



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

RMF-8

Processo nº. : 10830.003959/97-01
Recurso nº. : 137.616
Matéria : IRPJ – Exs. 1994 a 1996.
Recorrente : MILLER FAST FOOD ALIMENTOS LTDA.
Recorrida : 3ª TURMA/DRJ – CAMPINAS/SP
Sessão de : 29 DE JANEIRO DE 2004
Acórdão nº. : 107-07.514

IRPJ – CUSTOS, DESPESAS OPERACIONAIS E ENCARGOS. “ROYALTIES” – BENEFICIÁRIO RESIDENTE NO PAÍS. DEDUTIBILIDADE – LIMITE. Não está sujeito a limite o gasto com cessão pelo uso de patentes de invenção, processos e fórmulas de fabricação ou pelo uso de marcas de indústria ou de comércio, suportado pela pessoa jurídica e tendo como beneficiário do pagamento empresa sediada no País. O art. 71 da Lei n.º 4.506/64 deu nova redação ao art. 74 da Lei n.º 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 CSRF/01-04.046, 101-88.802 e 107-04.228).

RECURSO PROVIDO.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por MILLER FAST FOOD ALIMENTOS LTDA.

ACORDAM os Membros da Sétima 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.

JOSE CLÓVIS ALVES
PRESIDENTE E RELATOR

FORMALIZADO EM: 16 FEV 2004

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros, NATANAEL MARTINS, FRANCISCO DE SALES RIBEIRO DE QUEIROZ, JOÃO LUÍS DE SOUZA PEREIRA, OCTÁVIO CAMPOS FISCHER, NEICYR DE ALMEIDA e CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES. Ausente, justificadamente, o Conselheiro LUIZ MARTINS VALERO.

Processo nº. : 10830.003959/97-01
Acórdão nº. : 107-07.514

Recurso nº. : 137.616
Recorrente : MILLER FAST FOOD ALIMENTOS LTDA.

RELATÓRIO

MILLER FAST FOOD ALIMENTOS LTDA, CNPJ 95.573.563/0001-48, já qualificada nos autos, inconformada com a decisão da 3ª Turma de Julgamento da DRJ em Campinas - SP, recorre a este Colegiado objetivando a reforma do decidido.

Conforme auto de infração fls. 159/160, a empresa fora autuada e dela exigida crédito tributário relativo ao IRPJ, exercícios de 1994 a 1996, em virtude da modificação do lucro real pela exclusão realizada pela auditoria contábil fiscal, de valores pagos e lançados como custos despesas operacionais a título de "ROYALTIES" que superaram o limite de 1%, visto tratar-se de empresa do ramo alimentício, "FAST FOOD".

A exigência teve como enquadramento legal os artigos 157 e § 1º; 191 e §§, 232, incisos I e II e 387 inciso I do RIR/80. Artigos 197, § único; 290, § único, alínea "a" e 195, inciso I do RIR/94.

A empresa impugnou os lançamentos conforme petição de folhas 211 a 223, argumentando em epítome o seguinte.

A despesa com pagamento de "royalties" é necessária à manutenção da fonte produtora dos rendimentos, entendendo dessa forma não excluiu o excedente ao limite de dedutibilidade imposto pelas Portarias do Ministério da Fazenda nºs 436/58, 113/59, 314/70 e 60/94.

A autuação está em desacordo com o artigo 195 do RIR/94 que só determina a adição ao lucro real de custos e despesa que não sejam dedutíveis de acordo como o regulamento.



Processo nº. : 10830.003959/97-01
Acórdão nº. : 107-07.514

Cita decisões judiciais e doutrina de Hiromi Higuchi para concluir que se mantida a glosa haverá bitributação dos valores pagos a título de "royalties".

Discorda dos acréscimos cobrados a título de atualização monetária, multa moratória e juros moratório.

Quanto à multa no percentual que foi exigida afirma configurar verdadeiro confisco. Diz que a multa de mora tem como limite dois por cento da prestação nos termos da Lei n.º 9.298 de 01.08.96.

