



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

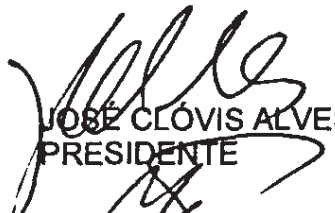
Processo n.º : 10730.001058/2001-79
Recurso n.º : 147.239
Matéria : IRPJ – EX. 1998
Recorrente : PETRALCO COMÉRCIO DE ALIMENTOS LTDA.
Recorrida : 4ª TURMA/DRJ-RIO DE JANEIRO/RJ I
Sessão de : 09 DE NOVEMBRO DE 2006.
Acórdão n.º : 105-16.169

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 n° 436/58 e suas modificações, prevalecendo o percentual previsto no caput do artigo 294 do RIR/94.

Recurso voluntário conhecido e provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por PETRALCO COMÉRCIO DE ALIMENTOS LTDA.

ACORDAM os Membros da Quinta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, DAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Os Conselheiros Daniel Sahagoff e José Clóvis Alves, acompanharam pelas conclusões.


JOSÉ CLÓVIS ALVES
PRESIDENTE

JOSÉ CARLOS PASSUELLO
RELATOR



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Processo n.º : 10730.001058/2001-79
Acórdão n.º : 105-16.169

FORMALIZADO EM: 11 DEZ 2006

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: LUIS ALBERTO BACELAR VIDAL, CLÁUDIA LÚCIA PIMENTEL MARTINS DA SILVA (Suplente Convocada), WILSON FERNANDES GUIMARÃES, IRINEU BIANCHI e EDUARDO DA ROCHA SCHMIDT.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Processo n.º : 10730.001058/2001-79
Acórdão n.º : 105-16.169

Recurso n.º : 147.239
Recorrente : PETRALCO COMÉRCIO DE ALIMENTOS LTDA.

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário interposto por PETRALCO COMÉRCIO DE ALIMENTOS LTDA., em 22.07.2005 (fls. 250 a 270), contra a decisão prolatada pela 4ª Turma da DRJ do Rio de Janeiro, RJ, consubstanciada no Acórdão n.º 7.749/2005 (fls. 227 a 245), da qual fora cientificada em 29.06.2005 (fls. 249), assim ementado:

"Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 1997

Ementa: AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE. Tendo sido o lançamento efetuado com observância dos pressupostos legais, incabível cogitar-se da sua nulidade.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 1997

Ementa: "ROYALTIES". INOBSERVÂNCIA DOS REQUISITOS LEGAIS. LIMITE PERCENTUAL. BENEFICIÁRIO RESIDENTE NO PAÍS. As despesas com "royalties" pelo uso de marcas têm sua dedutibilidade limitada a 1%, independentemente do domicílio do beneficiário. Segundo entendimento do Supremo Tribunal Federal – STF, a Lei nº 4.506/1964 não revogou o artigo 74 da Lei nº 3.470/1958.

Lançamento Procedente."

O recurso teve seguimento por força do despacho de fls. 273 apoiado no arrolamento de bens.

A fiscalização procedeu ao lançamento mediante a emissão de auto de infração do IRPJ (fls. 200), sob a seguinte descrição contida no Termo de Verificação e Constatação Fiscal (fls. 197):



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Processo n.º : 10730.001058/2001-79
Acórdão n.º : 105-16.169

"No exercício das funções de Auditor-Fiscal da Receita Federal, no curso da ação fiscal que vem sendo desenvolvida no contribuinte acima identificado, conforme Termo de Início de Fiscalização lavrado em 15/06/00, verificamos e constatamos o que segue:

1. Foram registrados 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.

Os coeficientes percentuais admitidos para as deduções foram estabelecidos na Portaria nº 436/58, cujo inciso II, determina que os royalties, pelo uso de marcas de indústria e comércio ou nome comercial, em qualquer tipo de produção ou atividade, quando o uso da marca ou nome não seja decorrente da utilização de patente, processo ou fórmula de fabricação, cujo limite de dedução como despesa operacional é de 1% - limite analisado e abordado no Parecer Normativo CST nº 117/75, no seu item 05. Em reforço, o Primeiro Conselho de Contribuintes decidiu pelo acórdão nº 101-74.492/83 que as despesas com Royalties pelo uso de marcas estão sujeitas ao limite de 1% da receita. Cabe ressaltar que os valores tributados por inobservância dos requisitos legais correspondem a diferença entre os Royalties contabilizados como despesa utilizando 5% e o calculado considerando 1%, sobre a receita líquida, ou seja, o faturamento bruto deduzido do imposto incidentes sobre vendas (PIS, COFINS e ICMS)."

