



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA TURMA

Processo nº : 10580.003202/96-16
Recurso nº : RD/108-120.985 (RD/108-0.369 e RD/108-0.437)
Matéria : IRPJ E OUTROS – anos calendário: 1991 a 1994
Recorrentes : FAZENDA NACIONAL e SALCO COMÉRCIO DE ALIMENTOS S/A
Recorrida : OITAVA CÂMARA DO PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
Interessada : SALCO COMÉRCIO DE ALIMENTOS S/A e FAZENDA NACIONAL
Sessão de : 12 DE AGOSTO DE 2003
Acórdão nº : CSRF/01-04.629

ROYALTIES PAGOS A SÓCIO PESSOA JURÍDICA – DEDUTIBILIDADE FISCAL – Na vigência do art. 71 da Lei 4.506/64, a vedação constante do art. 71, parágrafo único, letra “d” não se estende aos pagamentos efetuados a sócio pessoa jurídica.

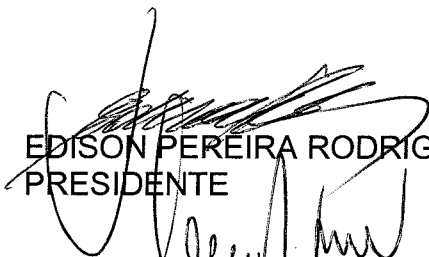
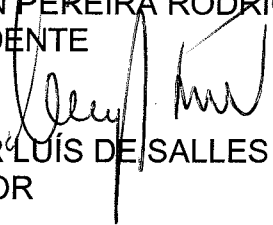
DESPESA COM PROPAGANDA AVANÇADA EM CONTRATO DE FRANQUIA - PROVA DA EFETIVIDADE – A dedução de despesa com propaganda, fixada em percentual da receita bruta do contribuinte, avençada em contrato da franquia, são comprovadas pela apresentação do próprio contrato e dos comprovantes de pagamentos. Constatada a razoabilidade da despesa e a regularidade dos comprovantes da operação, cumpre ao fisco verificar a efetividade dos gastos junto à empresa beneficiária dos recursos, encarregada da sua aplicação.

Recurso especial provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto pela FAZENDA NACIONAL e por SALCO COMÉRCIO DE ALIMENTOS S/A.

ACORDAM os Membros da Primeira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por maioria de votos, NEGAR provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional, vencidos os Conselheiros Cândido Rodrigues Neuber (Relator) e Verinaldo Henrique da Silva, e, por unanimidade de votos DAR provimento ao recurso do Contribuinte, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Victor Luís de Salles Freire para o recurso da Fazenda Nacional.

Processo nº : 10580.003202/96-16
Acórdão nº : CSRF/01-04.629


EDISON PEREIRA RODRIGUES
PRESIDENTE

VICTOR LUÍS DE SALLES FREIRE
RELATOR

FORMALIZADO EM: 10 DEZ 2003

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL (Suplente Convocado); ANTONIO DE FREITAS DUTRA; MARIA GORETTI DE BULHÕES CARVALHO; NELSON MALLMANN (Suplente Convocado); REMIS ALMEIDA ESTOL; JOSÉ CARLOS PASSUELLO; DORIVAL PADOVAN; WILFRIDO AUGUSTO MARQUES; JOSÉ CLÓVIS ALVES; CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES; MANOEL ANTONIO GADELHA DIAS e MÁRIO JUNQUEIRA FRANCO JÚNIOR. Ausentes justificadamente os Conselheiros CELSO ALVES FEITOSA e LEILA MARIA SCHERRER LEITÃO.





MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA TURMA

Processo nº. : 10580.003202/96-16

Acórdão nº. : CSRF/01-04.629

Recurso nº. : RD/108-120.985 (RD/108-0.369 e RD/108-0.437)

Recorrentes : FAZENDA NACIONAL e SALCO COMÉRCIO DE ALIMENTOS S/A.

RELATÓRIO

Inconformadas com o decidido no acórdão nº. 108-06.226, proferido na sessão de 14/09/2000, da Oitava Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, fls. 456 a 465, a Fazenda Nacional e a contribuinte Salco Comércio de Alimentos S/A., ingressaram com recursos especiais de divergência à Câmara Superior de Recursos Fiscais, fls. 468 a 482 e 540 a 552, respectivamente.

