



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Processo nº : 10875.001900/99-98
Recurso nº : 138.502
Matéria : IRPJ e OUTROS - EX.: 1996
Recorrente : ESJ COMÉRCIO DE ALIMENTOS LTDA.
Recorrida : 4ª TURMA/DRJ em CAMPINAS/SP
Sessão de : 12 DE AGOSTO 2004
Acórdão nº : 105-14.640

IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA-IRPJ - ANO-CALENDÁRIO - 1995.

OMISSÃO DE RECEITAS - SUPRIMENTO DE NUMERÁRIO.FASE DE IMPLANTAÇÃO NÃO COMPROVADA - Somente a prova cumulativa da efetiva entrega dos recursos e da sua origem externa à empresa, através de documentação hábil e idônea, coincidente em datas e valores, é capaz de elidir a presunção legal de omissão de receitas, a tanto não se prestando meras alegações da capacidade financeira e econômica do sócio supridor ou de estar a empresa em fase de implantação.

DESPESAS COM ROYALTIES - LIMITE DE DEDUTIBILIDADE - Inaplicabilidade das limitações percentuais da Lei nº 4.506/64. O art. 71 da Lei 4.506/64, regula inteiramente a questão relativa a dedutibilidade das despesas com royalties, revogando, assim, nos termos do art. 2º, § 1º LICC, o art. 74 da Lei 3.470/58, que estabelecia limitações percentuais à dedutibilidade dessas despesas.

Os pagamentos efetuados a título de royalties é aplicado os mesmos limites para beneficiários domiciliados no País, como no exterior.

LANÇAMENTOS REFLEXOS - PIS - FINSOCIAL - IRRF - CSLL - Dada a íntima relação de causa e efeito que vincula um ao outro, a decisão proferida no lançamento principal é aplicável aos lançamentos reflexos ou decorrentes.

Recurso parcialmente provido.

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

ACORDAM os Membros da Quinta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso para afastar a exigência em relação à despesa de royalties, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Nadja Rodrigues Romero (Relatora),

25

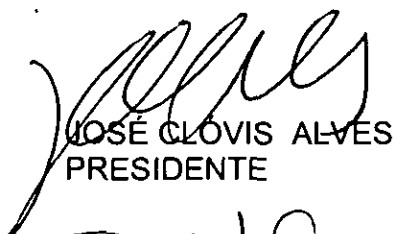
1



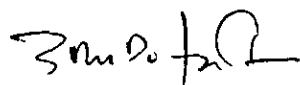
MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Processo nº : 10875.001900/99-98
Acórdão nº : 105-14.640

Luis Gonzaga Medeiros Nóbrega e Corintho Oliveira Machado. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Eduardo da Rocha Schmidt.



JOSÉ CLÓVIS ALVES
PRESIDENTE



EDUARDO DA ROCHA SCHMIDT
REDATOR DESIGNADO

FORMALIZADO EM: 20 JUN 2005

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: DANIEL SAHAGOFF, IRINEU BIANCHI e JOSÉ CARLOS PASSUELLO.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Processo nº : 10875.001900/99-98
Acórdão nº : 105-14.640

Recurso nº : 138.502
Recorrente : ESJ COMÉRCIO DE ALIMENTOS LTDA.

RELATÓRIO

Contra a contribuinte retro mencionada foi exigido através dos Autos de Infração relativos a Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ, Contribuição Social sobre o Lucro Líquido- CSLL, Contribuição para Seguridade Social – COFINS, Programa de Integração Nacional - PIS e Imposto de Renda Retido na Fonte - IRRF, correspondente ao ano-calendário 1995, formalizados através de Autos de Infração, no montante de R\$ 621.197,38.

A atuada inconformada com o feito fiscal, às fls 315/331 impugnou o lançamento arguindo em sua defesa, as razões a seguir resumidas:

I - Glosa de Despesas com Royalties

Que a tabela de coeficientes máximos permitidos pelo §1º do artigo 294 do RIR/94, relaciona os tipos de produção ou atividade, de acordo o estabelecido na Portaria MF nº 436/58, item 1 os produtos alimentares enquadrados com a percentagem de 4%.