Como se pode verificar, a empresa adotou o limite de 5% para a dedutibilidade dos gastos relativos ao sistema de franquia McDonald's e a fiscalização entendeu que o limite era de apenas 1%.

A fiscalização baseia-se na afirmativa de que os royalties pelo uso de marcas estão sujeitos ao limite de 1% da receita.

A recorrente alega que a jurisprudência deste Colegiado consagrou a tese de que a limitação imposta ao pagamento de royalties pagos a empresas situadas no exterior não se aplica aos pagamentos nacionais (Acórdão CSRF/01-04.046) porquanto o art. 71 da Lei nº 4.560/64 deu nova redação ao art. 74 da Lei nº 3.470/58.

4



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Processo n.º : 10730.001058/2001-79
Acórdão n.º : 105-16.169

operando-se a revogação tácita. Alega ainda que, mesmo que não tivesse sido revogada a legislação mencionada, o limite admitido pelas normas administrativas é de 5%, em obediência ao contido na Portaria nº 436/58 do Sr. Ministro da Fazenda, em conformidade com outros atos administrativos inferiores. Isso diante da complexidade do contrato de franquia que não pode ser confundido com simples pagamento de *royalties* pelo uso da marca.

Assim se apresenta o processo para julgamento.

É o relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Processo n.º : 10730.001058/2001-79
Acórdão n.º : 105-16.169

VOTO

Conselheiro JOSÉ CARLOS PASSUELLO, Relator

O recurso é tempestivo e, devidamente preparado, deve ser conhecido.

A primeira questão a tratar diz respeito ao Acórdão n.º CSRF/01-04.046, de 19.08.2002, extensamente citado no recurso voluntário e que, por coincidência, fui o Relator do julgamento do processo n.º 10730.002819/98-99, sendo o voto de minha autoria e o sujeito passivo a própria ora recorrente (ao menos o nome é exatamente igual).

Naquela ocasião proferi extenso voto que foi cuidadosamente elaborado diante de uma situação que se mostrava peculiar e merecia ser tratada com grande responsabilidade.

É que o STF havia se pronunciado em uma única ocasião sobre o assunto, tratando-se de julgamento em que não atuava na atual competência de controle de constitucionalidade, mas apenas em competência genérica, já que a decisão ocorreu em período anterior à vigência da atual Constituição Federal.

Por outro lado, a decisão administrativa mencionada foi prolatada à luz da jurisprudência judicial dominante, pois, como relatado e demonstrado naquele voto, a Justiça Federal vinha decidindo de forma antagônica ao decidido pelo STF, e de forma firme.

Por fim, é de se ressaltar o conteúdo preciso do acórdão paradigma, utilizado inclusive como precedente pelo próprio Poder Judiciário, valendo para comprovar essa afirmativa o conteúdo do voto do Desembargador Federal Vladimir



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Processo n.º : 10730.001058/2001-79
Acórdão n.º : 105-16.169

Freitas, do TRF da 4ª Região, na apelação cível nº 95.04.49769-1/RS, a seguir transcrito:

"O EXMº. SR - JUIZ RELATOR:

A questão posta em litígio diz respeito à vigência ou não do art. 74 da Lei 3.470/58 uma vez que o art. 71 da Lei 4.506/64 deu nova redação à matéria. O litígio consiste em saber se é possível ao fisco limitar em 5% a dedução do imposto de renda pelos pagamentos de royalties, pelo uso de marca, efetivados a favor de beneficiário residente no Brasil. Segundo a autora apenas o beneficiário domiciliado no exterior deve sujeitar-se a tal limite. Em sentido contrário posiciona-se a União Federal.

Inicialmente cumpre lembrar que royalties são:

"(...) o pagamento feito ao autor de um trabalho original (patente), por quem obteve dele o privilégio da sua exploração."

(Dicionário de Tecnologia Jurídica – Pedro Nunes – 12º ed., Biblioteca Jurídica Freitas Bastos, p. 761)

Isto feito, cumpre verificar a redação dos dispositivos postos em discussão. Vejamos primeira a Lei 3.470/58.

"Art. 74. Para os fins de determinação do lucro real das pessoas jurídicas como o define a legislação do imposto de renda, somente poderão ser deduzidas do lucro bruto a soma das quantias devidas a título de "royalties", pela exploração de marcas de indústrias e de comércio e patentes de inversão, por assistência técnica, científica, administrativa ou semelhantes até o limite máximo de 5% (cinco por cento) da receita bruta do produto fabricado ou vendido."

Já a Lei 4.506/64 assim dispõe:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Processo n.º : 10730.001058/2001-79
Acórdão n.º : 105-16.169

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

- A) quando necessário 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:

(...)"