Protesta contra a cobrança dos juros de mora, diz que nos limites em que estão sendo cobrados proporciona enriquecimento ilícito para a Receita Federal.

A 3ª Turma da DRJ em Campinas, analisou o lançamento bem como a impugnação apresentada e através do acórdão nº 3.573 de 20 de março de 2.003, decidiu pela procedência em parte da exigência, ementando assim sua decisão.

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

Anos-calendário: 1993, 1994, 1995.

Ementa: ROYALTIES. LIMITE DE DEDUTIBILIDADE.

As despesas com o pagamento de royalties pelo uso de marcas comerciais sujeitam-se ao limite de dedutibilidade de 1% da receita líquida, independente do domicílio do beneficiário dos rendimentos.

BASE DE CÁLCULO. RECOMPOSIÇÃO DO LUCRO REAL. PREJUÍZOS FISCAIS DO PRÓPRIO PERÍODO BASE.

Apurada, em auditoria fiscal, matéria tributável, que implique alteração do lucro líquido do exercício, o lançamento de ofício deve recair sobre o lucro real recomposto, considerados os prejuízos fiscais declarados no período base.

PREJUÍZOS FISCAIS DE PERÍODOS ANTERIORES.

COMPENSAÇÃO. LIMITE.

No tocante ao saldo de prejuízos de períodos anteriores, a compensação solicitada pela contribuinte com os valores apurados de ofício fica restrita ao períodos em que foi exercida essa opção na declaração, limitando-se ainda ao montantes compensados nesses períodos, desde que disponíveis no momento da compensação."

Em 19 de setembro de 2.003, sexta feira, a empresa tomou ciência da decisão através da Intimação nº 10.830/0052/09 da DRF/CAMPINAS/SP, AR de fl. 285.



Processo nº. : 10830.003959/97-01
Acórdão nº. : 107-07.514

Inconformada com a decisão monocrática, a empresa apresentou a petição recursal de folhas 287/302, onde enfrenta os argumentos decisórios de primeira instância, argumentando, em epítome, o seguinte.

Fala da natureza do contrato de franquia empresarial, argumentando que a atividade empresarial é de risco e por isso muitos empreendedores, querendo reduzir esses riscos firmam contratos dessa natureza, que não se limita ao uso de uma marca, mas há um complexo de deveres a ambas as partes, onde a transferência de tecnologia é indissociável da cessão do uso da marca e dos demais pactos.

Discorre sobre a disciplina legal própria da franquia empresarial, discorrendo sobre a Lei 9.279/96, que disciplina os direitos à marca, e a Lei 8.955/94 que dispõe sobre a franquia empresarial, para concluir que o contrato de franquia não se limita ao uso da marca, essa é um dos componentes do referido contrato conforme definição legal contida no artigo 2º da Lei 8.955/94.

Diz que as autoridades, atuante e julgadores, embaralharam os conceitos de continente e conteúdo, já que a marca comercial pode integrar um contrato de Franchising, mas com ela não se confunde.

Afirma não haver limitação legal das despesas de franquia empresarial, tal parâmetro será firmado entre a franqueadora e a franqueada.

Argumenta que a remuneração no contrato de franquia não se limita ao uso da marca, mas é consequência da utilização por parte de uma pessoa jurídica, denominada franqueada, dos direitos de uso de marcas, patentes, sistemas de produção, formulações, receitas, informações confidenciais e comerciais, etc. que sejam de real propriedade de outra pessoa física ou jurídica, domiciliada ou não no Brasil, a qual se denomina franqueadora. Não há possibilidade de uma empresa operacionalizar todo um sistema que envolva o domínio de marcas, patentes e a tecnologia relacionada, sem o pagamento de royalties.

Recurso lido na íntegra em plenário.

É o relatório.



Processo nº. : 10830.003959/97-01
Acórdão nº. : 107-07.514

VOTO

Conselheiro JOSÉ CLÓVIS ALVES, Relator

O recurso é tempestivo, dele conheço.