Que o Supremo Tribunal Federal deixou claro em diversos julgados que o artigo 71 da Lei nº 4.506/64, apenas estabeleceu limites à dedução de despesas, a título de royalties pagos ou creditados a beneficiários domiciliados no exterior, não modificando a regra geral que estabelece que 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 de patentes de invenção por assistência técnica, científica, administrativa ou semelhantes até o limite máximo de cinco por cento da receita bruta do produto fabricado ou vendido.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Processo nº : 10875.001900/99-98
Acórdão nº : 105-14.640

Que, por ter realizado uma despesa prevista em contrato, cujos pagamentos estão devidamente registrados e comprovados, não havia necessidade de "autorização para alocar a despesa no percentual de 5%", porque a própria lei permite que assim seja feito, uma vez que o próprio Supremo Tribunal Federal corrobora tal assertiva.

Que a limite de dedutibilidade implica em tributação da parcela não representativa do lucro, e, por conseguinte, fere frontalmente a Constituição Federal. Assevera que o valor deduzido pela empresa brasileira que incorre naquela despesa será oferecido pela beneficiária, também empresa brasileira, como receita ao Erário da União.

Que sendo mantida a glosa da despesa com royalties, certamente ocorrerá a bitributação, pois a impugnante nada mais fez que atender todas as formalidades previstas em lei, para o registro fiscal transparente de suas atividades.

II - Suprimento de Numerários - Empréstimos de Sócios

Refuta as alegações da fiscalização, dizendo que o juízo de que os sócios não dispunham de suporte financeiro para oferecer crédito à empresa está totalmente equivocado pelas seguintes razões:

"Na declaração de IRPF, no ano-calendário 1995 da sócia Carmem Batista Sallum, não foi consignada a venda de um veículo TEMPRA, com prejuízo, tendo recebido o valor de R\$ 11.500,00, na data de 10.01.95.

Na declaração de IRPF, ano-calendário 1995 do sócio Elias Sallum Jr., não foi relatado o empréstimo obtido junto ao Sr. Jairo José de Aristides Wilker, CPF nº 078.187.398/91, em 30 de janeiro de 1995, no valor de R\$ 67.600,00, conforme depósito "DOC", em anexo, valor devolvido dentro do próprio exercício. Estes valores não constaram nas declarações de IRPF, por não haver campo próprio no formulário e, ressalte-se, não resultaram em aumento patrimonial.

Além destes valores, houve necessidade de utilizar no período, o crédito rotativo do cheque especial da caixa Econômica Federal e a

7-1-95

25



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Processo nº : 10875.001900/99-98
Acórdão nº : 105-14.640

disponibilidade da indenização trabalhista recebida pelo sócio Elias, em 13.01.1995, no valor de R\$ 47.750,00, conforme documento de homologação em anexo. Este valor consta da declaração como rendimentos isentos e não tributáveis."

III - Falta de recolhimento do IRPJ e CONTRIBUIÇÃO SOCIAL MENSAL

Em relação a este item da autuação alega iniciou os cálculos apenas no segundo semestre de 1995, devido ao início atribulado de suas atividades-fim, em fevereiro do mesmo ano. Por esta razão, recolheu o imposto mensal calculado sobre o faturamento, a partir de novembro de 1995.

Após ter apurado o montante devido, a contribuinte deduziu os adiantamentos realizados e recolheu normalmente seu saldo. No entanto, indaga a interessada qual a razão de ser novamente cobrada pelo adiantamento do imposto, uma vez que foi efetuado todo o pagamento do imposto devido. Desse modo, entende a reclamante que mesmo que haja na legislação multa pelo não cumprimento da obrigação de adiantar o imposto, o rigor aplicado no auto de infração é despropositado e reflete a bitributação, motivo pelo qual solicita sua anulação, eis que foram cobrados em dobro para os meses de março a setembro de 1995.

