



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA

Processo nº. : 10882.002347/2002-32
Recurso nº. : 142.350
Matéria : IRPJ e CSLL - Anos-calendário 1995, 1996 e 1997
Recorrente : Mc Donald's Comércio de Alimentos Ltda.
Recorrida : 2ª Turma de Julgamento da DRJ em Campinas - SP
Sessão de : 22 de junho de 2006
Acórdão nº. : 101-95.602

IRPJ e CSLL - DEDUTIBILIDADE DE DESPESAS COM *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 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/94, combinados com a Portaria MF 436, de 1958. O percentual incide sobre a soma das vendas em restaurantes próprios com as vendas das sub-franqueadas.

Recurso provido em parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por Mc Donald's Comércio de Alimentos Ltda.

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso, para:

- 1) incluir na base de cálculo do limite de dedução de royalties as receitas das sub-franqueadas;
- 2) reduzir da matéria tributável referente ao item 2 do auto de infração (falta de recolhimento do tributo) a importância de R\$3.440,63, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencido o Conselheiro Sebastião Rodrigues Cabral que também afastava a multa de ofício.

MANOEL ANTONIO GADELHA DIAS
PRESIDENTE



SANDRA MAIA FARONI
RELATORA

FORMALIZADO EM: 23 JUN 2006

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros PAULO ROBERTO CORTEZ, VALMIR SANDRI, CAIO MARCOS CÂNDIDO e MÁRIO JUNQUEIRA FRANCO JUNIOR.



Recurso nº. : 142.350
Recorrente : Mc Donald's Comércio de Alimentos Ltda.

RELATÓRIO

Contra Mc Donald's Comércio de Alimentos Ltda. foram lavrados autos de infração, com a conseqüente formalização de créditos relativos a Imposto de Renda de Pessoa Jurídica e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido referentes aos anos-calendário de 1995, 1996 e 1997.

De acordo com a descrição dos fatos contida nos autos de infração, as irregularidades que deram causa às exigências consistiram em dedução de despesas com *royalties* e assistência técnica acima do limite admitido e compensação a maior do imposto devido, no ano-calendário de 1995.

Esclarece o Termo de Verificação que o contribuinte deduz de sua receita, a título de despesas com *royalties*, o resultado da adição de dois valores: (i) o valor equivalente a 5% da receita líquida das lojas que opera diretamente e (ii) 100% do valor que recebe como receita de *royalties* de seus sub-franqueados (lojas de terceiros), o que equivale a 5% da receita líquida total de todas as lojas de terceiros. Em percentuais da receita líquida declarada, os valores deduzidos a título de despesas com *royalties* corresponderam a 5,88%, 7,75% e 8,65% respectivamente para os anos calendário de 1995, 1996 e 1997. Entendeu a fiscalização que o limite para a dedução é o estabelecido no item II da Portaria MF 436/58 (1%).

Quanto à compensação, o Termo de Verificação que integra o Auto de Infração esclarece que na apuração do imposto a pagar do ano-calendário de 1995 o contribuinte deduziu do imposto devido, a título de compensação, o valor de R\$ 546.656,38 (ficha 8, linha 16), representado pela diferença entre: (a) R\$7.299.624,56 – crédito total a que teria direito, demonstrado em planilha; e (b) R\$ 6.752.968,18- informado na linha 15 da ficha 8 (imposto devido com base receita bruta e acréscimos ou balanço de suspensão redução).

A fiscalização considerou não devidamente comprovadas algumas parcelas que compunham o valor do crédito total utilizado, a saber:

a) o saldo de 1994, no valor de 545.621,32, por não ter sido apurado saldo de imposto a compensar/restituir na declaração daquele ano-calendário;

b) as parcelas de R\$35.797,96, R\$457.389,94, R\$38.515,91 e R\$3.851,59, respectivamente de competência de janeiro/95, agosto/95, agosto/95 e agosto/95, por não constarem seus recolhimentos.

Entendendo efetivamente comprovado o montante de R\$ 6.507.488,93, alterou a ficha 08 da DIRPJ, que passou a consignar os seguintes valores:

fich a	linha	valor declarado	valor alterado	diferença apurada
8	15	6.752.968,18	6.507.488,93	245.479,25
8	16	546.656,38	0,00	546.656,38
8	17	10.906.210,65	11.689.346,28	792.135,63

A interessada impugnou tempestivamente as exigências, dando origem à fase litigiosa do procedimento.

