzido o montante anual total de R\$ 108.660.109,83, valores que ultrapassam o limite permitido pela legislação.

### **Amortização do Ágio**

Ano calendário 2013

No ano-calendário 2013 a amortização do ágio foi efetuada no FCONT – Controle Fiscal Contábil de Transição - por meio dos seguintes lançamentos de ajuste do RTT

– Regime Tributário de Transição:

Fl. 17 da Resolução n.º 1401-000.707 - 1ª Seju/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo nº 16561.720113/2018-47

Data	Código da Conta	Descrição da Conta	D / C	Valor	Saldo	D / C	Histórico
31/12/2013	323010.323012.	Exercicio Corrente	D	5.584.543,03	37.847.888,10	D	ENCERRAMENTO FISCAL AMORTIZACAO DO AGIO ARRAS
31/12/2013	420055.420257	Imparidade de Goodwill	C	5.584.543,03	37.847.888,10	D	ENCERRAMENTO FISCAL AMORTIZACAO DO AGIO ARRAS
31/12/2013	323010.323012.	Exercicio Corrente	D	103.075.566,80	140.923.454,90	D	ENCERRAMENTO FISCAL AMORTIZACAO DO AGIO AD PARTICIPACOES
31/12/2013	420055.420257	Imparidade de Goodwill	C	103.075.566,80	140.923.454,90	D	ENCERRAMENTO FISCAL AMORTIZACAO DO AGIO AD PARTICIPACOES

O valor total de ágio amortizado no ano-calendário de 2013, R\$ 108.660.109,83, é composto pela soma dos valores de R\$ 103.075.566,80, referente à amortização do ágio AD Participações, e R\$ 5.584.543,03, referente à amortização do ágio

ARRAS.

Ano calendário 2014

No ano-calendário 2014 a amortização do ágio foi efetuada por meio de lançamentos de exclusão no e-Lalur (fl. 16.167).

Lançamentos da Parte A		Janeiro		Fevereiro		Março		
e-LALUR (M300) - Descrição	e-LACS (M350) - Descrição	Gdt.	M300	M350	M300	M350	M300	M350
(-) Realização da diferença negativa de ativo ou positiva de passivo controlada em subcontas (art. 67, Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014).	(-) Realização da diferença negativa de ativo ou positiva de passivo controlada em subcontas (art. 67, Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014).	143	9.055.009,16	9.055.009,15	18.110.018,30	18.110.018,30	27.165.027,46	27.165.027,46

Abril		Maio		Junho		Julho		Agosto	
M300	M350	M300	M350	M300	M350	M300	M350	M300	M350
36.220.036,61	36.220.036,61	45.275.045,76	45.275.045,76	54.330.054,92	54.330.054,92	63.385.064,07	63.385.064,07	72.440.073,22	72.440.073,22

Setembro		Outubro		Novembro		Dezembro		ANUAL	
M300	M350	M300	M350	M300	M350	M300	M350	M300	M350
81.495.082,37	81.495.082,37	90.550.091,53	90.550.091,53	99.605.100,67	99.605.100,67	108.660.109,83	108.660.109,83	108.660.109,83	108.660.109,83

Controle dos saldos de ágio a amortizar – Parte B do LALUR

Foi verificado que no e-LALUR e no e-LACS constam como saldos iniciais dos dois ágios em 31/12/2013 os montantes corretos de saldos, lançados como saldos finais no LALUR 2013, porém com indicador de saldo devedor e não credor, e não constam os lançamentos a débito realizados em 31/12/2014 e os saldos finais em 31/12/2014.

M010 - Identificação da conta na parte B do e-Lalur e do e-Lacs							
Número da linha original	ID do registro	Código da Conta	Descrição	Data de Criação	Tipo de Tributo	Saldo inicial	Indicador do Saldo inicial
342.258	MD10	AMORTIZAÇÃO ARRAS	Amortização do Ágio Arras	31/12/2013	I	11.455.931,11	D
342.259	MD10	AMORTIZAÇÃO ADP	Amortização do Ágio AD Participações	31/12/2013	I	197.561.503,03	D
342.261	MD10	AMORTIZAÇÃO ARRAS	Amortização de ágio Arras	31/12/2013	C	11.455.931,11	D
342.262	MD10	AMORTIZAÇÃO ADP	Amortização AD Participações	31/12/2013	C	197.561.503,03	D

LALUR 2013 - fls. 128 e 129

Fl. 18 da Resolução n.º 1401-000.707 - 1ª Sejul/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo nº 16561.720113/2018-47

PARTE B - CONTROLE DE VALORES QUE CONSTITUIRÃO AJUSTE DO LUCRO LÍQUIDO DE PERÍODOS BASES FUTUROS					
CONTA: AMORTIZAÇÃO ÁGIO AD PARTICIPAÇÕES					
Nº CONTA:					
		CONTROLE DE VALORES			
DATA DO LANÇAMENTO	HISTÓRICO	DÉBITO	CRÉDITO	SALDO	D/C
01/01/13	SALDO TRANSFERIDO DO LIVRO ANTERIOR			300.637.069,83	C
31/12/13	EXCLUSÃO NESTE EXERCÍCIO	103.075.566,80		197.561.503,03	C

PARTE B - CONTROLE DE VALORES QUE CONSTITUIRÃO AJUSTE DO LUCRO LÍQUIDO DE PERÍODOS BASES FUTUROS					
CONTA: AMORTIZAÇÃO ÁGIO ARRAS					
Nº CONTA:					
		CONTROLE DE VALORES			
DATA DO LANÇAMENTO	HISTÓRICO	DÉBITO	CRÉDITO	SALDO	D/C
01/01/13	SALDO TRANSFERIDO DO LIVRO ANTERIOR			17.040.474,14	C
31/12/13	EXCLUSÃO NESTE EXERCÍCIO	5.584.543,03		11.455.931,11	C

#### LALUR 2012 – FLS. 140 E 141

PARTE B - CONTROLE DE VALORES QUE CONSTITUIRÃO AJUSTE DO LUCRO LÍQUIDO DE PERÍODOS BASES FUTUROS					
CONTA: AMORTIZAÇÃO ÁGIO AD PARTICIPAÇÕES					
Nº CONTA:					
		CONTROLE DE VALORES			
DATA DO LANÇAMENTO	HISTÓRICO	DÉBITO	CRÉDITO	SALDO	D/C
01/01/12	SALDO TRANSFERIDO DO LIVRO ANTERIOR			403.712.636,63	C
31/12/12	EXCLUSÃO NESTE EXERCÍCIO	103.075.566,80		300.637.069,83	C

PARTE B - CONTROLE DE VALORES QUE CONSTITUIRÃO AJUSTE DO LUCRO LÍQUIDO DE PERÍODOS BASES FUTUROS					
CONTA: AMORTIZAÇÃO ÁGIO ARRAS					
Nº CONTA:					
		CONTROLE DE VALORES			
DATA DO LANÇAMENTO	HISTÓRICO	DÉBITO	CRÉDITO	SALDO	D/C
01/01/12	SALDO TRANSFERIDO DO LIVRO ANTERIOR			22.625.017,17	C
31/12/12	EXCLUSÃO NESTE EXERCÍCIO	5.584.543,03		17.040.474,14	C

#### LALUR 2011 – fls. 128 e 129

Fl. 19 da Resolução n.º 1401-000.707 - 1ª Seju/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo nº 16561.720113/2018-47

PARTE B - CONTROLE DE VALORES QUE CONSTITUIRÃO AJUSTE DO LUCRO LÍQUIDO DE PERÍODOS BASES FUTUROS					
CONTA: AMORTIZAÇÃO ÁGIO AD PARTICIPAÇÕES					
Nº CONTA:					
			CONTROLE DE VALORES		
DATA DO LANÇAMENTO	HISTÓRICO	DÉBITO	CRÉDITO	SALDO	D/C
01/01/11	SALDO TRANSFERIDO DO LIVRO ANTERIOR			506.788.203,43	C
31/12/11	EXCLUSÃO NESTE EXERCÍCIO	103.075.566,80		403.712.636,63	C

PARTE B - CONTROLE DE VALORES QUE CONSTITUIRÃO AJUSTE DO LUCRO LÍQUIDO DE PERÍODOS BASES FUTUROS					
CONTA: AMORTIZAÇÃO ÁGIO ARRAS					
Nº CONTA:					
			CONTROLE DE VALORES		
DATA DO LANÇAMENTO	HISTÓRICO	DÉBITO	CRÉDITO	SALDO	D/C
01/01/11	SALDO TRANSFERIDO DO LIVRO ANTERIOR			28.209.560,20	C
31/12/11	EXCLUSÃO NESTE EXERCÍCIO	5.584.543,03		22.625.017,17	C

A princípio, na parte B do LALUR, haveria o controle dos saldos dos valores já amortizados e saldos restantes a amortizar. Verificou-se, no entanto, que, embora conste a expressão “SALDO TRANSFERIDO DO LIVRO ANTERIOR”, no livro anterior, no LALUR 2010 do contribuinte, não consta nada a respeito da amortização dos ágios, embora o contribuinte já tivesse iniciado a sua amortização.

Observou-se também que as informações constantes no LALUR 2011 são conflitantes e contraditórias às informações declaradas nas DIPJ.

Na fl. 129 do LALUR 2011, folha que faz menção ao ágio da ARRAS, consta como saldo transferido o valor de R\$ 28.209.560,20.

Ficha 36A - Ativo - Balanço Patrimonial	DIPJ 2008 AC 2007	DIPJ 2009 AC 2008	DIPJ 2010 AC 2009	DIPJ 2010 01/01 a 30/11
27. Ágios em Investimentos	0,00	10.690.211,24	10.445.099,00	10.445.099,00

Ficha 09A - Demonstração do Lucro Real - PJ em Geral	DIPJ 2009 AC 2008	DIPJ 2010 AC 2009	DIPJ 2010 01/01 a 30/11/10
02. Ajustes do Regime Tributário de Transição - RTT	0,00	-5.584.543,08	-5.119.164,49

Ficha 17 - Cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido	DIPJ 2009 AC 2008	DIPJ 2010 AC 2009	DIPJ 2010 01/01 a 30/11/10
02. Ajustes do Regime Tributário de Transição - RTT	0,00	-5.584.543,08	-5.119.164,49

O ágio na ARRAS, o qual não foi explicado pelo contribuinte, supostamente teria surgido no ano-calendário de 2008, já que na DIPJ referente ao ano-calendário de 2007 não há nenhuma menção a esse ágio. O valor do ágio seria de R\$ 10.690.211,24, conforme declarado na DIPJ do ano-calendário de 2008.

Nos dois anos seguintes, em 2009 e 2010, houve amortização, na própria ARRAS, nos montantes de R\$ 5.584.543,08 e 5.119.164,49, respectivamente, tendo assim sido

Fl. 20 da Resolução n.º 1401-000.707 - 1ª Seju/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo n.º 16561.720113/2018-47

abatido, exaurido, o suposto ágio. No mês de dezembro de 2010 a amortização ocorreu na Arcos Dourados Comércio de Alimentos.

Conclui que os lançamentos relativos a amortização de ágio efetuados pelo contribuinte, no FCONT, no ano-calendário 2013, e no e-LALUR e no e-LACS, no ano-calendário 2014, devem ser desconsiderados.

### (III) DA VERIFICAÇÃO DOS AJUSTES A TÍTULO DE PREÇO DE TRANSFERÊNCIA

Transcreve a base legal para a aplicação das regras relativas a Preço de Transferência da Seção V da Lei n.º 9.430/96, com as alterações em sua redação dadas pela Lei n.º 12.715/2012 e a Instrução Normativa RFB n.º 1.312, de 28 de dezembro de 2012.

Analisando as contas contábeis que compõem a ficha 06A – Demonstração de Resultados do Exercício – da DIPJ 2014 e a ECF de 2014, foi constatado que o Custo das Mercadorias Revendidas apresentou grande variação, aumento, nos anos-calendário 2013 e 2014, significativamente maior do que a variação percentual da Receita da Revenda de Mercadorias, e que esse acréscimo se deveu, basicamente ao incremento nas contas relacionadas a compras de alimentos.

Enquanto, no período de 2012 a 2014, a Receita de Revenda de Mercadorias aumentou em 20,9%, as contas de custos referentes a compra de alimentos tiveram um aumento, no mesmo período, de 54,8%.