Pois bem, ao exame de ambos chego à conclusão de que a matéria foi totalmente regulada pela lei nova e, conseqüentemente, houve revogação implícita (Lei de Introdução ao Código Civil, art. 2º, § 1º). Washington de Barros Monteiro em seu "Curso de Direito Civil", v. 1. p. 27, 28 ed. ensina que "(...) é tácita, ou por via obliqua, a revogação, se a lei nova., sem declarar explicitamente. revogada a anterior: a) - seja com esta incompatível; b) - quando regule inteiramente a matéria de que tratava a lei anterior (art. 2º, § 1º, última parte).

No mesmo sentido Maria Helena Diniz em "Lei de Introdução ao Código Civil Brasileiro Interpretada", p. 65, 2º ed., ao dizer que a revogação é:

"tácita, quando houver incompetência entre a lei nova e artigo, pelo fato de que a nova passa a regular parcial ou inteiramente a matéria tratada anterior, mesmo que nela não conste a expressão "revogam-se a disposições em contrário", por ser supérflua. A revogação tácita ou indireta a operar-se-á, portanto, quando a nova lei conviver algumas disposições incompatíveis com as da anterior, hipótese em que se terá derrogação, ou quando a novel norma reger inteiramente toda a matéria



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Processo n.º : 10730.001058/2001-79
Acórdão n.º : 105-16.169

disciplinada pela lei anterior, tendo-se, então, a ab-revogação.(...)"

A matéria foi minuciosamente dissecada no Acórdão do Primeiro Conselho de Contribuintes, cuja conclusão foi exatamente (fls. 198/207). Como se vê, a própria Administração está a rever sua posição anterior. No mesmo sentido há antiga decisão do Eg. Tribunal Federal de Recursos, mencionados na sentença, muito embora com engano quanto ao Tribunal (fls. 144, STF). Mais recentemente, no mesmo diapasão decidiu o Eg. Tribunal Regional Federal da 2ª Região na Reo em MS nº 91.02.05879-0/RJ:

"1 – TRIBUNAL – IMPOSTO DE RENDA – PESSOA JURÍDICA – LANÇAMENTO SUPLEMENTAR POR INFRAÇÃO AO ART. 233 DO RIR – OS LIMITES DE DEDUTIBILIDADE, FIXADOS PELA LEI Nº 4.506/64. NÃO SE APLICAM AOS PAGAMENTOS DE "ROYALTIES" A PESSOAS RESIDENTES OU DOMICILIADAS NO BRASIL – O CITADO ART. 233 TEM QUE SER INTERPRETADO EM HARMONIA COM A LEI Nº 4.406/64, NOS ESTRITOS TERMOS DO ART. 99 DO C.T.N."

Em sendo assim, deve a sentença de primeiro grau ser mantida por seus próprios fundamentos. Deixo expresso que aqui se mantém, inclusive, a exclusão do pedido posteriormente feito (fls. 124/125), como explicitamente se decidiu na sentença (fls. 146). No momento do levantamento tal fato deverá ser objeto de menção expressa, como bem observou a Procuradoria da Fazenda Nacional (fls. 165/166).

Ante o exposto, voto no sentido de negar provimento ao apelo e à remessa oficial."

Ainda, o exame do voto condutor da decisão do STF comparativamente com a jurisprudência dos Tribunais Federais demonstrava menor solidez, fato que demonstrava a tendência jurisprudencial que restou por não se confirmar.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Processo n.º : 10730.001058/2001-79

Acórdão n.º : 105-16.169

Tudo isso e mais a doutrina dominante à época me induziram à elaboração daquele voto, que teve como ementa no acórdão dele resultante:

"IRPJ – IMPOSTO DE RENDA. ROYALTIES. LEI N° 3.470/58. LEI N° 4.506/64. O art. 71 da Lei n° 4.560/64 deu nova redação ao art. 74 da Lei n° 3.470/58, operando-se a revogação tácita (LICC, art. 2º, § 1º) (AC 95.04.49769-1 TRF 4ª Região e REO 91.02.05879-0 TRF 2ª Região, Ac. 1º CC, 101-88.802 e 107-04.228).

Recurso especial do contribuinte conhecido e provido."

A jurisprudência era, à época, neste Colegiado, exatamente coincidente com aquela posição:

"I.R.P.J. – CUSTOS, DESPESAS OPERACIONAIS E ENCARGOS. ROYALTIES. BENEFICIÁRIO RESIDENTE NO PAÍS. DEDUTIBILIDADE. LIMITE. Não está sujeito a limite o gasto com cessão pelo uso de Marca de Indústria e Comércio, suportado pela pessoa jurídica e tendo como beneficiário do pagamento empresa sediada no País. Revogado, pelo artigo 71 da Lei n.º 4.506, de 1964, o artigo 74 da Lei n.º 3.470, de 1958.