A decisão da Câmara, quanto às matérias objeto dos recursos, está resumida nas seguintes ementas e dispositivo:

Decisão: *"Por unanimidade de votos, REJEITAR as preliminares suscitadas e, no mérito, por maioria de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso, para afastar da incidência do IRPJ a matéria referente à glosa de despesas com 'royalties'. Vencidos os Conselheiros José Henrique Longo e Luiz Alberto Cava Maceira que também afastavam as exigências referentes a matéria 'despesas com publicidade e propaganda'.*

Ementa: *"IRPJ – CSLL – IRRF - DESPESAS COM PROPAGANDA – A pessoa jurídica tem o ônus de comprovar a efetividade das despesas com propaganda, ainda que pague a esse título percentual sobre a receita bruta contratualmente avençado com sua franqueadora. A responsabilidade não se transfere a entidade associativa que receba os valores dos seus associados para coordenar a aplicação dos recursos.*

IRPJ - ROYALTIES PAGOS A SÓCIO PESSOA JURÍDICA – São dedutíveis os royalties pagos a sócio pessoa jurídica com sede no Brasil. Não obstante, a lei pode determinar outras limitações percentuais de dedução.

*Preliminares rejeitadas.
Recurso parcialmente provido."*

A Fazenda Nacional recorre do cancelamento da glosa de despesas com "royalties", arguindo divergência jurisprudencial com o decidido nos acórdãos nº. 103-12.157, fls. 483 a 487; nº. 103-06.342, fls. 488 a 494; e nº. 108-04.211, fls. 495 a 506.

Pede a reforma do acórdão recorrido para manter a tributação dos valores autuados a título de "royalties a beneficiária pessoa jurídica".



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA TURMA

Processo nº. : 10580.003202/96-16
Acórdão nº. : CSRF/01-04.629

Por ocasião do exame de admissibilidade do recurso especial da Fazenda Nacional foi considerado paradigma divergencial o primeiro acórdão apresentado, o de nº. 103-12.157, assim ementado:

“IRPJ – PERÍODOS DE 1984 A 1988 - ‘ROYALTIES’ – São indedutíveis, na determinação do lucro real, os royalties pagos a sócios, sejam eles pessoas físicas ou jurídicas”.

Recurso especial admitido segundo Despacho Presi nº. 108-0.001/2001, fls. 508/509, do ilustre Presidente da Egrégia Oitava Câmara que entendeu comprovada a ocorrência do alegado dissídio jurisprudencial.

Cientificada do acórdão e da interposição do recurso especial pela Fazenda Nacional a contribuinte se pontificou em contra razões, fls. 512 a 518.

Defendeu-se a contribuinte asseverando que nas razões de recurso especial da Fazenda Nacional explicitou-se “... A questão principal a ser consideradas no presente processo se relaciona com o alcance interpretativo da norma contida no parágrafo único, do artigo 71, da Lei 4.506/64, base legal dos artigos 232, inciso III, do RIR/80 e 292, inciso I, do RIR/94.”; faltou dizer que as disposições do RIR/80 e RIR/94, embora indiquem a mesma matriz legal (a Lei nº. 4.506/64, art. 71, parágrafo único), são de teor diferente, aspecto fundamental para o deslinde da questão, a saber: de um lado o artigo 232 do RIR/80 reproduz fielmente a referida matriz legal; porém a mesma fidelidade não foi observada no RIR/94 em seu artigo 292, inciso I, no qual foi inserida as palavras “pessoas físicas ou jurídicas” inexistentes na lei e no RIR/80; assim sob a ótica do RIR/80 somente seriam indedutíveis os royalties pagos a sócios pessoas físicas dirigentes ou seus parentes ou dependentes, e dedutíveis os pagos aos sócios pessoas jurídicas; os dispositivos supervenientes inseridos no artigo 292 do RIR/94 exorbita da lei em flagrante desrespeito ao princípio da legalidade inserto na CF/1988, art.5º., II, e art. 150, I, além de contrariar as disposições do artigo 99 do CTN.

Pede, a contribuinte, seja negado provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional, para se manter incólume o acórdão recorrido, neste particular.