Valores em milhares de Reais

Descrição	Cód da Conta	AC 2012	AC 2013	2012 p/2013	AC 2014	2013 p/2014	2012 p/2014
Receita de revenda de mercadorias no mercado interno		3.764.517	4.256.739	13,1%	4.551.849	6,9%	20,9%
Custo das Mercadorias Revendidas		1.077.097	1.277.262	18,6%	1.482.040	16,0%	37,6%
Compras De Alimentos	521010 521010	717.201	621.930		751.458		
Compra de Alimentos Aliquota Zero	521010 521011	16.796	130.315		147.072		
Compra de Carnes	521010 521013	-	182.933		237.633		
Compra de Alimentos + Compra de alimentos aliq. Zero + Compra de carnes		733.997	935.177	27,4%	1.136.163	21,5%	54,8%

Por outro lado, observou-se também, por meio de extração de dados no relatório do sistema Siscomex, que a empresa Martin Brower Comércio, Transportes e Serviços Ltda. (atualmente RFG Comércio, Transportes e Serviços Ltda.), principal fornecedora da Arcos Dourados, realizou grande volume de importações de batatas pré-fritas congeladas, sendo que, embora os dois principais fabricantes, e exportadores, McCain e Farm Frites – Alimentos Modernos, estejam situados na Argentina, grande parte das aquisições foi feita da empresa Arcos del Sur, uma empresa do grupo Arcos Dourados, por meio de uma triangulação no Uruguai.

Até meados de 2013 as compras das batatas a serem utilizadas pela Arcos Dourados e pela sua rede de franqueados eram realizadas, pela Martin Brower, no Brasil, diretamente dos fornecedores McCain e Farm Frites. Quando as aquisições começaram a ser realizadas via importação, com intermediação da empresa Arcos del Sur, houve uma grande elevação no preço das batatas.

Analisando a DIPJ 2014 – AC 2013 e a ECF do AC 2014, verificou-se que não havia nenhuma informação sobre os cálculos de ajustes a título de preços de transferência nem tampouco sobre a realização de importação de bens com pessoas vinculadas na Ficha 29ª - Operações com Exterior - Pessoa Vinculada/Interposta/País com Trib. Favorecida –

Fl. 21 da Resolução n.º 1401-000.707 - 1ª Sejul/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo nº 16561.720113/2018-47

da DIPJ 2014 (fls. 4 a 101). Em tal ficha só há a menção a Operações Financeiras – Juros Pagos ou Creditados a pessoas vinculadas – que foram operações de empréstimos realizados junto a empresa Arcos Dorados BV, situada na Holanda.

O contribuinte foi questionado a respeito dos serviços prestados pela Martin Brower e de suas operações com empresas vinculadas.

O contribuinte não apresentou as memórias de cálculo de preços de transferência, e informou que entende não serem aplicáveis os controles de preços de transferência pelo fato de “... que não existe qualquer interposição de pessoas na estrutura de fornecimento da Arcos Dourados...” e porque “A Martin Brower é uma empresa totalmente não-relacionada ao grupo Arcos Dorados, que possui sócios, controle e gestão independentes, sem qualquer influência de Arcos Dourados Comércio de Alimentos Ltda.”

Considera que nas operações de aquisição e importação de batatas que tem como descrição do produto na Declaração de Importação (DI): “BATATA PRÉ FRITA CONGELADA, NOME COMERCIAL PAPA PREF. CONG. MAC FRIES 8 X 2,25KG (R.N.P.A: O2-512830), COM PROCESSO DE COZIMENTO A VAPOR. MARCA:

MCFRIES - MERCADORIA DESTINADA A REVENDA E DE USO EXCLUSIVO DOS FRANQUEADOS DA MARCA MCDONALDS” (no caso das batatas fabricadas pela McCain Argentina SA.) ou “BATATA PRÉ FRITA CONGELADA, NOME COMERCIAL PAPAS PREFRITAS SUPERCONGELADAS 7MM (8 X 2,25KG) - (R.N.P.A: O2-560987), COM PROCESSO DE COZIMENTO A VAPOR. MARCA: MCFRIES – MERCADORIA DESTINADA A REVENDA E DE USO EXCLUSIVO DOS FRANQUEADOS DA MARCA MCDONALDS” (no caso das batatas fabricadas por Farm Frites Alimentos Modernos S.A.) ou seja, de batatas que só podem ser usadas exclusivamente pelos restaurantes franqueados da marca McDonald’s, da qual a Arcos Dourados é o máster franqueado e franqueador exclusivo no Brasil, o adquirente e interessado na aquisição destas batatas é a própria Arcos Dourados, que as utiliza para consumo em seus próprios restaurantes, e que possui contrato de franquia com os franqueados da marca McDonald’s, que também utilizam tais produtos em seus restaurantes. A Martin Brower está proibida de utilizar ou revender essas batatas para qualquer outro cliente que não seja a própria Arcos Dourados ou um de seus restaurantes franqueados.

A Arcos Dourados poderia adquirir as batatas, para consumo próprio e para consumo de seus franqueados, diretamente, seja no Brasil ou no exterior, ou através de algum intermediário como uma empresa de logística ou uma trading – uma empresa comercial exportadora.

Informa que a rede McDonald’s nos EUA optou, há muitos anos atrás, por utilizar uma empresa terceirizada para cuidar de toda a parte de logística, fornecimento e distribuição dos produtos para os diversos restaurantes franqueados e escolheu como empresa prestadora de serviços de supply chain a Martin Brower, uma empresa que atualmente está presente em diversos países e possui atuação global. A Arcos Dourados, máster franqueada no Brasil adotou o mesmo modelo utilizado pela rede McDonald’s mundialmente. A Martin Brower do Brasil informa em seu site que:

Fl. 22 da Resolução n.º 1401-000.707 - 1ª Seju/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo nº 16561.720113/2018-47

## BRASIL

Estamos desde 1982 no Brasil, atuando como distribuidora e operadora logística exclusiva para o sistema McDonald's. Ao longo desses anos, não só crescemos para atender com qualidade todas as 536 lojas presentes em 22 estados desse cliente, como conquistamos muitos outros. Hoje, atendemos as três maiores redes do foodservice no Brasil - além do McDonald's, o Bob's e o Subway. Contabilizamos mais de 2.500 clientes em todo o país e somos reconhecidos como especialistas em logística e distribuição de foodservice.

Não há nenhum problema em se terceirizar, em utilizar empresas de logística ou tradings, para realizar a aquisição e comercialização dos produtos, todavia, se essas empresas vierem a realizar aquisições de empresas no exterior vinculadas à empresa adquirente dos produtos no Brasil, atuando como uma interposta, uma intermediária entre a empresa no Brasil e a sua vinculada no exterior, as regras de preços de transferência terão que ser respeitadas. O objetivo do § 5º do art. 2º da IN RFB nº 1.312/2012 é justamente esclarecer que mesmo que haja alguma interposta, uma empresa intermediária, independente, não caracterizada como vinculada, operando, atuando entre a pessoa jurídica brasileira e a sua vinculada no exterior, deve-se aplicar as normas sobre preço de transferência.

Das transações entre empresas vinculadas Do Grupo Arcos Dorados: no que se refere à Arcos Dourados Comércio de Alimentos Ltda., essa empresa faz parte do grupo Arcos Dorados, que tinha, em 2013 e 2014, como Chairman, CEO e principal acionista, o Sr. Woods White Staton Welten, mais conhecido como Woods Staton (fl. 06 do Annual Report de 2013), como pode ser verificado no Arcos Dorados Annual Report de 2013 e no Arcos Dorados Annual Report de 2014) disponíveis para consulta na internet. Destes mesmos relatórios também é possível extrair a relação de empresas subsidiárias do grupo:

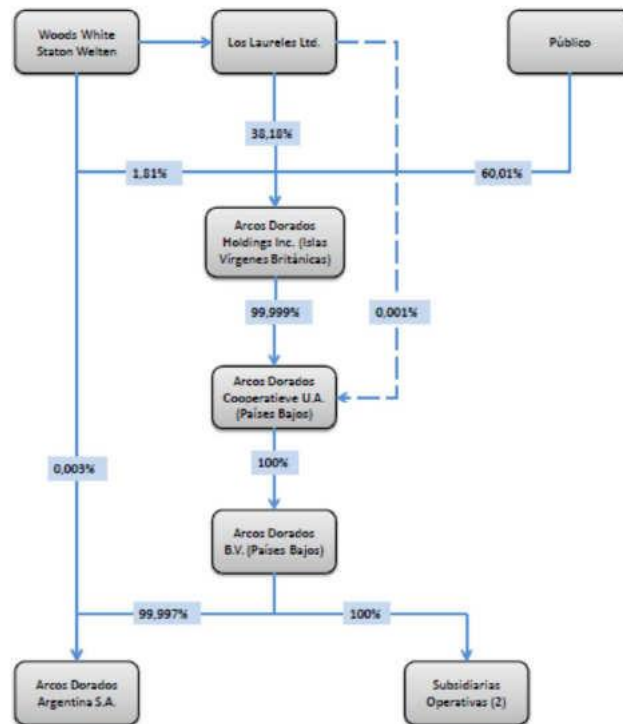
### Subsidiaries of Registrant

<u>Name</u>	<u>Place of Incorporation</u>
Adcon S.A.	Argentina
Administrative Development Company	Delaware
Aduy S.A.	Uruguay
Alimentos Arcos Dorados de Venezuela C.A.	Venezuela
Alimentos Arcos Dorados Margarita, C.A.	Venezuela
Alimentos Arcos Dorados Punto Fijo, C.A.	Venezuela
Alimentos Latinoamericanos Venezuela ALV, C.A.	Venezuela
Arcgold del Ecuador, S.A.	Ecuador
Arcos del Sur, S.R.L.	Uruguay
Arcos Dorados Argentina S.A.	Argentina
Arcos Dorados Aruba N.V.	Aruba
Arcos Dorados B.V.	Netherlands
Arcos Dorados Caribbean Development Corp.	Delaware
Arcos Dorados Colombia S.A.S	Colombia
Arcos Dorados Coöperatieve U.A.	Netherlands
Arcos Dorados Costa Rica ADCR, S.A.	Costa Rica
Arcos Dorados Costa Rica Inmobiliaria, S.A.	Costa Rica
Arcos Dorados Curacao, N.V.	Curacao
Arcos Dorados French Guiana	French Guiana
Arcos Dorados Guadeloupe	Guadeloupe
Arcos Dorados Martinique	Martinique
Arcos Dorados Panama, S.A.	Panama
Arcos Dorados Puerto Rico, LLC	Puerto Rico
Arcos Dorados Restaurantes de Chile, Ltda.	Chile
Arcos Dorados Trinidad Limited	Trinidad
Arcos Dorados USVI, Inc. (St. Croix)	USVI
Arcos Dourados Comercio de Alimentos Ltda.	Brazil
Arcos Dourados Restaurantes Ltda.	Brazil

Também da internet pode se extrair o Organograma do grupo Arcos Dorados, vigente em março de 2013:

Fl. 23 da Resolução n.º 1401-000.707 - 1ª Seju/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo n.º 16561.720113/2018-47

Organigrama de empresas del grupo Arcos Dorados



(2) Subsidiarias con operaciones en Aruba, Brasil, Chile, Colombia, Costa Rica, Curazao, Ecuador, Guyana Francesa, Guadalupe, Martinica, México, Panamá, Perú, Puerto Rico, Trinidad y Tobago, Uruguay, Islas Virgenes de los Estados Unidos y Venezuela

Fuente:

[http://www.sec.gov/Archives/edgar/data/1508478/000095010313002563/dp37692\\_20f.htm#item04c](http://www.sec.gov/Archives/edgar/data/1508478/000095010313002563/dp37692_20f.htm#item04c)

Assim, embora o contribuinte, tenha omitido da DIPJ e da ECF, e nem mesmo em resposta a intimação tenha admitido a Arcos del Sur como sendo uma das empresas vinculadas ao grupo, é público e notório que a Arcos del Sur, assim como a Arcos Dourados Comércio de Alimentos, fazem parte do grupo Arcos Dorados, grupo comandado e gerido pelo Sr. Woods Staton.

Também é pública a informação sobre o corpo de executivos e membros do Conselho da Arcos Dorados Holdings, Inc, da qual o sr. Woods W. Staton é o presidente.

São também membros o Sr. Marcelo Rabach, ex-presidente da Arcos Dourados Comércio de Alimentos, o Sr., José Manuel Valledor Rojo, também ex-presidente, durante o período ora fiscalizado, e o Sr. Paulo Camargo, atual presidente da empresa. Note-se também que o endereço da Arcos Dourados Holdings Inc. é o mesmo endereço que consta nas faturas emitidas pela Arcos del Sur.

Visando dirimir quaisquer dúvidas, foi efetuado um levantamento junto aos órgãos públicos do Uruguai e foram obtidas informações, disponíveis ao público em geral, sobre a constituição e sócios da empresa que comprovam que a Arcos del Sur faz parte do grupo Arcos Dorados e que tinha como administrador o Sr. Woods Staton. Após a obtenção dos citados documentos o contribuinte foi intimado (fl. 12.949) a ratificar ou retificar as informações. Em resposta à intimação (fls. 12.951 a 12.954) o contribuinte ratificou as informações.

Destaca que a Arcos Dourados Comércio de Alimentos possui arranjos de compartilhamento de custos (cost sharing agreement), com diversas empresas do grupo

Fl. 24 da Resolução n.º 1401-000.707 - 1ª Seju/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo n.º 16561.720113/2018-47

tais como: Arcos Dorados B.V., na Holanda, Arcos Dorados Argentina, Latam LLC, nos EUA/Dellaware, Arcos Dorados Colombia e também com Arcos del Sur SRL (fls. 12.743 a 12.752).