Para tratar do tema temos necessariamente que partir da definição do termo envolvido, ou seja o real significado da palavra ROYALTY.

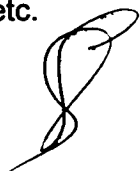
Segundo o mestre Aurélio, royalty é a Importância cobrada pelo proprietário de uma patente de produto, processo de produção, marca, etc., ou pelo autor de uma obra, para permitir seu uso ou comercialização.

[Pl.: royalties.]

Como se vê a definição é ampla o termo comporta diversos níveis de utilização da criação alheia, vai desde o simples uso de uma marca até o processo de produção.

Assim, a pessoa detentora do invento, processo, fórmula, marca, pode franquear a um terceiro só a marca, uma fórmula, o processo completo de fabricação de uma gama de produto, etc.

Essa forma de emprestar conhecimento tem se evoluído ao longo do tempo, outrora se franqueava normalmente uma determinada marca ou fórmula, isoladamente. Com o passar dos anos as empresas que pesquisam passaram não só a franquear uma fórmula ou marca, foram além. Nos casos de empresas de alimentação rápida, os denominados FAST FOODS, a franquia como vemos nos contratos, englobam uma série de produtos e serviços. Orientam o franqueado quanto a escolha do local, o lay out, a fachada, os cardápios, os fornecedores de matéria prima, oferecem treinamento, realizam auditorias etc.



Processo nº. : 10830.003959/97-01
Acórdão nº. : 107-07.514

Determinada a matéria e sua evolução ao longo do tempo passemos então a analisar a legislação.

Lei 3.470 de 28.11.1958

Art. 74. Para os fins da determinação do lucro real das pessoas jurídicas como o define a legislação do imposto de renda, sòmente 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 periòdicamente 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.

§ 2º Poderão ser também deduzidas do lucro real, observadas as disposições deste artigo e do parágrafo anterior, as quotas destinadas à amortização do valor das patentes de invenção adquiridas e incorporadas ao ativo da pessoa jurídica.

§ 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.

Analisando a legislação percebemos que a norma estabeleceu um teto da despesa com "royalties" para fins fiscais ou seja 5% da receita bruta do produto fabricado ou comercializado, ou seja se a empresa fabrica ou comercializa diversos produtos de diversos criadores deve fazer a separação da receita de cada produto, calcular cinco por cento, esse é o limite máximo de dedução.

A lei além de estabelecer o teto previu um sub teto ou seja o teria o operador de uma franquia se submeter ao limite estabelecido pelo Ministro da Fazenda.

O Ministro da Fazenda seguindo o que determinou o legislador baixou a Portaria 436 de 30 de dezembro de 1958, através da qual considerando os tipos de produção ou atividade, reuniu-os em grupos segundo os graus de essencialidade.



Processo nº. : 10830.003959/97-01
Acórdão nº. : 107-07.514

Dividiu o MF a questão em dois grandes grupos, os royalties da indústria e do comércio:

a) Estabelecer os seguintes coeficientes percentuais máximos para as mencionadas deduções, considerados os tipos de produção ou atividade, segundo o grau de essencialidade:

I) "royalties", pelo uso de patentes de invenção, processos e fórmulas de fabricação, despesas de assistência técnica, científica, administrativa e semelhantes.

Em seguida dividiu em dois grupos o da indústria de base e de transformação.

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 não nome não seja decorrente da utilização de patente, processo ou fórmula de fabricação.** (Grifamos). 1%.

Analisando a portaria supra podemos concluir que houve a divisão em duas hipóteses bem distintas:

- I) na primeira, a franqueada utiliza patentes de invenção, processos e fórmulas de fabricação, despesas de assistência técnica, científica, administrativa;
- II) na segunda os "royalties" pagos se referem tão somente ao uso de marcas de indústria e comércio ou nome comercial, em qualquer tipo de produção ou atividade.