A 2ª Turma de Julgamento da DRJ em Campinas julgou procedente em parte a exigência relativa ao IRPJ. Quanto aos *royalties*, entendeu que o percentual admitido como dedutível é de 4%, mantendo a glosa em relação ao excedente. Quanto à compensação indevida, não acatou a parcela que a empresa diz corresponder a crédito de imposto de renda na fonte sobre aplicações financeiras, pela falta de apresentação de comprovação da retenção e de quaisquer elementos que permitam considerá-la. Quanto às estimativas, verificou o Relator, em pesquisa nos sistemas informatizados da Receita, quais os valores referentes a estimativas dos anos de 1993 e 1995 efetivamente pagos e não aproveitados, admitindo-os para compensação, reduzindo a diferença apurada pela fiscalização. A exigência relativa à CSLL foi julgada totalmente improcedente, por ter sido apurada com base em valores que, não obstante serem indedutíveis para efeito de IRPJ, não têm qualquer influência na determinação da base de cálculo da contribuição.

Inconformada, a empresa recorre a este Conselho.

No que respeita à dedutibilidade dos *royalties*, insiste em que os percentuais estabelecidos pela Portaria 436/58 devem ser aplicados cumulativamente.

Diz que a Lei 3.470/58 estabelece o limite de máximo 5% para dedução das quantias devidas a título de *royalties*, e prevê que o Ministro da Fazenda fixará coeficientes admitidos para a dedução, considerando os tipos de produção ou atividades. Pondera que, pela Portaria MF 436/58, o Ministro da

Fazenda estabeleceu alguns coeficientes de dedutibilidade dos *royalties*, segundo grupos de indústria e tipos de produção. E que, de acordo com essa portaria, a par do limite de 5% estabelecido como regra geral pelo *caput* do art. 284 do RIR/94 (com fundamento da Lei 3.470/58), foi fixado percentual de 4% para os *royalties* pelo uso de patentes de invenção, processos e fórmulas de fabricação e despesas de assistência técnica, científica, administrativa e semelhantes, relativos a produtos alimentares, e de 1% para *royalties* pelo uso de marcas de indústria e comércio ou nome comercial, em qualquer tipo de produção.

Assevera que esses percentuais devem ser aplicados cumulativamente, porque se referem a remunerações devidas por contraprestações distintas. Acrescenta que a própria Secretaria da Receita Federal editou o Ato Declaratório Interpretativo 02, de 22 de fevereiro de 2002, orientando pela aplicação cumulativa dos limites percentuais. Diz que a Restco (incorporada pela Recorrente) estava efetivamente autorizada a deduzir, a título de *royalties* à sua franqueadora, 5% da receita líquida da venda dos produtos franqueados, pela soma do percentual de 1% (previsto para uso da marca McDonalds) e 4% previsto para patentes de invenção, processos e fórmulas de fabricação, e despesas de assistência técnica, científica, administrativa e semelhantes.

Aduz que a franqueadora (McDonald's Corporation) concedeu à Restco licença de uso do Sistema de Franquias Mc Donald's no Brasil, (a) diretamente ou (b) por meio de terceiros(sub-franqueados), tendo a Restco se obrigado a pagar 5% da receita líquida das lojas de todo o sistema. Diz ter registrado: (a) como receita, os valores das vendas de produtos em restaurantes próprios e os valores dos *royalties* das sub-franqueadas, para serem repassados à franqueadora McDonald's Corporation; (b) como despesa, o pagamento à McDonald's Corporation da parcela de *royalties* de 5% da receita líquida das vendas em restaurantes próprios e da parcela de *royalties* de 5% da receita líquida das vendas em restaurantes das sub-franqueadas. O valor remetido à McDonald's Corporation era de 5% sobre a soma das receitas acima.

Refuta os argumentos aduzidos pela decisão recorrida, de que não teria comprovado que os valores deduzidos englobam as parcelas recebidas das sub-franqueadas para simples repasse ao exterior, e de que também não há provas de que aqueles valores foram contabilizados como receitas para justificar sua dedução como despesa. Diz que caberia ao fiscal autuante, no decorrer da

investigação, apurar a real essência dos fatos ocorridos. Além disso, diz que se o entendimento da decisão recorrida foi no sentido de que a Recorrente deveria comprovar a composição dos valores deduzidos a título de *royalties* e sua contabilização, de modo a identificar qual a parcela e respectiva contabilização referente aos *royalties* que alega ter simplesmente repassado das sub-franqueadoras, deveria ter convertido o julgamento em diligência. Não obstante, diz estar demonstrando o fato (de que os valores recebidos das sub-franqueadoras, a título de *royalties*, eram integral e efetivamente repassados à franqueadora no exterior, e devidamente contabilizados pela empresa) pela juntada de documentos.

