



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTEs  
PRIMEIRA CÂMARA

Processo nº : 10882.002295/2002-02  
Recurso nº : 134.443  
Matéria : IRPJ e outros – AC: 1996 a 1998  
Recorrente : MC DONALD'S COMÉRCIO DE ALIMENTOS LTDA.  
Recorrida : 1ª TURMA da DRJ CAMPINAS - SP  
Sessão de : 22 de junho de 2006  
Acórdão nº : 101-95.609

IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA E OUTRO – AC.  
1996 a 1998

*ROYALTIES* – REMESSA AO EXTERIOR – LIMITE DE DEDUTIBILIDADE – PERCENTUAL APLICADO - 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 e às demais condições previstas nos artigos 291 a 294 do RIR/1994, combinados com a Portaria MF 436/1958.

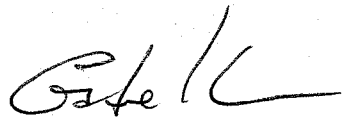
*ROYALTIES* – REMESSA AO EXTERIOR – LIMITE DE DEDUTIBILIDADE – BASE DE CÁLCULO – incluem-se na base de cálculo do limite de dedutibilidade das despesas com o pagamento de *royalties* ao exterior, as receitas líquidas das vendas do produto fabricado ou vendido obtidas pelas pessoas jurídicas sub-franqueadas e remetidas ao exterior por meio da franqueada máster no Brasil.

LANÇAMENTOS REFLEXOS - O decidido em relação ao tributo principal aplica-se às exigências reflexas em virtude da relação de causa e efeitos entre eles existentes.

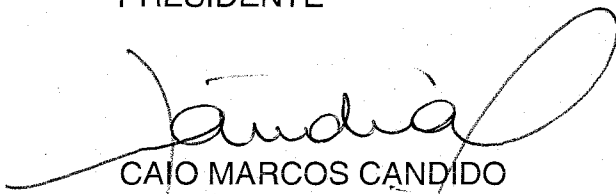
Recurso voluntário provido em parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso voluntário interposto por MC DONALD'S COMÉRCIO DE ALIMENTOS LTDA.

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso, para incluir na base de cálculo do limite de dedução de royalties as receitas das subfranqueadas, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.



MANOEL ANTONIO GADELHA DIAS  
PRESIDENTE



CAIO MARCOS CANDIDO  
RELATOR

FORMALIZADO EM: 05 OUT 2006

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL, PAULO ROBERTO CORTEZ, VALMIR SANDRI, SANDRA MARIA FARONI e MÁRIO JUNQUEIRA FRANCO JUNIOR.

Recurso : 134.443  
Recorrente : MC DONALD'S COMÉRCIO DE ALIMENTOS LTDA.

## R E L A T Ó R I O

MC DONALD'S COMÉRCIO DE ALIMENTOS LTDA., pessoa jurídica já qualificada nos autos, recorre a este Conselho contra o acórdão nº 831, de 04 de abril de 2002 (fls. 84/110) da 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Campinas – SP que julgou parcialmente procedente os lançamentos constantes dos autos de Infração de Imposto de Renda Pessoa Jurídica – IRPJ (fls. 19/28) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL (fls. 29/37), relativos aos anos-calendário de 1996 a 1998. Termo de Verificação Fiscal às fls. 39/47.

Os créditos constituídos no lançamento original correspondiam a R\$ 15.062.125,51 (IRPJ) e R\$ 7.857.384,97 (CSLL), multa de ofício de 75 % (setenta e cinco por cento) e juros de mora (fls. 12).

Estes autos foram reproduzidos a partir do processo administrativo fiscal nº 10882.002362/2001-08 para que albergasse o presente recurso voluntário. Naqueles autos tramita recurso de ofício apresentado pela autoridade julgadora de primeira instância em vista da superação do limite de sua alçada para exoneração de crédito tributário.

Os autos de infração apontam as seguintes causas para as exigências constituídas:

1. falta de adição ao lucro real de despesas indedutíveis a título de *royalties* remetidos ao exterior, relativamente aos anos-calendário de 1996 a 1998;
2. compensação indevida de imposto de renda retido na fonte em relação ao ano-calendário de 1996; e

3. lançamento reflexo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, em relação à exigência do item 1 supra.

O acórdão recorrido decidiu pela manutenção parcial do lançamento em relação à infração descrita no item 1, reduzindo as despesas glosadas correspondentes ao limite percentual de 4% e não de 1%, como originalmente lançado. Além disso, decidiu por improcedente os lançamentos com base nas infrações constantes dos itens 2 e 3.

Tendo tomado ciência das autuações fiscais em 21 de dezembro de 2001, tempestivamente, em 21 de janeiro de 2002, a autuada apresentou impugnação (fls. 62/83) argumentando, em suma, em relação a indedutibilidade de despesas com pagamento de *royalties* (infração objeto do recurso voluntário):

1. que “os *royalties* contratados entre a Autuada (na época, Realco Comércio de Alimentos S/A, que foi por ela incorporada) e a McDonald’s *Corporation* não são devidos apenas em contraprestação à licença para uso de marcas de indústria e comércio (como sustenta a fiscalização), mas sim a título de remuneração devida em face de uma gama muito maior de obrigações comprometidas entre as partes, nos termos do contrato máster de franquia, devidamente averbado no INPI”;
2. que a respeito do Sistema McDonald’s e do Contrato *Máster* de Franquia, expondo que, do referido sistema, derivam negócios jurídicos distintos entre franqueadora e franqueada e entre esta última e suas sub-franqueadas.
3. que tal sistema permite a um terceiro explorar a marca McDonald’s para operação de um restaurante de serviço rápido, mediante suporte técnico, especialmente nas áreas operacional, administrativa, financeira, mercadológica e de administração de recursos humanos, com orientação e apoio da própria franqueadora. Esclarece que o sistema envolve, ainda, esforços comuns entre franqueadora e franqueado, em relação à consultoria e supervisão, de modo que, além da licença de uso da marca, há uma série de obrigações entre as partes, as quais se dispõem a uma colaboração mútua, nos termos contratualmente estipulados.

4. que, na hipótese analisada, tem-se a *McDonald's Corporation* franqueando a exploração de restaurantes do Sistema *McDonald's* diretamente pela própria Autuada, assim como pelas empresas que esta última viesse a autorizar, por meio de sub-franquias. Desse modo, defende que a autuada e suas sub-franqueadas pertencem ao mesmo Sistema *McDonald's* de exploração de restaurantes no Brasil, formando um único todo econômico, submetendo-se ao dever de remunerar a franqueadora *McDonald's Corporation*.
5. que, em razão disto, a remuneração por ela devida à *McDonald's Corporation* era calculada mediante a aplicação do percentual de 5% sobre as vendas líquidas de todos os restaurantes operados no Brasil – os da própria Autuada e aqueles operados por sub-franqueadas.
6. que o contrato principal de franquia prevê uma complexa gama de obrigações da franqueadora *McDonald's Corporation*, extrapolando a mera licença de uso da marca, e concedendo à Autuada licença de uso do Sistema *McDonald's* (composto de uma interminável série de direitos e prerrogativas) para operação de restaurantes no Brasil diretamente ou por meio de terceiros sub-franqueados, estabelecendo as seguintes obrigações da franqueadora estabelecidas no contrato: prestação de assessoria, comunicação de seus conhecimentos especializados, projetos e fabricação de equipamentos, gerenciamento, preparação de alimentos e serviços de atendimento, fornecimento de manuais comerciais, com informações sobre operações dos restaurantes e fórmulas de alimentos, especificações de produtos alimentícios e bebidas, método de controle de estoque, escrituração de livros e contabilidade, práticas políticas e comerciais. Relaciona, também, como contraprestação a ser cumprida pela Autuada: pagamento de taxa de franquia inicial e taxa de franquia mensal, esta última equivalente a 5% das vendas líquidas de todos os restaurantes operados no Brasil, explorados pela própria Autuada e operados por sub-franqueadas.
7. que registrou como receitas os valores das vendas de produtos em restaurantes próprios e os valores dos *royalties* das sub-franqueadas, para serem repassados à *McDonald's Corporation*, e registrou como despesas os pagamentos à *McDonald's Corporation* da parcela de *royalties* de 5% sobre a receita líquida das vendas de produtos em restaurantes próprios e em restaurantes das sub-franqueadas, pagamentos estes feitos em cumprimento

à obrigação contratual de remunerar a franqueadora à razão de 5% da receita líquida de todas as vendas feitas no Brasil, sob o sistema McDonald's;

8. que, do ponto de vista da legislação do Imposto sobre a Renda, o recebimento e pagamento dos *royalties* relativos às vendas líquidas das sub-franqueadas sempre foi neutro, pois o valor era automaticamente repassado à McDonald's Corporation, de forma que não havia efeito fiscal para fins de determinação do lucro real, equivalendo a uma suposta situação em que as sub-franqueadas remetessem diretamente estes *royalties* para a McDonald's Corporation, o que, no conjunto (operação da Autuada e operação das sub-franqueadas), resultaria no mesmo efeito fiscal.
9. sobre os contratos de franquia celebrados com as sub-franqueadas, alega a impugnante que a estes últimos foram assegurados todos os direitos inerentes ao Sistema de Franquia McDonald's, exceto o de conceder franquias, havendo previsão expressa do pagamento das taxas de franquia devidas à Autuada, que as repassava à McDonald's Corporation.
10. que as despesas incorridas pela Autuada com o pagamento de *royalties* não poderiam limitar-se ao percentual de 1%, aplicável àqueles devidos exclusivamente em razão da licença de uso das marcas, pois, no caso, são devidos em contraprestação a uma enorme gama de obrigações comprometidas entre as partes.
11. que a dedutibilidade não está limitada ao percentual aplicável pelo simples uso de marcas, por não ser essa a hipótese do contrato máster averbado pelo INPI.
12. que o artigo 294 do RIR/1994 e à Portaria 436/1958, expondo que, a par do limite de 5% da receita líquida das vendas do produto fabricado ou vendido, estabelecido como regra geral no caput do artigo 294, foram fixados os percentuais de: 4% para *royalties* pelo uso de patentes de invenção, processos e fórmulas de fabricação, despesas de assistência técnica científica, administrativa ou semelhantes, relativos a produtos alimentares; e de 1% para *royalties* pelo uso isolado 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.

13. que a limitação de 5% não seria aplicável aos pagamentos devidos pela Autuada a título de *royalties*, pois, nos termos do contrato e da legislação, estes não são devidos pela simples “exploração de patentes de invenção ou uso de marcas de indústria ou de comércio e por assistência técnica, científica ou semelhante”, mas por enorme gama de direitos e obrigações entre as partes.
14. reporta-se à lei nº 8.955/1994, que disciplina o sistema de franquia empresarial, expondo que referida lei utiliza a expressão *royalties* para indicar a remuneração periódica pelo uso do sistema (artigo 3º, VIII, “a”), enquanto a legislação tributária adota a expressão numa acepção mais restrita para aludir apenas às “somadas das quantias devidas pela exploração de patentes de invenção ou uso de marcas de indústria ou de comércio, e por assistência técnica, científica, administrativa ou semelhante”, conforme lei nº 3.470/1958, ou para defini-la como “importâncias despendidas para remunerar direito pelo uso de bens incorpóreos, tais como patente de invenção, processos ou fórmulas de fabricação”, nos termos do Parecer Normativo CST nº 37/1974.
15. que, com a evolução dinâmica da vida empresarial, criaram-se novas modalidades de negócios e uma acepção dupla para o termo *royalty*: mera licença ou cessão de uso de propriedade industrial e, por outro lado, remuneração devida pelo empresário integrante do sistema de franquia; pretendendo a fiscalização aplicar a norma regulamentar editada com base na legislação de 1958.
16. faz referência às razões de veto do artigo 5º da lei nº 8.955/1994, o qual previa a dedutibilidade de despesas com *royalties* e que teria sido vetado sob justificativa de a matéria já ser tratada no artigo 71 da lei nº 4.506/1964. Desse fato, depreende a impugnante que o artigo 71 da lei nº 4.506/1964 já assegurava o direito à dedutibilidade integral das despesas incorridas com *royalties*. Assim, tal dispositivo teria revogado a legislação de 1958 e reconhecido a dedutibilidade das despesas necessárias, pagas ou incorridas, para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa.