Por sua vez, a contribuinte contesta a manutenção da glosa de despesas com propaganda, apontando como paradigmas os acórdãos nº. 101-89.523, fls. 553 a 564; nº. 103-10.455, fls. 565 a 585; nº. 103-14.579, fls. 586 a 600; nº. 103-16.337, fls. 601 a 608; e nº. 108-05.888, fls. 609 a 638.

Assevera, em síntese, que nos julgados ora aportados como paradigma, as diversas Câmaras do Primeiro Conselho de Contribuintes decidiram pela legitimidade da dedução de despesas com propaganda previstas em contratos de franquia e propagandas institucionais de marcas ou grupos empresariais.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA TURMA

Processo nº. : 10580.003202/96-16
Acórdão nº. : CSRF/01-04.629

Pede, a contribuinte, seja reformado o acórdão recorrido para excluir da tributação a parcela relativa à glosa das despesas de propaganda constante do auto de infração.

Juízo de admissibilidade do recurso especial da contribuinte emitido em confrontação com o acórdão nº. 103-14.579, que, sobre a matéria, traz a seguinte ementa, fls. 586:

*"[...]
É lícita a participação através de rateio em despesas de publicidade associativa, principalmente se decorrentes de obrigação contratual assumida entre Concedente e Concessionário, cabendo ao Concedente zelar pelo cumprimento das obrigações fiscais inerentes à própria contratação.
[...]"*

Mediante Despacho Presi nº. 108-0.137/2001, fls. 647 a 650, o ilustre Presidente da Oitava Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes deu seguimento ao recurso especial interposto pela contribuinte, entendendo caracterizada a divergência argüida.

Regularmente cientificada da interposição do recurso especial da contribuinte, em 28/06/2002, fls. 652, a Fazenda Nacional não contra arrazoou.

Na assentada da CSRF de 19/08/2002, este processo foi-me distribuído por sorteio.

Em 24/10/2002 foram acostados os autos os documentos de fls. 654 a 701, que versam sobre o deslinde do Mandado de Segurança nº 1999.33.00.0008840-0, impetrado pela contribuinte contra a exigência do depósito recursal.

É o relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA TURMA

Processo nº. : 10580.003202/96-16
Acórdão nº. : CSRF/01-04.629

VOTO VENCIDO

Conselheiro CÂNDIDO RODRIGUES NEUBER - Relator.

Os recursos especiais de divergência, interpostos pela Fazenda Nacional e pela empresa Salco Comércio de Alimentos S/A., atendem aos pressupostos legais de admissibilidade previstos no Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais - CSRF, aprovado pela Portaria Ministerial nº. 55, anexo I, de 16 de março de 1998 (DOU de 17/03/1998). Deles tomo conhecimento.

Conforme relatado, duas matérias foram submetidas à apreciação desta Turma da CSRF, recorridas no recurso voluntário nº. 120.985, quais sejam:

i) glosa de despesas com *royalties*, pagas a sócio pessoa jurídica. No julgamento dessa matéria, a Oitava Câmara deu provimento ao recurso, ensejando o recurso especial da Fazenda Nacional; e

ii) glosa de despesas com propaganda, estabelecidas em contrato de franquia, no percentual fixo de 5% da receita da empresa, por falta de comprovação da efetividade. Tal glosa foi mantida e, inconformada, a contribuinte também apresentou recurso especial de divergência.

Passo a apreciar as matérias que foram objeto dos recursos.

Em primeiro lugar o recurso especial da Fazenda Nacional.

Glosa de despesas com *royalties* pagos a sócio – pessoa jurídica.

O ilustre Relator do acórdão recorrido, Conselheiro Mário Junqueira Franco Junior registrou em seu voto que há decisões divergentes sobre essa matéria no Primeiro Conselho de Contribuintes. Citou os acórdãos nº 108-04.211/1997, da Sétima Câmara, e nº. 103-12.157/1992, da Terceira Câmara, que decidiram pela indedutibilidade dos *royalties* pagos a sócios, sejam pessoas ou jurídicas, acórdão este que foi tomado como paradigma pela Fazenda Nacional. Em sentido diverso decidiu a Colenda Sétima Câmara no acórdão nº. 107-01.025/1994, que foi apresentado pelo contribuinte em suas contra-razões.