Faz referência ao contido no certificado de averbação do contrato no INPI, que indica expressamente, além do setor de atividade (fabricação de produtos alimentícios e bebidas), o valor do pagamento da franquia contratada (taxa inicial + 5% das vendas líquidas, inclusive das sub-franqueadas). Diz que o contrato outorga também o direito ao uso de marca, fazendo com que o limite, nos termos da Portaria, seja de 5%.

Insiste em que a Lei 8.955/94 alterou o conceito de *royalties* previsto pelas Portarias Ministeriais, pois trata da remuneração pelo uso do sistema, o que engloba não apenas a contraprestação pelo uso de patentes, processo, fórmulas, etc., mas toda uma gama de direitos envolvidos no contrato de franquia empresarial.

Invoca o conceito de renda para concluir que não há limite percentual para a dedutibilidade de despesas incorridas com *royalties*, dizendo ser indiscutível sua vinculação com a respectiva receita.

Pondera que o veto do Presidente da República ao art. 5º da Lei 8.955/94 permite concluir pela possibilidade de dedução integral das despesas incorridas com o pagamento de *royalties*, porque diretamente relacionadas com a realização das transações e operações exigidas pelas atividades da empresa. Chama atenção a que a justificativa do veto resulta das disposições veiculadas pelo art. 71 da Lei 4.506/64, que condiciona a dedutibilidade apenas às circunstâncias de se caracterizarem como necessárias, pagas ou incorrias para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa.

Sobre a compensação indevida, alega que o crédito de IRRF relativo ao ano-base de 1992, não indicado na declaração, poderia ter sido levantado por meio dos razões contábeis, caso as diligências realizadas tivessem buscado a

verdade material. No que se refere às estimativas, diz que a decisão incorreu em equívoco ao relacionar, na página 28, item 68.1, os valores recolhidos por estimativa, uma vez que converteu os valores para UFIR adotando o índice da data do pagamento, quando o correto seria o do dia anterior, conforme art. 3º, § 4º da Lei 8.541/92.

Quanto ao imposto de renda relativo ao mês de janeiro de 1995, diz que só foi recolhido em abril, acrescido dos encargos legais, perfazendo R\$35.797,96. Em maio, todavia, verificou-se que nem mesmo o imposto relativo a janeiro era devido, pois a Recorrente havia incorrido em prejuízo fiscal. Daí porque, diferentemente do entendimento da primeira instância, no montante do crédito deveriam, efetivamente, ser computados os encargos decorrentes do recolhimento fora do prazo.

Requer, afinal, o provimento do recurso para o fim de considerar integralmente improcedente o auto de infração do IRPJ.

É o relatório.

105

GA

VOTO

Conselheira SANDRA MARIA FARONI, Relatora

O recurso é tempestivo e preenche os pressupostos legais para seu seguimento, devendo ser conhecido.

Duas são as matérias sobre as quais se controverte: a glosa parcial de despesas pagas pela recorrente a sua controladora no exterior e a parcela de compensação que foi considerada indevida.

A primeira questão envolve contrato de franquia, devendo desde já ficar assentado que, nesse tipo de contrato, a remuneração periódica pelo uso do sistema, da marca ou em troca dos serviços efetivamente prestados pelo franqueador ao franqueado constitui *royalty*, conforme consta expressamente do art. 3º, inciso VIII, alínea “a” da Lei 8.955, de 1994. E a dedutibilidade desses *royalties* não mereceu tratamento especial, seguindo a regra geral prevista na legislação para qualquer tipo de *royalty*.

Quanto à glosa das despesas com *royalties*, dois são os pontos defendidos pela Recorrente, a saber: (a) para fins do limite de dedutibilidade previsto na lei (5% da receita do produto vendido), a base a ser considerada não é o produto vendido pela recorrente, mas o total do produto vendido no País; (b) os limites percentuais individuais podem ser somados, desde que a soma não ultrapasse 5%.

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:¹

“ 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 –

¹ WINKLER, Noé- *Imposto de Renda-Doutrina – Comentários - Decisões e Atos administrativos – Jurisprudência (Conselho de Contribuintes – Poder Judiciário)*, Rio de Janeiro: Forense, 2ª ed. 2001, pp 521 e seguintes.

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 poucos 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 frequência 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 3.470/58, 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 436/58, que estabeleceu:

Portaria MF nº 436/58:

“O Ministro de Estado e Negócios da Fazenda, no uso de suas atribuições legais e tendo em vista o disposto no era. 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 antigo 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 3.470/58 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:

Gil *105*

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*";²
 - c. Não excedam o limite fixado pelo Ministro da Fazenda para as despesas a esse título;
 - d. Estejam registrados no Banco Central;

² A partir da lei 8.383/91, mesmo os *royalties* pagos a controlador direto ou indireto domiciliado no exterior passaram a ser dedutíveis, observadas os mesmos limites e condições estabelecidos para os pagos a pessoa não ligada.