Arcos Dourados Comércio de Alimentos Ltda. e Arcos del Sur SRL são empresas vinculadas e, portanto, as transações de compra e venda entre ambas, mesmo que realizadas por intermédio de uma interposta pessoa, Martin Brower Comércio Transportes e Serviços Ltda., um terceiro independente, pessoa jurídica não vinculada, estão sujeitas às regras de Preço de Transferência.

A fiscalização obteve acesso às informações em relatórios gerados a partir de extração de dados do sistema Siscomex, em planilhas geradas a partir de notas fiscais eletrônicas obtidas junto ao SPED (Sistema Público de Escrituração Digital), também por meio da realização de diligências no Brasil e na Argentina, por meio das quais obteve também acesso aos documentos comprobatórios. Tais levantamentos de dados foram complementados com informações prestadas pelo próprio contribuinte em resposta a intimações posteriores.

### **Dos cálculos dos ajustes de Preços de Transferência**

Como o contribuinte não fez a opção por qualquer um dos métodos de preços de transferência previstos na Lei n.º 9.430/96 na DIPJ e não apresentou qualquer memória de cálculo ou documentação comprobatória relativa a ajustes a título de preço de transferência, o auditor-fiscal encarregado da fiscalização pode aplicar qualquer um dos métodos, conforme definido no § 2º do art. 53 da IN RFB n.º 1.312/2012:

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

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

Do Preço Praticado: o cálculo dos preços praticados na importação foi efetuado com base no relatório gerado a partir de dados extraídos do sistema Siscomex.

Inicialmente foram pesquisadas todas as aquisições de batatas pré-fritas congeladas, que estão classificadas na NCM 20041000, efetuadas por Martin-Brower nos anos-calendário 2013 e 2014. Em seguida foram selecionadas somente as importações sujeitas a controles de preço de transferência, ou seja, as operações em que o exportador foi a Arcos del Sur e não o próprio fabricante. Foram então geradas as planilhas Importações sujeitas a PT em 2013 e Importações sujeitas a PT em 2014.

A seguir as importações sujeitas a preço de transferência foram classificadas de acordo com o fabricante das batatas fritas: McCain, Farm Frites e J.R. Simplot e foi calculada a média ponderada dos preços FOB unitários, por Kg de batata, em US\$ e em R\$. Os valores obtidos representam os preços praticados de cada produto em 2013 e 2014. O detalhamento dos cálculos dos preços praticados, preços parâmetro e os demonstrativos de ajustes de preços de transferência podem ser verificados nos arquivos Planilhas Demonstrativas dos cálculos de PT 2013 e Planilhas Demonstrativas dos cálculos de PT 2014.

Fl. 25 da Resolução n.º 1401-000.707 - 1ª Sejul/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo nº 16561.720113/2018-47

**Preços praticados em 2013:**

Código Martin Brower	Descrição do produto	Preço praticado p/Kg em US\$	Preço praticado p/Kg em R\$
0004900	MCFRITA MCCAIN PAT IMP 8X2,25K	3,28	7,40
0004901	MCFRITAS FARM FRITES PAT IMPT	3,28	7,48

**Preços praticados em 2014:**

Código Martin Brower	Descrição do produto	Preço praticado p/Kg em US\$	Preço praticado p/Kg em R\$
0004900	MCFRITA MCCAIN PAT IMP 8X2,25K	3,28	7,77
0004901	MCFRITAS FARM FRITES PAT IMPT	3,28	7,55
0004891	MCFRITAS SIMPLOT IMPORTADO	2,41	6,20

**Do Preço Parâmetro**

Pelo método PIC, os preços dos bens adquiridos no exterior, de uma pessoa jurídica vinculada, são comparados com os preços de bens idênticos ou similares em operações de compra e venda entre pessoas jurídicas não vinculadas. Desta forma, podem ser usados como preço parâmetro, os preços de venda dos próprios fabricantes argentinos para a empresa Arcos del Sur, no Uruguai, uma pessoa jurídica não vinculada a esses fabricantes.

Uma vez que o contribuinte não apresentou memórias de cálculo de preço de transferência, e, por conseguinte, também não apresentou nenhuma documentação comprobatória, visando obter informações e documentos comprobatórios, foram abertos procedimentos de Diligência junto a empresa Martin Brower e à Comexport Trading Comércio Exterior, empresa comercial exportadora utilizada pela Martin Brower em algumas de suas aquisições.

Intimada a apresentar todas as faturas comerciais emitidas por seus fornecedores de batatas revendidas à empresa Arcos Dourados, a Martin Brower enviou apenas (no que se refere às batatas revendidas a Arcos Dourados): as notas fiscais de venda emitidas no Brasil pelas empresas McCain do Brasil Alimentos e Farm Frites do Brasil; as faturas emitidas pela Arcos del Sur, e nos casos em que a aquisição foi feita por meio de encomenda à Comexport apresentou o DANFE (Documento Auxiliar de Nota Fiscal Eletrônica emitido pela Trop Comércio Exterior (nome da Comexport à época dos fatos).

Assim, com base no Acordo para evitar a dupla tributação e prevenir a evasão fiscal firmado com a Argentina, foi solicitado à Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP) o envio, à Receita Federal do Brasil (RFB), das cópias das faturas comerciais emitidas pelos fabricantes argentinos de batatas, McCain Argentina S.A. e Alimentos

Modernos S.A., à Arcos Del Sur SRL.

Atendendo ao pedido da RFB, a AFIP enviou a cópia das faturas emitidas por McCain Argentina e Alimentos Modernos a Arcos del Sur. Tais faturas podem ser visualizadas neste processo. Os dados foram tabulados e foram geradas planilhas demonstrativas do preço parâmetro médio ponderado por Kg de batata em 2013 e em 2014.

Fl. 26 da Resolução n.º 1401-000.707 - 1ª Seju/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo nº 16561.720113/2018-47

Todavia, em 2014, além das importações dos fabricantes argentinos, a Martin Brower adquiriu, por meio de encomenda à empresa Trop Comércio Exterior Ltda., batatas importadas dos Estados Unidos do fabricante J.R. Simplot Company e revendidas pela Arcos del Sur. Intimada, em procedimento de diligência, a Comexport informou que “não possui cópias das faturas emitidas pelo fornecedor J.R. Simplot Company (EUA) para o exportador Arcos del Sur SRL (Uruguai), pois não participou da negociação comercial em questão”.

Assim, dada a impossibilidade de obtenção das faturas emitidas pelo fabricante J.R. Simplot Company à Arcos del Sur, foi utilizado como preço parâmetro das batatas desse fabricante, a média ponderada dos preços parâmetro das batatas dos fabricantes McCain e Farm Frites, que, embora não sejam idênticas às batatas do fabricante Simplot, são similares e, de acordo com a própria RFG (Martin Brower), em resposta à Intimação 2, podem substituir as batatas dos outros fabricantes: “O baixo volume de importação do produto deste código se deu em razão do desabastecimento pontual ocorrido no mercado na época, de forma que estas importações foram realizadas para regular o estoque de segurança da RFG.”.

Cabe observar que a utilização do preço médio ponderado dos fabricantes McCain e Farm Frites como base para o preço parâmetro das batatas do fabricante J.R. Simplot é uma postura conservadora, considerando-se que o preço praticado desse produto é inferior ao preço praticado das batatas dos fabricantes McCain e Farm Frites.

Além disso, em 2012 a Martin Brower realizou aquisições de batatas deste fabricante, diretamente dos EUA, sem a intermediação da Arcos del Sur e, da análise das invoices apresentadas por Martin Brower, constata-se que o preço médio ponderado nestas aquisições foi de US\$ 0,90/kg.

Nas tabelas a seguir são demonstrados os preços parâmetro de cada item nos anos-calandário 2013 e 2014.

**Preços parâmetro em 2013:**

Código Martin Brower	Descrição do produto	Preço parâmetro p/Kg em R\$
0004900	MCFRITA MCCAIN PAT IMP 8X2,25K	3,13
0004901	MCFRITAS FARM FRITES PAT IMPT	3,20

**Preços parâmetro em 2014:**

Código Martin Brower	Descrição do produto	Preço parâmetro p/Kg em R\$
0004900	MCFRITA MCCAIN PAT IMP 8X2,25K	3,23
0004901	MCFRITAS FARM FRITES PAT IMPT	3,15
0004891	MCFRITAS SIMPLOT IMPORTADO	3,22

**Da Quantidade consumida**

Do total das quantidades de batatas adquiridas da Arcos del Sur, uma parte foi revendida à empresa Arcos Dourados, para ser utilizada em seus próprios restaurantes, uma parte foi revendida aos restaurantes franqueados da rede McDonald's e outra parte permaneceu em estoque para ser revendida no ano seguinte.

Fl. 27 da Resolução n.º 1401-000.707 - 1ª Seju/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo nº 16561.720113/2018-47

Para calcular a quantidade consumida pela Arcos Dourados nos anos calendário 2013 e 2014, foram consideradas as quantidades existentes no Estoque Inicial, as quantidades adquiridas durante o respectivo ano e as quantidades existentes no Estoque Final de cada ano. As quantidades em estoque foram informadas pelo próprio contribuinte em resposta a intimação (fl. 12.952).

Considerando que as aquisições de batatas por meio de importações com triangulação no Uruguai tiveram início em meados de 2013, não havia no estoque inicial de 2013 batatas adquiridas da Arcos del Sur, portanto, o Estoque Inicial dessas batatas em 2013 é igual a zero. O Estoque inicial de 2014 é o Estoque Final de 2013.

As quantidades adquiridas de cada batata foram obtidas por meio de levantamento, no Sistema Público de Escrituração Digital (SPED), das notas fiscais eletrônicas emitidas pela Martin Brower. Foram consideradas todas as notas fiscais de venda para a Arcos Dourados, de cada código de produto, e excluídas as notas fiscais de devolução de cada item.

#### Quantidade consumida pela Arcos Dourados em 2013

Código Martin Brower	Descrição do produto	Estoque Inicial	Qtd. adquirida em 2013	Estoque Final	Consumo = EI + Compras - EF
0004900	MCFRITA MCCAIN PAT IMP 8X2,25K	-	9.898.650	239.665	9.658.985
0004901	MCFRITAS FARM FRITES PAT IMPT	-	2.588.472	122.367	2.466.105

#### Quantidade consumida pela Arcos Dourados em 2014

Código Martin Brower	Descrição do produto	Estoque Inicial	Qtd adquirida em 2014	Estoque Final	Consumo = EI + Compras - EF
0004900	MCFRITA MCCAIN PAT IMP 8X2,25K	239.665	18.927.990,00	217.010	18.950.645,00
0004901	MCFRITAS FARM FRITES PAT IMPT	122.367	4.087.998,00	82.608	4.127.757,00
0004891	MCFRITAS SIMPLOT IMPORTADO	-	834.327,36	48.364	785.963,36

#### Valor dos Ajustes em 2013

Código Martin Brower	Descrição do produto	Preço praticado p/Kg em R\$	Preço parâmetro p/Kg em R\$	Ajuste unitário preço praticado - preço parâmetro	Consumo = EI + Compras - EF	Ajuste Total Ajuste unitário x Consumo
0004900	MCFRITA MCCAIN PAT IMP 8X2,25K	7,40	3,13	4,27	9.658.985	41.291.794,69
0004901	MCFRITAS FARM FRITES PAT IMPT	7,48	3,20	4,27	2.466.105	10.540.244,30
Total						51.832.038,99

#### Valor dos Ajustes em 2014

Código Martin Brower	Descrição do produto	Preço praticado p/Kg em R\$	Preço parâmetro p/Kg em R\$	Ajuste unitário preço praticado - preço parâmetro	Consumo = EI + Compras - EF	Ajuste Total Ajuste unitário x Consumo
0004900	MCFRITA MCCAIN PAT IMP 8X2,25K	7,77	3,23	4,53	18.950.645,00	85.928.942,42
0004901	MCFRITAS FARM FRITES PAT IMPT	7,55	3,15	4,40	4.127.757,00	18.173.374,98
0004891	MCFRITAS SIMPLOT IMPORTADO	6,20	3,22	2,98	785.963,36	2.341.310,99
Total						106.443.628,38

### DA APROPRIAÇÃO INDEVIDA DE CUSTOS – RESULTANTE DA TRANSFERÊNCIA DE LUCROS PARA O EXTERIOR

Da análise das planilhas enviadas em resposta à intimação pode ser confirmado que a elevação dos custos se deveu basicamente ao aumento nos custos das batatas.



Fl. 29 da Resolução n.º 1401-000.707 - 1ª Seju/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo n.º 16561.720113/2018-47

Foram comparados os preços de cada um dos itens e constatou-se que os preços tiveram um aumento médio ponderado da ordem de 155% em 2013.