Recurso conhecido e provido."
(Acórdão 101-88.802).

"IRPJ – ROYALTIES PAGOS NO BRASIL – SUJEIÇÃO A 5% DO MONTANTE DA RECEITA LÍQUIDA – GLOSA – IMPROCEDÊNCIA – Não estão sujeitos ao limite de 5% do montante da receita líquida dos produtos vendidos, os royalties pagos a empresas nacionais. Revogação do artigo 74 da Lei n° 3.470 pelo artigo 71 da Lei n° 4.506/64."
(Acórdão n° 107-04.228).

A jurisprudência judicial, porém, no âmbito do STJ está se modificando com alguma reiteração.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Processo n.º : 10730.001058/2001-79
Acórdão n.º : 105-16.169

Assim, conforme publicado na Revista Dialética de Direito Tributário n.º 129, fls. 226, recente decisão do STJ (DJ de 29.03.2006) assim posicionou o Tribunal sobre o assunto:

'IMPOSTO DE RENDA – DEDUTIBILIDADE DE "ROYALTIES" – NÃO-REVOGAÇÃO DO ART. 74 DA LEI 3.470 PELO ART. 71 DA LEI 4.506 – ALCANCE

*Recurso Especial n.º 378.575-RS
(2001/0161477-9)*

EMENTA

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. MARCAS E PATENTES. DEDUTIBILIDADE DE DESPESAS. ROYALTIES. ART. 74 DA LEI N. 3.470/58. REVOGAÇÃO PELA LEI N. 4.506/64. NÃO-OCORRÊNCIA. PRECEDENTES JURISPRUDENCIAIS.

1. O art. 71 da Lei n. 4.506/64, ao estabelecer modificações em relação à dedutibilidade de despesas com royalties, não revogou o art. 74 da Lei n. 3.470/58, tendo apenas delimitado o seu alcance.

2. Precedentes: STF, RE n. 104.368-7-SP, relator Ministro NÉRI DA SILVEIRA, DJ de 28.2.1992. STJ, REsp n. 204.696-RJ, relator Ministro JOÃO OTÁVIO DE NORONHA, DJ de 22.8.2005; REsp n. 260.513-RS, relator Ministro CASTRO MEIRA, DJ de 24.10.2005.

3. Recurso especial provido.
(D.J.U. 1 de 29.3.2006, p.132)

Para melhor elucidar o voto, transcrevo o voto condutor da decisão que aplicou no âmbito do STJ o entendimento esposado pela Fazenda Nacional, sendo de se observar que está referendada pela Primeira e Segunda Turmas do STJ (transcrevo – Resp n.º 378.575):

"VOTO

O EXMO. SR. MINISTRO JOÃO OTÁVIO DE NORONHA:

Devidamente atendidos os pressupostos de admissibilidade, apresenta-se a postulação em condições de trânsito nesta instância especial.

No mérito, tenho que razões assiste à Fazenda Nacional, haja vista que, divergentemente do entendimento perfilhado pelo Tribunal a quo, a jurisprudência do Pretório Excelso e do Superior Tribunal de Justiça posta-se sólida e tranqüila em reconhecer que o art. 71 da Lei n. 4.506/64 não revogou o art. 74 da Lei n. 3.470/58, tendo apenas delimitado o seu alcance.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Processo n.º : 10730.001058/2001-79
Acórdão n.º : 105-16.169

Tanto é assim que, para não incidir em repetição ou redundância, faz-se mister a transcrição do acórdão proferido pela Suprema Corte, quando do julgamento do Recurso Extraordinário n. 104.368-7-SP, Primeira Turma, relator Ministro NÉRI DA SILVEIRA, DJ de 28.2.1992, sintetizado nos termos da ementa abaixo:

"Recurso extraordinário. Imposto de Renda. 'Royalties'. Deduções por pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil, em montante superior ao limite estabelecido no art. 74, da Lei n. 3.470, de 1958. Lei n. 4.506, de 30/12/1964, art. 71 e seu parágrafo único. R.I.R. de 1966, arts. 232, 233 e 234. A Lei n. 4.506/1964, embora haja estabelecido modificações, no que concerne a dedutibilidade de despesas como 'royalties', não revogou o art. 74, da Lei n. 3.470/1958. R.I.R. de 1966, arts. 174 e 175. Acórdão que negou vigência ao art. 74, da Lei n. 3.470/1958, devidamente prequestionado, e ao art. 175, do RIR de 1966. Recurso extraordinário conhecido e provido, para restabelecer a sentença".

