



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Processo n.º : 10735.002754/2001-52
Recurso n.º : 147.064
Matéria : IRPJ e OUTRO - EX.: 1998
Recorrente : CEJASA COMÉRCIO DE ALIMENTOS LTDA.
Recorrida : 6ª TURMA/DRJ no RIO DE JANEIRO/RJ I
Sessão de : 08 DE NOVEMBRO DE 2006
Acórdão n.º : 105-16.140

CUSTOS OU DESPESAS NÃO COMPROVADAS - GLOSA DE DESPESAS - ALUGUEL DE VEÍCULO - Mantém-se a autuação quando o contribuinte não lograr êxito na comprovação das despesas, tanto no que respeita à sua correspondência contratual quanto à sua efetiva realização.

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 parcialmente provido.

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

ACORDAM os Membros da Quinta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


JOSE CLÓVIS ALVES
PRESIDENTE


JOSE CARLOS PASSUELLO
RELATOR



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Processo nº : 10735.002754/2001-52
Acórdão nº : 105-16.140

FORMALIZADO EM:

05 FEV 2007

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Processo nº : 10735.002754/2001-52
Acórdão nº : 105-16.140
Recurso nº : 147.064
Recorrente : CEJASA COMÉRCIO DE ALIMENTOS LTDA.

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário interposto por CEJASA COMÉRCIO DE ALIMENTOS LTDA., em 10.06.2005 (fls. 339 a 358), contra a decisão prolatada pela 6ª Turma da DRJ do Rio de Janeiro, RJ (fls. 311 a 326) consubstanciada no Acórdão nº 7.135/2005 que lhe fora cientificado em 13.05.2005 (fls. 334), sob ementa:

“Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

Ano-calendário: 1997

Ementa: CUSTOS OU DESPESAS NÃO COMPROVADAS. GLOSA DE DESPESAS. ALUGUEL DE VEÍCULO

Mantém-se a autuação quando o contribuinte não lograr êxito na comprovação das despesas.

CUSTOS, DESPESAS OPERACIONAIS E ENCARGOS NÃO NECESSÁRIOS. CONTRATO DE LOCAÇÃO/SUBLOCAÇÃO.

Improcede a exigência formulada com base em limite imposto pelo Direito Civil, se não existe na legislação tributária limitação para a dedução de despesa de aluguel com o imóvel em que a empresa exerce a atividade.

ROYALTIES. INOBSERVÂNCIA DOS REQUISITOS LEGAIS.

A dedutibilidade dos royalties limita-se a um por cento da receita líquida das vendas dos produtos, conforme definido em Portaria Ministerial.

Assunto: Outros Tributos ou Contribuições

Ano-calendário: 1997

Ementa: CSLL. DECORRÊNCIA.

Decorrendo a exigência da mesma imputação que fundamentou o lançamento do IRPJ, deve ser adotada, no mérito, a mesma



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Processo nº : 10735.002754/2001-52
Acórdão nº : 105-16.140

decisão proferida para o imposto de renda, desde que não presentes arguições específicas ou elementos de prova novos."

O recurso teve seguimento por força do despacho de fls. 415, constando arrolamento de bens a fls. 340.

A exigência instalada deve-se a três itens:

a) - Glosa de aluguel de veículos, que foi assim descrito (fls. 176):

"01 – Conta – 4.8.0.53.001 – ALUGUEL DE VEÍCULOS

Intimado para este fim, o representante da empresa não forneceu a comprovação solicitada com referência a escrituração das parcelas lançadas a título de "Aluguel de Veículos" no período de janeiro a novembro de 1997.

Os lançamentos a este título não guardam correspondência com a atividade da empresa, nem ficou provado durante os exames, que os veículos tenham sido utilizados a serviço da mesma. Desta forma, não se identificando como despesas operacionais os lançamentos efetuados a título de "Aluguel de Veículos", efetuamos a glosa dos valores correspondentes, com fundamento no Art. 242 § 1º e § 2º do Regulamento do Imposto de Renda aprovados pelo Decreto nº 1.041, de 11/01/1994."