**Preços médios de venda da Martin Brower para a Arcos Dourados**

Marca / Fabricante	Descrição	Código MB	Fornecedor da MB	Preço méd em 2013	Preço méd em 2014
McCain	McFritas Nacional	0004393	McCain do Brasil Alim. Ltda	5,06	---
	McFrita McCain Pat Imp 8X2,25K	0004900	Arcos Del Sur	13,26	14,43
			Aumento de preço %	162%	185%
Farm Frites	Farm Fries	0004855	Farm Frites do Br. Com. de Alim. Ltda	5,37	---
	McFritas Farm Frites Pat Impt	0004901	Arcos Del Sur	12,91	13,47
			Aumento de preço %	140%	151%
Simplot	McFritas Simplot importado	0004891	ATEC Systems Ltd (USA)	5,53	---
	McFritas Simplot importado	0004891	Arcos Del Sur	---	13,46
			Aumento de preço %		143%
Média ponderada dos preços			Antes da Triangulação	5,13	
			Após a triangulação	13,08	14,23
			Aumento de preço %	155%	178%

Se a comparação for entre o preço médio de venda da Martin Brower para terceiros, outros franqueados da rede McDonald's, entretanto, apura-se que a alteração de preços antes e após as operações de importação em que houve a triangulação com intermediação da Arcos Del Sur no Uruguai foi bem inferior, da ordem de apenas 11% em 2013, que pode ser justificada pela variação do dólar no período. No primeiro semestre de 2013 a cotação média do dólar foi de R\$ 2,0333 e no segundo semestre foi de R\$ 2,2808, o que representa um incremento aproximado de 12%.

**Preços médios de venda da Martin Brower para terceiros / subfranqueados**

Marca / Fabricante	Descrição	Código MB	Fornecedor da MB	Preço méd em 2013	Preço méd em 2014
McCain	McFritas Nacional	0004393	McCain do Brasil Alim. Ltda	5,02	---
	McFrita McCain Pat Imp 8X2,25K	0004900	Arcos Del Sur	5,76	6,01
			Aumento de preço %	15%	20%
Farm Frites	Farm Fries	0004855	Farm Frites do Br. Com. de Alim. Ltda	5,48	---
	McFritas Farm Frites Pat Impt	0004901	Arcos Del Sur	5,59	5,62
			Aumento de preço %	2%	3%
Simplot	McFritas Simplot importado	0004891	ATEC Systems Ltd (USA)	5,49	---
	McFritas Simplot importado	0004891	Arcos Del Sur	---	6,02
			Aumento de preço %		10%
Média ponderada dos preços			Antes da Triangulação	5,17	
			Após a triangulação	5,73	5,94
			Aumento de preço %	11%	15%

A relativa baixa elevação nos preços é coerente, uma vez que a Arcos Dourados, franqueador da marca McDonald's no Brasil, e a Martin Brower, fornecedora do grupo, não teriam como explicar para os terceiros, franqueados independentes, um aumento de preços da ordem de 155% em um mesmo ano, poderiam justificar apenas um aumento

Fl. 30 da Resolução n.º 1401-000.707 - 1ª Seju/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo nº 16561.720113/2018-47

próximo à variação cambial do período. Percebe-se assim que os terceiros não arcaram com aumento de custo gerado com a triangulação no Uruguai.

Por outro lado, não há sentido lógico, racional, econômico e empresarial a Martin Brower, uma empresa independente, que não faz parte do grupo Arcos Dorados, arcar, assumir para si, o custo da triangulação que passou a ser realizada com o objetivo, por parte da Arcos Dourados, de transferir parte de seu lucro para outra empresa do grupo, sediada no Uruguai. Se fossem consideradas somente as vendas da Martin Brower para outros franqueados da rede McDonald's, se constataria a obtenção de prejuízo para a Martin Brower.

RESUMO DAS VENDAS E DEVOLUÇÕES DE VENDAS PARA TERCEIROS EM 2014							
Venda Líquida (Vendas - Devoluções)							
Código da Mercadoria	Descrição da Mercadoria/Serviço	Unid Est	Qtd na Unid Estat	Valor dos Itens menos Desconto SOMA	Quantidade em Kg	Valor Unitário p/ cx	Valor Unitário p/ Kg
4891	MCFRITAS SIMPLOT IMPORTADO	cx	29.102	2.859.345,20	474.944,64	98,25	6,02
4900	MCFRITAS MCCAIN PAT IMPT	cx	451.826	48.904.359,96	8.132.868,00	108,24	6,01
4901	MCFRITAS FARM FRITES PAT IMPT	cx	101.465	10.255.910,12	1.826.370,00	101,08	5,62
Total			582.393	62.019.615,28	10.434.182,64	106,49	5,94

Entretanto, como o aumento de preços repassado para a Arcos Dourados foi muito expressivo, foi possível a Martin Brower não ser prejudicada, ou seja, obter, na média, uma margem bruta de lucro, mesmo considerando que nas vendas para terceiros a mesma apura prejuízo.

Venda Líquida (Vendas - Devoluções)							
Código da Merc	Descrição da Mercadoria	Unid Est	Qtd na Unid Estat	Valor dos Itens menos Desconto SOMA	Quantidade em Kg	Valor Unitário p/ cx	Valor Unitário p/ Kg
4891	MCFRITAS SIMPLOT IMPORTADO	cx	51.123	11.227.740,91	834.327,36	219,62	13,46
4900	MCFRITAS MCCAIN PAT IMPT	cx	1.051.555	273.210.255,08	18.927.990,00	259,82	14,43
4901	MCFRITAS FARM FRITES PAT IMPT	cx	227.111	55.067.257,44	4.087.998,00	242,47	13,47
Total				339.505.253,43	23.850.315,36		14,23

Em 2014, com as aquisições somente por meio de importações com a triangulação no Uruguai, a Martin Brower conseguiu obter uma margem bruta média por Kg de batata vendida até maior do que a que obtinha anteriormente, com as aquisições no Brasil.

Margem bruta média por Kg de batata vendido em 2013

Venda líquida Total (AD + terceiros)						
Cód. MB	Descrição	Preço méd. compra p/Kg	Qtde em Kg	Valor Total de Venda	Preço méd. venda p/Kg	Mg Bruta média p/Kg
4393	McFritas Nacional	4,48	12.938.724,00	65.299.392,10	5,05	0,57
4900	McFrita McCain Pat Imp 8X2,25Kg	10,48	14.084.730,00	155.376.400,36	11,03	0,55
4855	Farm Fries	4,71	4.085.316,00	22.119.096,71	5,41	0,70
4901	McFritas Farm Frites Pat Impt	10,62	3.732.246,00	39.797.777,97	10,66	0,05
Total			34.841.016,00	282.592.667,14		0,52

Fl. 31 da Resolução n.º 1401-000.707 - 1ª Seju/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo nº 16561.720113/2018-47

Margem bruta média por Kg de batata vendido em 2014

Cód. MB	Descrição	Preço méd. compra p/Kg	Venda líquida Total			Mg Bruta média p/Kg
			Qtde em Kg	Valor Total de Venda	Preço méd. venda p/Kg	
4891	MCFRITAS SIMPLOT IMPORTADO	9,61	1.309.272,00	14.087.086,11	10,76	1,15
4900	McFrita McCain Pat Imp 8X2,25K	10,45	27.060.858,00	322.114.615,04	11,90	1,46
4901	McFritas Farm Frites Pat Impt	10,48	5.914.368,00	65.323.167,56	11,04	0,56
Total			34.284.498,00	401.524.868,71	11,71	1,29

Verifica-se assim que o valor médio ponderado recebido pela Martin Brower por kg de batata revendido, ou seja, o preço médio ponderado, em 2014, foi de R\$ 11,71 o que possibilitou uma margem bruta média, sem considerar os impostos, de R\$ 1,29 por Kg de batata.

Caso a Martin Brower revendesse as batatas somente para a Arcos Dourados, e não para terceiros, poderia vendê-las, para obter a mesma margem bruta média, por um preço médio ponderado de R\$ 11,71/kg. No entanto, para compensar o prejuízo obtido com as vendas para terceiros, foi necessário que ela praticasse um preço médio de venda para a Arcos Dourados de aproximadamente R\$ 14,23/kg, que concordou com esse repasse de preço, assumindo para si o prejuízo que teoricamente seria de terceiros.

É fato inequívoco que houve transferência de lucro para a Arcos del Sur, na aquisição de todas as batatas importadas. A quantidade total de batatas importadas nos anos de 2013, aproximadamente 21.848 toneladas, e 2014, 33.714 toneladas, sofreu um incremento médio de preços da ordem de US\$ 1,90/kg de batata importada. Não foram só as batatas adquiridas pela Arcos Dourados que tiveram esse aumento no preço de aquisição. Foi transferido para a Arcos del Sur, em consequência da triangulação no Uruguai, o montante total de aproximadamente R\$ 93,4 milhões em 2013 e de R\$ 148,4 milhões em 2014.

Se houve toda essa transferência de lucros para o exterior, alguém, algum dos envolvidos nas operações aqui no Brasil arcou com esse custo.

Os terceiros independentes não arcaram com aumento de custo provocado pela triangulação. A Martin Brower, por outro lado, conseguiu repassar o aumento do custo de aquisição para a Arcos Dourados, mantendo assim sua margem bruta média por kg de batata comercializada. Quem arcou realmente com o custo total dessa triangulação foi a Arcos Dourados, que teve uma grande elevação no custo de aquisição das batatas, erodindo sua base tributável. O aumento no preço das batatas praticado pela Martin Brower foi suficiente para cobrir a elevação dos custos de aquisição não só das batatas revendidas à Arcos Dourados mas também das batatas revendidas a terceiros.

Conclui que se está diante de apropriação indevida de custos gerada a partir da transferência de lucros para o exterior. A Arcos Dourados está se apropriando do aumento do custo não só sobre as batatas para o consumo de seus próprios restaurantes, mas também sobre do aumento de custo que, em tese, deveria ser arcado por terceiros, mas que diante da impossibilidade de transferir para os outros franqueados, está sendo assumido integralmente.

Uma parte da transferência de lucros para o exterior ocorrida em 2013 gera aumento de custos no Brasil no próprio ano de 2013 e outra parte se reflete somente em 2014, assim como parte da transferência de lucros para o exterior ocorrida em 2014 gera aumento de custos no Brasil apenas em 2015. Assim, estão sendo consideradas nesta

Fl. 32 da Resolução n.º 1401-000.707 - 1ª Seju/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo nº 16561.720113/2018-47

autuação por preço de transferência, relacionada à apropriação indevida de custos, somente as quantidades que foram comercializadas pela Martin Brower nos anos de 2013 e 2014 respectivamente.

Também é importante observar que parte do aumento dos preços de revenda no Brasil, praticados pela Martin Brower, se deve ao aumento de custos com tributos indiretos tais como o PIS, a COFINS e o ICMS. Assim, não está sendo considerada a diferença entre os preços de revenda da Martin Brower no mercado interno, que seria maior, pois nessa diferença está embutida a variação no valor dos tributos devidos que, por sua vez gerarão créditos tributários, sendo assim parcialmente recuperáveis. A autuação está sendo calculada com base somente no custo irrecuperável internamente, que foi transferido para o exterior.

Finalmente, nessa segunda autuação de Preço de Transferência, relacionada à apropriação indevida de custos, estão sendo consideradas apenas as quantidades que foram revendidas a terceiros nos anos-calendário 2013 e 2014.

Demonstrativo da autuação de Preço de Transferência relacionada à apropriação indevida de custos em 2013								
Código Martin Brower	Descrição do produto	Preço partícado	Preço parâmetro	Ajuste unitário	Qtd. Total importada em 2013	Qtd. Total revendida para Arcos Dourados	Qtd. Total revendida para terceiros	Ajuste Total (=ajuste unitário x Qtd total revendida para terceiros)
4900	MCFRITA MCCAIN PAT IMP 8X2,25K	7,40	3,13	4,27	17.356.896	9.898.650	4.186.080	17.895.333
4901	MCFRITAS FARM FRITES PAT IMPT	7,48	3,20	4,27	4.447.872	2.588.472	1.143.774	4.888.542
Total								22.783.875,10
Demonstrativo da autuação de Preço de Transferência relacionada à apropriação indevida de custos em 2014								
Código Martin Brower	Descrição do produto	Preço partícado	Preço parâmetro	Ajuste unitário	Qtd. Total importada em 2014	Qtd. Total revendida para Arcos Dourados	Qtd. Total revendida para terceiros	Ajuste Total (=ajuste unitário x Qtd total revendida para terceiros)
4900	MCFRITA MCCAIN PAT IMP 8X2,25K	7,77	3,23	4,53	25.995.600	18.927.990	8.132.868	36.877.307
4901	MCFRITAS FARM FRITES PAT IMPT	7,55	3,15	4,40	5.283.360	4.087.998	1.826.370	8.041.003
4891	MCFRITAS SIMPLOT IMPORTADO	6,20	3,22	2,98	2.435.363	834.327	474.945	1.414.815
Total								46.333.125,16

#### Da qualificação da multa de ofício

Constatou ofensa ao artigo 44 da Lei nº 9.430/96, inciso I, § 1o, combinado com o artigo 72 da Lei nº 4.502/64.

