



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA TURMA

Processo n.º : 10730.002819/98-99
Recurso n.º : RD/103-01.012
Matéria : IRPJ
Recorrente : PETRALCO COMÉRCIO DE ALIMENTOS LTDA.
Interessada : FAZENDA NACIONAL
Recorrida : 3ª CÂMARA DO PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
Sessão de : 19 DE AGOSTO DE 2002
Acórdão n.º : CSRF/01-04.046

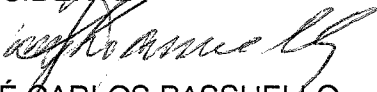
IRPJ – IMPOSTO DE RENDA. ROYALTIES. LEI Nº 3.470/58. LEI Nº 4.506/64. O art. 71 da Lei nº 4.560/64 deu nova redação ao art. 74 da Lei nº 3.470/58, operando-se a revogação tácita (LICC, art. 2º, § 1º) (AC 95.04.49769-1 TRF 4ª Região e REO 91.02.05879-0 TRF 2ª Região, Ac. 1º CC, 101-88.802 e 107-04.228).

Recurso especial do contribuinte conhecido e provido.

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

ACORDAM os Membros da Primeira Turma da Câmara Superior de Recursos fiscais, por maioria de votos, DAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Cândido Rodrigues Neuber, Verinaldo Henrique da Silva e Zuelton Furtado.


EDISON PEREIRA RODRIGUES
PRESIDENTE

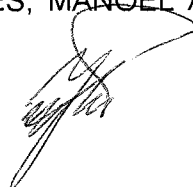

JOSÉ CARLOS PASSUELLO
RELATOR

FORMALIZADO EM: 22 OUT 2002

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: CELSO ALVES FEITOSA, ANTONIO DE FREITAS DUTRA, MARIA GORETTI DE BULHÕES

Processo n.º : 10730.002819/98-99
Acórdão n.º : CSRF/01-04.046

CARVALHO, VICTOR LUIS DE SALLES FREIRE, LEILA MARIA SCHERRER
LEITÃO, REMIS ALMEIDA ESTOL, WILFRIDO AUGUSTO MARQUES, JOSÉ
CLOVIS ALVES, CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES, MANOEL ANTONIO
GADELHA DIAS e MÁRIO JUNQUEIRA FRANCO JÚNIOR.

A handwritten signature in black ink, appearing to be a stylized 'M' or 'J' followed by a flourish.

Processo n.º : 10730.002819/98-99
 Acórdão n.º : CSRF/01-04.046

Recurso n.º : RD/103-01.012
 Recorrente : PETRALCO COMÉRCIO DE ALIMENTOS LTDA

RELATÓRIO

Trata-se de recurso especial interposto pelo contribuinte (fls. 350 a 358) com base no art. 32, II¹, do Regimento Interno, contra a decisão prolatada no julgamento que originou o Acórdão n.º 103-20.277, de 12 de abril de 2000.

O Acórdão recorrido está assim ementado (fls. 334):

*“ Processo n.º : 10730.002819/98-99
 Recurso n.º : 121.293
 Matéria: IRPJ ANOS-CALENDÁRIO 1993 e 1994
 Recorrente: PETRALCO COMÉRCIO DE ALIMENTOS LTDA.
 Recorrida: DRJ NO RIO DE JANEIRO – RJ
 Acórdão n.º : 103-20.277*

IRPJ – LIMITE DE DEDUTIBILIDADE – DESPESAS DE “ROYALTIES”- Embora a Lei n.º 4.506/64 haja estabelecido modificações no que concerne à dedutibilidade das despesas de “royalties”, não derogou o art. 74 da Lei n.º 3.470/58. Assim, o limite de que trata o art. 233 do RIR/80 se aplica tanto a “royalties” pagos a domiciliados no País, como no exterior.

Recurso NÃO PROVIDO.”

O paradigma trazido foi o Acórdão n.º 101-88.802 (fls. 359 a 369), expresso na ementa (fls. 359):

“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,

¹“Art. 32. Caberá recurso especial à Câmara Superior de Recursos Fiscais:
 (...)

II - de decisão que der à lei tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra Câmara de Conselho de Contribuintes ou a própria Câmara Superior de Recursos Fiscais.”

Processo n.º : 10730.002819/98-99
 Acórdão n.º : CSRF/01-04.046

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."