17. finaliza discorrendo sobre a matriz constitucional do imposto de renda, em respeito ao qual defende que a despesa necessária à percepção do rendimento seria dedutível, independentemente da vontade do legislador ou da União.

A autoridade julgadora de primeira instância, analisando a impugnação, emite decisão por meio do acórdão n.º 831/2002 julgando parcialmente procedente o lançamento, tendo sido lavrada a seguinte ementa:

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

Data do fato gerador: 31/12/1996, 31/12/1997, 31/12/1998

Ementa: *Royalties*- 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 ele 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/1994, combinados com a Portaria MF 436/1958.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Data do fato gerador: 31/12/1996

Ementa: Compensação de IRRF– Não apurado, na declaração de rendimentos de empresa incorporada, imposto sobre o lucro real antes das deduções, o fato de constar dessa declaração, valor de IRRF em campo de deduções, não é suficiente para justificar a glosa desse valor na declaração da empresa incorporadora, uma vez que outros motivos que poderiam obstaculizar o aproveitamento do referido IRRF não foram indicados pela fiscalização.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Data do fato gerador: 31/12/1996, 31/12/1997, 31/12/1998

Ementa: A glosa de despesas, motivada pelo limite de dedutibilidade estabelecido na legislação do Imposto sobre a Renda, relativamente a *royalties*, não afeta a base de cálculo da Contribuição Social.

Lançamento Procedente em Parte”

A referida decisão, em síntese, traz os seguintes argumentos e constatações:

1. que conforme consta do auto de infração, a contribuinte deduziu de sua receita, a título de despesa com *royalties*, valores correspondentes aos

percentuais de 8,22%, 10,56% e 9,11% de sua receita líquida declarada, respectivamente para os anos calendários de 1996, 1997 e 1998, enquanto que a fiscalização entende ser dedutível apenas 1% da receita bruta operativa.

2. que a matéria em questão submete-se às disposições contidas no artigo 74 da lei nº 3.470/1958; artigos 12 e 13 da lei nº 4.131/1962, e artigos 52 e 71 da lei nº 4.506/1964, os quais, com o acréscimo do artigo 50 da lei nº 8.383/1991, constituem a base legal dos artigos 291 a 294 do RIR/1994.
3. que os coeficientes percentuais máximos para as deduções previstas neste artigo 294 foram estabelecidos pelo Ministro da Fazenda nas Portarias 436/1958; 113/1959; 314/1970, e 60/1994, levando em conta os tipos de produção ou atividade, segundo o grau de essencialidade, como segue:

I – *Royalties*, pelo uso de patentes de invenção, processos e fórmulas de fabricação, despesas de assistência técnica, científica, administrativa ou semelhantes:

1º Grupo – Indústria de Base

(...)

2º Grupo – Indústria de Transformação – essenciais

1 – Material de acondicionamento e embalagem .....  
4%

2 – Produtos alimentares .....  
4%

(...)

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% (grifei)

4. quanto à dedutibilidade de despesas pagas a título de *royalties*, diante dos dispositivos acima transcritos, verifica-se que está condicionada à necessidade do dispêndio, à averbação do contrato junto ao INPI e ao seu registro no Banco Central do Brasil e limitada aos percentuais fixados pelo Ministro da Fazenda, incidentes sobre a receita líquida na forma pré-determinada pelo referido artigo 294.

5. que a autuação decorreu do entendimento da fiscalização de que não foi respeitado o limite fixado pelo Ministro da Fazenda.
6. que a contribuinte não expõe claramente qual a sua classificação dentro da Tabela prevista na Portaria Ministerial. Indica em sua impugnação tanto o percentual de 4% relativo a *royalties* pelo uso de patentes, processos e fórmulas de fabricação (item I da Portaria), como o percentual de 1% relativo a *royalties* pelo uso de marcas ou nome comercial (item II da Portaria). Entretanto, o enquadramento no primeiro item exclui a possibilidade de enquadramento no segundo, como se infere do próprio texto deste último: “*Royalties*, pelo uso de marca 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”.
7. que não há respaldo legal para a pretensão da contribuinte de adotar o percentual de 5% com base no artigo 294 do RIR/1994, pois, conforme exposto acima, depreende-se do caput desse dispositivo combinado com seu parágrafo primeiro, que o percentual de 5% é o limite máximo a ser observado pelas disposições ministeriais.
8. que a fiscalização entendeu que os *royalties* pagos pela contribuinte enquadram-se no segundo tipo previsto na Portaria 436/1958, ao qual corresponde o coeficiente percentual de 1%, em razão de o Anexo “A” ao certificado de averbação do contrato (fls. 138/143<sup>1</sup>) relacionar apenas o registro de marcas e de o contribuinte não ter apresentado registro no INPI referente a patente, processo ou fórmula de fabricação de produtos alimentícios, projetos de prédios comerciais ou quaisquer outros itens distintos de nomes e marcas comerciais.
9. que a diferenciação entre *royalties* pelo uso de marca ou nome comercial (item II da Portaria) e *royalties* decorrente da utilização de patentes, fórmulas ou processo de fabricação (item I da Portaria), foi feita em decisão administrativa de primeira instância, exarada pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Brasília e acatada pelo Conselho de Contribuintes no Acórdão 101 – 92.519, de 27 de janeiro de 1999, no seguinte sentido:

---

<sup>1</sup> Neste resumo da decisão de primeira instância as referências a folhas de processo serão sempre em relação ao processo original, do qual este foi desmembrado.

- a. no caso do item II da Portaria, o *royalty* é pago em razão de a empresa utilizar uma marca ou nome comercial em produtos, cuja fórmula, processos de fabricação ou de comercialização não pertencem ao detentor da marca;
- b. no caso do item I da Portaria, o *royalty* é pago para a utilização da patente, fórmula ou processo de fabricação ou de comercialização, criados por quem os patenteou ou por quem comprou o direito de explorá-los. Assim, neste tipo, o *royalty* é pago pelo franqueado 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 ou comercialização.

10. que na referida decisão monocrática, a elucidação da diferença entre os dois tipos de *royalties* previstos na Portaria 436/1958, foi feita por meio dos seguintes exemplos:

- a. o pagamento de *royalties* pelo uso de marca ou nome comercial se dá quando, “por exemplo, as marcas “Pierre Cardin”, “Adidas”, “Airton Senna” são utilizadas em roupas, óculos, sapatos, vinhos, perfumes, etc.”;
- b. “se o senhor Pierre Cardin tivesse permitido, sua marca poderia ter sido usada até mesmo em ração para cães, sem que ele nunca tenha sonhado em patentear uma fórmula da espécie, e o *royalty* a ele pago teria sua dedução limitada a 1% da receita líquida obtida” .

11. que tal entendimento foi acatado pelo Conselho de Contribuintes no acórdão 101-92.519, ao negar provimento, por unanimidade, ao Recurso de Ofício interposto em relação à citada decisão de primeira instância, a qual julgou improcedente exigência fiscal decorrente da redução do percentual de dedução de despesas de *royalties* pagas à franqueadora Realco – McDonald’s, de 4% para 1% da receita líquida. Do voto que integra o mencionado acórdão, extrai-se o seguinte:

“As exonerações levadas a efeito pelo julgador de primeira instância não merecem reparo porque:

- 1) o autuante não levou em conta que os *royalties* pagos pela empresa, franqueada da conhecida marca McDonald’s, decorrem exatamente, da utilização de patente franqueada, ou seja, do “uso da marca ou nome decorrente da utilização de patente, processo ou

fórmula de fabricação”, que, de acordo com o item II da Portaria nº 436/1958 – na qual se fundamentou a autuação -, constituem exceção que não se subordina à observância do limite de 1% da receita líquida;”

12. O citado acórdão foi assim ementado:

“IRPJ – DESPESAS COM *ROYALTIES* – RECURSO DE OFÍCIO – De acordo com o item II da Portaria 436/1958, a dedução dos valores pagos a título de *royalties* pelo uso de marcas ou nomes, decorrente da utilização de patente, processo ou fórmula de fabricação, não se subordina à observância do limite de 1% da receita líquida. .... Recurso de ofício negado.” (Acórdão 101-92519, sessão de 27/01/1999)

13. no caso em análise, como se infere do contrato firmado entre a contribuinte franqueada e a empresa franqueadora constante de fls. 91/155, os *royalties* são pagos não pelo direito de utilizar a marca “McDonald’s” em quaisquer produtos – o que, aliás, é vedado pelo referido contrato (cláusula 11-d, às fls. 118). Na verdade, os *royalties* são pagos para fins de operar restaurantes nos moldes do denominado “Sistema McDonald’s”, o qual, conforme consta do item A do contrato, às fls. 92, inclui “direito de propriedade intelectual quanto a certos e valiosos nomes comerciais, marcas de serviço e marcas de comércio, inclusive os nomes comerciais “McDonald’s” e “McDonald’s Hamburgers”, projetos e esquemas de cores para prédios de restaurantes, painéis publicitários, disposição de equipamentos, fórmulas e especificações para certos produtos alimentícios, método de controle de estoque e operação, escrituração de livros e contabilidade, e manuais abrangendo práticas e políticas comerciais.”

14. que o contrato com descrição do chamado “Sistema McDonald’s” está averbado no INPI, como admite a própria fiscalização, o que denota observância de uma das condições impostas pela lei para a dedutibilidade das despesas de *royalties*.