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

A arquitetura do esquema que se desenhou, apesar de aparente legalidade, com a formalização e com o registro de atos em órgãos apropriados deve ser vista como causa planejada para turvar a visão do Fisco, impedindo-o de ter conhecimento da redução indevida das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

As operações realizadas não podem legitimar consequências tributárias, visto que são procedimentos legais apenas no seu aspecto formal, mas ilícitas na medida em que objetivaram unicamente reduzir a carga tributária a que estava sujeito o contribuinte fiscalizado. Não há como aceitar que a amortização de ágio interno, resultante de transações sem essência econômica, possa reduzir as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Fl. 33 da Resolução n.º 1401-000.707 - 1ª Seju/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo n.º 16561.720113/2018-47

Resta claro que o único objetivo pretendido foi a obtenção de benefício fiscal. Não há dúvida de que o contribuinte agiu intencionalmente, justificando a qualificação da multa no lançamento de ofício.

Da multa isolada por insuficiência de pagamento nas estimativas do IRPJ/CSLL

Nos anos calendário de 2013 e 2014, o contribuinte apurou estimativas mensais de IRPJ e CSLL com base em balanço ou balancete de suspensão ou redução.

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

O inciso II, b, do artigo 44 da Lei n.º 9.430, de 1996, com redação dada pela Lei n.º 11.488, de 2007, dispõe claramente que deverá ser lançada multa de ofício isolada de 50% sobre o valor não recolhido da estimativa.

O excesso nas deduções de despesas de royalties deverá ser adicionado para recompor a base de cálculo mensal do IRPJ e da CSLL, para cálculo do Imposto de Renda Mensal por Estimativa e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido Mensal por Estimativa.

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

Em sua Impugnação, a Recorrente destacou que a exigência se mostrava equivocada, uma vez que, relativamente aos royalties, a leitura do Fisco se baseava na análise literal e seletiva de determinados trechos isolados do contrato de franquia, que desconsidera a relação existente entre todas as partes e a complexidade da cadeia de restaurantes McDonald's – não só no Brasil, mas também nos demais países da América Latina, onde a Recorrente atua.

Com efeito, apegando-se exclusivamente aos fluxos financeiros e aos momentos em que há pagamentos de royalties de subfranquias à Recorrente (franqueada máster) e da Recorrente a McDonald's Corporation, desconsidera o Fisco que um contrato depende da prévia existência de outro; que a exploração dessa rede de restaurantes depende de um conjunto inter-relacionado de franquias e subfranquias que são estritamente dependentes entre si; e, mais ainda, que as subfranquias simplesmente não existiriam sem que houvesse a rede de franquia máster, cujos termos igualmente regem as relações mantidas pela Recorrente com seus subfranqueados.

Como pontuado na Impugnação, chega a ser curioso o apego da D. Fiscalização a uma simples frase retirada do contrato de franquia máster para imputar tamanha exigência, desconsiderando a real sistemática de funcionamento dessa rede de restaurantes que, atualmente, conta com mais de 1.000 unidades no País, respondendo por metade do faturamento do grupo na América Latina.

A Recorrente lembra que já teve esse modelo de negócios analisado detidamente por esse E. CARF – não nas decisões citadas no Termo de Verificação Fiscal, as quais ainda estão pendentes de análise na esfera administrativa, mas em dois processos administrativos até

Fl. 34 da Resolução n.º 1401-000.707 - 1ª Sejul/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo n.º 16561.720113/2018-47

mesmo anteriores à aquisição das operações da rede McDonald's no Brasil pelo grupo Arcos Dourados. São duas decisões definitivas e transitadas em julgado em sentido diametralmente oposto, reconhecendo a validade e a legitimidade de seu regime de reconhecimento e dedução de royalties. Trata-se dos Processos Administrativos 10882.002347/2002-32 (Acórdão 101-95.602) e 10882.002295/2002-02 (Acórdão 101-95.609) e requereu a aplicação do disposto no artigo 24 da Lei de Introdução às Normas de Direito Brasileiro ("LINDB")<sup>1</sup>, recentemente regulamentada pelo artigo 5º do Decreto n.º 9.830, de 11.6.2019 ("Decreto 9.830/19"), ou das demais disposições contidas na legislação fiscal, para afastar as gravosas multas e juros imputados à Recorrente.

No que diz respeito às despesas de amortização de ágio, a Recorrente demonstrou de forma muito clara e detalhadamente que esses valores decorrem de um grande processo de aquisição na América Latina, envolvendo grupos independentes e não relacionados.

Dada a dimensão das operações (18 jurisdições, 30 empresas, 1.500 restaurantes), era natural que a aquisição fosse realizada a partir de uma sociedade holding estrangeira. O simples local de pagamento do custo de aquisição, contudo, não pode alterar a essência econômica do negócio para pôr fim ao direito que o grupo Arcos Dourados teria direito em relação às participações societárias adquiridas no Brasil.

Conforme ela aduz, esse é um aspecto importante, pois, como se verá ao longo deste Recurso Voluntário, a r. decisão recorrida se equivoca completamente quanto à matéria aqui discutida. Trata o custo incorrido pelo grupo Arcos Dourados como se fosse "ágio", chegando ao ponto de equiparar uma perda de capital sofrida pelos vendedores a um suposto "deságio".

Como dito, o ponto central aqui em discussão, a despeito das diversas alegações feitas no lançamento, é apenas um: tendo o grupo Arcos Dourados adquirido, dentre outras, participações societárias em empresas brasileiras detidas por um grupo não relacionado (McDonald's), com efetivo pagamento de preço e desembolso de caixa, não havia por que deixar de se aplicar, em relação a essas sociedades brasileiras, o regime jurídico de que tratava a Lei n.º 9.532, de 10.12.1997 ("Lei 9.532/97"). Era uma norma vigente e eficaz, que não impunha qualquer tipo de limitação quanto à forma ou ao local de pagamento do custo de aquisição, tampouco distinguia o grau de dependência das partes envolvidas no negócio, como passou a fazer a Lei n.º 12.973, de 13.5.2014 ("Lei 12.973/14"), para negócios concluídos após 1.1.2015, isto é, muitos anos depois dos fatos ora tratados.

Levantou-se na impugnação o argumento de que se o grupo Arcos Dourados tivesse adquirido somente as empresas no Brasil junto ao grupo McDonald's, não se cogitaria qualquer tipo de glosa dessas despesas de amortização de ágio, tampouco o Fisco chegaria a ponto de alegar que a Recorrente estaria agindo de forma abusiva. Ocorre que os processos de fusão e aquisição não podem ser resumidos todos a uma receita simplória correspondente à sequência de eventos "empresa A" adquire "empresa B" e, ao final, a incorpora, como pretende o Fisco neste caso.

Há diversos fatores que justificam a dinâmica empresarial e na Impugnação apresentada restou claro que o grupo Arcos Dourados tinha razões legítimas para adotar cada ato da forma como efetivamente implementado.

Fl. 35 da Resolução n.º 1401-000.707 - 1ª Seju/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo n.º 16561.720113/2018-47

Como mencionado, além das sociedades brasileiras que seriam adquiridas, havia outras 28 empresas em 18 países sendo vendidas ao grupo Arcos Dourados de forma simultânea. Havia diferentes legislações a serem consideradas, licenças e autorizações a serem obtidas. O simples fato de a aquisição das sociedades brasileiras do grupo McDonald's ter se dado de forma global pelo grupo Arcos Dourados, juntamente com outras empresas do grupo, não poderia limitar o direito de, relativamente às sociedades brasileiras sendo adquiridas, ser aplicado o regime da Lei 9.532/97.

A Recorrente também destacou que, além de inexistir qualquer ato simulado, fraudulento ou praticado em conluio neste caso, não haveria qualquer embasamento para a descabida imposição de penalidade de 150%, especialmente porque os mesmos fatos discutidos neste processo administrativo foram:

(i) auditados pela Receita Federal do Brasil no Mandado de Procedimento Fiscal n.º.1.85.00-2015-00002-7, no qual se concluiu pela absoluta regularidade das operações ora discutidas, tendo sido encerrado sem a lavratura de qualquer auto de infração (doc. n.º 7 da Impugnação); e

(ii) analisados pela mesma I. Auditora Fiscal nos autos do Processo Administrativo n.º 16561.720099/2014-58, no qual não se discute qualquer prática simulada, fraudulenta ou realizada em conluio pela Recorrente. No lançamento realizado pela mesma D. Autoridade Fiscal naquele caso não havia sido aplicada qualquer penalidade em percentual qualificado.

Por fim, quanto aos ajustes impostos a título de preços de transferência, a Recorrente destacou que a MB não pode ser considerada “interposta pessoa” na estrutura de importação em tela, pois, como a própria D. Fiscalização reconhece no Termo de Verificação Fiscal (fls. 64 e 65), este não é um caso de interposição fraudulenta, não houve ocultação do sujeito passivo, nem do real adquirente. Não há tampouco qualquer ato simulado, abusivo ou fraudulento nessas operações.

Justamente pelo fato de o conceito de “interposta pessoa” não estar amparado pela Lei n.º 9.430, de 27.12.1996 (“Lei 9.430/96”), é que sua aplicação somente se justifica para situações que efetivamente envolvam abuso e artificialidade, o que claramente não é o caso ora tratado.

Também se pontuou, subsidiariamente, que, considerando ser devido o ajuste de preços de transferência, no mínimo, a D. Fiscalização deveria ter intimado a Recorrente para que apresentasse um possível cálculo para tais ajustes, na linha do que determina o artigo 20-A da Lei 9.430/96.

O fato de a Recorrente ter esclarecido que, em seu entendimento, tais ajustes não seriam devidos, pelo fato de inexistir qualquer dependência ou interposição da MB, não eximiria o Fisco de proceder a essa determinação legal, justamente porque o objetivo é apurar o método de ajuste que seja mais benéfico ao contribuinte.

A Impugnante levantou a hipótese de que o Fisco não adotou tal procedimento exatamente porque se aplicado o Método do Preço de Revenda menos Lucro (“PRL”), chegar-se-ia à conclusão de que nenhum ajuste seria necessário em relação às importações realizadas pela Recorrente no período. Essa conclusão foi confirmada em um laudo de avaliação produzido por empresa independente e especializada nesse tipo de análise (doc. n.º 6 da Impugnação).

Fl. 36 da Resolução n.º 1401-000.707 - 1ª Seju/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo nº 16561.720113/2018-47

Apreciada a Impugnação, seus argumentos foram afastados, em acórdão assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2013, 2014

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 master 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.

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

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

PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. INTERPOSTA PESSOA.

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

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. DESQUALIFICAÇÃO. ESCOLHA DO MÉTODO.

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

TRIBUTAÇÃO REFLEXA.

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

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Fl. 37 da Resolução n.º 1401-000.707 - 1ª Seju/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo nº 16561.720113/2018-47

Inconformada com o resultado do julgamento, a Recorrente interpôs Recurso Voluntário pretendo a reforma do julgado para o reconhecimento da improcedência integral da autuação, reiterando as razões já expostas em impugnação, reforçando:

(i) o equívoco da E. DRJ/SDR e as corretas premissas que justificam este caso – o ágio discutido neste caso decorre de uma aquisição efetiva, pelo grupo Arcos Dourados, das sociedades e operações então detidas pelo grupo McDonald's na América Latina, visando a implementação do modelo de negócios denominado "Developmental Licensee". O contexto era exatamente o mesmo de outras operações análogas realizadas na Europa, Ásia e Oceania, por meio da qual McDonald's Corporation alienava suas controladas e operações para apenas receber royalties;

(ii) essa operação envolveu a aquisição de mais de 1.500 restaurantes controlados por cerca de 30 sociedades sediadas em 18 países diferentes pelo grupo Arcos Dourados, ao custo total de aproximadamente USD 698 milhões. A forma pela qual foi estruturada também se dava por questões negociais independentes de quaisquer possíveis reflexos fiscais. Foi uma aquisição entre partes não-relacionadas, com pagamento efetivo de preço, conforme documentos anexados a este processo administrativo e novamente colacionados neste Recurso Voluntário;

(iii) a forma de estruturação dessa aquisição e o local original de pagamento do preço não poderiam alterar a essência econômica do negócio e o consequente direito do grupo Arcos Dourados ao registro do ágio em relação às sociedades brasileiras que foram adquiridas;

(iv) dedutibilidade de royalties – inexistência de excesso aos limites da Portaria 436/58 - a estrutura adotada pelo grupo Arcos Dourados em relação aos restaurantes subfranqueados da rede McDonald's no Brasil não levou a qualquer prejuízo, tampouco a deduções em excesso aos limites estipulados na Portaria 436/58. Pelo contrário, o procedimento adotado pela Recorrente levou à maior tributação desses valores, na medida que, ao receber royalties equivalentes a 5% das vendas dos subfranqueados, ofereceu a tributação a sua totalidade, tendo deduzido apenas 4%, em observância à Portaria 436/58;