E, para bem elucidar a questão sub examine, trago à colação julgados deste Tribunal, sintetizados nos termos das seguintes ementas:

"PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. MARCAS E PATENTES. DEDUTIBILIDADE DE DESPESAS. ROYALTIES. ARTS. 122 DO CÓDIGO COMERCIAL E 129 DO CÓDIGO CIVIL. PREQUESTIONAMENTO. AUSÊNCIA. SÚMULAS N. 282 E 356 DO STF. ART. 74 DA LEI N. 3.470/58. REVOGAÇÃO PELA LEI N. 4.506/64. NÃO-OCORRÊNCIA. ARTS. 174 E 175 DO REGULAMENTO DO IR. RECURSO ESPECIAL IMPROVIDO.

1. Ressente-se o recurso do indispensável prequestionamento, se os dispositivos infraconstitucionais apontados como violados não foram objeto de específico exame na instância ordinária. (Súmulas n. 282 e 356/STF)

2. 'A Lei n. 4.506/1964, embora haja estabelecido modificações, no que concerne a dedutibilidade de despesas como 'royalties', não revogou o art. 74, da Lei n. 3.470/1958. R.I.R. de 1966, arts. 174 e 175" (STF, RE n. 104.368-7-SP, Primeira Turma, Rel. Min. NÉRI DA SILVEIRA).

3. Recurso especial a que se nega provimento" (REsp n. 204.696-RJ, deste relator, DJ de 22.8.2005).



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Processo n.º : 10730.001058/2001-79
Acórdão n.º : 105-16.169

*"TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. ROYALTIES. LEIS
Nº*

4.506/64 (ART. 71) E 3.470/58 (ART. 74).

*1. O artigo 71 da Lei nº 4.506/64 não revogou o artigo 74 da
Lei nº 3.470/58, tendo apenas delimitando seu alcance.*

*2. Recurso especial provido" (REsp n. 260.513-RS, Segunda
Turma,*

relator Ministro CASTRO MEIRA, DJ de 24.10.2005).

Ante o exposto, dou provimento ao recurso especial.

É como voto."

Considerando que ambas as interpretações, aquela que contemplei no voto da CSRF e a outra adotada pelo STJ no REsp nº 378.575-RS estão calcadas no mesmo texto examinado, diante da função jurisdicional do STJ sem dúvida prevalente sobre a função julgadora deste Colegiado, devo me pautar pelo bom sendo e curvar-me diante daquela emanada do Tribunal Superior do Judiciário, independentemente das razões que a induziram.

Isso, ainda que minha convicção permaneça inalterada, o que representa a possibilidade de a ela retornar tão logo ocorra mudança de orientação pelo STJ.

Dessa forma, mesmo mantendo minha firme convicção de que houve a revogação apregoada, me curvo diante da atual jurisprudência judicial dominante no STJ e passo a manifestar-me de forma diferente daquela trazida na ementa do Acórdão CSRF/01-04.064.

Esclareço ainda que a minha mudança de posicionamento não implica em alteração da jurisprudência administrativa dominante, formada por ampla maioria quando da prolação do Acórdão CSRF/01-04.064 em que a votação indicou treze votos a favor e apenas três contra a conclusão contida no meu voto, demonstrando apenas alteração de minha posição pessoal.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Processo n.º : 10730.001058/2001-79

Acórdão n.º : 105-16.169

A discussão, porém, não se esgota aqui.

Naquela ocasião a fiscalização glosou as despesas decorrentes de contrato de franquia que excediam a 5% do faturamento e não se discutiu naquele processo a natureza do contrato de franquia, principalmente porque a consideração da revogação da legislação antiga já tornava adequado o percentual usado pela empresa e o questionamento da natureza do contrato tornou-se inócuo.

Aqui os fatos são diferentes.

A fiscalização glosou as despesas com a franquia que excederam a 1% do faturamento e a recorrente discute a natureza jurídica do contrato de franquia. A recorrente já se adequara e havia considerado como dedutível apenas valor correspondente a 5% do faturamento como despesas de franquia.

Portanto abre-se nova frente de questionamento e ambas as situações devem ser tratadas, tanto o percentual quanto a natureza da remuneração.

A partir da nova posição pessoal sobre o assunto, passo a considerar como limite de dedução os percentuais definidos nas normas complementares, vale dizer, Portaria n° 436/58 do Sr. Ministro da Fazenda e atos complementares.

O contrato firmado entre a recorrente (Franqueada) e a empresa REALCO COMÉRCIO DE ALIMENTOS LTDA (Franqueador) se encontra a fls. 159 a 180.