A 4ª Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Campinas-SP, apreciou as razões de defesa apresentadas pela impugnante e decidiu através do Acórdão de nº 4.999, de 02 de outubro de 2003, pela procedência parcial do lançamento, assim ementado:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Exercício: 1996

Ementa: OMISSÃO DE RECEITAS- SUPRIMENTO DE NUMERÁRIO.

7-1-96 25



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Processo nº : 10875.001900/99-98
Acórdão nº : 105-14.640

Os suprimientos de numerários atribuídos a sócios da pessoa jurídica, cuja efetividade da entrega e origem dos recursos não for devidamente comprovada com documentação hábil e idônea, autorizam a presunção de que se originaram de recursos da pessoa jurídica, proveniente de omissão de receitas.

Ementa: GLOSA DE DESPESAS COM ROYALTIES. LIMITE DE DEDUTIBILIDADE.

A dedutibilidade das despesas com o pagamento de royalties pelo direito de utilizar a marca do franqueador e de fabricar ou comercializar os mesmos produtos por ela fabricados ou comercializados, utilizando os mesmos processos de fabricação, comercialização ou de exploração do negócio, relativamente a produtos alimentares, sujeita-se ao limite de 4% da receita líquida das vendas do produto fabricado ou vendido.

IRPJ. RECOLHIMENTOS COM BASE NA RECEITA BRUTA.

Constatada, após o encerramento do ano-calendário, a falta dos recolhimentos por estimativa, incabível a exigência.

Lançamento Procedente em Parte

RELATÓRIO

Às fls. 418 a 435 a interessada interpôs recurso a este Conselho de Contribuintes, contestando os dois itens mantidos pela decisão recorrida, nos termos a seguir resumidos:

Da Glosa de Despesas com Royalties.

Mantém os argumentos de defesa apresentados na primeira fase do contencioso administrativo fiscal, de que o Regulamento do Imposto de Renda - RIR/94, no art. 294, admite a dedução das despesas com royalties até 5% por cento da receita líquida das vendas do produto fabricado ou vendido e não faz qualquer alusão a limite percentual por tipo de produção ou atividades.

25
yutu



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Processo nº : 10875.001900/99-98
Acórdão nº : 105-14.640

Alega ainda que o pagamento de royalties à empresa com sede no País, por uso de marca, não está sujeita a limite de dedução do lucro líquido, porque a despesa representa receita de outra empresa no Brasil. Em defesa da sua tese cita o entendimento do especialista em Imposto de Renda Hiromi Higuchi (Imposto de Renda 2003).

Traz também em socorro a sua tese algumas decisões judiciais, no sentido de que pagamentos a empresas brasileiras podem ser deduzidos sem limitação de percentual da receita líquida das vendas.

Do Suprimento de Numerários - Empréstimos de Sócios

Rejeita a presunção de omissão de receitas, pois a mesma sustenta-se na suposição de se tratarem de recursos subtraídos da empresa e que retornam a pessoa jurídica com objetivo de cobrir fundo de caixa para cumprir obrigações que não poderiam ser contabilizadas, ou seja presunção de valores em posse dos sócios, suportados através de caixa extra.

No caso da recorrente não poderia ter ocorrido tal hipótese, pois o suprimentos foram realizados no mês de fevereiro de 1995 e o contrato de operação com o sistema McDonald's, têm vigência a partir do 01 de fevereiro de 1995, portanto, no mesmo período em que foram detectados os suprimentos postos em dúvida pelo Fisco. Assim, tendo iniciado suas atividades em fevereiro de 1995, os suprimentos realizados não poderiam ser oriundos de receitas omitidas anteriormente.

Alega também que por força contratual, a franqueadora fiscaliza as vendas da fraqueada, que não podem ficar a margem da contabilidade, sob pena de denúncia do contrato.