15. que no presente caso, o enquadramento na Tabela da Portaria 436/1958 se dá no seu item II, 2º Grupo, tipo 2 – “*royalties* pelo uso de patentes de invenção, processos e fórmulas de fabricação – produtos alimentares”, para o qual foi estabelecida a percentagem de 4%. Isto porque, repita-se, pelo entendimento já exposto, esse enquadramento inclui as situações de pagamento de *royalties* pelo franqueado pelo direito de utilizar a marca do franqueador e de fabricar ou comercializar os mesmos produtos por ele fabricados ou comercializados, utilizando os mesmos processos de

- fabricação, comercialização ou exploração do negócio, como ocorre na situação em análise.
16. observe-se que o fiscal autuante adverte não ser considerado como industrialização, de acordo com o artigo 4º, inciso I, alíneas “a” e “b” do Regulamento do IPI, o preparo de alimentos em bares e restaurantes.
  17. no entanto, tal dispositivo refere-se a alimentos não acondicionados em embalagem de apresentação. Além disso, a exclusão de uma operação do conceito de industrialização, contida no referido dispositivo legal, importa considerar o produto dela obtido fora do campo de incidência do IPI, como consta do Parecer Normativo CST nº 91/1975. Desse modo, não fica inviabilizado o enquadramento da atividade em questão no tipo “produtos alimentares”.
  18. Por outro lado, a fiscalização constatou que a dedução efetuada nos anos calendários de 1996 a 1998 a título de despesas de *royalties* superou até mesmo o limite máximo de 5% da receita líquida.
  19. Argumenta a impugnante que a remuneração por ela devida à franqueadora no exterior, de acordo com o contrato de franquia, corresponde a 5% das vendas líquidas de todos os restaurantes do sistema McDonald’s, ou seja, tanto daqueles operados por ela como daqueles operados por terceiros mediante contratos de sub-franquia.
  20. Registre-se que o contrato de franquia (fls. 91/144) prevê, em sua cláusula 9, o pagamento de taxa inicial de franquia de US\$ 22.500,00 (vinte e dois mil e quinhentos dólares norte-americanos) e de taxa continuada de franquia, esta última a ser paga pela franqueada à franqueadora dentro de 5 dias úteis após o final de cada mês, equivalente a 5% das vendas líquidas de todos os restaurantes, inclusive daqueles operados por sub-franqueadas. A cláusula 8 define vendas líquidas, em síntese, como “todos os rendimentos de vendas da franqueada, com base em todos os negócios realizados em todos os restaurantes, inclusive aqueles operados por sub-franqueadas”, não incluindo vendas canceladas e impostos sobre vendas acrescidos ao preço de venda e efetivamente pagos pela franqueada ou sub-franqueada.
  21. Já, de acordo com contrato entre a franqueada ora Autuada e uma sub-franqueada, constante de fls. 211/243, além da taxa inicial de franquia

(cláusula 3) e de importância a título de publicidade (cláusula 5), a sub-franqueada obriga-se a pagar à franqueadora, no 5º (quinto) e no 20º (vigésimo) dia de cada mês, *royalty* de 5% das vendas brutas decorrentes da operação do restaurante, sendo o pagamento do dia 5 correspondente às vendas dos dias 16 até o último dia do mês anterior e o pagamento do dia 20 correspondente às vendas do dia 1º ao dia 15 do mesmo mês (cláusula 4). A cláusula 6 deste contrato de sub-franquia define vendas brutas, em síntese, como “toda a receita originada de vendas feitas pelo franqueado no curso de todos os negócios realizados no restaurante ou dele provenientes”, não incluindo vendas canceladas e impostos sobre vendas que sejam acrescentados ao preço de venda ou nele embutido e efetivamente pagos à autoridade governamental.

22. Entretanto, o fato de o contrato principal de franquia prever a remuneração pela Realco, incorporada pela Autuada, à controladora no exterior, no montante alegado, não tem o condão de tornar os respectivos pagamentos despesas dedutíveis.

23. Realmente, para que a despesa com *royalties* seja dedutível, além de a obrigação de pagamento estar prevista em contrato devidamente averbado pelo INPI e registrado no Banco Central, a despesa deve ser necessária para que o contribuinte mantenha a posse, uso ou fruição do bem ou direito que produz o rendimento (artigo 291 do *RIR/1994*) e o seu montante não pode exceder os limites periodicamente fixados pelo Ministro da Fazenda para cada grupo de atividade ou produtos (artigo 292, alínea “b” dos incisos IV e V, e artigo 294 do *RIR/1994*).

24. Em outras palavras, a despesa com *royalties* que for necessária à exploração da atividade do contribuinte e que estiver consignada em contrato averbado junto ao INPI e registrado no Banco Central será dedutível até o percentual periodicamente fixado pelo Ministro da Fazenda na forma do artigo 294 do *RIR/1994*. Para o caso em questão, o limite de dedução corresponde a 4% da receita líquida das vendas do produto fabricado ou vendido, em decorrência do enquadramento na Tabela da Portaria 436/1958, combinado com o parágrafo primeiro do artigo 294 do *RIR/1994*, como acima exposto.

25. Portanto, se a lei prevê que a dedutibilidade da despesa com *royalties* está limitada a um percentual sobre a receita líquida das vendas do produto

- fabricado ou vendido, não encontra respaldo a pretensão de ampliar esse limite.
26. Ademais, os valores recebidos pelo contribuinte de terceiros sub-franqueados a título de *royalties* não constituem receitas de venda de produtos, mas receita de *royalties*, a qual não está prevista na lei como integrante do limite a que se submete a dedutibilidade de despesas de *royalties*.
27. Os pagamentos efetuados por terceiros sub-franqueados à contribuinte, a título de *royalties*, que, conforme consta da impugnação, correspondem a 5% das vendas líquidas efetuadas por esses terceiros, são despesas de *royalties* desses sub-franqueados e não da sub-franqueadora.
28. De fato, o já mencionado acórdão 101-92.519, exarado pelo Primeiro Conselho de Contribuintes, tem por objeto, justamente, a apreciação de auto de infração que, entre outras matérias, glosou despesa, apropriada no montante de 4% da receita líquida, acima do limite admitido pela fiscalização de 1% da receita líquida, relativa a *royalties* pagos por uma sub-franqueada à sua franqueadora (Realco – McDonald's).
29. Como assevera a própria impugnante, o contrato de franquia é distinto dos contratos de sub-franquias, não podendo ser confundidas as relações jurídicas entre a Autuada e a McDonald's Corporation com aquelas que se formaram em momento posterior entre a primeira e seus sub-franqueados (fls. 599).
30. Para demonstrar que a autuada deduziu percentual superior ao limite legal de 5%, a fiscalização considerou os valores totais da receita operacional líquida constantes das declarações da contribuinte (fls. 350, 376 e 412). Estes valores originam-se dos constantes declarados a título de "receita de revenda de mercadorias", nos quais, portanto, devem estar contempladas todas as vendas de produtos efetuadas pela contribuinte autuada.
31. Observe-se que o contrato de franquia prevê a uniformidade de operação e de produtos comercializados (cláusulas 1, fls. 3; 2 (iii), fls. 96; 12, fls. 118; 12 "a", fls. 119; 18 "k" e "l", fls. 129).
32. Alega também a impugnante que o recebimento e pagamento pela Autuada de *royalties* relativos a venda líquida dos sub-franqueados não teria efeito fiscal para fins de determinação do lucro real, pois o valor correspondente

era repassado à franqueadora no exterior. Entretanto, não apresenta qualquer comprovação de que os valores que deduziu a título de *royalties* engloba parcelas recebidas das sub-franqueadas para simples repasse ao exterior. Também não prova que os valores que alega ter recebido de sub-franqueadas a título de *royalties* foram contabilizados como receita para justificar que sejam deduzidos como despesas de *royalties*.

33. No decurso do procedimento fiscal, a contribuinte foi intimada, conforme itens 1 e 2 do Termo de fls. 201, a esclarecer a utilização de percentuais acima dos limites legais, bem como a apresentar cópia de contratos comerciais que exemplifiquem/representem os lançamentos das receitas com franqueados, nas contas de aluguéis, *royalties* e taxas de franquia nos períodos de 96 a 99 e detalhar a natureza dessas receitas. Em resposta (fls. 202/203), a contribuinte menciona que os pagamentos de *royalties* equivalem a 5% das vendas líquidas das lojas próprias e das franqueadas; apresenta cópias de contratos com sub-franqueadas, bem como definição do que cobra a título de aluguel, *royalties* e taxa de franquia. Não discrimina, contudo, a composição dos valores deduzidos a título de *royalties* e sua contabilização, de modo a identificar qual a parcela referente aos *royalties* que alega simplesmente repassar das sub-franqueadas à franqueadora no exterior e comprovar a forma como foi contabilizada.

34. Novamente, por ocasião da impugnação, em que a contribuinte tem mais uma oportunidade para apresentar as provas pertinentes, limita-se a reiterar sua alegação de que os valores deduzidos englobam *royalties* repassados de seus sub-franqueados para a franqueadora no exterior, sem identificar as parcelas, a contabilização e as provas respectivas.

35. Se a contribuinte pretendesse realmente comprovar que as despesas deduzidas a título de *royalties* contêm parcela registrada como receita proveniente das sub-franqueadas e simplesmente repassadas à franqueadora no exterior, já o teria feito.

36. Cumpre lembrar que os requisitos e prazo de apresentação da impugnação são objeto do decreto nº 70.235/1972, que, em seu artigo 15, dispõe:

“Artigo 15. A impugnação, formalizada por escrito e instruída com os documentos em que se fundamentar, será apresentada ao órgão preparador no prazo de 30 (trinta) dias, contados da data em que for feita a intimação da exigência” (grifou-se)

37. Como visto, a contribuinte não logrou produzir qualquer comprovação dos fatos que alega, para justificar que uma parcela das despesas deduzidas constitui mero repasse de valores pagos a título de *royalties* por subfranqueadas à franqueadora no exterior, de forma a desconstituir o suporte fático da exigência, que é o valor contabilizado a título de despesa de *royalties*.
38. Assim, não estando a impugnação instruída com as provas, a alegação deve ser considerada improcedente mantendo-se, por consequência, neste aspecto, a exigência fiscal.
39. Quanto à alegação de modificação do conceito de *royalties*, cabe observar que não é motivo para ser desconsiderada a limitação de dedutibilidade imposta por lei. O fato de convenções particulares preverem remunerações a quaisquer títulos não implica que as correspondentes despesas sejam integralmente dedutíveis para fins de apuração do imposto de renda a pagar.
40. Também se equivoca a impugnante ao entender que o veto ao artigo 5º da lei nº 8.955/1994, garante a dedutibilidade integral das despesas de *royalties*. Referida lei, disciplinando o contrato de franquia empresarial, dispunha em seu artigo 5º, que foi vetado, o seguinte:

“Artigo 5º. As despesas de *royalties*, de publicidade, de aluguel de marca, de utilização pelo uso de marca, de sistema de know-how e quaisquer outras pagas periodicamente ao franqueador serão consideradas despesa operacional dedutível para fins de apuração do lucro real do franqueado ou de empresa que o franqueado constitua para operar a franquia, observado o disposto no artigo 71 da Lei nº 4.506, de 30-11-64, e legislação superveniente.”

41. Verifica-se que o texto do dispositivo vetado previa expressamente a observância do artigo 71 da lei nº 4.506/1964 - base legal dos artigos 291 e 292 do *RIR/1994*, nos quais estão previstas condições de dedutibilidade. Portanto, não procede ao entendimento de que referido artigo 5º garantiria dedutibilidade sem quaisquer condições.
42. De acordo com a Mensagem Presidencial nº 1.154, de 15 de dezembro de 1994, o veto se deu em razão de a matéria já se encontrar albergada pela legislação do imposto de renda, tendo sido considerado desnecessário o dispositivo. Portanto, se o motivo do veto foi justamente a existência de

normas que regem a matéria, tais normas continuam prevalecendo e devem ser observadas.

43. Reporta-se, ainda, a impugnante à matriz constitucional do imposto de renda, que, no seu entendimento, permitiria a dedução integral de despesas de *royalties*, independentemente da vontade do legislador ou da União. Todavia, a legislação infra-constitucional estabeleceu limite à dedutibilidade das despesas de *royalties*, em percentual sobre a receita líquida das vendas do produto fabricado ou vendido, e atribuiu ao Ministro da Fazenda a competência para estabelecer e revisar os coeficientes percentuais admitidos para as deduções. Referida legislação foi regularmente editada, devendo, conseqüentemente, ser observada.
44. Assim, correto o procedimento da fiscalização de glosar as despesas com *royalties* excedentes ao limite legalmente previsto, cabendo reparo apenas o montante da glosa, o qual, pelos motivos expostos, deve corresponder, no caso em questão, ao valor que exceder a 4% da receita líquida declarada.
45. Impõe-se, portanto, quanto a esse item 1 da autuação, a manutenção parcial da exigência, recalculando-se os valores tributáveis de IRPJ, em reais, no Quadro 1

Em 26 de abril de 2002 ("AR" fls. 135) a contribuinte foi cientificada do acórdão 831/2002 da DRJ em Campinas – SP. Irresignada pela manutenção parcial do lançamento naquela decisão administrativa de primeira instância apresentou, em 24 de maio de 2002, o recurso voluntário ora sob análise (fls. 145/161).