O recurso teve seguimento garantido pelo Despacho n.º 103-00.092/2000 (fls. 380 e 381).

A Fazenda Nacional trouxe em suas contra razões (fls. 386 a 401) cópia por inteiro teor da decisão prolatada no RE-104368-7/210-SP (Recorrente: União Federal), resumido em sua ementa (fls. 386):

"EMENTA: 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.º 3.470, de 1958. Lei n.º 4.506, de 30/12/1964, art. 71 e seu parágrafo único. R.I.R. de 1966, arts. 232, 233, 234. A Lei n.º 4.506/1964, embora haja estabelecido modificações, no que concerne à dedutibilidade de despesas com "royalties", não revogou o art. 74, da Lei n.º 3.470 / 1958. R.I.R. DE 1966, Arts. 174 e 175. Acórdão que negou vigência ao art. 74, da Lei n.º 3.470/1958, devidamente prequestionado, e ao art. 175, do RIR de 1966. Recurso extraordinário conhecido e provido, para restabelecer a sentença.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros da Primeira Turma do Supremo Tribunal Federal, na conformidade da ata de julgamentos e das notas taquigráficas, à unanimidade, conhecer do recurso e lhe dar provimento. Brasília, 17 de junho de 1988."

Tudo isso relativamente à infração descrita pela fiscalização (fls. 9) como sendo:

"A Fiscalizada efetuou despesas a título de royalties acima do limite permitido pela legislação do imposto de renda 5% ao



Processo n.º : 10730.002819/98-99
 Acórdão n.º : CSRF/01-04 046

invés de 1%. Os coeficientes percentuais admitidos para as deduções foram estabelecidos na Portaria n. 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 tem limite de dedução como despesa operacional de 1% - limite este examinado através do Parecer Normativo CST n. 117/75, no seu item 05. Em reforço, o Primeiro Conselho de contribuintes decidiu pelo Acórdão n. 101-74.492/83 que as despesas com royalties pelo uso de marcas estão sujeitas ao limite de 1% da receita. Esclareço que os valores tributados correspondem a diferença entre os royalties calculados indevidamente a base de 5% e o devido a base de 1%, deduzidas as importâncias pagas pela Fiscalizada referentes as Contribuições PIS (0,65%) e COFINS (2%) de responsabilidade da Beneficiária dos royalties (Franqueadora), conforme detalhado em Demonstrativo que passam a fazer parte integrante do presente auto de infração."

A discussão que se desenvolveu no processo desaguou no argumento final, trazido no recurso especial, de que a revogação do art. 74 da Lei n.º 3.470/58² teria afastado o limite de dedutibilidade parametrado no art. 71 da Lei n.º 4.506/64³. Ressalto que citações à Lei n.º 4.508/64 devem corresponder à Lei n.º 4.506/64, já que aquela foi mencionada erroneamente em citações da recorrente.

² LEI 3 470 DE 28/11/1958 - DOU 28/11/1958

Altera a Legislação do Imposto de Renda e dá outras Providências.

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 indústria e de comércio e patentes de invenção, por assistência técnica, científica, administrativa ou semelhantes até o limite máximo de 5% (cinco por cento) da receita bruta do produto fabricado ou vendido.

§ 1º Serão estabelecidos e revistos periodicamente mediante ato do Ministro da Fazenda, os coeficientes percentuais admitidos para as deduções de que trata este artigo, considerados os tipos de produção ou atividades, reunidos em grupos, segundo o grau de essencialidade.

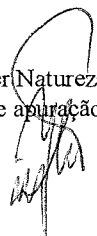
(...)

§ 3º A comprovação das despesas a que se refere este artigo será feita mediante contrato de cessão ou licença de uso da marca ou invento privilegiado, regularmente registrado no país, de acordo com as prescrições do Código da Propriedade Industrial (Decreto-Lei n.º 7 903, de 27 de agosto de 1945), ou de assistência técnica, científica, administrativa ou semelhante, desde que efetivamente prestados tais serviços.

³ LEI 4 506 DE 30/11/1964 - DOU 30/11/1964

Dispõe sobre o Imposto que Recai sobre as Rendas e Proventos de qualquer Natureza.