Quanto a comprovação da origem dos suprimentos dos sócios na fase de implantação, já foi objeto de esclarecimento na fase impugnatória e no curso do



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Processo nº : 10875.001900/99-98
Acórdão nº : 105-14.640

procedimento fiscal, quando foram apresentadas as declarações, os registros contábeis e os recibos.

No entanto, a decisão recorrida não reconheceu a origem dos recursos apresentada como prova suficiente para elidir o lançamento, embora tenha considerado justificados os valores ingressados nas contas dos sócios relativos a seguintes operações: rescisão de contrato de trabalho do sócio Elias Sallum Junior no valor de R\$ 47.750,63, o valor de R\$ 67.600,00 creditado na Caixa Econômica Federal na conta do Sr. Elias, e ainda o valor de R\$ 11.500,00 da venda de um veículo realizada pela sócia Carmem Batista Sallum.

Dos Lançamentos Reflexos

Por se tratarem de lançamentos decorrentes do IRPJ, aplicam-se as mesmas razões de defesa já expostas relativamente à autuação do IRPJ.

Ao final requer o provimento do recurso, para reformar a decisão de 1º Grau , determinando o cancelamento integral do lançamento.

Consta declaração da recorrente de que não possui bens.

É o relatório.

25
yuuu



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Processo nº : 10875.001900/99-98
Acórdão nº : 105-14.640

VOTO VENCIDO

Conselheira NADJA RODRIGUES ROMERO, Relatora

O recurso é tempestivo e reúne as demais condições de admissibilidade, portanto dele tomo conhecimento.

Remanesce o litígio dos seguintes itens da autuação: i)Glosa de Despesas com Royalties, acima do limite de 1% da receita líquida na apuração do lucro real e ii) Suprimento de numerários, evidenciado pela falta de origem e da efetiva entrega dos empréstimos dos sócios à empresa, os quais serão objeto de análise em separado.

Glosa de Despesas com Royalties

A exigência decorre da glosa de despesas no percentual de 5% da receita líquida, admitido pela fiscalização apenas o percentual de 1%.

A decisão recorrida elevou o percentual de dedutibilidade da despesa com o pagamento com royalties para 4% da receita líquida, com fundamento no art. 294 do RIR/94, *in verbis*:

"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 5% da receita líquida das vendas do produto fabricado ou vendido, ressalvado o disposto nos arts. 487 e 490, inciso V (art. 74 da Lei 3.470, de 1958, e art. 12 da Lei 4.131, de 1962)

§ 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,



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Processo nº : 10875.001900/99-98
Acórdão nº : 105-14.640

considerados os tipos de produção ou atividades reunidos em grupos, segundo o grau de essencialidade. (art. 12, parágrafo 1º da Lei 4.131, de 1962)

§ 2º. Não são dedutíveis as quantias devidas a título de royalties pela exploração de patentes de invenção ou uso de marcas de indústria e de comércio, e por assistência técnica, científica, administrativa ou semelhante, que não satisfizerem às condições previstas neste Regulamento ou excederem aos limites referidos neste artigo, as quais serão consideradas como lucros distribuídos. (arts. 12 e 13 da Lei nº 4.131, de 1962)

§ 3º. A dedutibilidade das importâncias pagas ou creditadas pelas pessoas jurídicas, a título de aluguéis ou royalties pela exploração ou cessão de patentes ou pelo uso ou cessão de marcas, bem como a título de remuneração que envolva transferência de tecnologia (assistência técnica, científica, administrativa ou semelhantes, projetos ou serviços técnicos especializados) somente será admitida a partir da averbação do respectivo ato ou contrato no Instituto Nacional da Propriedade Industrial – INPI, obedecidos o prazo e as condições de averbação e, ainda, as prescrições contidas nos arts. 29, 30, 90 e 126 da Lei 5.772, de 21 de dezembro de 1971. (Obs. a Lei 5.772, de 1971, foi revogada pela Lei 9.279, de 1996, que passou a regular direitos e obrigações relativos à propriedade industrial, inclusive a averbação referida neste dispositivo).” (grifou-se)

A Portaria do Ministro da Fazenda nº 436/58, com as alterações da Portarias Ministerial nºs. 113, de 1959, 314, de 1970, e 60, de 1994, que estabelecem os coeficientes percentuais máximos para as deduções previstas nesse artigo 294, fixou o percentual de 4 % da receita líquida das vendas para atividade de produtos alimentares, para dedução como despesas os pagamentos de royalties pelo uso de patentes de invenção, processos e formulas de fabricação, despesas de assistência técnica, científica, administrativa ou semelhante, no caso de produtos alimentares o percentual a ser aplicado é de 4%.