Às fls. 136/138 encontra-se decisão em Mandado de Segurança nº 2002.61.00.009763-7 em tramitação na 1ª Vara da Justiça Federal de São Paulo, deferindo medida liminar para determinar à autoridade coatora o recebimento do recurso administrativo do impetrante independente da exigência de qualquer depósito prévio, sustando-se qualquer exigência neste sentido.

No recurso voluntário apresentado a recorrente apresenta os seguintes fatos e argumentos:

1. que os percentuais estabelecidos pela Portaria MF 436/1958 de 1% pela remuneração pelo uso de marca comercial e de 4% pelo uso de patentes de invenção, processos e fórmulas de fabricação de produtos alimentícios devem ser aplicados cumulativamente, razão pela qual a recorrente estaria procedendo dentro do limite imposto pela legislação de regência que é de 5%;
2. que as despesas deduzidas pela recorrente a título de *royalties* não ultrapassam ao limite estabelecido pela lei nº 3.470/1958, estando de acordo com o estatuído no artigo 294 do RIR/1994;
3. que tal entendimento é corroborado pelo Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 02/2002: “tratando-se de *royalties* pagos por franqueado a franqueador, os limites percentuais previstos nas portarias do Ministro da Fazenda devem ser aplicados cumulativamente, de acordo com a natureza da respectiva contraprestação”;
4. e que sendo assim a recorrente estaria adotando o percentual correto de 5% justamente pela aplicação cumulativa dos percentuais de 1% (licença do uso da marca) e 4% (uso de patentes de invenção, processos e fórmulas de fabricação de produtos alimentícios).
5. insurge-se também com a alegação de que as despesas com *royalties* teriam superado até mesmo o percentual de 5%. Afirma que os valores dos *royalties* devem ser calculados sobre as receitas de vendas dos produtos realizadas diretamente pela recorrente, como pelas pessoas jurídicas sub-franqueadas, em virtude do que os valores de *royalties* remetidos ao exterior serem superiores a 5% da receita de vendas de suas lojas. Tudo na forma do contrato máster de franquia averbado no INPI;
6. demonstra os efeitos econômicos da operação: a) registrou como receita os valores das vendas de produtos em seus restaurantes e os valores de *royalties* devidos pelas sub-franqueadas a serem repassados à *McDonald's Corporation*; b) registrou como despesas o pagamento dos *royalties* devido em relação às vendas de seus restaurantes e o pagamento dos *royalties* correspondentes às vendas das sub-franqueadas;

7. que devem ser afastados os argumentos aduzidos na decisão recorrida de que a recorrente deveria ter comprovado que, parcela dos valores de *royalties* remetidos ao exterior, eram relativos a vendas de lojas sub-franqueadas e sua forma de contabilização, posto que caberia à fiscalização a apuração da verdade material durante a investigação ou à autoridade julgadora de primeira instância proceder tal verificação por intermédio de diligência fiscal;
8. reafirma que os valores recebidos das sub-franqueadas a título de *royalties* eram inteiramente repassados à franqueadora no exterior e que do ponto de vista da legislação do imposto de renda o recebimento e o pagamento dos *royalties* das sub-franqueadas sempre foi neutro, posto que eram repassados integralmente à *McDonald's Corporation*;
9. que o contrato máster de franquia estabelece a taxa de franquia mensal em valor correspondente a 5% das vendas líquidas de todos os restaurantes, inclusive os sub-franqueados.
10. que o certificado de averbação do contrato máster de franquia expedido pelo INPI, expressamente refere-se ao objeto daquele como sendo “franquia não exclusiva para desenvolvimento e operação da Rede de Restaurantes McDonald’s no Brasil, incluindo o uso das marcas.”
11. discorre acerca do conceito de *royalties* à luz da “franquia não exclusiva para desenvolvimento e operação da Rede de Restaurantes McDonald’s no Brasil, incluindo o uso das marcas.” 8.955/1994 e da remuneração pelo uso de sistemas de franquia, o que engloba não só o uso de patentes de invenção, processos e fórmulas de fabricação, despesas de assistência técnica, etc., mas, sim, toda a gama de direitos e obrigações envolvidos no contrato de franquia empresarial;
12. rechaça a limitação imposta pelas Portarias do Ministério da Fazenda à abrangência do termo *royalties*.
13. discorre sobre o conceito de renda;
14. analisa as razões do veto ao artigo 5º da lei nº 8.955/1994 (lei da franquia).
15. Requer ao final que seja reformada a decisão de primeira instância na parte em que manteve a exigência fiscal.

A recorrente junta um conjunto de documentos com os quais intenta provar suas alegações.

Em sessão de setembro de 2004 esta E. Câmara por meio da Resolução nº 101 – 2.433 converteu o julgamento em diligência para solução dos seguintes quesitos:

1. Juntada do Contrato Máster de Franquia, firmado entre a recorrente e a *McDonald's Corporation* e que tem cópia no processo administrativo matriz deste: 10882.002362/2001-08.
2. Juntada do Contrato de sub-franquia firmado entre a recorrente e as pessoas jurídicas sub-franqueadas e que tem cópia no processo administrativo matriz deste: 10882.002362/2001-08.
3. Esclarecer qual a remuneração a ser recebida pela recorrente pelo estabelecimento de sub-franquias do Sistema *McDonald's*.
4. Esclarecer a necessidade, para a recorrente, da despesa representada pelos valores a serem repassados a título de *royalties* sobre as vendas das sub-franqueadas.
5. Demonstrar a forma de contabilização, na escrituração da recorrente, dos valores recebidos como remuneração pelo estabelecimento de sub-franquias do Sistema *McDonald's*.
6. Demonstrar a forma de contabilização, na escrituração da recorrente, dos valores de *royalties* sobre as vendas das lojas sub-franqueadas, a serem repassados para *McDonald's Corporation*.
7. Confirmar, na escrituração da recorrente, os valores constantes dos demonstrativos de fls. 183/989, relativos às vendas líquidas efetuadas pela recorrente, e dos valores de *royalties* repassados pelas sub-franqueadas, a partir dos dados de suas vendas líquidas constantes nos mesmos demonstrativos.

Às fls. 1845/1852 encontra-se Relatório de Diligência elaborado em resposta à Resolução supra, em que consta:

1. A informação da juntada do contrato máster às fls. 1318/1415.
2. A informação da juntada de dois exemplos de contratos de sub-franquias às fls. 1444/1476, 1511/1543 e 1053/1084.
3. Documento em que detalha a remuneração recebida pela recorrente pelo estabelecimento de sub-franquias (fls. 1051/1052).
4. Demonstrativo da forma de contabilização das diversas remunerações recebidas das sub-franqueadas, inclusive com exemplo numérico da contabilização efetuada no período de janeiro de 1998 (fls. 1086/1092).
5. Demonstrativo da forma de contabilização dos valores dos *royalties* sobre as vendas das lojas sub-franqueadas, a serem repassados para a Mac Donald's Corporation (1092).
6. Quanto à confirmação dos valores dos demonstrativos de fls. 183/989, relativos às vendas líquidas efetuadas pela recorrente, e dos valores de *royalties* repassados pelas sub-franqueadas, conforme quesito 6, respondeu a recorrente que tais documentos não mantêm a relação com a matéria questionada, tendo justificado que foram juntados por equívoco.
7. Ainda em resposta ao quesito de nº 6 fez constar o diligenciante:

Tendo em vista obter as informações pretendidas pelo Conselho de Contribuintes, o contribuinte foi intimado a (...) apresentar o detalhamento contábil de suas receitas próprias decorrentes dos subfranqueamentos.

Em atendimento o contribuinte apresentou as seguintes planilhas, que refletem os valores contabilizados a título de vendas de produtos em lojas próprias, receitas de *royalties* pagos pelas lojas subfranqueadas e valores creditados ou remetidos a favor da *McDonald's Corporation*.

a) Limites de dedutibilidade numérica – relação % entre a receita líquida de vendas e a despesa de *royalties*, denominada de DOC. 8, anexada à folha 1094.

b) Demonstrativo de cálculo de *royalties* de 1996, denominado DOC. 10.1, anexado às fls. 1235, de 1997, denominado DOC 10.2, anexado à folha 1236, e de 1998, denominado de DOC 10.3 e 10.4, anexados às folhas 1237 e 1238.

c) Demonstrativos das receitas recebidas nas operações próprias e em sub-franqueadas, detalhadas por conta contábil, de 1996, denominado DOC. 11.1, anexado à folha 1240, de 1997, denominado DOC. 11.2, anexado à folha 1241, e de 1998, denominado DOC. 11.3, à folha 1242.

(...)

A fim de facilitar o entendimento, resumirei, a título de exemplo, o procedimento do contribuinte para os fatos de março de 1998.

Em março de 1998 o contribuinte efetuou vendas de produtos em lojas próprias que totalizaram R\$ 45.347.597,87, em valor bruto, e R\$ 42.567.915,64, valor líquido, conforme consta dos demonstrativos de folhas 1192, 1200, 1237 e 1242.

Por conta das vendas de produtos de lojas próprias, o contribuinte contabilizou despesas de *royalties* a favor da McDonald's Corporation, em percentuais de 3,5%, no valor de R\$ 156.103,70, e de 5% no valor de R\$ 1.905.390,49, totalizando despesa de R\$ 2.061.494,19, conforme consta dos demonstrativos de folha 1192.

Por sua vez, as lojas pertencentes a terceiros, autorizadas a operar mediante contrato de subfranqueamento, obtiveram em março de 1998 vendas líquidas totais de R\$ 33.957.965,38, conforme consta do demonstrativo de folha 1210. Cabe destacar que este faturamento foi obtido por pessoas jurídicas distintas da atuada, não se trata, portanto, de faturamento obtido por filiais da contribuinte.

Por força do contrato firmado entre a contribuinte e seus franqueados, a atuada recebeu *royalties* equivalentes a 5% das vendas líquidas desses franqueados, que foram contabilizados como receitas de *royalties* totalizando R\$ 1.697.898,28, conforme consta dos demonstrativos de folhas 1210, 1237 e 1242.

(...)

Completando o procedimento relativo a março de 1998, o contribuinte contabilizou como despesa de *royalties*, o valor total de R\$ 3.759.392,46, conforme consta do documento à folha 1213, que corresponde soma de valores dos *royalties* sobre as vendas dos subfranqueados, R\$ 1.697,898,28.

#### 8. Ainda a autoridade diligenciante em sede de "considerações finais":

O contribuinte justificou o excesso das deduções a título de *royalties*, em percentuais acima dos limites legais estabelecidos na Portaria nº 436/68, argumentando que a parcela excedente é mero repasse, à McDonald's Corporation, dos valores de *royalties* devidos pelas empresas que são subfranqueadas do Sistema McDonald's.

O contribuinte procura dar embasamento a sua justificativa argumentando que, por força de seu contrato particular com a McDonald's Corporation, é obrigada ao pagamento de 5% da receita líquida de todas as vendas feitas no Brasil, sejam estas receitas provenientes de restaurantes próprios da atuada, ou de restaurantes franqueados, operados por outras pessoas jurídicas.

A atuada informa que os restaurantes franqueados lhe transferem valores equivalentes a 5% de suas vendas líquidas, que são registrados como receitas, o que de fato ocorre, conforme pode ser visto através da documentação anexada.