(v) o cálculo mantido pela E. DRJ/SDR se mostrou equivocado, ao comparar o total dos valores pagos ao grupo McDonald's apenas com a receita de vendas da Recorrente, quando, na verdade, ter-se-ia mera situação de repasses em razão da inexistência de canais de remessas pelos subfranqueados, ou ainda, o total de vendas realizadas deveria levar em consideração o conjunto "vendas próprias + vendas realizadas por subfranqueados". O que não se pode fazer é comparar royalties de uma parte com receitas geradas por outra parte;

(vi) o modelo de negócios do grupo McDonald's no Brasil e seu subfranqueamento já foi objeto de análise pelo antigo Conselho de Contribuintes nos acórdãos 101-95.602, 101-95.609, tendo-se concluído que o mero repasse de valores recebidos de subfranqueados não viola os limites da Portaria 436/58, já que (a) o modelo de negócios da rede é bastante particular; e (b) o escopo dessa Portaria é limitar situações de abuso e erosão de base tributável, o que não seria o caso envolvendo as subfranquias da rede McDonald's;

(vii) trata-se justamente de hipótese autorizativa à aplicação, por esse E. CARF, do disposto no artigo 24 da LINDB e do artigo 5º do Decreto 9.830/19, para afastar a glosa em questão. A presença da Recorrente na estrutura de pagamentos de royalties por subfranqueados se dava precipuamente como uma "gerenciadora / intermediária", e visava (a) facilitar os recebimentos de royalties pelo grupo McDonald's; (b) melhorar o controle de recebimentos para a sociedade estrangeira em relação às subfranquias locais; e (c) evitar que os subfranqueados precisassem contratar mensalmente operações de câmbio, o que não é tão simples quanto a realização de TEDs locais;

Fl. 38 da Resolução n.º 1401-000.707 - 1ª Seju/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo nº 16561.720113/2018-47

(ix) não se pode perder de vista que o modelo de negócios da rede é complexo e interdependente. O “Sistema” McDonald’s está fundamentado em contratos conexos que não podem simplesmente ser “fatiados” e reduzidos, de forma simplista, a relações jurídicas interdependentes. Tampouco se pode concluir, a partir de uma disposição contratual isolada e retirada de seu contexto, que as relações jurídicas estabelecidas nesse modelo seriam autônomas. Sem franquia máster, não há subfranquias;

(x) a frase reiteradamente citada pela r. decisão recorrida para contrapor a esse modelo de negócios reflete apenas e tão somente uma cláusula de proteção financeira (hedge). Não significa dizer que haja absoluta autonomia e independência entre McDonald’s e subfranqueados. Significa apenas que McDonald’s Corporation, ao franquear a totalidade de seus negócios na América Latina, não quer correr risco de crédito em relação a subfranqueados individuais nos diversos países onde atua, dependendo de ações de cobrança e regresso em diferentes países;

(xi) as cláusulas 2.1, 5.1, 5.2, 6.3.1, 6.3.2 e 6.5.2, especificamente, comprovam a improcedência dos questionamentos feitos pelo Fisco. Tanto há conexão entre os royalties recebidos de subfranqueados com os valores finalmente devidos a McDonald’s Corporation, que nas hipóteses em que os royalties devidos pelos subfranqueados é inferior àquele devido pela própria Requerente, os valores que devem ser remetidos ao exterior pelas vendas das subfranquias seguem os percentuais menores, ou seja, dos próprios subfranqueados;

(xii) não sendo admitidas essas qualificações jurídicas para os valores pagos pela Recorrente à McDonald’s Corporation, os pagamentos reputados como realizados “em excesso” sequer poderiam ser qualificados, juridicamente, como royalties, uma vez que a rede subfranqueada não é explorada pela Recorrente, não há vendas realizadas pela Recorrente nessas lojas, e não há tampouco relação jurídica direta entre McDonald’s e rede subfranqueada;

(xiii) quando muito, neste caso, estar-se-ia diante de uma obrigação contratual devida pela Recorrente à McDonald’s Corporation, que, por envolver a essência da atividade de franquia máster no País, cumpre com os requisitos gerais de necessidade, normalidade e usualidade. Nesse caso, não se tratando de royalties, claramente inaplicáveis as limitações da Portaria 436/58;

(xiv) comprovação do custo e necessidade de apreciação dessas provas – relativamente ao ágio, a Recorrente deixou muito claro que o custo de USD 698 milhões foi efetivamente desembolsado e incorrido. Demonstrou também com diversos documentos que o custo das operações da rede McDonald’s no Brasil no ano de 2006 não valiam USD 14 mil, não sendo minimamente razoável supor tal fato. Havia um laudo produzido por empresa independente e especializada confirmando que 42% do custo incorrido seria atribuível às operações brasileiras (MCD – Recorrente – e Arras). Esse conjunto de documentos deveria ter sido detidamente avaliado pela E. DRJ/SDR, em observância ao princípio da verdade material que rege e fundamenta o processo administrativo fiscal;

(xv) cumprimento de todos os requisitos legais autorizativos à amortização e dedução - os próprios fatos discutidos neste caso, por si sós, deixam claro que o ágio ora discutido é válido e legítimo, pois decorreu: (1) de aquisição entre PARTES NÃO-RELACIONADAS; (2) na qual houve EFETIVO PAGAMENTO de preço; (3) JUSTIFICATIVAS ECONÔMICAS válidas e contemporâneas à aquisição; e, sobretudo, (4) com PROPÓSITOS NEGOCIAIS NÃO TRIBUTÁRIOS;

(xvi) não houve “transferência” de ágio - o ágio registrado pela AD Participações, a rigor, não foi “transferido” pelo grupo Arcos Dourados, uma vez que não se pode cogitar no Brasil do tratamento fiscal ou contábil atribuído ao preço pago pela ADBV desde sua jurisdição de origem. O ágio registrado pela AD Participações resultou da aplicação do método da equivalência patrimonial por essa sociedade em relação aos

Fl. 39 da Resolução n.º 1401-000.707 - 1ª Seju/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo nº 16561.720113/2018-47

investimentos que ela passou a deter na MCD (Recorrente) e na Arras em 29.12.2008. E mesmo essa possível “transferência” não poderia ser considerada ilegítima, tendo em vista diversos precedentes desse E. CARF nesse sentido e, mais recentemente, da própria E. CSRF nos casos “CTEEP”;

(xvii) a fundamentação econômica do ágio - a parcela do custo incorrido pela ADBV para adquirir as operações brasileiras junto ao grupo McDonald's estava devidamente suportada por laudo de avaliação preparado por duas empresas independentes e especializadas nesse tipo de análise, sendo que, até o advento da MP 627/13 e da sua conversão na Lei 12.973/14, a legislação fiscal não impunha qualquer requisito quanto a metodologia, forma, critério ou prazo para sua elaboração. A D. Fiscalização e as DD. Autoridades administrativas tampouco poderiam lançar dúvidas sobre o conteúdo desses laudos de avaliação, conforme decidido diversas vezes por esse E. CARF;

(xviii) indevida alegação de que esse ágio seria interno – como visto, esse caso envolve uma legítima e verdadeira aquisição realizada entre partes absolutamente independentes e não-relacionadas, não havendo qualquer fundamento que justifique a alegação feita pela r. decisão recorrida de que o ágio ora discutido seria interno. Mas mesmo que assim não se entendesse, também ficou claro neste Recurso que esse fato, no contexto da Lei 9.532/97, diferentemente do que atualmente ocorre em relação à Lei 12.973/14, não teria o condão de invalidar a dedutibilidade das contrapartidas de amortização de ágio. Quando muito, esse caso envolve o legítimo exercício de uma opção fiscal;

(xix) não aplicação das regras contábeis citadas pelo Fisco e pela DRJ/SDR - as orientações de natureza contábil expedidas pelo CPC, pela CVM e pelo CFC não se aplicam neste caso por serem muito posteriores aos fatos aqui discutidos e, principalmente, por tratarem de situação diversa (reavaliações espontâneas artificialmente implementadas), o que não é o caso em discussão.

Ademais, não se pode deixar de ressaltar que no período em questão, estava em plena vigência para fins fiscais o RTT, que afastava de forma obrigatória a aplicação de todas as regras apontadas pela r. decisão recorrida;

(xx) inexistência de ajustes de preços de transferência – como visto, são equivocadas as tentativas de imposição de ajustes de preços de transferência neste caso. Não há qualquer importação realizada pela Recorrente junto à Arcos Del Sur. Apesar de serem duas empresas pertencentes ao grupo Arcos Dourados, as operações de importação são conduzidas pela MB, empresa independente e não-relacionada ao grupo Arcos Dourados, por sua própria conta e ordem, inexistindo qualquer tipo de operação de importação por encomenda, por conta e ordem de terceiros, etc.;

(xxi) a MB não pode ser considerada “interposta pessoa” na estrutura de importação em tela. Desconsiderando a estrutura de importações e os fatos efetivamente ocorridos neste caso, a r. decisão recorrida acaba confundindo os termos pessoa “intermediária” em uma cadeia produtiva com “interposta pessoa”;

(xxii) “intermediário” é uma pessoa que atua ativamente e às suas próprias expensas, em uma determinada cadeia de produção com atos interconexos, ao passo que “interposta” é uma pessoa inserida em determinado negócio jurídico com o claro intuito de ocultar um dos reais contratantes. É hipótese típica de simulação prevista no artigo 167, § 1º, inciso I, do Código Civil;

(xxiii) contudo, como claramente consignou a D. Fiscalização em seu Termo de Verificação Fiscal (fls. 64 e 65), este não é um caso de interposição fraudulenta, não houve ocultação do sujeito passivo, nem do real adquirente. Não há qualquer ato simulado, abusivo ou fraudulento nessas operações. Justamente por isso não se pode pretender aplicar tal conceito neste caso. Sendo essa uma hipótese não amparada na Lei 9.430/96 (nem mesmo após as alterações promovidas pela Lei 12.715/12), é evidente se

Fl. 40 da Resolução n.º 1401-000.707 - 1ª Seju/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo nº 16561.720113/2018-47

tratar de hipótese restrita às situações de abuso e artificialidade, o que claramente não se cogita neste processo administrativo;

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

(xxv) as alegações da r. decisão recorrida de que esse tipo de arbitramento seria supostamente autorizado pelo fato de a Recorrente não manter controles de preços de transferência subverte qualquer aspecto lógico e temporal. Se um contribuinte entende não ser o caso de aplicação dessas regras, naturalmente não manterá qualquer cálculo a respeito de eventuais ajustes;

(xxvi) o objetivo da norma editada em 2012 e afastada claramente neste caso, é que, para mitigar potenciais discussões entre Fisco e contribuintes, em todas as hipóteses nas quais haja discordância quanto à forma de aplicação das regras de preços de transferência, as autoridades fiscais devem conceder ao contribuinte a possibilidade de apresentar seus próprios cálculos, como se se tratasse de uma “defesa preliminar”. Somente se negada a apresentação de novos cálculos ou ocultadas informações essenciais à aplicação de determinado método, autoriza-se o arbitramento;

(xxvii) a partir das informações de todas as operações de importação e revenda no período de 2013 a 2014 (docs. nºs 6 da Impugnação), a KPMG, em estudo específico para este caso, concluiu que, se tivesse sido adotado o método PRL não haveria quaisquer ajustes no período;

(xxviii) a própria aplicação do método PIC pela D. Fiscalização encontra uma série de inconsistências que não chegaram a ser especificamente endereçadas pela DRJ/SDR, que se limitou a tangenciar outros aspectos para conferir uma aparente validade aos cálculos impostos pela D. Fiscalização. É entendimento desse E. CARF, entretanto, que havendo incorreções materiais nos ajustes impostos pela D. Fiscalização, deve a autuação ser integralmente cancelada;

(xxix) o descabimento da multa qualificada de 150% - a severa e desproporcional multa de 150% aplicada pela D. Fiscalização, equivocadamente mantida pela r. decisão recorrida, deve ser afastada, pois, nos termos da legislação aplicável e decisões administrativas, essa penalidade somente poderia ser imposta em casos de evidente intuito de fraude, sonegação ou conluio, quando restar provada pelo Fisco a inequívoca intenção do contribuinte de enganar, esconder ou iludir. Contudo, é claro que a Recorrente não agiu de modo algum mediante fraude ou abuso. Ademais, mesmo no mérito este não é um caso de fraude, sonegação ou conluio;

(xxx) chega a ser contraditória a aplicação da penalidade em percentual qualificado, já que (a) os fatos ora discutidos já chegaram a ser analisados pela E. Receita Federal do Brasil no Mandado de Procedimento Fiscal nº 08.1.85.00-2012- 00030-1, sem a lavratura de qualquer auto de infração (doc. nº 7 da Impugnação);

(b) a mesma I. Auditora Fiscal, ao analisar este caso nos autos do Processo Administrativo nº 16561.720099/2014-58 concluiu não ter ocorrido qualquer ato simulado, fraudulento ou em conluio; (c) todos os atos foram realizados em ambiente absolutamente transparente e sujeitos ao exame e aprovação do CADE, não sendo cabível admitir que um órgão técnico da Administração Pública Federal pudesse cancelar uma operação simulada; e (d) a r. decisão reconhece expressamente a forma e a validade das operações discutidas neste caso (fl. 64); e

Fl. 41 da Resolução n.º 1401-000.707 - 1ª Seju/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo nº 16561.720113/2018-47

(xxxi) o descabimento da multa isolada de 50% - a multa isolada de 50% não pode ser exigida de forma concomitante com a multa de ofício ou a qualificada, tendo em vista não apenas a posição já sumulada pela E. CSRF a esse respeito (Súmula 105, de 8.12.2014) e a necessidade de aplicação do princípio penal da consunção, como também esclarecem diversos precedentes do E. STJ e desse mesmo E. CARF. As alegações da D. Fiscalização e da DRJ/SDR de que a Lei 11.488/07 teria supostamente alterado o artigo 44 da Lei 9.430/96 para autorizar a aplicação de duas penalidades distintas são equivocadas e já foram rechaçadas pela jurisprudência mais recente.