A fiscalização procedeu ao lançamento nos limites de sua interpretação dos fatos relatados no seu relatório, pelos termos:

Os coeficientes percentuais admitidos para as deduções foram estabelecidos na Portaria n° 436/58, cujo inciso II, determina que



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Processo n.º : 10730.001058/2001-79
Acórdão n.º : 105-16.169

os royalties, pelo uso de marcas de indústria e comércio ou nome comercial, em qualquer tipo de produção ou atividade, quando o uso da marca ou nome não seja decorrente da utilização de patente, processo ou fórmula de fabricação, cujo limite de dedução como despesa operacional é de 1% - limite analisado e abordado no Parecer Normativo CST nº 117/75, no seu item 05

O inciso II da Portaria do MF contém:

II – royalties, pelo uso de marcas de indústria e comércio, ou nome comercial, em qualquer tipo de produção ou atividade, quando o uso da marca ou nome não seja decorrente da utilização de patente, processo ou fórmula de fabricação: 1% (um por cento);

Porém, o contrato que regula a relação entre a recorrente e a franqueadora encontra regulação legal na Lei nº 8.955/94 que “Dispõe sobre o contrato de franquia empresarial (franchising) e dá outras providências” (DOU 16.12.1994).

E, além de estipular que (art. 1º) “Os contratos de franquia são disciplinados por esta lei”, define em seu artigo 2º o conceito adotado para definir a atividade de franquia:

Art. 2º Franquia empresarial é o sistema pelo qual um franqueador cede ao franqueado o direito de uso de marca ou patente, associado ao direito de distribuição exclusiva ou semi-exclusiva de produtos ou serviços e, eventualmente, também ao direito de uso de tecnologia de implantação e administração de negócio ou sistema operacional desenvolvidos ou detidos pelo franqueador, mediante remuneração direta ou indireta, sem que, no entanto, fique caracterizado vínculo empregatício

Aqui começam a se expor as diferenças entre o simples uso de marcas de indústria ou de comércio ou nome comercial e a atividade complexa de franquia, que se caracteriza pelo apoio mercadológico, acompanhamento e estruturação administrativa e auditoria de procedimentos, entre outras imposições contratuais.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Processo n.º : 10730.001058/2001-79
Acórdão n.º : 105-16.169

Isso fica mais claro quando se examina o contrato de franquia, pelo qual se manifesta a cessão do direito de operar um restaurante McDonald's obedecendo aos princípios que constituem o "Sistema McDonald's".

O sistema McDonald's está descrito pormenorizadamente na Introdução do contrato, assim redigida:

"O Sistema McDonald's abrange direitos de propriedade com respeito a valiosos nome comerciais, marcas de serviços e marcas registradas, incluindo-se os nomes comerciais "McDonald's" e "McDonald's Hamburgers", projetos e combinações de cores para prédios, letreiros e disposição de equipamentos ("lay-out") para restaurantes, fórmulas e especificações para determinados alimentos, métodos de controle de inventário, de operação, escrituração e contabilidade, e manuais acerca de práticas e políticas comerciais."

Os direitos e obrigações, entre os quais operar direta e exclusivamente o restaurante, sem poder participar de outros negócios, morar na cidade onde se localiza o restaurante e se dedicar pessoalmente a ele dotam o contrato de características próprias, diferentes de simples uso de marca ou nome comercial. Tão grande é a dependência do franqueado ao franqueador que se fez necessário inserir no contrato uma cláusula pela qual se afirma objetivamente que o franqueado não é agente ou preposto do franqueador. O condicionamento operacional do franqueado ao franqueador obedece a rigorosos comandos, entre os quais se ressalta a existência contratual de um depósito financeiro (Cláusula 22.) vinculado à cláusula de garantia de desempenho.

Diante dessas ponderações surge a visível possibilidade de ter a fiscalização enquadrado de forma equivocada a atividade considerada, restando compará-la com outras previstas na legislação de regência para concluir sobre o acerto da tributação.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Processo n.º : 10730.001058/2001-79
Acórdão n.º : 105-16.169

Esse exame passa pelo conceito de *royalties*.

Consulta ao site Google indica o conceito não legal adotado no site do Banco Central do Brasil, que apesar de não se apoiar em texto legal (por isso não legal) indica com clareza a amplitude do termo:

"Registra receitas e despesas decorrentes do uso de ativos intangíveis e direitos de propriedade, tais como: licença de exploração de patentes, licença de uso de marcas, fornecimento de tecnologia, fornecimento de serviços de assistência técnica, franquias e direitos autorais. Inclui também receitas e despesas acessórias relacionadas ao registro, depósito ou manutenção de marcas e patentes."

No entender do Banco Central o conceito de *royalties* engloba a remuneração pela cessão de franquia, o que demonstra passar a solução da questão pela análise de sua simplicidade ou cumulatividade de atividades envolvidas, uma vez que o Banco Central, apesar de entender a franquia remunerável por *royalties*, não afirma que todas as formas de atividade assim remuneradas apresentam mesmas características.