A autoridade julgadora de primeiro grau examinou minuciosamente a questão e decidiu pela desconstituição parcial do crédito tributário lançado, pelas razões e fundamentos resumidos na ementa transcrita no Relatório, de que a dedutibilidade das despesas com o pagamento de royalties pelo direito de utilizar a marca do franqueador e de fabricar ou comercializar os mesmos produtos por eles fabricados ou comercializados, utilizando os mesmos processos de fabricação, comercialização ou de exploração do negócio, relativamente a produtos alimentares, sujeita-se ao limite de 4% da receita líquida das vendas do produto fabricado ou vendido e às demais condições previstas nos artigos 291 a 294 do RIR/94, combinados com a Portaria MF 436, de 1958



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Processo nº : 10875.001900/99-98
Acórdão nº : 105-14.640

Este tem sido o reiterado entendimento deste Conselho no examine de questão idêntica, cito alguns a título de ilustração: Ac. 101.94152, Ac. 101.94329, Ac. 107.0714 e Ac. 101994552.

Traz a recorrente também, como argumento de defesa que a despesa com o pagamento de royalties à empresa com sede no País, não está sujeita a limite de dedutibilidade, em decorrência da revogação do artigo 74 da Lei nº 3.470/58, pelo artigo 71 da Lei nº 4.506/64. Assim não teria restrição a dedução as despesas pagas ao franqueador.

Este entendimento foi esposado em diversos acórdãos deste Conselho, como por exemplo, os de números 101.87881/95, 103-15378/94, 101-83911/92, 101-86772/94 e 101-74492/83.

Portanto, está correto o entendimento da contido na decisão recorrida que a dedução da despesa de "royalties" está limitada a 4% da receita líquida das vendas, quando se tratar de atividade de produção de alimentos, mesmo que tenha sido paga a pessoa jurídica residente no País.

Em face do exposto, deve ser mantida a decisão recorrida.

Suprimento de Numerários - Empréstimos dos Sócios à Empresa

Trata exigência fiscal decorrente de omissão de receitas caracterizada por suprimento de numerários sem a comprovação da origem e da efetiva entrega de numerário por parte de sócios da empresa.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Processo nº : 10875.001900/99-98
Acórdão nº : 105-14.640

A recorrente faz duas alegações a primeira que a decisão de primeira grau reconheceu a origem dos recursos apresentadas, no entanto não os considerou para efeito de justificação dos suprimientos na empresa.

A segunda alegação é de que estaria ainda na fase inicial da empresa, tendo entrado em operação no mês de fevereiro, portanto no mesmo mês dos suprimientos, assim não poderia haver omissão de receitas anteriores.

O ponto central da autuação está na comprovação origem e entrega do suprimento de numerário, que a empresa, quando devidamente intimada, deve fazer prova da efetiva entrada do dinheiro e de sua origem.

A sua não-comprovação, com base em documentação hábil e idônea, coincidente em data e valores, autoriza a tributação dos valores supridos como receitas omitidas da própria empresa. Com efeito, o artigo 229 do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 1.041, de 11 de janeiro de 1994, prescreve, *in verbis*:

"Art. 229 - Provada, por indícios na escrituração do contribuinte ou qualquer outro elemento de prova, a omissão de receita, a autoridade tributária poderá arbitrá-la com base no valor dos recursos de caixa fornecidos à empresa por administradores, sócios da sociedade não anônima, titular da empresa individual, ou pelo acionista controlador da companhia, se a efetividade da entrega e a origem dos recursos não forem comprovadamente demonstradas (Decretos-lei nº 1.598/1977, art. 12 § 3º e 1.648/1977, art. 1º, II)." (grifou-se)

Do exame dos autos verifica-se que a interessada foi intimada a comprovar os suprimientos de numerários com documentação hábil e idônea, em resposta apresentou a declaração de rendimentos dos sócios do ano-calendário de 1995.