O contribuinte alega que, dessa forma, não há efeito fiscal para fins de determinação do lucro real, pois os pagamentos dos *royalties* dos restaurantes subfranqueados são automaticamente repassados à McDonald's Corporation, sendo o sistema equivalente a uma suposta situação em que as empresas subfranqueadas remetessem diretamente estes *royalties* para a McDonald's Corporation, resultando no mesmo efeito fiscal.

O raciocínio do contribuinte é válido do ponto de vista contábil, porém ilegal na ótica da legislação que regulamenta a apuração do lucro real para fins de determinação da base de cálculo do IRPJ.

A legislação do imposto de renda é clara ao estabelecer limites de dedutibilidade para as despesas a título de *royalties*, estabelecendo percentuais que devem ser aplicados sobre as receitas da venda de produtos do próprio contribuinte, descabendo qualquer justificativa baseada em aplicação destes percentuais sobre as receitas auferidas por outras pessoas jurídicas.

Os contratos celebrados entre a atuada e seus subfranqueados, conforme minuta anexada à folha 1057, estabelecem que os franqueados se obrigam a pagar *royalties* ao franqueador, que é a McDonald's Comércio e Alimentos Ltda., e não à McDonald's Corporation.

A lógica pretendida pelo contribuinte seria válida tão somente se os próprios franqueados enviassem diretamente os *royalties* à McDonald's Corporation, tendo como limite de dedutibilidade a aplicação de percentual sobre suas próprias receitas.

(...)

Tomemos como exemplo o ano de 1998, no qual o contribuinte lançou despesas a título de *royalties* no valor total de R\$ 49.165.600,43, que correspondem a 9,1% da sua receita líquida da venda de produtos.

Observe-se que o montante de R\$ 49.165.600,43 corresponde à soma dos valores de R\$ 26.432.577,72, que corresponde a 4,9% da receita líquida de vendas próprias dos produtos, com o valor de R\$ 22.733.022,71, que é o valor integral das receitas recebidas das empresas que operam as lojas subfranqueadas.

Ou seja, o contribuinte entende que as receitas recebidas das lojas subfranqueadas, podem ser creditadas e remetidas ao exterior livremente, sem submeter-se a qualquer limite, sob justificativa de que é apenas mero repasse dos valores que os subfranqueados devem à McDonald's Corporation.

A alegação de que a empresa é mera repassadora de valores devidos por terceiros não encontra qualquer amparo fático ou legal.

Não há amparo legal porque o contribuinte não é instituição financeira que seja autorizada a operar transferências de valores de terceiros e não há amparo fático porque os subfranqueados devem *royalties* à atuada e não à McDonald's Corporation.

Concluiu a autoridade diligenciante que pelas razões apresentadas, a totalidade dos valores creditados pela atuada a favor da Mc Donald's Corporation, devem submeter-se aos limites de dedutibilidade impostos pela Portaria MF 436/1958, discordando do entendimento da autoridade julgadora de primeira instância de que os valores de mero repasse, se provados, poderiam excluir-se do limite citado. Apresenta ao final demonstrativo com os valores consolidados da receita bruta das vendas de produto em lojas próprias e em lojas das pessoas jurídicas sub-franqueadas, para os anos de 1996 a 1998.

É o relatório, passo ao voto.



V O T O

Conselheiro CAIO MARCOS CÂNDIDO, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo, presente às fls. 136/138 decisão concessiva de Medida Liminar em Mandado de Segurança de nº 2002.61.00.009763-7, em tramitação na 1ª Vara da Justiça Federal de São Paulo, para determinar à autoridade coatora o recebimento do recurso administrativo do impetrante independente da exigência de qualquer depósito prévio, portanto, dele tomo conhecimento.

Da análise do recurso voluntário apresentado vê-se que a controvérsia se resume a duas questões, a saber:

1. se a recorrente se subsume à condição estabelecida pelo Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 02/2002, para utilização cumulativa dos percentuais de 1%, relativo aos *royalties* pela utilização da marca ou nome, e de 4% pelo uso de patentes de invenção, processos e fórmulas de fabricação; e
2. se os valores escriturados pela recorrente, a título de *royalties* remetidos ao exterior, englobavam os valores dos *royalties* devidos em função das vendas em restaurantes das pessoas jurídicas sub-franqueadas e se esse procedimento está de acordo com a legislação de regência e com os contratos de franquia e de sub-franquia averbados no INPI.

Delimitado o problema a ser solucionado, passemos à discussão de cada ponto isoladamente:

A possibilidade de dedução de despesas com *royalties*, remetidos a pessoa jurídica domiciliada no exterior, bem como seus limites, está prevista nos artigos 291 a 294 do RIR/1994<sup>2</sup>.

Tais artigos estabelecem que:

1. a dedução estará condicionada à necessidade de o contribuinte manter a posse, o uso e a fruição do bem ou do direito que produz o rendimento;
2. as situações em que não poderão ser deduzidas tais despesas;
3. a necessidade de averbação dos contratos que derem causa às remessas ao exterior junto ao INPI e o seu registro no Banco Central do Brasil;
4. o limite máximo de dedução em 5% da receita líquida de vendas do produto fabricado ou vendido, como despesas operacionais, relativamente a *royalties* pela exploração de patentes de invenção, ou uso de marcas de indústria ou de comércio, e por assistência técnica, científica, administrativa ou assemelhadas;
5. que o Ministro da Fazenda poderá revisar, periodicamente, os percentuais admitidos como dedução, considerando os tipos de produção ou atividades reunidos em grupos, segundo o seu grau de essencialidade.

Efetivamente o Ministro da Fazenda revisou e estabeleceu novos percentuais na forma prevista pelo parágrafo primeiro do artigo 294 do RIR/1994, por meio das Portarias 436/1958, 113/1959, 314/1970 e 60/1994.

Em relação à matéria objeto do presente recurso, os seguintes limites de dedução estão em vigor, resumidamente ao que interessa ao deslinde da questão:

I – *Royalties*, pelo uso de patentes de invenção, processos e fórmulas de fabricação, despesas de assistência técnica, científica, administrativa ou semelhantes:

1º Grupo – Indústria de Base

(...)

<sup>2</sup> RIR/1994 - Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo decreto 1.041/1994.

2º Grupo – Indústria de Transformação – essenciais:

1 – Material de acondicionamento e embalagem.....  
4%

2 – Produtos alimentares.....  
4%

(...)

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% (grifei)

O Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 02/2002 estabeleceu a possibilidade de aplicação cumulativa dos percentuais previstos nas citadas Portarias Ministeriais, para cada tipo de *royalty* contratado, resguardando o limite máximo de 5% previsto no artigo 12 da lei nº 4.131/1962 e no artigo 6º do decreto-lei nº 1.730.

Reproduzo excerto da impugnação apresentada pelo sujeito passivo, na qual encontra-se descrito o “Sistema McDonald’s” e o Contrato Máster de Franquia, para esclarecer a relação jurídica existente entre o franqueado e o franqueador:

“O Sistema McDonald’s e o Contrato Máster de Franquia

O Sistema de Franquia McDonald’s envolve contratualística complexa, da qual derivam negócios jurídicos distintos entabulados entre franqueadora e franqueada, e entre esta última e suas sub-franqueadas.

Em termos simples, esse Sistema permite que um terceiro explore a marca McDonald’s para operação de um restaurante de serviço rápido (*fast food*), mediante o necessário suporte técnico peculiar do Sistema, especialmente no que concerne às áreas operacional, administrativa, financeira, mercadológica e de administração de recursos humanos, mediante orientação e apoio da própria franqueadora.

O Sistema McDonald’s de franquia envolve, ainda, esforços comuns entre franqueadora e franqueada, em relação à consultoria e supervisão, disponibilizando-se à franqueada, inclusive, um centro de treinamento para especialização da mão-de-obra a ser utilizada no preparo dos alimentos e, outrossim, no atendimento ao público consumidor. Aliás, a própria técnica para a administração do restaurante é objeto de treinamento, ministrado por meio de cursos específicos oferecidos pela empresa franqueadora, além da coordenação dos esforços de propaganda.

Enfim, além da licença de uso de marca, há uma série de obrigações comprometidas entre as partes, que se dispõem a uma colaboração mútua, nos termos contratualmente estipulados.

Trata-se, na verdade, de uma forma complexa de exploração conjunta de um negócio, envolvendo continuamente franqueadora e franqueada. Na hipótese analisada, temos a McDonald's Corporation franqueando a exploração de restaurantes do Sistema McDonald's diretamente pela própria Atuada (antes, Realco Comércio de Alimentos SI A), assim como pelas empresas que ela (Atuada) viesse a autorizar (por meio de sub-franquias). Neste cenário, perante a McDonald's Corporation (franqueadora) a Atuada e suas sub-franqueadas estão em um mesmo sistema de operação, o Sistema McDonald's de exploração de restaurantes no Brasil, formando um único todo econômico, que se submete ao dever de remunerar a franqueadora McDonald's Corporation.

E é exatamente por esta razão, como se verá detalhadamente mais adiante, que a remuneração devida pela Atuada à McDonald's Corporation era calculada mediante a aplicação do percentual de 5% (cinco por cento) sobre as vendas líquidas de todos os restaurantes operados no Brasil, os da própria Atuada e os restaurantes operados por empresas sub-franqueadas. Todos eles compoem o mesmo sistema de exploração econômica.

Dai poder afirmar-se que a vontade das partes ao entabular o contrato máster de franquia, foi no sentido de que se considerem sempre em conjunto as duas relações jurídicas que se estabeleceram no Brasil, a saber, de um lado (i) o contrato principal de franquia (*master franchise*), celebrado entre a Atuada (Realco) e sua franqueadora (McDonald's Corporation, sediada no exterior), e de outro lado (ii) os contratos de sub-franquia, celebrados entre a Atuada e suas sub-franqueadas, para exploração do Sistema McDonald's, no Brasil.

Deveras, a Atuada celebrou contrato principal de franquia (*master franchise*) com a McDonald's Corporation (sediada nos Estados Unidos da América), que é a titular dos direitos de propriedade intelectual quanto aos nomes comerciais, marcas de serviço e marcas de comércio envolvidos no Sistema McDonald's, inclusive os nomes comerciais "McDonald's" e "McDonald's Hamburgers", projetos e esquemas de cores para prédios de restaurantes, painéis publicitários, disposições de equipamentos, fórmulas e especificações para certos produtos alimentícios, métodos de controle de estoque e operação, escrituração de livros e contabilidade, e manuais abrangendo práticas e políticas comerciais.

Verifique-se, a propósito, a anexa cópia do referido contrato (doc. nº 04), onde fica evidenciada a complexa gama de obrigações da McDonald's Corporation, que extrapola, de longe, uma mera licença de uso de marca.

Nos termos deste contrato, a McDonald's Corporation, na qualidade de franqueadora, concedeu à Atuada, na qualidade de franqueada, licença para (i) explorar o Sistema McDonald's no Brasil (composto de uma interminável série de direitos e prerrogativas, e não apenas do uso de marca), operando seus próprios restaurantes, assim como, mediante prévia anuência daquela franqueadora, (ii) conceder a terceiros os direitos de franquia inerentes à exploração do Sistema, por meio de contratos de sub-franquia. Em outras palavras, a franqueadora (McDonald's Corporation) concedeu à Atuada licença de uso do Sistema de Franquia McDonald's, para operação de


restaurantes no Brasil, (a) diretamente ou (b) por meio de terceiros (sub-franqueadas).

E por força deste contrato, a franqueadora obrigou-se perante a Autuada a:

- (a) prestar assessoria periódica com relação às operações dos restaurantes,
- (b) comunicando-lhe seus conhecimentos especializados,
- (c) novos desenvolvimentos, técnicas e aperfeiçoamentos nas áreas de projeto e construção dos restaurantes,
- (d) projeto e fabricação de equipamentos,
- (e) gerenciamento,
- (f) preparação de alimentos e serviços de atendimento, pertinentes à operação dos restaurantes etc.