Os fatos imputados ocorreram em 1997 quando estava vigorando o RIR/94, Decreto n° 1.041/94, que dispunha em seu artigo 294:

"Art. 294. As somas das quantias devidas a título de royalties pela exploração de patentes de invenção ou uso de marcas de indústria ou de comércio, e por assistência técnica, científica, administrativa ou semelhante, poderão ser deduzidas como despesas operacionais até o limite máximo de cinco por cento da receita líquida das vendas do produto fabricado ou vendido, ressalvado o disposto nos artigos 487¹ e 490, inciso V²."

¹ Indústrias de alta tecnologia e titulares de programas de PDTI, que não se aplica ao caso.

² Empresas industriais e agropecuárias com tecnologia de ponta com programas de PDTI e PDTA, que não se aplicam ao caso.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Processo n.º : 10730.001058/2001-79
Acórdão n.º : 105-16.169

O parágrafo primeiro definiu que o Ministro da Fazenda iria estabelecer periodicamente os coeficientes percentuais de dedução, o que fez pelas Portarias 436/58, 113/59, 314/70 e 60/94.

O texto consolidado delas indica a regulação de percentuais para o 1º grupo formado por indústrias de base e do 2º grupo por indústrias de transformação, tudo no inciso I, referenciando no inciso II:

"Royalties, pelo uso de marcas de indústria e comércio ou nome comercial, em qualquer tipo de produção ou atividade, quando o uso da marca ou nome não seja decorrente da utilização de patente, processo ou fórmula de fabricação 1%"

É de se mencionar que o texto acima consta literalmente nas razões de lançar, conforme transcrito no relatório, conformando-se a seus limites.

Como se observa a limitação ao reduzido percentual de 1% se aplica nos casos em que o uso da marca é feito de forma isolada e sem uso de patente, processo ou fórmula de fabricação.

Segundo o contrato de franquia a franqueadora disponibiliza e a franqueada uso, além da marca (ou marcas), todos os direitos e serviços envolvidos no sistema McDonald's, que é muito mais complexo e sofisticado que a mera licença de uso da marca.

Logo, não há como se aplicar a singeleza do contido no inciso II da Portaria consolidada ao presente caso.

Mas, perdura uma dúvida.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Processo n.º : 10730.001058/2001-79
Acórdão n.º : 105-16.169

Se não for aplicável o inciso II, que limita em 1% a dedutibilidade, qual dispositivo será aplicável?

Sem dúvida também é inaplicável os dois grupos tratados no inciso I, porquanto não se trata a franquia aqui tratada de indústria de base nem de indústria de transformação.

Como única conclusão se verifica que a atividade de franquia nos moldes tratados não teve a atenção do Sr. Ministro da Fazenda quando da regulamentação trazida nas Portarias próprias.

Ainda, e de se ver o teor do Parecer Cosit nº 4/2002 trazido pela autoridade julgadora recorrida, segundo o qual, adotando parte de sua transcrição (fls. 243 e 244):

Parecer Cosit nº 4/2002:

"Ementa: A remuneração paga pelo franqueado ao franqueador é dedutível da base de cálculo do imposto de renda das pessoas jurídicas, aplicando-se cumulativamente os limites previstos nas Portarias específicas do Ministro da Fazenda, para cada tipo de royalty contratado, classificando-os segundo as subdivisões daqueles atos administrativos. A dedução é limitada aos cinco por cento da receita líquida das vendas do produto fabricado ou vendido".

(...)

7. Os aperfeiçoamentos introduzidos pela Lei 4.506, de 1964, não alteraram, por exemplo, o limite máximo de dedutibilidade das despesas em questão, que ficou mantido em 5%, conforme estatuído no artigo 12 da Lei nº 4.131, de 1962, não permitindo ao Ministro da Fazenda ultrapassar, por ato administrativo, a renúncia máxima estabelecida naquela ocasião.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Processo n.º : 10730.001058/2001-79
Acórdão n.º : 105-16.169

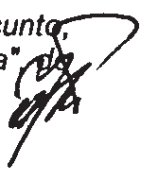
(...)

16. Por outro lado, os limites percentuais fixados nas Portarias Ministeriais baixadas sobre o assunto devem ser aplicados relativamente a cada espécie de rendimento pago, observado o limite máximo de redução da receita líquida gerada pela utilização das tecnologias, ou conhecimentos adquiridos.

17. O entendimento expendido no item anterior tem como base a própria redação do artigo 355, do RIR/99, ora vigente, que textualmente informa serem dedutíveis "... as somas das quantias devidas a título de royalties pela exploração de patentes de invenção ou uso de marcas de indústria ou de comércio, e por assistência técnica, científica, administrativa ou semelhante, poderão ser deduzidas como despesas operacionais até o limite máximo de cinco por cento da receita líquida das vendas do produto fabricado ou vendido...". Dessa forma deve-se claramente observar a limitação de cinco por cento.