322. Assim, deve ser INTEGRALMENTE REFORMADA A R. DECISÃO RECORRIDA (Acórdão 15-46.440, proferido pela 2ª Turma da DRJ/SDR em 24.4.2019), com o conseqüente cancelamento das glosas de despesas de royalties, de amortização fiscal de ágio e dos ajustes de preços de transferência impostos pela D. Fiscalização nos anos-calendários de 2013 e 2014, juntamente com as penalidades e juros lançados.

323. Subsidiariamente, na eventualidade de esse caso acabar sendo decidido por voto de qualidade, levando assim a uma situação de nítida dúvida objetiva, impõe-se a aplicação do disposto no artigo 24 da LINDB, no artigo 5º do Decreto 9.830/19 e nos artigos 100, parágrafo único, e 112 do CTN, pelos quais, especificamente, não se poderia exigir da Recorrente quaisquer valores a título de multa ou de juros, quaisquer que sejam.

324. Por oportuno, a Recorrente também protesta pela apresentação de Memoriais quando da inclusão deste caso em pauta de julgamentos e pela realização da sustentação oral por ocasião do seu julgamento por esse E. CARF.

É o relatório.

## VOTO.

Conselheira Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin Relatora.

O recurso é tempestivo e apresenta os demais requisitos de admissibilidade, por isso, dele conheço.

Como já relatado, os lançamentos fiscais dizem respeito à IRPJ e CSLL relativos ao ano-calendário de 2013 e 2014, acrescidos de multa de ofício de 150% (cento e cinquenta por cento), no caso do ágio, e de 75% (setenta e cinco por cento) em relação ao excesso de royalties e preços de transferência, e de juros de mora e, também, de multa isolada sobre as diferenças de antecipações mensais apuradas.

Discute-se glosa de despesas de royalties, de amortização de ágio e imposição de ajustes de preço de transferência nos anos de 2013 e 2014.

Com objetivo de dar maior efetividade aos trabalhos, dada a presença de dúvida no que diz respeito à imposição de ajustes de preço de transferência, deliberou-se por primeiro converter o julgamento em digência a fim que sejam esclarecidos pontos importantes no que diz respeito à aplicação do método na imposição dos ajustes de transferência, para posteriormente seja toda a matéria discutida nos autos apreciada em conjunto pela Turma.

### Ajustes de preços de transferência

Fl. 42 da Resolução n.º 1401-000.707 - 1ª Seju/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo n.º 16561.720113/2018-47

Discute-se neste caso suposta aplicação de controle de preços de transferência à Recorrente, sob alegação de que a sociedade Martin Brower seria uma “interposta pessoa”, na cadeia de aquisição de produtos originalmente adquiridos da sociedade Arcos Del Sur, e vendidos pela rede McDonald’s no Brasil.

Contudo, argumenta a Recorrente que a Martin Brower é empresa independente e não-relacionada ao grupo Arcos Dorados, que realiza as operações de importação por sua própria conta e ordem, atendendo a diversos outros clientes e redes de fast food (Bob’s, Subway, Giraffas, Freddo, Cinemark, Pizza Hut, Taco Bell, Cinepolis e Yoggi).

Anota que no Termo de Verificação Fiscal, a D. Fiscalização afasta a possibilidade de interposição fraudulenta, sendo específica em reconhecer que não houve qualquer forma abusiva ou desprovida de substância econômica na operação.

Descreve que a atuação da Martin Brower como “intermediária” em uma cadeia produtiva não a torna uma “interposta pessoa”. Esse conceito, similar à figura da simulação prevista no art. 167, § 1º, inciso I, do Código Civil, necessariamente resulta de um ato abusivo e artificial e, justamente por tal razão, autoriza a desqualificação da “interposta pessoa” e aplicação dos controles de preços de transferência.

Quanto a acusação da utilização de interposta pessoa, defendeu que o CARF somente tem admitido a aplicação dessa figura nos casos em que há verdadeiro abuso, algo que não se cogita e não se discute neste processo e sob o ponto de vista formal.

No que diz respeito a de utilização de interposta pessoa, a DRJ manteve a acusação fiscal diante dos seguintes argumentos:

Da interposta pessoa Martin Brower

O impugnante alega que a Martin Brower não pode ser considerada interposta pessoa entre a Arcos Dourados e a Arcos del Sul. A análise do caso demonstra, no entanto, que é evidente a caracterização da Martin Brower como interposta pessoa que opera vendendo à McDonald’s Comércio de Alimentos os produtos adquiridos da Arcos del Sur SRL.

O art. 2º, § 5º da Instrução Normativa RFB nº 1.312, de 28 de dezembro de 2012, dispõe que mesmo que a operação entre pessoas relacionadas seja realizada por meio de uma terceira pessoa interposta e não vinculada, ainda assim as normas de transferência de preço serão aplicáveis:

§ 5º Aplicam-se as normas sobre preço de transferência, também, às operações efetuadas pela pessoa jurídica domiciliada no Brasil, por meio de interposta pessoa não caracterizada como vinculada, que opere com outra, no exterior, caracterizada como vinculada à pessoa jurídica brasileira.

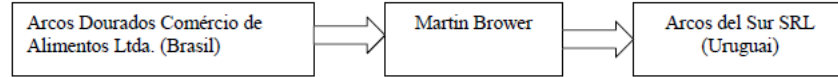
Considera-se, para fins de controle de preço de transferência, como interposta pessoa a que intermedeia operações entre pessoas vinculadas, portanto as operações que a pessoa jurídica domiciliada no Brasil efetuar com a intermediação de uma trading company, quer esta seja ou não domiciliada no País, estarão sujeitas ao controle de preço de transferência.

A Martin Brower, vendedora das batatas para a Arcos Dourados Comércio de Alimentos, passou, a partir de meados de 2013, a comprar suas batatas a serem vendidas

Fl. 43 da Resolução n.º 1401-000.707 - 1ª Seju/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo nº 16561.720113/2018-47

à Impugnante através da Arcos Del Sur S.R.L., a outra subsidiária uruguaia do grupo Arcos Dorados.

A partir desse momento, a Martin Brower passou a atuar como interposta pessoa de um negócio realizado entre a Arcos del Sur e a Arcos Dourados Comércio de Alimentos.



Portanto, aplicável, no caso, as regras de preço de transferência, como já analisado acima.

O impugnante argumenta que a aplicação da regra de preços de transferência por se tratar de regra antielisiva dependeria da expressa comprovação de uma configuração de situação abusiva e desprovida de substância econômica. Entretanto, a norma dispõe que é suficiente a existência de uma relação entre pessoas ligadas, mesmo que conduzida através de interposta pessoa. Neste caso, a legislação determina a aplicação da regra de preço de transferência. Não há exigência de que a operação seja efetuada de forma abusiva ou desprovida de substância econômica.

Como fundamento à acusação da presença de Martin Brower na qualidade de interposta pessoa o TVF, descreve a seguinte situação:

#### **Da Atuação da Martin Brower como interposta pessoa**

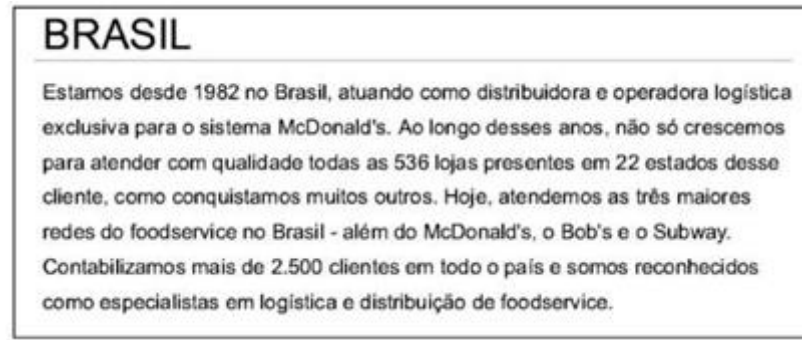
Preliminarmente, é importante esclarecer o significado da palavra interposta. Se procurarmos no dicionário o significado da palavra interposto, encontraremos como definições como: que se interpôs; Posto de permeio; Que serve de intermediário.

Se há operações de aquisição e importação de batatas que tem como descrição do produto na Declaração de Importação (DI): “BATATA PRÉ FRITA CONGELADA, NOME COMERCIAL PAPA PREF. CONG. MAC FRIES 8 X 2,25KG (R.N.P.A: O2-512830), COM PROCESSO DE COZIMENTO A VAPOR. MARCA: MCFRIES - MERCADORIA DESTINADA A REVENDA E DE USO EXCLUSIVO DOS FRANQUEADOS DA MARCA MCDONALDS” (no caso das batatas fabricadas pela McCain Argentina SA.) ou “BATATA PRÉ FRITA CONGELADA, NOME COMERCIAL PAPAS PREFRITAS SUPERCONGELADAS 7MM (8 X 2,25KG) - (R.N.P.A: O2-560987), COM PROCESSO DE COZIMENTO A VAPOR. MARCA: MCFRIES – MERCADORIA DESTINADA A REVENDA E DE USO EXCLUSIVO DOS FRANQUEADOS DA MARCA MCDONALDS” (no caso das batatas fabricadas por Farm Frites Alimentos Modernos S.A.) ou seja, de batatas que só podem ser usadas exclusivamente pelos restaurantes franqueados da marca McDonald’s, da qual a Arcos Dourados é o máster franqueado e franqueador exclusivo no Brasil, o adquirente e interessado na aquisição destas batatas é a própria Arcos Dourados, que as utiliza para consumo em seus próprios restaurantes, e que possui contrato de franquia com os franqueados da marca McDonald’s, que também utilizam tais produtos em seus restaurantes.. A Martin Brower está proibida de utilizar ou revender essas batatas para qualquer outro cliente que não seja a própria Arcos Dourados ou um de seus restaurantes franqueados.

A Arcos Dourados poderia adquirir as batatas, para consumo próprio e para consumo de seus franqueados, diretamente, seja no Brasil ou no Exterior, ou através de algum intermediário como uma empresa de logística ou uma trading – uma empresa comercial exportadora.

Fl. 44 da Resolução n.º 1401-000.707 - 1ª Seju/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo n.º 16561.720113/2018-47

A rede McDonald's nos EUA optou, há muitos anos atrás, por utilizar uma empresa terceirizada para cuidar de toda a parte de logística, fornecimento e distribuição dos produtos para os diversos restaurantes franqueados e escolheu como empresa prestadora de serviços de supply chain a Martin Brower, uma empresa que atualmente está presente em diversos países e possui atuação global, e a Arcos Dourados, máster franqueada no Brasil adotou o mesmo modelo utilizado pela rede McDonald's mundialmente. Do site<sup>3</sup> da Martin Brower no Brasil extraímos o seguinte recorte:



Não há nenhum problema em se terceirizar, em utilizar empresas de logística ou tradings, para realizar a aquisição e comercialização dos produtos, todavia, se essas empresas vierem a realizar aquisições de empresas no exterior vinculadas à empresa adquirente dos produtos no Brasil, atuando como uma interposta, uma intermediária entre a empresa no Brasil e a sua vinculada no exterior, as regras de preços de transferência terão que ser respeitadas. O objetivo do § 5º do art. 2º da IN RFB n.º 1.312/2012 é justamente esclarecer que mesmo que haja alguma interposta, uma empresa intermediária, independente, não caracterizada como vinculada, operando, atuando entre a pessoa jurídica brasileira e a sua vinculada no exterior, deve-se aplicar as normas sobre preço de transferência.

A art. 18 da Lei 9.430/96 estipula as normas para a regulação do preço de transferência nas importações entre empresas vinculadas e estabelece os métodos a serem utilizados para determinação do preço parâmetro para fins de dedutibilidade, entre eles o do preço de revenda menos lucro (PRL), admitida, originalmente, uma margem de lucro de 20%.

Há na lei uma presunção de que, se uma pessoa importa um bem de pessoa vinculada e o revende com margem de lucro inferior a 20% está, na realidade, transferindo indiretamente (sob forma de aumento de custos) lucro para o exterior sem tributá-lo no Brasil.