Além disso, obrigou-se a fornecer à Autuada:

- (g) os manuais comerciais elaborados para uso pelas licenciadas do Sistema McDonald's (as sub-franqueadas), contendo informações detalhadas relativas às operações dos restaurantes,
- (h) inclusive fórmulas de alimentos e especificações de produtos alimentícios e bebidas,
- (i) métodos de controle de estoque,
- (j) procedimentos de escrituração de livros e contabilidade,
- (k) práticas políticas e comerciais.

Enfim, comprometeu-se a franqueadora (McDonald's Corporation) com uma série dinâmica e interminável de obrigações inerentes/decorrentes do próprio Sistema de Franquia McDonald's, cuja respectiva contraprestação, por parte da Autuada, também foi contratualmente estabelecida." 

Do excerto supra vê-se que o contrato máster de franquia (fls. 1444/1476), firmado entre a recorrente e a McDonald's Corporation, tem por objeto a utilização pela franqueada de um sistema de comercialização de alimentos *fast food*, que incorpora um processo de preparação de determinados produtos alimentícios, forma de atendimento, estabelecimento do *design* dos restaurantes, controle de estoques e escrituração contábil, uso de algumas marcas e nomes, etc.



Vê-se também a possibilidade de a recorrente, que é a franqueada principal no Brasil, sub-franquear o objeto do contrato máster a outras pessoas jurídicas.

A recorrente aduz em seu recurso que faz jus ao limite máximo percentual de 5% do valor das vendas, posto que os *royalties* que remete ao franqueador domiciliado no exterior se compõe de duas parcelas, a saber: a) uma correspondente a 1% pela remuneração pelo uso de marca comercial; e b) outra correspondente a 4% pelo uso de patentes de invenção, processos e fórmulas de fabricação de produtos alimentícios, as quais devem ser aplicadas cumulativamente, razão pela qual estaria procedendo dentro do limite imposto pela legislação de regência que é de 5%.

Aduz ainda, que tal entendimento é corroborado pelo Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 02/2002: “tratando-se de *royalties* pagos por franqueado a franqueador, os limites percentuais previstos nas portarias do Ministro da Fazenda devem ser aplicados cumulativamente, de acordo com a natureza da respectiva contraprestação”.

Labuta em equívoco a recorrente, ao pretender desvincular o uso da marca “McDonald’s” do restante do “Sistema McDonald’s”, que ela mesma tão bem descreveu. Logicamente não existiria “Sistema McDonald’s” desacompanhado da marca “McDonald’s”, sua ligação é umbilical, definitiva.

Sinteticamente o objeto do contrato máster de franquia (fls. 1318/1415), firmado entre McDonald’s *Corporation* e Realco Comércio de Alimentos, pessoa jurídica incorporada pela recorrente, é a franquia não exclusiva para desenvolvimento e operação do Sistema McDonald’s no Brasil, por meio de restaurantes próprios ou de pessoas jurídicas sub-franqueadas, em uma rede de restaurantes no Brasil, incluindo o uso de nomes comerciais, marcas de comércio e marcas de serviços.

O próprio contrato máster de franquia impede, em sua cláusula 11-d, o uso isolado da marca McDonald's em qualquer outro produto.

Ainda, segundo tal contrato, os *royalties* são devidos pelo uso do "Sistema McDonald's", aí incluído o uso da marca McDonald's nos produtos do sistema.

Na mesma assentada de julgamento deste recurso voluntário, esta Câmara julgou o recurso nº 142.350, que deu origem ao acórdão nº 101 – 95.602, de relatoria da Conselheira Sandra Maria Faroni, que demonstrou de forma cabal em seu voto a impossibilidade, no caso, da aplicação cumulativa dos percentuais de 1% e de 4%, pelo quê peço vênia à Ilustre Relatora, para neste ponto reproduzir o consistente estudo que desenvolveu sobre a matéria.

Para que se possa bem compreender a questão, é útil uma análise histórica da legislação a respeito de royalties.

A propósito, trago o testemunho do sempre lembrado Auditor Fiscal Noé Winkler, ilustre bacharel em Direito e em Ciências Econômicas, e que foi Diretor do Imposto de Renda no período de 1957 a 1960, quando a industrialização e o processo de desenvolvimento do País engatinhavam. A respeito dos artigos do Regulamento do Imposto de Renda que disciplinam a dedutibilidade dos royalties, registra o saudoso estudioso:

*"Nos artigos (...), os royalties são específicos, ligados à utilização de tecnologia alheia, com especial ênfase à tecnologia importada.*

*Os países carentes de recursos – humanos e materiais – , para produzir tais bens, e deles necessitando para seu desenvolvimento, não têm outro caminho que não o de ressarcir aos proprietários ou autores – residentes em outros países – através de remuneração consistente, via de regra, em percentual sobre a receita proveniente da utilização das patentes e processos mencionados.*

*Até onde o preço será justo, e não uma fonte de sucção permanente de recursos – e de economia – tornando cada vez mais carentes os países importadores desses inventos, dessas tecnologias?*

*Essa indagação é fonte de preocupações, e muitos são os ângulos que se oferecem para análise do problema, visando a coibir excessos.*

*(...) Não devemos, todavia, fixar-nos, unicamente, nas distorções negativas, surgidas na operacionalidade do pagamento dos "royalties". Sob controle, e dentro de uma adequada política de desenvolvimento, a tecnologia importada mediante remuneração compatível é necessária e beneficia o País. Seria contraproducente uma tributação proibitiva, incompatível com os anseios de desenvolvimento industrial, com a absorção do progresso tecnológico*

*originado de outros países, notadamente nos setores pioneiros. O cerceamento de abusos não pode servir de cerceamento do nosso próprio progresso.*

*Em 1958, o autor deste livro, no exercício do cargo de Diretor do Imposto de Renda, preocupou-se com os parcos resultados apresentados por empresas controladas pelo exterior. Não eram convincentes os modestos frutos produzidos por altos investimentos. Designamos peritos de confiança para examinar a contabilidade das maiores empresas atuantes no País. Foram 33, sendo 13 no Rio e 20 em São Paulo. O relatório trouxe informações surpreendentes. As mais variadas formas de pagamento de "royalties" e de assistência técnica foram detectadas, inclusive pagamentos cumulativos a esses títulos. Deduções havia de até 27% da receita bruta. Os quadros demonstrativos que acompanharam o relatório da perícia fizeram aflorar situações interessantes. Em alguns casos os "royalties" se apresentavam exageradamente elevados em função dos lucros declarados, evidenciando-se altíssimos em relação ao capital registrado. Numa empresa, para um lucro de cinco milhões, os "royalties" se elevaram a quarenta e quatro milhões; n'outra, para um lucro de noventa e cinco milhões, "royalties" de cento e dez milhões, afora situações de prejuízo contábil, com substanciais "royalties" escriturados. Em outras posições comparativas, os lucros declarados representavam 13 a 17% do capital, enquanto que aí os "royalties" mais encargos de assistência técnica somavam 62 a 67% do mesmo capital."*

Acrescenta Noé que, na ocasião (1958) não havia elementos para estabelecer limites ou parâmetros, mas alguma providência deveria ser tomada. Assim, autorizado por seu relacionamento com o jurista Rubens Gomes de Souza, solicitou-lhe, sem ônus, estudo quanto ao comportamento do assunto em outros países. Acrescenta que "o estudo daquele eminente tributarista, não obstante o tempo decorrido, continua atual, pelos desdobramentos do problema e suas implicações", e reproduz alguns dos seus tópicos. Nos tópicos reproduzidos fica evidenciada a sugestão de Rubens Gomes de Souza de que a dedução de royalties seja graduada em função do grau de essencialidade do produto do ponto de vista de seu maior ou menor interesse para a economia nacional. Acentua o estudioso que a sugestão feita se refere indistintamente a royalties pagos ao estrangeiro e aos pagos no País, pois se o sistema fosse diverso, poderia ocorrer que os royalties pagos a entidade estrangeira se apresentasse como nacional, através de uma empresa constituída no Brasil para efeito de recebê-lo. Importante transcrever aqui duas observações contidas no estudo de Rubens Gomes de Souza, e que se encontram reproduzidas na obra de Noé:

*"(...) é a de que o sistema sugerido deve incluir igualmente as prestações de assistência técnica, ligadas ou não à cessão do uso de uma patente ou processo industrial, excluídos apenas os gastos comprovados de viagens e estadias de técnicos e salários a eles pagos no País ou no exterior por empresas brasileiras, gastos esses que continuariam sujeitos ao regime normal de tratamento fiscal das despesas. Dessa forma, a sugestão quanto ao tratamento fiscal do royalty abrangeria apenas o pagamento feito pelo privilégio da prestação do serviço de assistência técnica. Como observado em 2/3 (b), essa verba é geralmente a mais importante, de modo que, a não ser adotada a providência agora sugerida, todo o sistema poderia ser falseado por uma revisão dos contratos de royalty, por forma a excluir do seu alcance os serviços técnicos, que se remuneram por outra forma. Este aspecto deveria constar da própria lei, ao definir o que se entende por royalty para efeitos fiscais.*

*(...) a própria lei deveria esclarecer também que o royalty pela cessão do uso de marcas só poderia ser deduzido quando ligado à cessão do uso de uma patente ou processo industrial. Esta sugestão se coaduna, aliás, com o Código da Propriedade Industrial, que só reconhece a cessão de marcas nessas condições, e justifica-se, ainda, pelo fato de que a marca, tomada isoladamente, não tem valor econômico a não ser para o seu titular como um elemento do seu "good will" ou aviamento, mas esse valor econômico não se traduz por qualquer vantagem econômica para o País pagador"*

Continuando seu comentário sobre a dedutibilidade dos royalties, registra Noé Winkler que a sugestão de Rubens Gomes de Souza não trouxe nenhuma indicação do quantitativo da "razoabilidade" da dedução como despesa operacional. Mas que tinha presente o Projeto no 3.950, de 1958, de autoria do Deputado Fernando Ferrari, que forneceu o embasamento para ultimação do que resultou nos artigos 74, 75 e 76 da Lei nº 3.470, de 1958, que moralizou a dedutibilidade de tais encargos, e mais os de assistência técnica, bem assim permitiu a disciplina da atuação, no País, de empresas estrangeiras, por meio de agentes ou representantes. Esclarece Noé que, em seu projeto, propunha o Deputado um sistema complexo de limitação dos royalties e das despesas de assistência técnica, assim redigido no seu art. 4º:

*"É vedado às firmas e sociedades deduzirem dos lucros brutos os royalties e as despesas por assistência e serviços técnicos, e científicos, nos seguintes casos:*

*a) quando os lucros líquidos somados aos royalties e às despesas indicadas ultrapassarem 50% do capital realizado;*

*b) quando a soma dos royalties às despesas referidas neste artigo, se houver, exceder o total obtido com a aplicação das seguintes taxas ao volume das operações pertinentes:*

*Até o volume de 20 milhões de cruzeiros - 5%*

*Entre 20 milhões e 50 milhões de cruzeiros- 4%*

*Entre 50 milhões e 100 milhões de cruzeiros- 3%*

*(...)"*

Aduz que se propendeu para um critério de limitação ajustada aos conceitos expendidos por Rubens Gomes de Souza, com vistas à essencialidade. Do exame do relatório do perito do Imposto de Renda, foi verificada a existência de percentuais variáveis, com a freqüência de 5%, não obstante outros de 1%, 3% e 4%. Fixou-se, então, em 5% como o máximo razoável, coincidentemente, o mesmo previsto no projeto Fernando Ferrari.