18. Como os contratos podem ter características de serviços diferenciados, consoante explicitado na lei que rege as operações comerciais que os envolvem, é de se admitir que haja a diferenciação de preços nas contratações existentes, dependendo da amplitude dos serviços ou direitos negociados em cada caso, daí o desdobramento dos limites a serem aplicados em cada espécie de serviços, observadas as divisões de atividades relacionadas nas Portarias do Ministro da Fazenda acerca do assunto.

19. Não podemos deixar de registrar que a leitura da definição do que é uma franquia em nada modifica os princípios tributários vigentes, que estão absolutamente adequados na sua finalidade de tributar, de forma justa, a remuneração existente, seja no que concerne ao pagador, ou ao beneficiário do pagamento, pois o nome jurídico adotado não modifica a forma e a razão do pagamento, não devendo ser esquecido que o legislador, de maneira absolutamente lúcida, inseriu a palavra "semelhante" nos textos legais, como verificamos nas transcrições anteriormente feitas.

20. A própria legislação específica sobre o assunto citada pela requerente (Lei 8.955, de 1994), na alínea "a" 



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Processo n.º : 10730.001058/2001-79
Acórdão n.º : 105-16.169

inciso VIII, do artigo 3º, ao tratar da questão da remuneração devida pelo franqueado ao franqueador, diz, textualmente, sobre a necessidade da fixação contratual de "... remuneração periódica pelo uso do sistema, da marca ou em troca dos serviços efetivamente prestados pelo franqueador ao franqueado ("royalties");".

21. *Ante todo o exposto, conclui-se que, observada a legislação vigente, à dedutibilidade da remuneração paga pelo franqueado ao franqueador aplicam-se, cumulativamente, os limites percentuais previstos nas Portarias do Ministro da Fazenda, para cada tipo de contraprestação de "royalty" contratado, classificando-os segundo as subdivisões daqueles atos administrativos.*

22. *Ressalte-se, todavia, que a dedutibilidade, no seu conjunto, não pode exceder o limite de cinco por cento da receita líquida resultante da venda dos produtos vinculados ao contrato de franquia que as tenha gerado."*

A par de observar-se que o objetivo do Parecer Cosit nº 4/2002 foi desqualificar a distinção entre pagamentos efetuados no país e no exterior, nele ficou consignado a determinação de que para remuneração de atividades mais complexas do que a simples utilização da marca ou nome, desacompanhada de outros componentes próprios da atividade, teria o limite estabelecido pela soma dos percentuais referenciados pelo Sr. Ministro da Fazenda.

Como já vimos, as Portarias mencionadas não indicaram diferenciadamente os percentuais que pudessem ser cumulados para compor o limite máximo de dedutibilidade, o que, no meu entender, não pode servir de camisa de força para aplicação do percentual mínimo previsto, utilizado em condições de visível divergência com os fatos considerados no processo – franquia McDonald's.

Assim, duas situações me parecem claras:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Processo n.º : 10730.001058/2001-79
Acórdão n.º : 105-16.169

a) – Que a franquia McDonald's não se reveste nas características da atividade descrita no inciso II da Portaria;

b) – Que as normas regulamentares administrativas não previram objetivamente a mensuração do percentual aplicável.

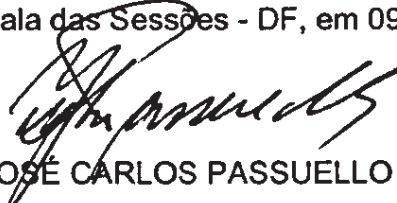
Diante dessas conclusões me inclino à aplicação da lei formalmente posta, art. 294 do RIR/94, caput, com matriz legal no art. 74 da Lei nº 3.470/58; art. 12 da Lei nº 4.131/62 e art. 6º do Decreto-lei nº 1.730/79, ou seja o percentual de 5% indicado como limite de dedutibilidade.

Reforça tal entendimento os procedimentos fiscalizatórios realizados quando da discussão anterior 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% (ver também o recurso voluntário nº 147.064). Isso depois de terem as empresas se conformado com o percentual de 5%.

Relembro que a tributação decorreu exclusivamente da glosa do diferencial entre os 5% apropriados pela recorrente e de 1% da receita da empresa.

Assim, diante do que consta do processo, voto por conhecer do recurso voluntário e, no mérito, dar-lhe provimento.

Sala das Sessões - DF, em 09 de novembro de 2006


JOSÉ CARLOS PASSUELLO