A Lei nº. 4.506/64, que rege a matéria, dispõe em seu artigo 71:

“Art. 71. A dedução de despesa com aluguéis ou royalties, para efeito de apuração de rendimento líquido ou do lucro real sujeito ao imposto de renda, será admitida:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA TURMA

Processo nº. : 10580.003202/96-16
Acórdão nº. : CSRF/01-04.629

a) quando necessária para que o contribuinte mantenha a posse, uso ou fruição do bem ou direito que produz o rendimento; e

b) se o aluguel não constituir aplicação de capital na aquisição do bem ou direito, nem distribuição disfarçada de lucros de pessoa jurídica.

Parágrafo único. Não são dedutíveis:

[...]

d) **os royalties pagos a sócios ou dirigentes de empresas, e a seus parentes ou dependentes;** (grifei).

Verifica-se, de plano, que na norma não está expresso que seriam apenas sócios pessoas físicas ou pessoas jurídicas. O dispositivo é genérico, alcançando tanto as pessoas física quanto as jurídicas, domiciliadas no Brasil ou no exterior. Em relação aos dirigentes, que obviamente são pessoas físicas, a vedação alcança também os parentes e dependentes.

O sentido dessa vedação é de natureza meramente fiscal, justamente no sentido de impedir que a tributação dos lucros seja reduzida mediante o pagamento de *royalties* aos sócios e não em função da qualidade dos sócios.

A meu ver o artigo 292 do Regulamento do Imposto de Renda de 1994, aprovado pelo Decreto nº. 1.042, 11 de janeiro de 1994, RIR/94, não inovou ao modificar a redação do artigo 232 do Regulamento do Imposto de Renda de 1980. O RIR/94 apenas aprimorou aquela redação, enfatizando que “sócios” podem ser pessoas físicas ou jurídicas, o que é absolutamente verdadeiro e óbvio.

Em outros dispositivos legais, reproduzidos na íntegra pelo RIR/94, o termo “sócios” refere-se tanto às pessoas físicas quanto jurídicas, vejamos dois exemplos:

“Art. 446. Os lucros ou reservas de lucros, apurados a partir de 1º. de janeiro de 1989, quando incorporados ao capital da pessoa jurídica, não sofrerão incidência do imposto na fonte, ainda que se refiram à participação de sócios ou acionistas residentes ou domiciliados no exterior (Leis nºs. 7.799/89, art. 71, e 8.383/91, art. 75).”

“Art. 641. Os lucros, rendimentos ou quaisquer valores pagos, ou entregues aos sócios, mesmo a título de empréstimo, antes do encerramento do ano-calendário, equiparam-se a rendimentos distribuídos e sujeitam-se à incidência do imposto na fonte na forma do art. 629 (Decreto-lei nº. 2.397/87, art. 2º., § 2º.).”

No voto condutor do Acórdão nº 108-04.211/1994, o douto Conselheiro José Antonio Minatel, foi preciso ao abordar outro aspecto da dedutibilidade de despesas



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA TURMA

Processo nº. : 10580.003202/96-16

Acórdão nº. : CSRF/01-04.629

cujos beneficiários sejam sócios da empresa. Peço vênha para transcrever e adotar neste voto seu entendimento:

"Com efeito, como matriz legal o art. 71, § único da Lei 4.506/64, dispunha expressamente o artigo 232 do RIR/80:

[...]

A literalidade da norma não deixa dúvidas obre a restrição imposta pela legislação tributária crivando de indedutibilidade os valores atribuídos a título de royalties, aos sócios, acionistas, dirigentes de empresas e até seus parentes ou dependentes (art. 232, III).

*[...] tenho para mim que é perfeitamente compatível com o ordenamento jurídico, posto que sou partidário da tese que o legislador pode restringir a dedutibilidade de custos ou despesas das pessoas jurídicas, quando a incorrência desses encargos opera-se no campo restrito da liberalidade dos seus dirigentes, **vale dizer, tem direito o legislador tributário, para fim específico de não permitir que a quantificação da obrigação tributária fique ao talante do próprio sujeito passivo**, repito, tem direito de se imiscuir nessa zona de liberalidade, fixando os limites para dedutibilidade de encargos 'interna corporis'. Pelas mesmas razões, v.g., a existência dos limites para dedutibilidade das remunerações dos próprios dirigentes". (grifei)*

A administração tributária, já havia posicionado-se quanto a essa matéria no Parecer Normativo CST nº. 102, de 1975:

"[...] à segunda indagação – dedutibilidade das despesas com royalties e assistência técnica ou semelhante, em que há sociedade entre os contratantes, perdurando as demais condições já mencionadas, admite solução diversa, conforme se trate de um ou outro tipo de dispêndio.