Esses os antecedentes do primeiro disciplinamento da matéria, por intermédio do art. 74 da Lei 3.470/1958, que determinava:

*"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.

§ 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.”.

No uso da competência atribuída pela lei, o Ministro da Fazenda baixou a Portaria nº 436/1958, que estabeleceu:

Portaria MF nº 436/1958:

“O Ministro de Estado e Negócios da Fazenda, no uso de suas atribuições legais e tendo em vista o disposto no art. 75 e §§ 1º e 2º, da Lei 3.470, de 28 de novembro de 1958, (...) resolve:

a) Estabelecer os seguintes 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 ou semelhantes:

1º Grupo- Indústrias de Base

2º Grupo- Indústrias de Transformação

1- ( )

2- Produtos alimentares...4%

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 de utilização de patente, processo ou marca de fabricação..1%”

Assim, pela lei ficou estabelecido um limite máximo para dedução das despesas a título de royalties e de assistência técnica, científica, administrativa e semelhantes, a saber: a soma de todas as quantias remetidas a esses títulos não poderia ultrapassar 5% da receita dos produtos vendidos. Além disso, o § 1º atribuiu competência ao Ministro da Fazenda para fixar limites percentuais individuais para as despesas a esse título, considerados os tipos de produção ou atividades, reunidos em grupos, segundo o grau de essencialidade.

O § 3º do referido art. 74 da Lei prevê ainda as seguintes condições para a dedutibilidade das referidas despesas:

a) Para royalties: comprovação 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;

b) Para assistência técnica, científica, administrativa ou semelhante: comprovação mediante contrato e efetividade da prestação do serviço.

As condições de dedutibilidade eram idênticas para royalties e assistência técnica pagos a beneficiário no Brasil ou no exterior.

A Lei 4.131/62 trouxe nova disciplina para a matéria, como a seguir:

*Art. 12. As somas das 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, poderão ser deduzidas, nas declarações de renda, para o efeito do art. 37, do Decreto nº 47.373 de 7 de dezembro de 1959, até o limite máximo de 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.*

*§ 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 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 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 do 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 aos titulares do recebimento dos "royalties" no estrangeiro.*

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

As disposições do art. 74 e §§ 1º e 3º da Lei 3.470/1958 estão repetidas no art. 12, caput e §§ 1º e 2º da Lei 4.131/62 (dedutibilidade limitada a 5% da receita bruta dos produtos fabricados ou vendidos; limite individual considerado o tipo de produção; dedutibilidade dos royalties condicionada a registro do contrato no INPI; dedutibilidade das despesas de assistência técnica, científica, administrativa e semelhantes condicionada a comprovação e efetiva prestação).

O § 3º do art. 12 introduziu limite temporal para a dedutibilidade de despesas por assistência técnica (cinco anos, prorrogáveis por mais cinco, a partir do início do funcionamento da empresa ou introdução do processo).

Os royalties pagos a beneficiário no exterior a título de uso de marcas de indústria e comércio passaram a ser totalmente indedutíveis. Portanto, em relação aos royalties pagos a beneficiário no exterior, a dedutibilidade, observadas as condições estabelecidas na lei, ficou restrita àqueles decorrentes da exploração de patentes de invenção.

O art. 14 vedou as 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 aos titulares do recebimento dos "royalties" no estrangeiro, vedando também sua dedutibilidade.

A partir do ano de 1965, o imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza passou a ser regido pela Lei nº 4.506, de 30/11/64, cujos artigos 47 e seguintes tratam das despesas dedutíveis.

As despesas com assistência técnica foram disciplinadas no art. 52 da Lei, como a seguir:

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

a) constarem de contrato por escrito registrado na Superintendência da Moeda e do Crédito;

b) corresponderem a serviços efetivamente prestados à empresa através de técnicos, desenhos ou instruções enviados ao país, estudos técnicos realizados no exterior por conta da empresa;

c) o montante anual dos pagamentos não exceder ao limite fixado por ato do Ministro da Fazenda, de conformidade com a legislação específica.

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

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

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

O art. 71 da Lei nº 4.506/64 disciplinou inteiramente a matéria relativa à dedutibilidade dos aluguéis e royalties. São as seguintes as novas normas:

*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

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.*

Em relação aos royalties pagos a beneficiário no Brasil, a única limitação específica estabelecida na nova lei é que são indedutíveis os "royalties" pagos a sócios ou dirigentes de empresas, e a seus parentes ou dependentes (art. 71, parágrafo único, alínea d). Todas as demais restrições se dirigem a royalties pagos, direta ou indiretamente, a beneficiário no exterior. Para esses, em relação à lei anterior, as condições foram abrandadas. Enquanto pela Lei 4.131/62 eram indedutíveis os royalties decorrentes do uso de marcas de indústria e comércio, pela nova lei, passaram a se sujeitar às mesmas condições de dedutibilidade dos royalties decorrentes do uso de patentes de invenção, fórmulas e processos de fabricação.

Em síntese, as condições de dedutibilidade das despesas com royalties e assistência técnica, científica, administrativa e semelhantes pagos a beneficiário no exterior passaram a ser as seguintes:

1- Royalties pelo uso de patente de invenção, fórmulas e processos de fabricação e royalties pelo uso de marcas de indústria e de comércio:

a. Não sejam feitos por filial ou subsidiária, no Brasil, a sua matriz com sede no exterior;

b. Não sejam feitos por empresa brasileira cuja maioria do capital pertença aos titulares, no estrangeiro, do recebimento dos "royalties";

c. Não excedam o limite fixado pelo Ministro da Fazenda para as despesas a esse título;

d. Estejam registrados no Banco Central;

e. Estejam de acordo com o Código de Propriedade Industrial (Registro no INPI).

2- Despesas de Assistência Técnica, Científica, Administrativa e Semelhantes:

a. Não sejam feitos por filial ou subsidiária no Brasil a sua matriz com sede no exterior;

b. Não sejam feitos por empresa brasileira cuja maioria do capital pertença aos titulares, no estrangeiro, do recebimento dos "royalties";

c. Constem de contrato registrado no Banco Central;

d. Correspondam a serviços efetivamente prestados através de desenhos ou instruções enviados ao País, ou estudos técnicos realizados no exterior por conta da empresa;

e. Não excedam o limite fixado pelo Ministro da Fazenda para as despesas a esse título;

f. Dedutíveis apenas nos cinco primeiros anos do funcionamento da empresa ou da introdução do processo especial de produção, prorrogáveis por mais cinco.

O disposto no art. 74 da Lei 3.470/1958, mantido pelo art. 12 da Lei 4.131/62, admitiu a dedução da soma das quantias a título de royalties com as devidas a título de assistência técnica, até o limite de 5% da receita do produto fabricado ou vendido.

Na tribuna, e em Memorial trazido, o patrono da Recorrente, para defender a possibilidade da soma dos percentuais, argumenta que se a ressalva contida no item II da Portaria Ministerial que estabelece os limites for lida da forma como fez a decisão recorrida jamais se teria a hipótese de soma das quantias devidas por ambos os tipos de royalties, contrariando frontalmente a lei. Invoca doutrina de Carlos Maximiliano, no sentido de que a lei não pode ser interpretada de modo a que leve a conclusões impossíveis.

O equívoco dessa argumentação encontra-se na premissa de que, para atingir o limite, a lei permite a soma das quantias devidas pelos dois tipos diferentes de royalties (royalties pelo uso de patente de invenção, fórmulas e processos de fabricação e royalties pela exploração de marcas de indústria e de comércio). Entretanto, o que a lei admite, para fins de limite de dedutibilidade, é a soma das despesas de royalties (qualquer que seja sua causa) com as de assistência técnica, científica, administrativa e semelhantes. Como se viu na análise histórica acima, tanto o estudo de Rubens Gomes de Souza, que antecedeu a positivação da matéria, como o Projeto de Lei do Deputado Fernando Ferrari (na alínea b do art. 4º), se preocuparam em estabelecer um único limite para o total das remessas a título de royalties e de assistência técnica.

A interpretação equivocada, provavelmente, tem origem na má redação do art. 74 da Lei 3.470/1958. Em seu memorial, o patrono da Recorrente destaca com negrito a conjunção aditiva contida na lei, entre as expressões “exploração de marcas de indústria e de comércio” e “patentes de invenção”, como a indicar as parcelas que podem ser somadas., como a seguir:

*“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”.*

A omissão da conjunção aditiva após a expressão “patentes de invenção” deixou confusa a redação. Todavia, o que indica as parcelas que podem ser somadas é a preposição por que antecede cada parcela, como a seguir:

“art. 74- (...) 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.

O art. 74 da Lei nº 3.470/1958 foi revogado pelo art. 12 da Lei nº 4.131/62, que corrigiu a redação anterior, estabelecendo:

*Art. 12. As somas das 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, poderão ser deduzidas, nas declarações de renda, para o efeito do art. 37 do Decreto nº 47.373 de 7 de dezembro de 1959, até o limite máximo de cinco por cento (5%) da receita bruta do produto fabricado ou vendido.*

A conjunção alternativa ou entre as expressões que indicam os dois tipos de royalties explica a ressalva contida no item II da Portaria. Ou seja, limite dedução de royalties é um só para o tipo de produção. Caso os royalties resultem de dois direitos (exploração de patentes e uso de marcas), o limite maior absorve o menor. Até porque a sugestão de Rubens Gomes de Souza foi no sentido de que os royalties pelo uso de marcas só seriam dedutíveis para marcas ligadas à cessão de uso de patente ou processo industrial. Esse aspecto não restou suficientemente claro na Lei 3.470/1958, o que deu margem a que a portaria fixasse um limite para esse tipo de royalty isolado (a nosso ver, extrapolando a intenção da lei).

A interpretação dada pela decisão recorrida quanto à ressalva contida no item II da Portaria não conduz a conclusão impossível. Usando exemplo semelhante ao trazido pela Recorrente em memorial, tem-se o seguinte:

Hipótese: Contrato firmado entre Hermès (francesa) e Dona Flor (brasileira)

#### Contrato 1

Objeto: Hermès cede o uso da marca à Dona Flor para uso em lenços de seda, sem qualquer transferência "know-how". (Obviamente, não há que se falar, nesse caso, em prestação de serviços de assistência técnica, etc.)

Remuneração: Dona Flor deverá pagar à Hermès royalties de 2 % sobre a receita de vendas de lenços .

Dedutibilidade: 1% - uso de marca

#### Contrato 2

Objeto: Hermès transfere para Dona Flor o "know-how" para fabricação de lenços de seda + cede o uso da marca Hermès nos lenços fabricados + prestará assistência técnica para a implantação do processo de fabricação durante 6 anos.

Remuneração: Dona Flor deverá pagar à Hermès royalties de 5% sobre a receita de vendas pela exploração de patente + uso da marca relativamente aos lenços de seda e 1000 unidades monetárias ao ano pela assistência técnica....

Dedutibilidade:

- Primeiros cinco anos: 4% - exploração de patente e uso de marca + 1.000 unidades monetárias, de que não ultrapasse 5% da receita
- A partir do 6º ano: 4%.

Adotando as razões de decidir acima expostas como minhas, concludo pela impossibilidade no presente caso da dedução concomitante dos percentuais de 1% e 4% a título de royalties remetidos ao exterior, pelo quê entendo deva ser mantida a decisão vergastada.

