



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS**

Processo nº 10730.001058/2001-79
Recurso nº 147.239 Especial do Procurador
Acórdão nº 9101-00.655 – 1ª Turma
Sessão de 30 de agosto de 2010
Matéria IRPJ e CSLL
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado PETRALCO COMÉRCIO DE ALIMENTOS LTDA

Assunto: IRPJ

Exercício: 1998

Ementa: RECURSO ESPECIAL. CARACTERIZAÇÃO DE DIVERGÊNCIA.

Para o conhecimento do Recurso Especial de Divergência, é necessário demonstrar a existência de dissídio jurisprudencial sobre a mesma matéria, ou seja, que as situações fáticas sejam semelhantes, e que dela tenha existido interpretação jurídica divergente, sob pena de o mesmo não ser conhecido.

Recurso não conhecido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do recurso, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.

CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO - Presidente.

VALMIR SANDRI - Relator.

EDITADO EM: 08 NOV 2010

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Francisco Sales Ribeiro de Queiroz, Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho, Leonardo de Andrade Couto, Karem Jureidini Dias, Claudemir Rodrigues Malaquias, Viviane Vidal Wagner, Valmir Sandri, Susy Gomes Hoffmann e Carlos Alberto Freitas Barreto. Ausente, justificadamente o Conselheiro Antonio Carlos Guidoni Filho.

Relatório

Com base nos permissivos dos art. 7º, II do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais, a Fazenda Nacional interpõe recurso especial (fls. 309/319), contra acórdão proferido pela Quinta Câmara do antigo Primeiro Conselho de Contribuintes (fls. 274/295) que, por unanimidade de votos, deu provimento ao recurso voluntário para julgar improcedente a exigência consubstanciada no auto de infração.

De acordo com a autoridade administrativa, o presente processo teve origem em procedimento de verificação do cumprimento das obrigações tributárias, no qual a fiscalização constatou gastos a título de *royalties* superiores ao limite permitido pela legislação do imposto de renda, utilizando o percentual de 5% ao invés do percentual máximo autorizado por lei, correspondente a 1%, não sendo admissíveis como dedutíveis na determinação do lucro real.

Dessa forma, foi lavrado o auto de infração a título de Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ, fls. 200/205), no valor de R\$ 196.887,66, já incluídos os juros de mora e a multa proporcional de 75%.

A Quinta Câmara do antigo Primeiro Conselho de Contribuintes por sua vez, em análise do recurso voluntário interposto pela contribuinte, deu provimento ao recurso voluntário para julgar improcedente a exigência consubstanciada no auto de infração, em acórdão assim ementado:

"FRANQUIA – PAGAMENTO DE ROYALTIES – LIMITE DE DEDUTIBILIDADE: O pagamento da remuneração proporcional ao faturamento previsto nos contratos de franquia McDonald's se enquadra no conceito de Royalties. Porém a complexidade do sistema não permite a simples aplicação do limite previsto no inciso II da Portaria nº 436/58 e suas modificações, prevalecendo o percentual previsto no caput do artigo 294 do RIR/94. Recurso voluntário conhecido e provido."

Entendeu a Câmara que a franquia McDonald's não se reveste nas características da atividade descrita no inciso II da Portaria 436/58 e nem no inciso I por não tratar-se de franquia de indústria de base e nem de transformação e que as normas regulamentares administrativas não previram objetivamente a mensuração do percentual aplicável e sendo assim, deve ser aplicado o artigo 294 do RIR/94, com matriz legal no art. 74 da Lei nº 3.470/58, art. 12 da Lei nº 4.131/62 e art. 6º do Decreto-lei nº 1.730/79, ou seja, o percentual de 5% indicado como limite de dedutibilidade.

Acrescenta que tal entendimento é reforçado pelos procedimentos fiscalizatórios realizados quando da discussão acerca da aplicação do limite de 5% ou de utilização em percentuais maiores, quando a maioria dos autos de infração glosavam apenas o excedente a 5%, porém, mais recentemente passaram a intentar a aplicação do limite de 1%.