Traduzindo podemos dizer que no caso da primeira hipótese há uma transferência de uma invenção, processo ou fórmula de fabricação, já na segunda há simplesmente a utilização e uma marca aí está a diferença real.

Como podemos então distinguir as hipóteses no mundo fenomênico?

A resposta é simples, analisando o contrato firmado entre o detentor da marca, fórmula, processo de produção e o utilizador ou operador.

Foi exatamente neste inciso II da Portaria 436/1958 que a fiscalização se baseou e glosou a diferença entre o valor lançado pela empresa como despesa a título de "royalties", e o limite da receita bruta estabelecido pela legislação, ou seja 1%.



Processo nº. : 10830.003959/97-01
Acórdão nº. : 107-07.514

Analisando os contratos juntados, de pronto podemos dizer que a fiscalização não fora feliz em sua escolha.

No contrato destacamos alguns pontos.

Na folha 44 podemos notar que os suprimentos de alimentos, ingredientes e equipamentos utilizados na elaboração dos produtos e até materiais utilizados na construção do estabelecimentos, serão aprovados pela empresa franqueadora, isso demonstra que há uma assessoria nesta área.

No item "b" da mesma página 44, fica claro que a franqueadora desenvolve continuamente novas formulas e mistura dos alimentos e transfere essa tecnologia para a operadora.

No anexo "A" ao contrato, fl. 343, notamos que o contrato envolve uma gama de itens, tais como treinamento e desenvolvimento para os quais a franqueadora fornecerá um representante qualificado para treinar ou, de outro modo, colaborar na abertura dos três primeiros estabelecimentos. A franqueadora fornece manual e programa de SOFTWARE, sem custo para a franqueada.

Para não me alongar mais, analisando os contratos posso concluir que não se trata de utilização de marca mas de uma gama de produtos e fórmulas que enquadram-se com certeza no inciso I e não II da Portaria MF 436/58.

Embora já possa concluir que a autuação não está correta se considerássemos válida a legislação para os anos em que ocorreram os fatos geradores, porém, o tema foi objeto de nova lei a de n.º 4.506 de 1.964.

Lei n.º 4.506 de 30. 11.1964

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:

- a) quando necessárias 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.

Processo nº. : 10830.003959/97-01
Acórdão nº. : 107-07.514

Parágrafo único Não são dedutíveis:

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

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:

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 excedam 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 atividade ou produtos segundo o grau de sua essencialidade, de conformidade com a legislação específica sobre remessas de valores para o exterior.

Analisando a legislação supra podemos afirmar que a regra é a dedução das despesas com "royalties", as exclusões foram também estabelecidas e em termos de limite o legislador somente os estabeleceu para aqueles pagos a beneficiários no exterior, implica então em concluir que os pagamentos feitos a empresas sediadas no Brasil não estão limitados aos percentuais estabelecidos pelo MF.



Processo nº. : 10830.003959/97-01
Acórdão nº. : 107-07.514

A Lei 4.506/64 tratou por inteiro do assunto, operando-se a revogação tácita nos termos do artigo 2º § 1º da Lei de Introdução ao Código Civil.

A JURISPRUDÊNCIA

Há farta jurisprudência sobre o assunto tanto na esfera judicial como administrativa, dando ora razão ao contribuinte ora à fazenda, com certeza isso ocorre pois como já dissemos depende do contrato ou seja pode ser que em determinado caso a despesa seja totalmente dedutível, em outro caso limitada aos percentuais estabelecidos.

Quem muito bem sintetizou essa jurisprudência foi o ilustre conselheiro JOSÉ CARLOS PASSUELO, relator da decisão contida no Acórdão CSRF/01-04.046, de cujo voto transcrevo alguns excertos.

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

Nesse 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 arresto 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.

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 de 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



Processo nº. : 10830.003959/97-01
Acórdão nº. : 107-07.514

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 n.º 4.506/64 revogado o artigo 74 da Lei n.º 3.470/58. Tal julgamento foi obtido com o voto de apenas três do cinco Ministros que compõem a Primeira Turma do Pretório Excelso, que integra o Colegiado do Pleno de 11 Ministros, haja vista a ausência do Ministro 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 a se tal decisão representaria o entendimento prevalente no STF.