*7.1. Com efeito, as despesas com royalties são indedutíveis, por força do art. 71, parágrafo único, alínea d, da Lei nº. 4.506/64 ("não são dedutíveis os royalties pagos a sócios ..."), reproduzido pelo art. 174, parágrafo único, alínea c, do atual Regulamento do Imposto de Renda (aprovado pelo Decreto nº 58.400/66). Referida determinação alcança tanto os royalties pagos a beneficiários aqui domiciliados como no exterior. Não se alegue, de outro lado, que o dispositivo veda a dedutibilidade apenas quando o beneficiário for pessoa física, não cerceando os pagamentos efetuados a pessoas jurídicas. **A administração fazendária, em casos análogos, através dos Pareceres Normativos CST nºs. 241 e 871, ambos de 1971, estabeleceu entendimento que a restrição legal é extensiva também às pessoas jurídicas.**" (grifei).*

Com efeito, não me parece razoável o entendimento de que o legislador ao se referir no texto legal a **sócio** estaria se referindo apenas a pessoa física, ao



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA TURMA

Processo nº. : 10580.003202/96-16

Acórdão nº. : CSRF/01-04.629

contrário sempre que se fez necessário ser específico mencionou-se a pessoa física ou a pessoa jurídica. O vocábulo sócio empregado genericamente refere-se tanto a pessoa física como a pessoa jurídica. Sócio é o titular de participação no capital social de uma empresa, dentre outras sociedades, seja o quotista nas sociedades por quotas de responsabilidade limitada, seja o acionista nas sociedades anônimas, e o sócio de uma empresa tanto nas sociedades anônimas como nas limitadas pode ser pessoa física ou jurídica, ou ambas.

A respeito desse tema, a jurisprudência administrativa oriunda das diversas Câmaras do Primeiro Conselho de Contribuintes é majoritária no sentido de se aplicar as restrições do artigo 232 do RIR/80, correspondente ao artigo 292 do RIR/94, nas hipóteses de pagamento de *royalties* tanto às pessoas físicas quanto às pessoas jurídicas, a exemplo das ementas a seguir transcritas, extraídas dos acórdãos apontados como paradigmas, a saber:

Acórdão nº. 103-12.157, fls. 483:

"IRPJ – PERÍODOS DE 1984 A 1988 - 'ROYALTIES' – São indedutíveis, na determinação do lucro real, os royalties pagos a sócios, sejam eles pessoas físicas ou jurídicas".

Acórdão nº. 103-06.342, fls. 488:

"IRPJ - CUSTOS, DESPESAS OPERACIONAIS E ENCARGOS - Aluguéis ou Royalties e Despesas de Assistência Técnica, Científica ou Administrativa - Indedutíveis os 'Royalties' pagos a sócio da empresa, quer seja domiciliado no País, quer no exterior."

No voto condutor do acórdão nº. 103-06.342, o ilustre relator Conselheiro Carlos Augusto Vilhena, assim prelecionou, fls. 492:

"2. De conformidade com o artigo 232, inciso III, do regulamento aprovado pelo Decreto nº. 85.450/80 (RIR/80), 'não são dedutíveis os royalties pagos a sócios ou dirigentes de empresa, e a seus parentes e dependentes.

*3. A indedutibilidade prevista no dispositivo regulamentar alcança os pagamentos a quaisquer sócios, **pessoas físicas ou jurídicas**, domiciliadas no País ou no exterior, segundo consta das normas complementares representadas pelos Pareceres Normativos CST nºs. 102/75 e 139/75." (Destaquei).*

Acórdão nº. 108-04.211, fls. 495:

*"IRPJ - ROYALTIES - DEDUTIBILIDADE: A remuneração pela transferência atribuída à **pessoa física ou jurídica**, vinculada*



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA TURMA

Processo nº. : 10580.003202/96-16
Acórdão nº. : CSRF/01-04.629

societariamente à fonte pagadora, é indedutível, sendo irrelevante que o contrato esteja registrado no INPI e haja autorização do BACEN para realização das remessas ao exterior.” (Destaquei).