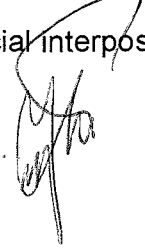
ART. 71 - A dedução de despesa com aluguéis ou "royalties", para efeito de apuração de rendimento líquido ou do lucro real sujeito ao imposto de renda, será admitida:



Processo n.º : 10730.002819/98-99
Acórdão n.º : CSRF/01-04 046

Devidamente estabelecida a necessária divergência, que se pode comprovar pelo simples confronto das ementas, o processo encontra-se pronto para julgamento do recuso especial interposto pela empresa.

É o relatório.



(...)

Parágrafo único. Não são dedutíveis:

(...)

e) os "royalties" pelo uso de patentes de invenção, processos e fórmulas de fabricação ou pelo uso de marcas de indústria ou de comércio, quando:

1) pagos pela filial no Brasil de empresa com sede no exterior, em benefício da sua matriz;

2) pagos pela sociedade com sede no Brasil a pessoa com domicílio no exterior que mantenha, direta ou indiretamente, controle do seu capital com direito a voto;

f) os "royalties" pelo uso de patentes de invenção, processos e fórmulas de fabricação pagos ou creditados a beneficiário domiciliado no exterior:

(...)

g) os "royalties" pelo uso de marcas de indústria e comércio pagos ou creditados a beneficiário domiciliado no exterior:

(...)

Processo n.º : 10730 002819/98-99
Acórdão n.º : CSRF/01-04 046

VOTO

CONSELHEIRO JOSÉ CARLOS PASSUELLO, RELATOR

A divergência é clara e foi precisamente definida, devendo ser referendado o acolhimento do recurso especial.

Ao julgamento.

A discussão se limita à possibilidade de ter o art. 71 da Lei nº 4.506/64 derogado ou revogado o art. 74 da Lei nº 3.458/58, no que respeita ao limite de dedutibilidade de “*royalties*” pagos a domiciliados no país.

Neste Colegiado, existe efetiva divergência, como demonstrado, e, no Judiciário o assunto também recebeu apreciação divergente.

Iniciarei a apreciação do assunto pelo exame das tendências apontadas no Poder Judiciário, uma vez que a Douta Procuradoria indicou aresto lá produzido.

Inicialmente, há que se tecer algumas considerações sobre a decisão trazida à colação pela D. Procuradoria, correlatamente com a tendência jurisprudencial que a seguiu.

Usualmente, e como não pode deixar de ser, a indicação de decisão do Supremo Tribunal Federal em determinada matéria traz consigo grande força jurisprudencial a indicar o rumo de futuras decisões para o mesmo rumo.



Processo n.º : 10730.002819/98-99
Acórdão n.º : CSRF/01-04.046

Ocorre que esta consideração não é absoluta, merecendo ressalvas em algumas oportunidades, mormente quando constatados alguns aspectos que passo a descrever, todos presentes e marcantes no presente caso em análise.

Ab initio, deve-se destacar que a Corte Suprema brasileira está fragmentada em Turmas, sendo certo que a decisão de uma só delas não espelha, com a necessária certeza, posição majoritária do Tribunal, pois somente com reiteradas decisões de ambas as Turmas, ou julgamento do Tribunal Pleno, é que se atinge cabedal jurisdicional definitivo, merecendo acolhimento pelos demais órgãos julgadores, ainda que administrativos.

Vale salientar não estarmos, nesta oportunidade, afirmando que, mesmo fora do campo das Ações Diretas de Inconstitucionalidade ou Declaratória de Constitucionalidade, haja efeitos '*erga omnes*' emanados de decisões em sede de recursos extraordinários. O que aqui estamos aferindo é a força jurisprudencial que uma decisão do Supremo Tribunal pode e deve exercer sobre julgados supervenientes, e ainda, com as ressalvas próprias da situação excepcional que marcou o julgamento referido.

O RE 104368-7/210-SP foi julgado pela Primeira Turma do Supremo Tribunal Federal, quando então se afirmou não ter o artigo 71 da Lei nº 4.506/64 revogado o artigo 74 da Lei nº 3.470/58. Tal julgamento foi obtido com o voto de apenas três dos cinco Ministros que compõem a Primeira Turma do Pretório Excelso, que integra o Colegiado do Pleno de 11 Ministros, haja vista a ausência dos Ministros Oscar Corrêa e Sydney Sanches, conforme registro na ata (ver fls. 401 - anexa à cópia do Acórdão trazido pela D. Procuradoria).