Na fase impugnatória a recorrente acostou aos autos cópias de uma rescisão contratual, no valor de R\$ 47.750,63 ocorrida em janeiro de 1995, cópia do extrato



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Processo nº : 10875.001900/99-98
Acórdão nº : 105-14.640

bancário do Elias Sallum, onde constava um depósito no valor de R\$ 67.000,00 e ainda alega a venda de um carro Tempira pela sócia Carmem Sallum, no valor de R\$11.550,00, pretendia com isso justificar a origem dos recursos financeiros para fazer os suprimentos de numerários registrados na contabilidade da atuada.

A autoridade de 1º grau posicionou-se contrariamente a pretensão da atuada, com o entendimento de que de fato os valores foram creditados na conta dos sócios e estavam a sua disposição, entretanto, não ficou comprovado a efetiva entrega deste numerário para a empresa, assim embora não haja questionamento sobre os recursos ingressada nas contas dos sócios, não existe nenhuma comprovação de que os recursos foram entregues a empresa.

Assim, quanto a este aspecto da defesa interposta concordo com a decisão recorrida de que ficou evidenciado que os sócios não confirmaram a efetiva entrega de numerário para a empresa. Conseqüentemente, não havendo provas nos autos, com base em documentação hábil e idônea, coincidentes em data e valores com o numerário suprido, de que os recursos foram efetivamente transferidos do patrimônio particular da sócia supridora para o patrimônio da pessoa jurídica suprida, configura-se plenamente procedente a presunção de omissão de receitas.

Em relação ao argumento de que estava em fase de instalação, resultando daí a impossibilitando da ocorrência da hipótese de omissão de receita, também afigura-se insuficiente para elidir o lançamento, pois trata-se mera alegação desacompanhada de qualquer elemento de prova da efetiva entrega dos numerários dos sócios à empresa.

Diante do exposto, oriento meu voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário interposto pela interessada.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Processo nº : 10875.001900/99-98
Acórdão nº : 105-14.640

Sala das Sessões, DF em 12 de Agosto de 2004


NADJA RODRIGUES ROMERO



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Processo nº : 10875.001900/99-98
Acórdão nº : 105-14.640

VOTO VENCEDOR

Conselheiro EDUARDO DA ROCHA SCHMIDT, Redator Designado

Ouso divergir do voto da eminente Conselheira relatora, na parte em que entendeu cabível a glosa das despesas com royalties e, assim, tributou o valor correspondente.

Tenho que o cerne da questão está em saber se a limitação percentual estabelecida pelo art. 74 da Lei n. 3.470/58, estava em vigor à época dos fatos geradores objeto da autuação, ou seja, se referido dispositivo foi revogado pelo art. 71 da Lei n. 4.506/64.

O exame da questão reclama se analisem ambos os dispositivos legais acima mencionados, que estabelecem o seguinte:

Lei n. 3.470/58:

"Art 74. Para os fins da 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.

§ 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.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Processo nº : 10875.001900/99-98
Acórdão nº : 105-14.640

§ 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 nº 7.903, de 27 de agosto de 1945), ou de assistência técnica, científica, administrativa ou semelhante, desde que efetivamente prestados tais serviços."

Lei n. 4.506/64:

"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 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.

Parágrafo único. Não são dedutíveis:

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Processo nº : 10875.001900/99-98
Acórdão nº : 105-14.640

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 excedam 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."