A recorrente alega que a despesa decorreu da locação de veículos, na forma de contrato de cessão de direitos de uso (dois contratos), no período de janeiro a novembro de 1997, R\$ 2.700,00 mensais, bem como juntou recibos de pagamentos e afirmou ter contabilizado regularmente os encargos, o que os reveste das condições necessárias à sua dedutibilidade.

A autoridade recorrida manteve a exigência alegando que os contratos, firmados por um ano, previam sua vigência no ano de 1996 e que as alegações da recorrente de que se destinavam a transportar máquinas era inverossímil por tratar-se



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Processo nº : 10735.002754/2001-52
Acórdão nº : 105-16.140

de veículos de passeio – um Kadet e um Pálio, além de irregularidades nas assinaturas do contrato – falta de identificação.

b) – Glosa de despesas operacionais correspondentes à locação de imóvel.

Tendo sido afastada a tributação relativa a este item, pela decisão recorrida, sem que tenha interposto recurso de ofício, deixarei de apreciá-la por não fazer mais parte do litígio.

c) – O terceiro item decorreu da glosa de *royalties* correspondentes à franquia do sistema *McDonald's* contratado com a empresa Realço Comércio de Alimentos Ltda e foi assim descrito na peça impositiva, relativamente ao que excedeu o percentual de 1% do faturamento, até o valor apropriado de 5%:

“Foram contabilizados Despesas com Royalties, parcelas diversas, no ano calendário de 1997, cujos valores excederam ao limite fixado nos artigos 293, inciso III e 294, do regulamento supra citado, combinado com a Portaria MF nº 436, de 30/12/1958. Isto posto e, tendo em vista que a fiscalizada deixou de adicionar as parcelas excedentes ao Lucro Líquido do Exercício, para fins de apuração do Lucro Real, efetuamos a glosa respectiva, com fundamento nos artigos 195 inciso I e 223, do mesmo diploma legal conforme demonstrativo a seguir: “

Esclareço que, na forma do demonstrativo de fls. 178, a fiscalização glosou a parcela dos pagamentos compreendida acima de 1% da receita líquida, já que a recorrente considerava como dedutível montante equivalente a 5% de tal receita.

A glosa decorreu do entendimento de que a atividade somente admitia a dedução de 1% da receita, a título de despesas operacional por remuneração da franquia, como consta dos artigos 293, III, e 294 do RIR/94, combinado com a Portaria 436/58.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Processo nº : 10735.002754/2001-52
Acórdão nº : 105-16.140

A recorrente defende-se alegando que a atividade de franquia apresenta complexidade elevada englobando direitos mais amplos e múltiplos do que o simples direito de uso do nome ou marca e discorre longamente sobre eles, na forma contida no contrato de franquia do sistema *McDonald's*, citando jurisprudência favorável.

Assim se apresenta o processo para julgamento.

É o relatório.

Two handwritten signatures in black ink, one positioned below the text 'É o relatório.' and another to its right.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Processo nº : 10735.002754/2001-52
Acórdão nº : 105-16.140

V O T O

Conselheiro JOSÉ CARLOS PASSUELLO, Relator

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

Pela ordem de lançamento e defesa aprecio inicialmente a glosa das despesas de locação de veículos.

Os contratos e recibos de pagamento trazidos pela recorrente, ainda na fase impugnatória (fls. 223 a 241), prevêem a vigência por doze meses sem precisar o ano calendário, mas apresentam a data de contratação de 01 de janeiro de 1996, prevendo em sua cláusula segunda a possibilidade de prorrogação.

O contrato prevê, em sua cláusula quarta que a recorrente arcaria com as despesas de manutenção e uso dos veículos.

A fiscalização glosou a despesas com o aluguel, mas estranhamente não glosou as despesas com a manutenção (oficina, combustíveis, motoristas, etc.) relativas ao uso dos veículos.

De duas uma, ou a empresa não contabilizou ou a fiscalização aceitou tais gastos como sendo regulares.

Examinando o balanço discriminado de fls. 108 a 112 não encontrei rubrica própria para tais despesas, mas isso não representa que tenham sido contabilizadas, sendo a comprovação da contabilização dos lançamentos feita por cópia do livro razão.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Processo nº : 10735.002754/2001-52
Acórdão nº : 105-16.140

Não podendo apreciar esse indício, para mim relevante, me atenho ao exame das provas já comentadas no processo.