Bem, a primeira questão que se coloca é se tal decisão representaria o entendimento prevalente no STF.



Processo n.º : 10730 002819/98-99
Acórdão n.º : CSRF/01-04 046

A resposta, que poderia receber algum grau de certeza, somente poderia ser obtida com novos pronunciamentos, mas estes não mais adviriam, mercê da alteração de competência da Corte Suprema.

Sob o pálio da Constituição pretérita, conforme seu artigo 119, III, competia ao Supremo Tribunal Federal julgar, mediante recurso extraordinário, as causas decididas em única ou última instância por outros tribunais, quando a decisão recorrida⁴: a) contrariasse dispositivo da própria Constituição ou negasse vigência a tratado ou lei federal; b) declarasse a inconstitucionalidade de tratado ou lei federal; c) julgasse válida lei ou ato de governo local em face da Constituição ou de lei federal; e, d) desse à lei federal interpretação divergente da que lhe tivesse dado outro Tribunal.

Como se verifica a fls. 388, o mencionado RE se acomodou na competência prevista na letra a), e, visivelmente, visou dirimir conflito de aplicação de lei infraconstitucional, o que demonstra que não estava em discussão qualquer aspecto objetivo de constitucionalidade, nem seu controle difuso.

Ocorre que, após a novel Constituição, cabe ao Egrégio Superior Tribunal de Justiça a apreciação, mediante recurso especial e em última instância, dos litígios que envolvem questões infraconstitucionais, "ex vi" do artigo 105, III, da Carta Magna⁵.

⁴ Art. 119, III da CF de 1967

⁵ Art. 105. Compete ao Superior Tribunal de Justiça:

I - processar e julgar, originariamente:

(...)

III - julgar, em recurso especial, as causas decididas, em única ou última instância, pelos Tribunais Regionais Federais ou pelos tribunais dos Estados, do Distrito Federal e Territórios, quando a decisão recorrida:

a) contrariar tratado ou lei federal, ou negar-lhes vigência;

b) julgar válida lei ou ato de governo local contestado em face de lei federal;



Processo n.º : 10730 002819/98-99
Acórdão n.º : CSRF/01-04 046

Assim, dado que o mencionado recurso extraordinário teve julgamento em 17 de junho de 1988, e ainda, segundo consta de fls. 386, anotação do serviço de Jurisprudência referencia o D. J. de 28.02.92, Ementário n.º 1651-3, portanto ao apagar das luzes da competência ampla que possuía a Corte Suprema sob a égide da Constituição anterior, não se pode afirmar com absoluta certeza qual era o posicionamento majoritário do STF, pois três Ministros representam menos de 1/3 do Colegiado.

Os elementos específicos acima apresentados, isto é: a) julgamento tão-somente por Turma e isolado; b) julgamento de apenas três ministros; e c) ausência de competência para apreciação da mesma matéria em futuros julgamentos, denotam a fragilidade do precedente como indicador definitivo de coisa julgada, não inibindo, portanto, futuras apreciações de outros órgãos, ainda que administrativos judicantes.

Em face de tudo o que foi exposto, foi procedida pesquisa acerca de julgados posteriores em alguns Tribunais, mesmo que inferiores, e foram localizadas posições contrárias ao acórdão exarado no RE 104368-7/201-SP, de forma a restar demonstrado estar a matéria, embora versando sobre direito positivado há várias décadas, ainda pendente de final apreciação, mas já com nova tendência indicativa.

Como exemplo podem ser citados os seguintes arestos:

*"AC – Apelação Cível 95.04.49769-1
TRF 4ª Região – Primeira Turma
17/11/1998
TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. ROYALTIES. LEI
3.470/58. LEI 4.506/64. O art.71 da Lei 4.506/94 deu nova*

c) der a lei federal interpretação divergente da que lhe haja atribuído outro tribunal.

Processo n.º : 10730.002819/98-99
 Acórdão n.º : CSRF/01-04 046

redação ao Art. 74 da Lei 3.470/58, operando-se a revogação tácita (LICC, art. 2, § 1º)."