A Fazenda Nacional, em face do acórdão da Quinta Câmara, opôs embargos de declaração (fls. 300/303) requerendo esclarecimentos no que concerne à identificação da exceção ma sofisticação e complexidade do contrato de franquia, onde estaria, *in casu*, o uso da marca em função de vinculação direta com o uso de patente, processo ou fórmula de fabricação, ou seja, a íntima relação entre a marca e uma invenção, nos termos da lei de propriedade industrial.

Solicita também esclarecimentos no que tange à não incidência da Portaria nº 436/58 aos fatos revelados nos autos, na medida em que a condição *sine qua non* para o afastamento do limite de 1% é a vinculação da marca a uma invenção, e não em razão da verificação de complexidade e sofisticação de um contrato de franquia.

O ilustre relator, por meio do despacho INF105_035 (fls. 305/306) não conheceu dos embargos opostos pela Fazenda Nacional sob o argumento de que a rediscussão de aspectos tratados no voto condutor da decisão embargada apenas é admissível em sede recursal, sendo que a tradição do Colegiado tem rejeitado tal procedimento.

Entendeu o relator que a complexidade do contrato é evidente, bastando sua leitura para assim concluir, pois como consta no voto condutor, o sistema McDonald's, que é sobre o qual se instala a franquia, está descrita na introdução ao contrato, sendo a leitura da íntegra do voto suficiente para o conhecimento minucioso de seus argumentos, que, sem dúvida estão suficientemente claros para esclarecer eventuais dúvidas sobre a matéria.

Irresignada, a Fazenda Nacional apresentou recurso especial (fls. 309/319) sustentando a divergência do acórdão recorrido com o acórdão proferido pela Primeira Câmara do antigo Primeiro Conselho de contribuintes no julgamento do PAF nº 10882.002362/2001-08 (acórdão nº 101-94.329), no qual se entendeu que o percentual de limite de dedutibilidade a ser adotado é o de 4%, haja vista que os *royalties* decorrentes do contrato firmado entre a contribuinte franqueada e a empresa franqueadora se enquadrariam na hipótese do Item I, 2º grupo, tipo 2, da Portaria MF nº 436/58, qual seja, *royalties* pelo uso de patentes de invenção, processos e fórmula de fabricação – produtos alimentares.

Sustenta a Fazenda Nacional a aplicação do item I, 2º grupo, tipo 2, da Portaria MF nº 436/58 e da correta adoção do percentual de 4 % como limite de dedução, uma vez que o fato de o contrato conter cláusulas e obrigações peculiares impostas ao franqueador, que não são comuns nos demais contratos de franquia, não implica em dizer que ele não se reveste das características das atividades descritas na mencionada portaria.

Isto porque entende que no caso do Item I, os *royalties* são pagos a fim de garantir ao franqueado o direito de, além de utilizar-se da marca do franqueador em quaisquer produtos, fabricar ou comercializar os mesmos produtos por ele fabricados ou comercializados e adotar o mesmo processo de fabricação e comercialização.

Requer a Fazenda Nacional, ao final, seja seu recurso conhecido e provido para que seja fixado o percentual limitador de dedução na base de cálculo do imposto de renda de 4% da quantia referente aos *royalties*, conforme entendimento adotado no acórdão paradigma.

Ao recurso especial da Fazenda Nacional foi dado seguimento pelo Presidente da Câmara recorrida (Despacho PRESI – S1 C3T01 nº 235/2009, fls. 347/348), ante a constatação de que foram atendidos os pressupostos de admissibilidade e demonstrado o dissídio jurisprudencial.

Devidamente intimada, a contribuinte apresentou contrarrazões (fls. 351/367) ao recurso especial alegando preliminarmente a inobservância, pela Fazenda Nacional dos pressupostos regimentais, uma vez que da leitura dos acórdãos verifica-se que não existe similitude entre os casos, primeiro porque o acórdão paradigma trata de *royalties* pagos ao exterior, o que sustenta não ser o caso dos autos, segundo porque as atividades desenvolvidas

pela McDonalds Comércio de Alimentos LTDA. são absolutamente diversas da contribuinte, que está restrita a um restaurante tipo *fast food* e absolutamente nada fabrica ou industrializa ao contrário do enfatizado pela PGFN.