A aplicação da norma tem como pressupostos a existência de duas pessoas vinculadas e que uma seja domiciliada no Brasil e outra no exterior. E o artigo 23 da lei conceitua pessoa vinculada para os efeitos dos artigos 18 a 22.

A Instrução Normativa 243/2012, para dar efetividade à lei, evitando que a norma fosse contornada mediante negociação triangular, determinou que as normas de preços de transferência são aplicáveis mesmo quando a operação seja efetuada por intermédio de interposta pessoa, sob fundamento de que o rigor literal da norma poderia levar a uma equivocada interpretação no sentido de que, para fugir à aplicação das normas de preços de transferência, bastaria que a importação fosse feita por intermédio de pessoa jurídica no Brasil não vinculada,

Fl. 45 da Resolução n.º 1401-000.707 - 1ª Seju/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo nº 16561.720113/2018-47

ou de pessoa jurídica no exterior também não vinculada, para serem inaplicáveis as regras de controle, conforme consta no seu art. 2º. Parágrafo 5º.

Art. 2º Para fins do disposto nesta Instrução Normativa, consideram-se vinculadas à pessoa jurídica domiciliada no Brasil:

§ 5º Aplicam-se as normas sobre preço de transferência, também, às operações efetuadas pela pessoa jurídica domiciliada no Brasil, por meio de interposta pessoa não caracterizada como vinculada, que opere com outra, no exterior, caracterizada como vinculada à pessoa jurídica brasileira.

Contudo, uma vez acusada pela fiscalização quanto à necessidade da realização de ajustes nos preços de transferência, a Recorrente, nos termos do artigo 20-A da Lei 9.430/96, com redação dada pela Lei 12.715/12, e também com base no próprio disposto no artigo 53 da IN 1.312/12, deveria ter sido intimada para, no prazo de 30 dias, apresentar um cálculo para esses controles com base em qualquer método previsto na legislação, o que não aconteceu.

Segundo a Recorrente, ainda essa violação ao artigo 20-A e a ausência de intimação para que ela pudesse apresentar cálculos com base em quaisquer outros métodos que não o PIC também se justifica pelo fato de que, pelo método PRL nenhum ajuste seria devido.

No que diz respeito à essa alegação, destacou a DRJ que:

Ao contrário do que argumenta o impugnante, que alega não ter sido informado sobre a análise quanto ao cabimento das regras de preço de transferência, este foi intimado a apresentar seus cálculos por meio do Termo de Intimação Fiscal nº 20 (fls. 12.898/12.900):

5. Considerando o art. 2º, § 5º da Instrução Normativa RFB nº 1.312, de 28 de dezembro de 2012:

§ 5º Aplicam-se as normas sobre preço de transferência, também, às operações efetuadas pela pessoa jurídica domiciliada no Brasil, por meio de interposta pessoa não caracterizada como vinculada, que opere com outra, no exterior, caracterizada como vinculada à pessoa jurídica brasileira.

e considerando que foram realizadas operações de aquisição de mercadorias da Empresa Arcos Del Sur S.R.L., no Uruguai, por meio das interpostas pessoas Martin Brower Comércio, Transportes e Serviços Ltda. e Comexport Trading Comércio Exterior Ltda., solicitamos apresentar:

a. As memórias de cálculo da apuração dos preços praticados e preços parâmetros nas operações sujeitas às regras de controle de preços de transferência para o período de apuração do ano-calendário de 2013.

b. As memórias de cálculo da apuração dos preços praticados e preços parâmetros nas operações sujeitas às regras de controle de preços de transferência para o período de apuração do ano-calendário de 2014. (grifei)

Ocorre que, em resposta, a Impugnante optou por não apresentar a documentação requerida, conforme consta expressamente de sua resposta à intimação (fls. 12.902/12.905):

Primeiramente, é importante deixar claro que não existe qualquer interposição de pessoas na estrutura de fornecimento da Arcos Dourados Comércio de Alimentos Ltda.

Fl. 46 da Resolução n.º 1401-000.707 - 1ª Seju/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo nº 16561.720113/2018-47

A Martin Brower é uma empresa totalmente não-relacionada ao grupo Arcos Dorados, que possui sócios, controle e gestão independentes, sem qualquer influência de Arcos Dourados Comércio de Alimentos Ltda. Por ser uma das maiores empresas de foodservice no Brasil, a Martin Brower possui diversos clientes, conforme se observa do seu sítio eletrônico [www.martin-brower.com.br/clientes.html](http://www.martin-brower.com.br/clientes.html), sendo a Arcos Dourados Comércio de Alimentos Ltda. um deles.

(...)

Por essas razões, a Arcos Dourados Comércio de Alimentos Ltda. entende não serem aplicáveis os controles de preços de transferência de que tratam a Lei 9.430/96 e a IN 1.312/12 e não são necessários os controles de preços parâmetros referidos nessas regras. (grifei)

E em relação ao quesito “b” da intimação da Fiscalização:

Reportamo-nos à resposta acima. Não havendo qualquer tipo de interposição de pessoas jurídicas e tratando-se de sociedades independentes, não relacionadas ao grupo Arcos Dorados, entendemos não serem aplicáveis os controles em questão.

(grifei)

Ademais, os comentários finais do parecer da KPMG Assessores Ltda (fls. 27.375/27.385), empresa contratada pela Impugnante para assessoramento na área de preços de transferência, corroboram a correção do procedimento adotado pela Fiscalização:

### VII3. Comentários Finais

Os cálculos dos preços de transferência devem ser realizados anualmente, todavia recomendamos que a sociedade efetue um controle periódico. As transações com empresas vinculadas, os métodos adotados para o cumprimento das regras de preços de transferência e ajustes se aplicáveis. devem ser informados na ECF (Escrituração Contábil Fiscal);

A documentação suporte deve ser mantida pela Empresa para ser entregue ao Auditor Fiscal quando requisitado, o qual poderá exigir, entre outras informações:

- i) O método adotado pela Empresa;
- ii) A documentação de apoio utilizada para determinar o preço cobrado e o respectivo cálculo do período para determinar os preços parâmetros.

Caso a Empresa não apresente tais informações, as autoridades fiscais estão autorizadas a arbitrar o preço por um dos métodos previstos em Lei. Importante ressaltar que não há aplicação de multa pela falta de documentação. As multas e juros aplicam-se sobre os impostos não recolhidos decorrentes de ajustes de Preços de Transferência após a compensação do prejuízo fiscal. (grifamos).

Destaca-se que no mencionado Termo de Intimação Fiscal nº 20 (fls. 12.898/12.900), citado pela DRJ, o prazo concedido pela fiscalização à época, para apresentação dos cálculos foi de 20 dias, além de não ter trazer menção expressa, ou advertência clara no sentido da escolha do método, o que já daria ensejo à irregularidades na intimação, que não cumpriu com os requisitos do 53 da IN 1.312/12, de modo que faz-se essa diligência e pura e tão somente para prevenir alegação de nulidade por cerceamento de defesa.

Fl. 47 da Resolução n.º 1401-000.707 - 1ª Seju/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo n.º 16561.720113/2018-47

Até porque, nota-se que o principal argumento da Recorrente desde o início é também pela inaplicabilidade dos ajustes apontados pela fiscalização, dada a inexistência, segundo ela da presença de interposta pessoa na operação, questão cujo julgamento somente se dará após o retorno dos autos à julgamento, mas que aqui é mencionada apenas a título de justificativa apresentada pela Recorrente quanto a possíveis motivos pelos quais a apresentação dos cálculos dos ajustes apontados pela fiscalização não se deu anteriormente.

Contudo, nota-se que muito embora a Recorrente entendesse inaplicáveis quaisquer controles de preços de transferência neste caso, já que, segundo ela, não há qualquer aquisição de bens junto a partes vinculadas, tampouco caso de “interposta pessoa”, solicitou a empresa independente e especializada (KPMG) para que analisasse a questão, tendo sido concluído (doc. n.º 6 da Impugnação) não apenas que, pelo PRL nenhum ajuste seria aplicável, como ainda, que houve uma série de equívocos na aplicação do método PIC pelo Fisco.

Nesse sentido a Recorrente alega desde a impugnação que apresentou método diferente de apuração que seria a ela mais benéfico.

Alega o contribuinte que solicitou a aplicação do método PLR em sede impugnação, no entanto a autoridade fiscal e a DRJ não aceitaram a solicitação sob a argumentação de que a apresentação de novo método mais favorável somente poderia ter sido realizada durante o procedimento fiscalizatório e não durante a fase recursal.

Da análise das normas que tratam da apuração e realização de ajustes de preços de transferência, verificamos que o art. 18, § 4º, da Lei n.º 9.430/96, estabelece a possibilidade de utilização de mais de um método para a realização de cálculo dos ajustes.

“**Artigo 18** Os custos, despesas e encargos relativos a bens, serviços e direitos, constantes dos documentos de importação ou de aquisição, nas operações efetuadas com pessoa vinculada, somente serão dedutíveis na determinação do lucro real até o valor que não exceda ao preço determinado por um dos seguintes métodos:

[...]

§ 4º Na hipótese de utilização de mais de um método, será considerado dedutível o maior valor apurado, observado o disposto no parágrafo subsequente.”

Com bem observado pelo Conselheiro Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira, no Acórdão 402003.687, de 22 de janeiro de 2019, o art. 18, §4 da Lei 9.430/96 não se preocupa em qual método tenha sido utilizado, falando sim em valor apurado, de modo que se o PRL deixou de ser o maior valor apurado, é imperativo que o fisco apure qual teria sido esse valor, ou devolva ao contribuinte a possibilidade de comprovar qual seria o maior valor apurado para fins de dedutibilidade. O que decorre expressamente não só deste dispositivo, mas do próprio art. 142 do CTN.

Ora o permissivo legal aponta o direito de o contribuinte realizar a apuração por mais de um método a fim de, ao final, verificando o método que lhe é mais favorável, aplica-lo para fins de realização dos ajustes.

Dessa forma, na medida em que tenha-se procedidos os ajustes, até então inexistentes, e pela a fórmula de apuração do PIC, obviamente pode ter havido alteração em

Fl. 48 da Resolução n.º 1401-000.707 - 1ª Sejul/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo n.º 16561.720113/2018-47

qual o maior valor apurado para fins de apuração, o que deve ser considerado para fins de lançamento.

Assim, embora a decisão de primeira instância tenha negado a pretensão recursal, sob argumento de que a possibilidade de cálculo por qualquer dos métodos é plenamente facultada ao contribuinte e este poderia, durante o período de fiscalização ter realizado os cálculos e apresentado-os à fiscalização como possibilidade de utilização. Se não o fez deixou de colocar sua pretensão em análise e, assim, encerrada a ação fiscal não pode pleitear a inovação do método como possibilidade de defesa. Tem-se que, nos autos, que durante o processo de fiscalização não lhe foi conferida oportunidade para tanto, conforme por ele reclamado e demonstrado em sede de Recurso Voluntário.

Desta maneira, afim de prevenir qualquer cerceamento de defesa, abre-se esta exceção, dada a análise da situação fática pertinente ao caso e delibera-se pela realização de diligência afim de se aferir que a demonstração do contribuinte que, de forma pertinente apontou que o método PLR lhe era mais favorável, nos moldes do art. 18, § 4º, da Lei nº 9.430/96, bem como que a unidade de origem possa confrontar os erros de calculo no PIC, apontados pela contribuinte.

Ante o exposto, voto pela conversão do processo em DILIGÊNCIA, nos seguintes termos:

1ª Para que a Unidade de origem promova o confronto do erros apontados em relação a aplicação do método PIC, ante a alegação de que considerando os dados das operações conduzidas pela Recorrente no período e as quantidades vendidas, o laudo da KPMG identificou que o preço praticado (11,9908) era substancialmente inferior ao preço parâmetro (35,03), havendo, portanto, uma margem de divergência “negativa” correspondente a 192,11% e se for o caso, apontar os corretos valores das operações.

2ª. Promova o confronto dos elementos constantes no laudo apresentado pela contribuinte quando da sua impugnação, no sentido de que o método PLR lhe era mais favorável, nos moldes do art. 18, § 4º, da Lei nº 9.430/96, principalmente em razão da aplicação do método PIC, conforme realizado pela fiscalização, aferindo-se principalmente as inconsistências alegadas quanto a impossibilidade ou não da aplicação do PIC, em razão da aplicação de “média ponderada” entre os preços e aplicação das taxas de câmbio próximas às datas das aquisições, em razão do critério adotado relativo a adoção de “média ponderada”.

Devendo ao final, a autoridade fiscal elaborar relatório conclusivo das verificações, ressalvado o fornecimento de informações adicionais e a juntada de outros documentos que entender necessários, entregar cópia do relatório à interessada e conceder prazo de 30 (trinta) dias para que ela se pronuncie sobre as suas conclusões, após o que, o processo deverá retornar a este CARF para prosseguimento do julgamento.

É o meu voto.

(assinado digitalmente)

Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin - Relatora.