"Ap. Cível 68.411/82, do TFR, 4ª T, Resenha Tributária, Seção 1.2. Ed. 01/86, pág. 11

BENEFICIÁRIO RESIDENTE NO BRASIL (LIMITE) – Não se justifica a limitação quantitativa de royalties pagos a pessoas domiciliadas no Brasil, a exemplo do que ocorre com os pagos a pessoas domiciliadas no estrangeiro, o que a Lei 4.506/64 veio corrigir. Assim os limites de dedutibilidade, a partir da Lei 4.506/64, não se aplicam aos pagamentos a pessoas residentes ou domiciliadas no Brasil."

"MAS 109.899 – SP. TFR, 5ª T., DJU 16/06/88

ROYALTIES POR USO DE MARCAS A EMPRESAS COM SEDE NO PAÍS – O pagamento de royalties, por uso de marca, a empresa com sede no país não está sujeita a limite de dedutibilidade nem a registro do contrato respectivo no INPI. Revogação do artigo 74 da Lei 3.470, de 1958, pelo artigo 71 da Lei 4.506/64. Precedentes da Corte."

"REO – Remessa ex officio

TRF 2ª Região – Primeira Turma

28/08/1991

I – TRIBUTÁRIO – IMPOSTO DE RENDA – PESSOA JURÍDICA – LANÇAMENTO SUPLEMENTAR POR INFRAÇÃO AO ART. 233 DO RIR – Os limites de dedutibilidade, fixados pela lei nº 4.505/64, não se aplicam aos pagamentos de 'royalties' a pessoas residentes ou domiciliados no Brasil. O citado art. 233 tem que ser interpretado em harmonia com a Lei nº 4.506/64, nos estritos termos do art. 99 do CTN. II – Remessa improvida."

Como já dito, a existência desses julgados, posteriores à Carta Magna (O AC 95.04.49769-1, de 17 de novembro de 1998 e Remessa de Ofício – MS 91.02.05879-0/RJ em 20 de agosto de 1991), demonstra que o isolado acórdão do STF não deve ter força definitiva para fechar as possibilidades de litígio, ainda que na esfera administrativa.

Assim, desprendidos de quaisquer amarras jurisprudenciais, pode-se passar à análise do mérito da demanda, a fim de perquirir se existem limites para



Processo n.º : 10730 002819/98-99
Acórdão n.º : CSRF/01-04 046

a dedutibilidade de royalties pagos a domiciliados no Brasil, ou se esta norma teve seu campo de abrangência mitigado, limitado ou eliminado por norma superveniente.

O Código Tributário Nacional define renda como sendo um acréscimo patrimonial (artigos 43 e 44). Nos casos das pessoas jurídicas este acréscimo patrimonial é medido através do lucro líquido, já que este é resultante de todas as receitas e despesas da pessoa jurídica em um determinado período de tempo, levando-se geralmente em conta o regime de competência para a sua contabilização. Naturalmente, as despesas necessárias e usuais para a manutenção da fonte produtora são as únicas que podem e devem interferir na determinação do acréscimo patrimonial, evitando-se com isso que gastos e dispêndios dissociados da atividade venham a deturpar, e até mesmo eliminar, a base de cálculo do imposto sobre a renda.

Como a regra geral é da dedutibilidade das despesas necessárias à manutenção da fonte pagadora, deve-se tratar com muito cuidado qualquer impedimento à dedução, pois este só se amoldará como uma pertinente restrição se houver em contrapartida um fundado receio de deturpação da base de cálculo do tributo.

O artigo 74 da Lei nº 3.470/58 tem sua origem em época distinta de nossa realidade econômica. Naquele tempo, mercê de uma economia pouco desenvolvida e dependente, os pagamentos de royalties só se davam para o exterior, sendo fácil conceber-se hipótese de um incremento demasiado em seu valor, com o objetivo de dedução integral na base do imposto. Com o fim de resguardar recolhimento de tributos na atividade produtiva no País e de restringir a remessa de lucros de forma disfarçada para o exterior, impôs-se a limitação na dedução.



Processo n.º : 10730 002819/98-99
Acórdão n.º : CSRF/01-04.046

O renomado mestre Bulhões Pedreira bem explicita a questão, trazendo a necessária interpretação histórica, de suma importância para a real compreensão dos dispositivos da legislação tributária⁶:

"O artigo 74 da Lei nº 3.470/58 introduziu na legislação do imposto requisitos para a dedutibilidade, como custo ou despesa operacional, de (a) royalties pela exploração de patentes de invenção e marcas de indústria e de comércio e (b) pagamentos a título de assistência técnica, científica, administrativa ou semelhantes.