Os contratos de locação cobrem o ano de 1996 e a glosa se deu no ano de 1997.

A prorrogação dos contratos bem poderia ter sido ajustada de forma escrita ou tácita, uma vez que expressamente prevista, o que validaria os recibos juntados, ao menos em tese.

Às fls. 115 a 125 se encontram cópias de documentos de pagamento compostos por cópia das cópias de cheques por impressão em carbono nominais a Carlos Eulídio Sartorio, sendo o último deles (fls. 125) um depósito feito em cheque em sua conta no Citibank, com a indicação do número do cheque depositado – 001357, do valor de um mês de aluguel – R\$ 1.580,00, sendo os contratos firmados por Jaqueline de Oliveria Sartório. O valor poderia corresponder ao pagamento de apenas um dos contratos.

Como se pode ver as provas juntadas são frágeis, porquanto, o pagamento que se alega com cópias de documentos não representam transferência ao titular dos contratos, nem representam os totais contratados, não se comprova a prorrogação dos contratos e nem se comprova a utilização dos veículos de forma efetiva pela empresa, uma vez que os gastos com manutenção, emplacamento e outros, sequer constam do balancete juntado pela empresa.

Assim, acolho as razões da autoridade lançadora e da julgadora recorrida pela manutenção da exigência relativamente a este item.

Com relação ao segundo item que integra a lide, é de se aprofundar o exame do lançamento.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Processo nº : 10735.002754/2001-52
Acórdão nº : 105-16.140

A segunda questão a tratar diz respeito ao Acórdão nº CSRF/01-04.046, de 19.08.2002, extensamente citado no recurso voluntário e que, por coincidência, fui o Relator do julgamento do processo nº 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 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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Processo nº : 10735.002754/2001-52
Acórdão nº : 105-16.140

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:

“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:

(...)”



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Processo nº : 10735.002754/2001-52
Acórdão nº : 105-16.140

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 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 2º Região na Reo em MS nº 91.02.05879-0/RJ:

"1 - TRIBUNAL - IMPOSTO DE RENDA - PESSOA JURÍDICA - LANÇAMENTO



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Processo nº : 10735.002754/2001-52
Acórdão nº : 105-16.140

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.

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 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.”

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.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Processo nº : 10735.002754/2001-52
Acórdão nº : 105-16.140

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.º 3.470 pelo artigo 71 da Lei n.º 4.506/64.”
(Acórdão nº 107-04.228).*

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

Assim, conforme publicado na Revista Dialética de Direito Tributário nº 129, fls. 226, recente decisão do STJ (DJ de 29.03.2006) assim se posicionou:

Então, conforme publicado na Revista Dialética de Direito Tributário nº 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 nº 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.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Processo nº : 10735.002754/2001-52
Acórdão nº : 105-16.140

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 nº 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.

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".



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Processo nº : 10735.002754/2001-52
Acórdão nº : 105-16.140

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).

"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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Processo nº : 10735.002754/2001-52
Acórdão nº : 105-16.140

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.

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Processo nº : 10735.002754/2001-52
Acórdão nº : 105-16.140

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 nº 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) deve ser apreciado.

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 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

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).



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Processo nº : 10735.002754/2001-52
Acórdão nº : 105-16.140

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.

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.”



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Processo nº : 10735.002754/2001-52
Acórdão nº : 105-16.140

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. Tamanha 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.

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Processo nº : 10735.002754/2001-52
Acórdão nº : 105-16.140

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 nº 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.”

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.

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 nº : 10735.002754/2001-52
Acórdão nº : 105-16.140

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.

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Processo nº : 10735.002754/2001-52
Acórdão nº : 105-16.140

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.*

(...)

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*



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Processo nº : 10735.002754/2001-52
Acórdão nº : 105-16.140

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", do 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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Processo nº : 10735.002754/2001-52
Acórdão nº : 105-16.140

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:

- 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%.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Processo nº : 10735.002754/2001-52
Acórdão nº : 105-16.140

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 e, no mérito, dar-lhe provimento parcial para excluir da tributação a importância de R\$ 122.442,27.

Sala das Sessões - DF, em 08 de novembro de 2006.


JOSE CARLOS PASSUELLO