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

Sob o pálio da Constituição pretérita, conforme seu art. 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 recorrida: a) contrariasse dispositivo da própria Constituição ou negasse vigência a tratado ou lei federal; b) declarasse a inconstitucionalidade de tratado ou lei federal; e d) desse à lei federal interpretação divergente da que lhe tivesse dado outro Tribunal.

Como se verifica às fls. 388 do 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.

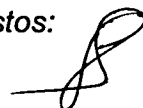
Ocorre que, após a novel Constituição, cabe ao Egrégio Superior Tribunal de Justiça a apreciação, mediante recurso especial e em última instância, dos litígios que envolvem questões infraconstitucionais, “ex vi” do artigo 105, III, da Carta Magna.

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 do D. J. de 28.02.92, Ementário n.º 1.651-3, 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 arrestos:



Processo nº. : 10830.003959/97-01
Acórdão nº. : 107-07.514

*"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 4.506/64 deu nova redação ao art. 3.470/58, operando-se
a revogação tácita (LICC, art. 2, § 1º)."*

*"Ap. Cível 68.411/82, do TRF, 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."*

*Cita e transcreve ainda as ementas dos seguintes julgados que
estão da mesma linha: MAS 109.899-SP 5ª T., DJU 16/06/88 E REO – Remessa ex
offício TRF 2ª Região – Primeira Turma de 28/08/1991.*

*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
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 da demanda, a fim de perquirir se existem limites para a
dedutibilidade de royalties pagos a domiciliados no Brasil, ou seja 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 (art. 43 e 44). Nos casos das pessoas jurídicas este acréscimo
patrimonial é medido através do lucro líquido, já que este é o 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 manutenção da fonte produtora
são as únicas que podem e dever interferir na determinação do acréscimo patrimonial,
evitando-se com isso que os gastos e dispêndios dissociados da atividade venham a
deturpar, e até mesmo eliminar, a base de cálculo do imposto de renda.*

*Como regra geral é a 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 n.º 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*

Processo nº. : 10830.003959/97-01
Acórdão nº. : 107-07.514

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.

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 tributária:

"O artigo 74 da Lei 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 a importação de tecnologia, ou para a produção de bens supérfluos, que não tinha 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 prévia incidência do imposto sobre o lucro das pessoas jurídicas domiciliadas no País.

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

Posteriormente à edição da Lei n.º 3.470/58, o País veio a regular os investimentos estrangeiros, visando controle das remessas de divisas ao exterior, inclusive a título de royalties, através da Lei n.º 4.131/62. Nesta novamente se fez constar limitação à dedutibilidade de royalties pagos ao exterior, e somente nestes casos conforme os dispositivos abaixo:

Lei n.º 4.131 de 03.09., retificada no DOU de 28.09.1962

Art. 12. As somas das quantias devidas a título de "royalties" pela exploração de patentes de invenção, ou uso da marcas de indústria e de comércio e por assistência técnica, científica, administrativa ou semelhante, poderão ser deduzidas, nas declarações de renda, para o efeito do art. 37 do Decreto n.º 47.373 de 07/12/1959, até o limite máximo de cinco por cento (5%) 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 a que se refere este artigo, considerados os tipos de produção ou atividades reunidos em grupos, segundo o grau de essencialidade.



Processo nº. : 10830.003959/97-01
Acórdão nº. : 107-07.514

§ 2º As deduções de que este artigo trata, serão admitidas quando comprovadas as 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 de marcas 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 do funcionamento da empresa ou da introdução de processo especial de produção, quando demonstrada sua necessidade, podendo este prazo ser prorrogado até mais cinco anos, por autorização do Conselho da Superintendência do Conselho da Superintendência da Moeda e do Crédito.