Esse preceito legal visou a coibir a prática que havia se generalizado, naquela época, de sociedades brasileiras controladas por capitais estrangeiros remeterem para os sócios controladores no exterior parte dos lucros sob a forma de royalties ou assistência técnica. Vários exemplos foram apontados de royalties em níveis exagerados ou pelo uso de patentes caducas, de pagamento de assistência técnica sem sua efetiva prestação, ou para atividades já há muito instaladas no País, que não requeriam importação de tecnologia, ou para a produção de bens supérfluos, que não tinham prioridade no esforço de desenvolvimento. O pagamento de royalties ou assistência técnica, nessas hipóteses, era meio de diminuir o lucro tributário das sociedades brasileiras e fazer com que a remessa de lucros para o exterior ficasse sujeita apenas à incidência do imposto de 25% sobre rendimentos de residentes no exterior, sem a prévia incidência do imposto sobre o lucro das pessoas jurídicas domiciliadas no País.

As disposições da Lei nº 3.470 eram de natureza exclusivamente fiscal, pois ainda não se instituíra o regime de registro do capital estrangeiro e de transferências de rendimento devidos a pessoas residentes no exterior. Daí a lei não ter distinguido entre beneficiários residentes no País ou no exterior. Não obstante, o dispositivo legal já exprimia, naquela época, preocupação tanto com o balanço de pagamentos internacionais quanto com a evasão do imposto sobre a renda."

⁶ *In Imposto sobre a Renda – Pessoa Jurídica*, Justec-Editora Ltda, RJ, 1979



Processo n.º : 10730.002819/98-99
Acórdão n.º : CSRF/01-04.046

Posteriormente à edição da Lei nº 3.470/58, o País veio a regular os investimentos estrangeiros, visando controle das remessa de divisas ao exterior, inclusive a título de royalties, através da Lei nº 4.131/62. Nesta novamente se fez constar limitação à dedutibilidade de royalties pagos ao exterior, e somente nestes casos, conforme os dispositivos abaixo:

“Art. 12 - A soma das quantias devidas a título de “royalties” pela exploração de patentes de invenção, ou uso de marca de indústria e de comércio e por assistência técnica, científica, administrativa ou semelhantes, poderão ser deduzidas, nas declarações de renda para o efeito do art. 37 do Decreto nº 47.373, de 7 de dezembro de 1959, até o limite máximo de 5% (cinco por cento) da receita bruta do produto fabricado ou vendido.

(...)

§ 2º - As deduções de que este artigo trata, serão admitidas quando comprovadas às despesas de assistência técnica, científica, administrativa ou semelhantes, desde que efetivamente prestados tais serviços, bem como mediante o contrato de cessão ou licença de uso da marca e de patentes de invenção, regularmente registrado no País, de acordo com as prescrições do Código de Propriedade Industrial.

§ 3º - As despesas de assistência técnica, científica, administrativa e semelhantes, somente poderão ser deduzidas nos cinco primeiros anos de funcionamento da empresa ou de introdução de processo especial de produção, quando demonstrado sua necessidade, podendo este prazo ser prorrogado até mais cinco anos, por autorização do Conselho da Superintendência da Moeda e do Crédito.

(...)

Art. 14 - Não serão permitidas remessas para pagamento de “royalties”, pelo uso de patentes de invenção e de marca de indústria ou de comércio, entre filial ou subsidiária de empresa estabelecida no Brasil e sua matriz com sede no exterior ou quando a maioria do capital da empresa no Brasil pertença aos titulares do recebimento dos “royalties” no estrangeiro.

Parágrafo único - Nos casos de que trata este artigo não é permitida a dedução prevista no art. 12 (doze)”.



Processo n.º : 10730.002819/98-99
Acórdão n.º : CSRF/01-04.046

Bem se vê que tal norma tem campo de aplicação limitado a remessas ao exterior, pois não se pode duvidar do contexto em que surgiu a Lei nº 4.131/62, como bem esclarece o acórdão paradigma, fls. 368:

"Não é só, o artigo 12 da Lei nº 4.131, de 1962, deve ser interpretado de forma sistemática e integrativa, considerando o contexto no qual se insere. Citado diploma legal trata da aplicação de capital estrangeiro no País e da conseqüente remessa de divisas para o exterior, sendo certo que os artigos 8º a 16, como expressamente mencionado no texto legal, disciplinam o assunto relacionado com remessa de juros, "royalties" e por assistência técnica, do Brasil para o estrangeiro."