Finalizo o tema com precisas palavras do ilustre Conselheiro Luiz Henrique Barros de Arruda, relator do acórdão nº. 103-12.157:

“[...] Não resta dúvida que visualizar naquele comando legal o tratamento discriminatório às pessoas físicas, como pretendido, fere frontalmente o espírito da lei e implica em redução ao absurdo, pois o interesse por ela tutelado não se altera em decorrência da natureza jurídica do beneficiário dos rendimentos, que permanece a mesma, trata-se de pessoa natural ou jurídica.

Não identifico, portanto, emprego de analogia para exigência de tributos não previsto em lei, mas, ao revés, boa aplicação dos métodos de interpretação admitidos pelo Direito Tributário, como para qualquer ramo do Direito em geral.”

À vista do exposto, voto pelo provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional, restabelecendo-se a tributação a título de glosa de despesas com *royalties* pagos a sócio pessoa jurídica.

Recurso especial interposto pela contribuinte.

Glosa de despesa com propaganda – realizada por outra empresa - avançada em contrato de franquia – comprovação da efetiva realização dos gastos.

Inicialmente, cumpre asseverar que, à luz do artigo 7º., § 2º., do Regimento Interno da CSRF, na comprovação da divergência jurisprudencial, a recorrente deve confrontar e apresentar apenas um acórdão por matéria. No presente caso, a recorrente juntou aos autos e alegou divergência em relação a 5 (cinco) acórdãos, cópias de inteiro teor foram às fls. 553 a 638.

Por sua vez, o Presidente da Câmara recorrida, aceitou como divergente apenas o acórdão nº. 103-14.579, cujo cerne da questão é, de fato, idêntico ao do acórdão atacado.

Conforme asseverado no despacho que deu seguimento ao recurso especial, fls. 649, a divergência não reside nos aspectos relacionados à contratação das despesas e sim nos elementos de prova que a contribuinte (franqueada) deve manter para comprová-las ao Fisco.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA TURMA

Processo nº. : 10580.003202/96-16
Acórdão nº. : CSRF/01-04.629

No acórdão recorrido, a Oitava Câmara, por maioria de votos, entende que não basta apresentar os contrato e comprovar os pagamentos, seria preciso comprovar a efetividade dos gastos realizados pela empresa responsável pela aplicação dos recursos. Já, no acórdão tomado como paradigma, a Terceira Câmara, também por maioria de votos, aceitou como prova da efetividade da despesa a apresentação do contrato de franquia e com os comprovantes dos pagamentos, desde que verificada a “razoabilidade dos dispêndios”.

Pois bem, a regra geral para a dedutibilidade de despesas está no artigo 242 do RIR/94:

“Art. 242. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora (Lei nº. 4.506/64, art. 47).”

§ 1º. São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa (Lei nº. 4.506/64, art. 47, § 1º).

§ 2º. As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa (Lei nº. 4.506/64, art. 47, § 2º).”

A contribuinte é franqueada da empresa Realco Comércio de Alimentos S/A., que detém a franquia do chamado “Sistema Mc’Donald’s” no Brasil, sendo sua principal atividade. No contrato de franquia, cópia às fls. 238 a 255, a contribuinte assumiu uma série de obrigações para “aderir ao Sistema”, dentre elas repassar 5% (cinco por cento) de sua receita bruta a uma associação de operadores de Mc’Donald’s, verba destinada a “promoção junto ao grande público”, segundo a cláusula 7ª.

Aqui reside, a meu ver, o primeiro e, seguramente, o principal ponto a ser considerado: essa despesa com publicidade, repito, avençada no contrato de franquia, é absolutamente necessária à atividade da empresa, pois o descumprimento do contrato pelo franqueado poderia acarretar sua rescisão.

A Fiscalização analisou o aludido contrato; em princípio, confirmou a efetividade dos pagamentos, identificando o beneficiário no auto de infração (fls. 03), qual seja, a Associação Regional dos Operadores McDonald’s - AROM, CNPJ 35.812.931/0001-13.