Art. 13. Serão consideradas, como lucros distribuídos e tributados, de acordo com os arts. 43 e 44, as quantias devidas a título de "royalties" pela exploração de patentes de invenção e por assistência de patentes de invenção e por assistência técnica, científica, administrativa ou semelhante, que não satisfizerem as condições ou excederem os limites previstos no artigo anterior.

Parágrafo único. Também será tributado de acordo com os arts. 43 e 44 o total das quantias devidas a pessoas físicas ou jurídicas residentes ou sediadas no exterior, a título de uso de marcas de indústria e de comércio.

Art. 14. Não serão permitidas remessas para pagamentos de "royalties", pelo uso de patentes de invenção e de marcas 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 ao aos titulares do recebimento dos "royalties" no estrangeiro.

Bem se vê que tal norma tem campo de aplicação limitado a remessa ao exterior, pois não se pode duvidar do contexto em que surgiu a Lei n.º 4.131/62.

Nesse passo, foi somente com a Lei n.º 4.506/1964 que a matéria relativa à dedutibilidade de royalties e pagamentos afins ganhou contornos definitivos.

Transcreve a legislação, artigos 52 e 71 da citada lei, e prossegue.

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 n.º 4.506/64.

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

"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 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



Processo nº. : 10830.003959/97-01
Acórdão nº. : 107-07.514

mesma razão legal para impor restrições quantitativas ao pagamento de royalties entre empresas domiciliadas no País.” (destaque do original).

Cita que à mesma conclusão chegou acórdão 107-04.228 do qual transcreve a ementa.

Cita voto do Desembargador Federal Vladimir Freitas, do TRF da 4ª Região, na apreciação cível n.º 95.049769/RS, para concluir, vebis.

“Com isso fica explicitado que as despesas com 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 beneficiário domiciliado no País.”

Quanto à compensação de prejuízos verifico que não está em discussão a limitação imposta pelo artigo 42 da Lei 8.981, então passo a apreciar a matéria.

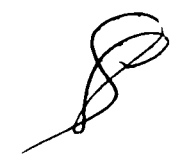
Cabe ao contribuinte registrar todas as operações que modificam ou possam a vir modificar sua situação patrimonial e ao fim de cada período apurar lucro ou prejuízo.

Feita a escrita e apurado o resultado, esse fica sujeito à conferência de auditorias, quer estabelecidas pelos sócios ou acionistas que a auditoria contábil fiscal realizada privativamente pelos Auditores Fiscais da Receita Federal.

Deparando-se o AFRF com receitas omitidas, custos despesas indedutíveis, não comprovadas ou quaisquer outras mutações que modifiquem o lucro real esse é por ele recomposto, e para tal necessário se faz levar em conta os prejuízos fiscais existentes, seguindo a legislação, ou seja na época em que havia limitação temporal e não quantitativa somente poderia considerar os prejuízos não caducos, e a partir da lei 8.981/95, saiu a restrição temporal e entrou a restrição quantitativa.

O resultado tributável para ser correto deve levar em conta o prejuízo de períodos anteriores sob pena de se cobrar imposto não sobre a renda mas sobre o patrimônio, deixando bem claro que pode o legislador impor limites.

Onde o legislador não impôs limite não cabe à autoridade lançadora impor.



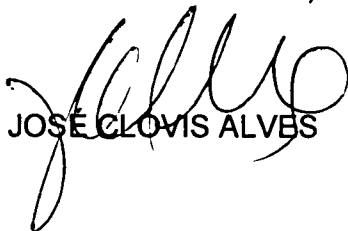
Processo nº. : 10830.003959/97-01
Acórdão nº. : 107-07.514

Assim tomo como minhas as razões contidas no voto vencido de lavra do AFRF Fernando Cesar Tofoli Queiroz , em relação à compensação de prejuízos.

Os prejuízos utilizados na dedução da exigência ora julgada deverão ser restabelecidos.

Concluindo, conheço o recurso como tempestivo e no mérito voto no sentido de dar-lhe provimento.

Sala das Sessões-DF, 29 de janeiro de 2004.


JOSE CLOVIS ALVES