Nesse passo, foi somente com a Lei nº 4.506/1964 que a matéria relativa à dedutibilidade de royalties e pagamentos afins ganhou contornos definitivos, *verbis*:

"Art. 52 - As importâncias pagas a pessoas jurídicas ou naturais domiciliadas no exterior a título de assistência técnica, científica, administrativa ou semelhante, quer fixas quer como percentagens da receita ou do lucro, somente poderá ser deduzidas como despesas operacionais quando satisfizerem aos seguintes requisitos:

- a) constarem de contrato por escrito registrado na Superintendência da Moeda e do Crédito;*
- b) corresponderem a serviços efetivamente prestados à empresa através de técnicos, desenhos ou instruções enviadas ao país, ou estudos técnicos realizados no exterior por conta da empresa;*
- c) o montante anual dos pagamentos não exceder ao limite fixado por ato do Ministro da Fazenda, de conformidade com a legislação específica.*

Parágrafo único - Não serão dedutíveis as despesas referidas neste artigo quando pagas ou creditadas:



Processo n.º : 10730.002819/98-99
Acórdão n.º : CSRF/01-04.046

a) pela filial de empresa com sede no exterior em benefício de sua matriz;

b) pela sociedade com sede no Brasil a pessoa domiciliada no exterior que mantenha, direta ou indiretamente, o controle de seu capital com direito a voto.

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

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:

a) os aluguéis pagos pelas pessoas naturais pelo uso de bens que não produzam rendimentos, como prédio de residências;

b) os aluguéis pagos a sócios ou dirigentes de empresas, e a seus parentes ou dependentes, em relação à parcela que exceder do preço ou valor do mercado;

c) as importâncias pagas a terceiros para adquirir os direitos de uso de um bem ou direito e os pagamentos para extensão ou modificação do contrato, que constituirão aplicação de capital amortizável durante o prazo do contrato;

d) os "royalties" pagos a sócios ou dirigentes de empresas, e a seus parentes ou dependentes;

d) os "royalties" pelo uso de patentes de invenção, processos e fórmulas de fabricação ou pelo uso de marcas de indústria ou de comércio, quando:

1) pagos pela filial no Brasil de empresa com sede no exterior, em benefício da sua matriz;



Processo n.º : 10730.002819/98-99
 Acórdão n.º : CSRF/01-04 046

2) *pagos pela sociedade com sede no Brasil a pessoa com domicílio no exterior que mantenha, direta ou indiretamente, controle do seu capital com direito a voto;*

f) os “royalties” pelo uso de patentes de invenção, processos e fórmulas de fabricação pagos ou creditados a beneficiário domiciliado no exterior;

1) *que não sejam objeto de contrato registrado na Superintendência da Moeda e do Crédito e que não estejam de acordo com o Código da Propriedade Industrial; ou*

2) *cujos montantes excedem dos limites periodicamente fixados pelo Ministro da Fazenda para cada grupo de atividades ou produtos, segundo o grau de sua essencialidade e em conformidade com o que dispõe a legislação específica sobre remessa de valores para o exterior;*

g) os “royalties” pelo uso de marcas de indústria e comércio pagos ou creditados a beneficiário domiciliado no exterior:

1) que não sejam objeto de contrato registrado na Superintendência da Moeda e do Crédito e que não estejam de acordo com o Código da Propriedade Industrial, ou

2) cujos montantes excedem dos limites periodicamente fixados pelo Ministro da Fazenda para cada grupo de atividades ou produtos, segundo o grau de sua essencialidade de conformidade com a legislação específica sobre remessa de valores para o exterior.”

(grifamos)

Ora, exsurge cristalina a aplicação do disposto no § 1º do artigo 2º da LICC, pois a matéria referente a dedutibilidade de royalties foi inteiramente regulada pela Lei nº 4.506/64.