Sustenta ainda que o entendimento adotado pela Quinta Câmara é convergente com o entendimento do acórdão paradigma, acerca da aplicação do disposto nos artigos 291 a 294 do RIR/94, não sendo portanto atendida a exigência regimental para o processamento do recurso especial, e além disso, o recurso interposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional não ataca os dois fundamentos da decisão recorrida, sendo portanto, incabível.

Aponta ainda como terceiro óbice ao conhecimento do recurso da Fazenda a existência de coisa julgada administrativa uma vez que existe decisão transitada em julgado em favor da contribuinte sob a mesma exigência fiscal, sob o mesmo fundamento e mesmos dispositivos legais (acórdão nº CSRF/01-04.046).

No mérito alega a contribuinte que em contraprestação pelo uso do sistema Mc Donald's, a franqueada se obriga a remunerar à franqueadora, por meio de *royalties*, que não são devidos pela simples licença de uso de marca, mas também em contraprestação a toda a gama de direitos e obrigações envolvidas no sistema, sendo este o motivo da inaplicabilidade do item II da Portaria MF nº 436 ao presente caso.

Ademais, sustenta que não pode ser considerada como “indústria de transformação alimentícia”, para fins do disposto na Portaria 436, pois efetivamente não desempenha quaisquer atividades industriais, tendo por objeto social apenas um restaurante do tipo *fast food*.

Requer ao final o improvisoamento do recurso especial da Procuradoria da Fazenda Nacional.

É o relatório.

Voto

Conselheiro VALMIR SANDRI

Com base no permissivo do art. 7º, II do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria do MF nº. 147/2007, a Fazenda Nacional interpõe recurso especial de divergência contra acórdão proferido pela Quinta Câmara do antigo Primeiro Conselho de Contribuintes, que por unanimidade de votos, deu provimento ao seu Recurso Voluntário interposto pela contribuinte para restabelecer a dedutibilidade das despesas pagas a título de royalties, decorrente da glosa do diferencial entre os 5% apropriados pela contribuinte e de 1% da receita da empresa glosada pela fiscalização.

Para demonstrar a divergência, a D. Procuradoria da Fazenda Nacional, transcreve ementas de acórdãos proferidos pela Primeira Câmara do antigo Primeiro Conselho de Contribuintes – acórdãos ns. 101-94.329 e 101-95.602, que tratam do limite do percentual de dedutibilidade (4%), nos casos do franqueado utilizar a marca do franqueador e de fabricar ou comercializar os mesmos produtos por ele fabricados ou comercializados, utilizando os mesmos processos de fabricação, comercialização ou de exploração do negócio, relativamente a produtos alimentares.

Em suas contra-razões, preliminarmente a Recorrida alega que o recurso não reúne os pressupostos necessários para o seu regular conhecimento e processamento, além de não conter a motivação necessária para a reforma da decisão proferida.

Em relação aos pressupostos regimentais, alega a Recorrida que nos acórdãos paradigmas, de interesse da McDonald's Comércio de Alimentos Ltda., os pagamentos de royalties são efetuados ao exterior, ao passo que nos presentes autos os pagamentos são efetuados no Brasil, bem como, além de operar seus próprios restaurantes, exerce outras atividades onde é possível o seu enquadramento enquanto “Indústria de Transformação e Produtos Alimentares”, conforme determina a Portaria n. 436/98, item I, 2º Grupo, item 2, daí a aplicação do limite de 4%, o que, no seu entendimento, é absolutamente incompatível com as atividades de restaurante, seu caso.

Da leitura do acórdão recorrido e dos acórdãos paradigmas carreados aos autos pela Recorrente, verifica-se que enquanto o recorrido busca a aplicação do limite de 4% em substituição aos 5% aplicado, os paradigmas dirimiram controvérsia acerca da aplicação do limite de 1% em substituição ao limite de 4%, ou seja, enquanto os acórdãos paradigmas confirmaram a aplicação do limite de dedutibilidade de 4% a título de royalties, no presente caso a questão cinge-se a aplicação ou não do limite de 5%.

Vê se que as situações fáticas discutidas nos acórdãos paradigmas são outras, mostrando-se, portanto, imprestável para demonstrar interpretação jurídica divergente, razão porque, voto no sentido de não conhecer do recurso especial interposto pela D. Procuradoria.

É como voto.

Sala das Sessões, 30 de agosto de 2010.



VALMIR SANDRI - Relator