Ora, o Fisco não só poderia como deveria ter verificado a regularidade e efetividade dos gastos junto a empresa encarregada de coordená-los, o que aliás seria procedimento recomendável, uma vez que seria verificada a aplicação dos valores pagos por todas as empresas associadas.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA TURMA

Processo nº. : 10580.003202/96-16
Acórdão nº. : CSRF/01-04.629

A Fiscalização intimou a contribuinte a apresentar documentos que deveriam estar sob a guarda da AROM, tais como demonstrativos de rateio entre os associados, comprovantes de veiculação de anúncios, patrocínios, pagamentos de agências e empresas de comunicações, bem assim comprovantes de retenção da fonte, etc.

O fato de a contribuinte não ter apresentado sequer um relatório de prestação de contas da AROM, nem mesmo na fase impugnatória, poderia sinalizar a existência de irregularidade, passível de averiguação pelo Fisco, todavia, nesta fase do julgamento, já não é mais cabível esse tipo de verificação.

Como se vê, essa matéria trata-se, antes de mais nada, de questões de prova, e pela análise dos autos e dos procedimentos fiscais, formei convicção que, por seus aspectos extrínsecos e formais a despesa não poderia ser glosada, posto que necessária à atividade da empresa, em face do contrato de franquia.

A Fiscalização deveria ter alcançado a AROM, que também estava obrigada a prestar informações ao Fisco, e só então proceder a glosa, se fosse o caso.

Diante do exposto, entendo que esta glosa não deve prevalecer. Provejo o recurso especial apresentado pela contribuinte.

Conclusão.

Na esteira destas considerações, oriento o meu voto no sentido de:

1º.) DAR provimento ao recurso especial interposto pela Fazenda Nacional, para restabelecer a tributação sobre as verbas exoneradas a título de glosa de despesas com *royalties* pagos a sócio – pessoa jurídica; e

2º.) DAR provimento ao recurso especial impetrado pela contribuinte, para exonerar a tributação autuada a título de glosa das despesas com propaganda, estipuladas em contrato de franquia.

Brasília - DF, em 12 de agosto de 2003.


CÂNDIDO RODRIGUES NEUBER

VOTO VENCEDOR

Conselheiro VICTOR LUÍS DE SALLES FREIRE, Relator designado:

O I. Relator entendeu de não prestigiar o entendimento da Colenda 8ª Câmara ao exame do Recurso Voluntário do sujeito passivo, e que culminou por acolher a consideração a respeito da improcedência do crédito tributário versando certa glosa de valores referenciados a “royalties”.

Inicialmente procedo à transcrição do acórdão guerreado, e mais especificamente do voto condutor da lavra do Conselheiro Mario Junqueira Franco Junior, que assim considerou:

“Passo a apreciar o litígio referente aos royalties pagos à pessoa jurídica sócia.

A matéria tem patente divergência neste Colegiado. No Acórdão 103-12.157/92, decidiu a egrégia Terceira Câmara pela indedutibilidade dos royalties pago a sócio, pessoa física ou jurídica. Em sentido contrário, a colenda Sétima Câmara, no Acórdão 107-01.025/94.

Esta própria Câmara, em julgamento em que estive ausente, já analisou litígio semelhante sem contudo ressaltar a possibilidade de dedução da parcela paga a pessoa jurídica sócia. Assim restou ementado o Acórdão 108-04.211/97, da lavra do à época Conselheiro Minatel:

“IRPJ – ROYALTIES – DEDUTIBILIDADE – A remuneração pela transferência de tecnologia atribuída à pessoa física ou jurídica, vinculada societariamente à fonte pagadora, é indedutível, sendo irrelevante que o contrato esteja registrado no INPI e haja autorização do BACEN para realização das remessas ao exterior.”

Não obstante, melhor refletindo a questão, agora sob minha relatoria, ousou divergir do entendimento antes exarado, para aderir ao decidido pela egrégia Sétima Câmara, no aresto acima mencionado.