Ao que me parece, o art. 71 da Lei n. 4.506/64 regula, inteiramente, de forma minuciosa, a dedutibilidade das despesas com royalties da base de receita bruta, para fins de determinação do lucro real, sem estabelecer qualquer limitação percentual, como o fazia o art. 74 da Lei n. 3.470/58.

Assim o fazendo, tendo em vista o disposto no § 1º do art. 2º da Lei de Introdução ao Código Civil (Lei n. 4.657/52), segundo o qual "*a lei posterior revoga a anterior quando ... regule inteiramente a matéria de que tratava a lei anterior*", o art. 71 da Lei n. 4.506/64 acabou por revogar o art. 71 da Lei n. 3.470/58.

Este é o entendimento que prevalece na Câmara Superior de Recursos Fiscais, materializado no acórdão CRSF/01-04.046/2002, cuja jurisprudência uniformizadora tem sido seguida pelas Câmaras do Primeiro Conselho de Contribuintes em seus mais recentes julgados, como se infere das ementas abaixo:

"IRPJ - ROYALTIES – DEDUTIBILIDADE- O art. 71 da Lei nº 4.560/64 disciplinou inteiramente a matéria relativa à dedutibilidade dos royalties, operando-se a revogação tácita da legislação anterior. (LICC, art. 2º, § 1º). Jurisprudência uniformizada pela CSRF conforme Ac. CSRF/01-04.046/2002.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Processo nº : 10875.001900/99-98
Acórdão nº : 105-14.640

GLOSA DE EXCLUSÕES- Em prestígio ao princípio da verdade material, não cabe computar na base de cálculo da exação despesas cuja efetividade e dedutibilidade não foi analisada pela fiscalização, ao simples fundamento de ter sido indevidamente utilizado o LALUR para suprir deficiências da escrituração comercial (registrar despesas não constantes da escrituração comercial).

FALTA DE RECOLHIMENTO SOBRE LUCROS CONSTANTES DO LALUR - Provado o equívoco na declaração do IRPJ, procedente o lançamento da diferença de imposto com base no LALUR cujos valores foram considerados corretos.

Recurso provido em parte."

(Acórdão 101-94552, Rel. Cons. Sandra Maria Faroni)

"IRPJ - ROYALTIES – DEDUTIBILIDADE - O art. 71 da Lei nº 4.560/64 disciplinou inteiramente a matéria relativa à dedutibilidade dos royalties, operando-se a revogação tácita da legislação anterior. (LICC, art. 2º, § 1º). Jurisprudência uniformizada pela CSRF conforme Ac. CSRF/01-04.046/2002.

DESPESAS COM BRINDES. A partir de 1996, por expressa disposição legal, as despesas com aquisição de brindes são indedutíveis para fins de apuração do IRPJ e CSLL.

DESPESAS COM FESTIVIDADES - As comemorações do aniversário da empresa, cumuladas com as festividades de fim de ano, visando a promover o conagraamento entre todos os funcionários e seus respectivos familiares, fazem parte do programa de relações humanas da empresa. Os gastos com tais festividades são dedutíveis, desde que razoáveis face à receita bruta ou ao tamanho do quadro funcional.

DESPESAS COM COMISSÕES. Despesas cuja realização pende de evento futuro não podem ser consideradas incorridas, nem exigíveis os correspondentes rendimentos, enquanto juridicamente indisponíveis para o beneficiário.

Recurso provido em parte."

(Acórdão 101-94546, Rel. Cons. Sandra Maria Faroni)

"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, processo 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 nº 4.506/64 deu nova redação ao art. 74 da Lei nº 3.470/58, operando-se a revogação tácita (LICC,

25 18



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Processo nº : 10875.001900/99-98
Acórdão nº : 105-14.640

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.”
(Acórdão 107-07514, Rel. Cons. José Clóvis Alves)

Forte no exposto, dou provimento parcial ao recurso voluntário para afastar a glosa de despesas com royalties e julgar parcial improcedente o lançamento, nesta parte.

É como voto.

EDUARDO DA ROCHA SCHMIDT