Passo agora a analisar o segundo ponto de controvérsia, isto é, se os valores escriturados pela recorrente, a título de *royalties* remetidos ao exterior, poderiam englobar os valores dos *royalties* devidos em função das vendas em restaurantes das pessoas jurídicas sub-franqueadas e se esse procedimento está de acordo com a legislação de vigência e com os contratos de franquia e de sub-franquia averbados no INPI.

O contrato máster de franquia, firmado entre a recorrente e a McDonald's Corporation, previa a possibilidade de estabelecimento de sub-franquias por parte da recorrente, o que teria implicação no valor da remuneração a ser remetida ao franqueador. Vejamos o relato da ainda impugnante acerca do tema:

"Enfim, comprometeu-se a franqueadora (McDonald's Corporation) com uma série dinâmica e interminável de obrigações inerentes/decorrentes do próprio Sistema de Franquia McDonald's, cuja respectiva contraprestação, por parte da Autuada, também foi contratualmente estabelecida.

Deveras, em contraprestação a esta enorme gama de obrigações da McDonald's Corporation, o contrato principal de franquia (*master franchise*) estabeleceu o pagamento, pela Autuada, de:

(i) uma taxa de franquia inicial, devida antes da abertura de cada restaurante, e de

(ii) uma taxa de franquia mensal, equivalente a 5% (cinco por cento) das vendas líquidas de todos os restaurantes operados no Brasil ou seja:

(a) dos explorados pela própria Autuada e

(b) daqueles operados por sub-franqueadas.

Este é o valor dos *royalties* devidos pela Autuada à sua franqueadora McDonald's *Corporation*, em contraprestação a toda a gama de obrigações contratadas sob o contrato máster de franquia (e não apenas para a remuneração da licença de uso de marca), ou seja, a incidência dos 5% ocorre sobre o total das vendas líquidas de produtos feitas no Brasil sob o Sistema McDonald's, (a) por meio das lojas próprias da Autuada e (b) por meio das lojas operadas por sub-franqueadas. Este é o conteúdo da obrigação comercial válida e legitimamente entabulada entre McDonald's *Corporation* e a Autuada."

Extrai-se do Termo de Verificação Fiscal às fls. 40/41 que a recorrente ao ser intimada prestou os seguintes esclarecimentos:

"Tendo em vista o esclarecimento dos valores o contribuinte foi intimado através do Termo de Início de Ação Fiscal 2000.00225-9/01, anexo à folha 12, a apresentar o contrato relativo ao pagamento de *royalties* e assistência técnica e sua averbação junto ao INPI. Os documentos apresentados pelo contribuinte encontram-se anexados às folhas 85 a 182.

Através do item 2 do Termo de Intimação 2000.00225-9/02, anexo à folha 183, e do item 1 do Termo de Intimação 2000.00225-9/03, anexo à folha 201, o contribuinte foi intimado a esclarecer a utilização de percentuais acima dos legalmente estabelecidos nos períodos 96, 97 e 98.

Em atendimento à Intimação 2000.00225-9/02 o contribuinte apresentou a documentação constante das folhas 185 a 200, da qual extraímos a justificativa abaixo transcrita, extraída do documento à folha 185.

" (...) Entendemos que os valores registrados na contabilidade trata-se de taxa de franquia conforme descrito no certificado de averbação do INPI. ainda conforme contrato é devido 5% das vendas líquidas (vendas de sanduíches nos restaurantes) inclusive das sub-franqueadas. O valor apresentado de receita líquida esta incluindo as receitas com franqueados que entendemos ser

outras receitas operacionais".

Em atendimento à Intimação 2000.00225-9/03 o contribuinte apresentou a documentação constante das folhas 202 a 333. A justificativa do contribuinte apresenta nas folhas 202 e 203, os textos transcritos na seqüência:

" (...) De plano. esclarecemos que os *Royalties* contratados entre a Restco Comércio de Alimentos Ltda. (doravante apenas Restco) e a McDonalds *Corporation* não são devidos apenas em contra-prestação à licença para uso de marcas de indústria e comércio. mas sim a título de remuneração em face de uma gama muito maior de obrigações comprometidas entre as partes. nos termos expressos do contrato Máster de franquia - o qual está devidamente averbado junto ao INPI. em atenção ao disposto no artigo 294. parágrafo do RIR/1994. e que já está em poder de V. Sas.. em virtude de solicitação anterior.

"... Nos termos de referido instrumento. a McDonald's concedeu à Restco. na qualidade de franqueada. os seguintes direitos:

(a) licença para exploração da marca McDonald's e de seus restaurantes, bem como por empresas que ela viesse a autorizar (sub-franqueadas);

(...)

"(...) Ainda sob a égide desse Contrato Máster, obriga-se a Restco no pagamento de *royalties* à base de 5% (cinco por cento), calculados sobre o total de vendas líquidas de produtos de todo o Sistema (lojas próprias e franquadas). Tal pagamento de *royalties* é conseqüentemente refletido contabilmente por meio de uma conta contábil de despesa (...)"

"Isto posto, conclui-se que a aplicação da Portaria 436/1958 a este caso, limitando a dedutibilidade dos *royalties* pagos pela Restco não é cabível, por não se tratarem tais *royalties* de contraprestação devida pela mera licença de uso de marca, mas sim a remuneração paga em razão das diversas obrigações assumidas pela franqueadora, decorrentes das peculiaridades inerentes ao desenvolvimento e operação próprios do Sistema McDonald's (...)"

"(...) Dessa forma não se aplicando mencionada Portaria, deve a Restco observar a limitação prevista pelo referido artigo 294 do RIR/1994 então vigente, no montante de 5% sobre a Receita Líquida das vendas do produto fabricado ou vendido, o que de fato sempre foi por ela atendido (...)"

Verifica-se que já naquela fase investigativa e posteriormente em sua impugnação e em seu recurso voluntário a contribuinte afirmava que o "excesso" dos valores de *royalties* remetidos ao exterior tinha origem contratual e decorria da venda de produtos por lojas de pessoas jurídicas sub-franqueadas.


A autoridade julgadora de primeira instância afastou a possibilidade de dedução dos valores decorrentes das atividades das pessoas jurídicas sub-franqueadas por entender que, as despesas com *royalties*, passíveis de serem deduzidas são aquelas que forem necessárias à exploração da atividade do contribuinte e que estiverem consignadas em contrato averbado junto ao INPI e registrado no Banco Central e até o limite percentual fixado pelo Ministro da Fazenda, na forma do artigo 294 do RIR/1994, que para o caso em questão, era de 4% da receita líquida das vendas do produto fabricado ou vendido.

Que os valores recebidos pelo contribuinte de terceiros sub-franqueados a título de *royalties* não constituem receitas de venda de produtos, mas receita de *royalties*, a qual não está prevista na lei como integrante do limite a que se submete a dedutibilidade de despesas de *royalties*.


Outrossim, que nos presentes autos (até aquela fase da tramitação), a impugnante não havia apresentado qualquer comprovação de que os valores que deduziu a título de *royalties* englobariam parcelas recebidas das sub-franqueadas para simples repasse ao exterior. Também não prova que os valores que alega ter recebido de sub-franqueadas a título de *royalties* foram contabilizados como receita para justificar que sejam deduzidos como despesas de *royalties*.

Para aclarar os pontos relativos à forma de contabilização dos *royalties* recebidos pela recorrente das sub-franqueadas e da composição dos valores totais de *royalties* remetidos ao exterior, o julgamento foi convertido em diligência por esta Câmara, por meio da Resolução nº 101 – 2.433, na sessão de setembro de 2004.

Com base nos documentos juntados, nos demonstrativos elaborados e no Relatório de Diligência Fiscal (fls. 1845/1852), pode-se concluir, em relação a tais pontos, que os valores recebidos a título de *royalties* das sub-franqueadas, pela recorrente, foram registrados em sua contabilidade e repassados à *Mc Donald's Corporation* no exterior.

Desta forma, verifica-se que a argumentação trazida pelo sujeito passivo em todas suas manifestações de que, não teria incorrido em excesso de dedução, caso fossem desconsideradas as parcelas decorrentes dos *royalties* recebidos das pessoas jurídicas sub-franqueadas e remetidos ao exterior, restou comprovada. 

Importa agora verificar quanto à adequação de tal prática à legislação de regência da matéria.

Observe-se que o contrato máster de franquia estabelecia a possibilidade de estabelecimento pela recorrente, franqueada máster no Brasil, de 

sub-franquias a pessoas jurídicas outras<sup>3</sup> e que a taxa de franquia mensal seria correspondente a 5% das vendas líquidas de todos os restaurantes, inclusive os sub-franqueados. A recorrente em razão de tal contrato recebe *royalties* das sub-franqueadas, registrando-os como receitas e os remetendo à *McDonalds Corporation* no exterior.

No meu entendimento o procedimento da recorrente está de acordo com a lei, posto que o limite de dedutibilidade deve ser considerado em relação ao total das receitas de vendas dos produtos fabricados no Brasil, em decorrência do contrato máster de franquia.

Tal tese pode ser comprovada, exemplificativamente, na hipótese em que a franqueada máster não possuísse restaurantes próprios. Desta forma, se o entendimento que prevalecesse fosse o da impossibilidade de utilização da receita de terceiros sub-franqueados, a franqueada máster não poderia deduzir qualquer valor a título de despesas com *royalties*, o que contrariaria a regra geral de dedutibilidade das despesas necessárias, mesmo que limitadas a determinado percentual.

O pagamento de *royalties* pela franqueada máster com base nas suas receitas e das sub-franqueadas é obrigação estabelecida no contrato firmado entre a recorrente e a *McDonalds Corporation*, bem como nos contratos firmado entre a recorrente e as pessoas jurídicas sub-franqueadas. Não há dúvida de que tais despesas são necessárias à manutenção da fonte produtora.

Pelo exposto, entendo quanto a este ponto deva ser reformada a decisão recorrida para incluir na base de cálculo do limite de dedução dos *royalties*, as receitas decorrentes das vendas realizadas nos restaurantes das pessoas jurídicas sub-franqueadas.

---

<sup>3</sup> o certificado de averbação do contrato máster de franquia expedido pelo INPI, expressamente refere-se ao objeto daquele como sendo “franquia não exclusiva para desenvolvimento e operação da Rede de Restaurantes McDonald’s no Brasil, incluindo o uso das marcas”.

Quanto à argumentação trazida pelo patrono da recorrente durante sua sustentação oral, em relação à impossibilidade de aplicação da multa de ofício, tendo em vista a sucessão por incorporação, entendo não ser aplicável ao caso sob análise tendo em vista que a incorporação se deu no âmbito do mesmo grupo econômico, conforme se pode verificar dos instrumentos de contrato social colacionados nos autos, continuando presente o aspecto subjetivo que deu causa à imputação da penalidade.

Este tem sido o posicionamento atualmente adotado por esta E. Câmara, conforme se pode verificar do acórdão 101 – 95. 476, bem como, da Oitava Câmara deste Conselho, conforme excerto abaixo:

Número do Recurso: 123997

Relator: Mário Junqueira Franco Júnior

Decisão: Acórdão 108-06408

(...)

INCORPORAÇÃO E MULTA – Ainda que se entenda como excluída a multa de ofício por força do disposto no artigo 132 do CTN, tal exegese não pode prevalecer quando o controle efetivo da incorporada e incorporadora pertence ao mesmo grupo econômico.

(...)

Recurso parcialmente provido.

Em vista do exposto, DOU provimento PARCIAL ao recurso voluntário, para incluir na base de cálculo do limite de dedução dos *royalties*, as receitas decorrentes das vendas realizadas nos restaurantes das pessoas jurídicas sub-franqueadas.

É como voto.

Sala das Sessões - DF, em 22 de junho de 2006.

  
CAIO MARCOS CANDIDO