Seria verdadeira antinomia considerar-se indedutível royalties pagos a sócios pessoas jurídicas, em qualquer caso, e,

concomitantemente, determinar a indedutibilidade de royalties pagos a controlares no exterior, conforme o inciso IV, "b", do artigo 232 do RIR/80, reproduzido no artigo 292 do RIR/94. Pergunta-se: seria então dedutível o royalty pago ao minoritário no exterior? Qual a necessidade deste segundo dispositivo, se a indedutibilidade geral dos royalties pagos a sócios compreendesse também as pessoas jurídicas?

Além do já exposto, com o advento do artigo 50 da Lei 8.383/91, passaram a ser dedutíveis os royalties pagos a controladores no exterior quando o contrato estiver regularmente registrado no INPI e no BACEN. Assim, caso mantido o entendimento da douda decisão monocrática teríamos a situação constrangedora de conferir dedutibilidade ao royalty pago ao sócio pessoa jurídica no exterior, com envio de divisas, mas considerar indedutíveis aqueles pagos a pessoa jurídica controladora nacional.

Parece-me claro que a introdução no ordenamento pátrio do citado artigo 50 só foi possível pois dedutíveis os royalties pagos a pessoa jurídica no país, evitando-se assim danosa e contraditória interpretação dos interesses protegidos pela legislação tributária.

Por fim, despicando afirmar que a inovação no inciso I do artigo 292 do RIR/94, sem qualquer base legal, extrapola a finalidade de regulamentação inerente aos decretos.

Por esses motivos, dou provimento ao recurso para afastar a indedutibilidade dos royalties pagos a sócio pessoa jurídica."

Neste aspecto não posso efetivamente enxergar, como quis o Relator vencido, e com a maxima venia, que o artigo 71 da Lei 4.506/64, na letra "d" de seu parágrafo único tivesse buscado estender a vedação da dedutibilidade dos royalties, além de para a pessoa física, também para a pessoa jurídica.

Tal como foi ele redigido e convertido em lei, a única interpretação possível é a de que a vedação se reporta apenas à pessoa física. Para tanto maiores e melhores considerações não são necessárias na medida em que a utilização da segunda parte do dispositivo vedador, quando se refere a "parentes ou dependentes" está efetivamente atrelando a proibição à pessoa física pois que não cabe falar, e seria absolutamente imprópria a terminologia, de "parentes ou dependentes" da pessoa jurídica.

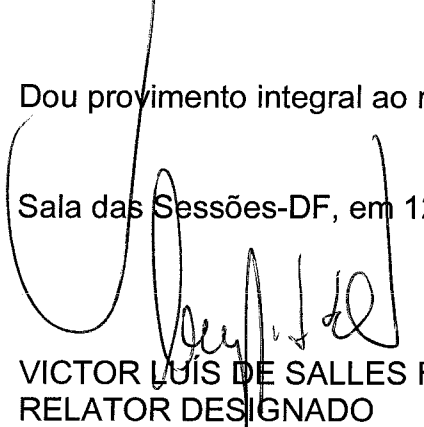
Processo nº : 10580.003202/96-16
Acórdão nº : CSRF/01-04.629

Ademais, qualquer vedação na espécie haverá sempre de ser interpretada restritivamente pelo próprio fato de ser uma proibição. E creio que a extensão da vedação à pessoa jurídica não encontra agasalho no entendimento do ex Conselheiro José Antonio Minatel (Acórdão nº 108-04.211/1994), citado no voto vencido, na medida em que este apenas deixou claro que “tem direito o legislador tributário, para fim específico de não permitir que a quantificação da obrigação tributária fique ao talante do próprio sujeito passivo”: foi isto exatamente o que ocorreu na espécie, ou seja, o desejo do legislador de restringir a limitação à pessoa física. Cochilo ou não, a verdade é que “legem habemus” e esta não pede ser interpretada além dos seus limites.

Ademais, na hipótese dos autos, o sujeito passivo é um franqueado de conhecida multi-nacional dedicada aos mistérios da sanduicheria quando se sabe que o pagamento do “royalty”, no fundo, não é a mera decorrência do uso de uma marca, mas a retribuição de uma série de outras utilidades postas à disposição dele franqueado, as quais seguramente não estariam compreendidas na vedação do indigitado art. 71 da Lei 4.506/64.

Dou provimento integral ao recurso.

Sala das Sessões-DF, em 12 de agosto de 2003.



VICTOR LUIS DE SALLES FREIRE
RELATOR DESIGNADO