Novamente, as palavras do emérito jurista Bulhões Pedreira, já destacadas no acórdão paradigma, magistralmente norteiam as conclusões (*in op. Cit.*):



Processo n.º : 10730 002819/98-99
Acórdão n.º : CSRF/01-04 046

"A Lei 4.506 reproduziu mais uma vez os princípios da legislação anterior, com uma única alteração: a restrição à dedutibilidade, embora tenha surgido na legislação para eliminar instrumento de evasão de imposto através de transferência de royalties para o exterior, fora regulada nas Leis 3.470 e 4.131 em termos genéricos, que não distinguem entre beneficiário residente e domiciliado no País ou no exterior. A letra da lei conduzia, portanto, a que as limitações quantitativas de royalties dedutíveis se aplicassem também a pagamentos entre empresas no País.

*A Lei 4.506 corrigiu essa omissão, declarando expressamente que as condições de dedutibilidade impostas pela lei somente se aplicam quando o beneficiário do recebimento é pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior. Não há a mesma razão legal para impor restrições quantitativas ao pagamento de **royalties** entre empresas domiciliadas no País."*
(destaque do original)

Mesma conclusão é comungada no voto condutor do Acórdão paradigma, que não é isolado e merece a companhia da decisão prolatada no julgamento do recurso n.º 111.484, quando a 7ª Câmara deste Colegiado, em sessão de 11 de junho de 1997, julgou matéria semelhante.

Naquela ocasião, a 7ª Câmara produziu o Acórdão n.º 107-04.228, com o voto condutor do ilustre Conselheiro Natanel Martins, assim ementado:

"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.º 3.470 pelo artigo 71 da Lei n.º 4.506/64."

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



Processo n.º : 10730.002819/98-99
Acórdão n.º : CSRF/01-04.046

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

"O EXVº. 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:



Processo n.º : 10730 002819/98-99
 Acórdão n.º : CSRF/01-04 046

“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 oblíqua, 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,

Processo n.º : 10730.002819/98-99
Acórdão n.º : CSRF/01-04 046

hipótese em que se terá derrogação, ou quando a novel norma reger inteiramente toda a matéria disciplinada pela lei anterior, tendo-se, então, a abrevogação (...)”

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.”

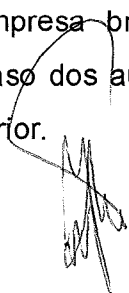


Processo n.º : 10730 002819/98-99
Acórdão n.º : CSRF/01-04 046

Tudo isso posto e, além de acolher os argumentos da respeitável doutrina citada e com trechos importantes transcritos, mais as considerações aduzidas pelas autoridades do Judiciário lavradas nos votos citados, não tenho outro caminho senão concluir que o art. 71 da Lei nº 4.560/64, ao dar nova redação ao art. 74 da Lei nº 3.470/58 operou sua revogação tácita e que, como conclusão lógica e inarredável, foi afastada a limitação percentual quanto à dedutibilidade das despesas correspondentes.

Com isso, fica explicitado que as despesas com o pagamento de royalties a domiciliados no País não sofrem qualquer restrição percentual de dedutibilidade, englobando-se neste entendimento o pagamento efetuado a título de franquias, igualmente sob a condição de ser o beneficiário domiciliado no País.

Pois bem, embora a conclusão, como demonstrado acima, seja pela inexistência de limite à dedutibilidade de royalties pagos à pessoa jurídica brasileira, foi emitido ato interpretativo⁷ com entendimento no sentido de que 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 percentuais previstos nas Portarias específicas do Ministério da Fazenda para cada tipo de royalty, o que poderia gerar eventual dúvida sobre a aplicabilidade à situação dos autos. Como dito anteriormente, discute-se aqui a dedutibilidade de royalties/franquia pagos a empresa brasileira, de modo que tal manifestação interpretativa não alcança o caso dos autos, pois é destinada a pagamentos para favorecidos localizados no exterior.

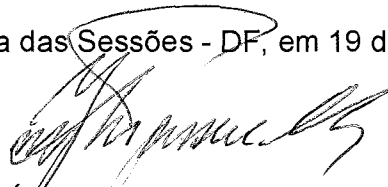


⁷ ADI nº 02, de 22/02/2002

Processo n.º : 10730 002819/98-99
Acórdão n.º : CSRF/01-04 046

Assim, diante de tudo o que consta do processo, voto por conhecer do recurso especial, interposto pelo contribuinte e, no mérito, dar-lhe provimento.

Sala das Sessões - DF, em 19 de agosto de 2002



JOSÉ CARLOS PASSUELLO