- 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*";³
- 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 3.470/58, 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

³ A partir da lei 8.383/91, mesmo os *royalties* pagos a controlador direto ou indireto domiciliado no exterior passaram a ser dedutíveis, observadas os mesmos limites e condições estabelecidos para os pagos a pessoa não ligada.

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 posituação 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 3.470/58. 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.

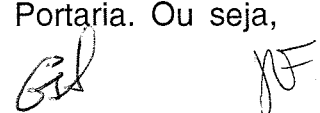
A omissão da conjunção aditiva após a expressão “patentes de invenção” deixou confusa a redação. Todavia, o que indica as parcelas que podem ser somadas é a preposição **por** que antecede cada parcela, como a seguir:

“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 3.470/58 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 3.470/58, 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, desde que não ultrapasse 5% da receita
- A partir do 6º ano: 4%.

Em conclusão, quanto a esse aspecto da dedutibilidade das despesas, entendo correta a decisão recorrida.

O segundo aspecto do litígio relativo aos *royalties* situa-se na definição do alcance da expressão “receita bruta do produto fabricado ou vendido”.

A norma permite a dedução, como despesa, de um percentual da receita auferida com a venda dos produtos. Nesse sentido, entenderam, a fiscalização e a decisão recorrida, que o valor recebido das sub-franqueadas para repasse à franqueadora no exterior não integra a base de cálculo do limite, pois não são receitas de vendas da recorrente, mas sim, receitas de *royalties*. Esta a interpretação literal da norma.

Todavia, não me parece ser essa a interpretação adequada. O sempre lembrado Calor Maximiliano, reportando-se a Julien Bonnecase, ensina que *“Mais do que regras fixas influem no modo de aplicar uma norma, se ampla, se estritamente, o fim colimado, os valores jurídico-sociais que lhe presidiam à elaboração e lhe condicionara a aplicabilidade”*.

Na época em que surgiu a norma, as relações negociais não eram tão complexas, não existiam os contratos de franquia, com previsão para sub-franquias. Mas a análise histórica acima exposta permite visualizar com nitidez que o objetivo da fixação dos limites foi impedir a redução artificial dos lucros. Note-se, inclusive, que o projeto de lei nº 3.950, de 1958, fala em percentuais em relação ao “volume das operações pertinentes”.

Assim, no caso específico, em que em razão do contrato de franquia a Recorrente se situa entre a franqueadora no exterior e as subfranqueadas, delas recebendo os *royalties*, registrando-os como receitas e os repassando ao exterior, entendo que a interpretação mais razoável é no sentido de que o limite deve ser em função das receitas produzidas e tributadas no País.

Esse o espírito da lei: que os lucros tributáveis produzidos no País em razão do negócio que deu origem ao pagamento dos *royalties* não restassem reduzidos além de um limite justo.

No caso, como a Recorrente contabiliza como receita própria 5% da receita de vendas das subfranqueadas, o valor admitido como dedução deve corresponder a 4% da soma das vendas em restaurantes próprios com a venda pelas subfranqueadas .

O segundo item do recurso se refere à acusação de compensação indevida.

Sobre a parcela que a Recorrente alega corresponder a crédito de imposto retido na fonte sobre aplicações financeiras, não há como considerá-la, quer por não ter sido apresentado documento que comprovasse a retenção, quer pela não

indicação na declaração do ano-calendário de 1992. A prova da existência do crédito é de responsabilidade da Recorrente, não competindo à fiscalização realizar diligência para produzi-la.

Sobre os recolhimentos por estimativa, alega a Recorrente que a decisão se equivocou quanto ao índice utilizado para a conversão dos respectivos valores para UFIR.

De fato, § 4º do art. 3º da Lei 8.541/92 determina que o valor do imposto a pagar, em cada mês, será recolhido até o último dia útil do mês subsequente ao de apuração, reconvertido para cruzeiro com base na expressão monetária da Ufir diária vigente no dia anterior ao do pagamento. No entanto, a decisão recorrida utilizou, para a conversão, a UFIR da data do pagamento, conforme consta do demonstrativo às fls. 28 da Decisão. Assim, considerando o índice correto de conversão, o valor constante do item 68.1 da decisão passa a ser o seguinte:

Valores referentes a estimativas de 1992				
Valor do pagamento(R\$)	Data do pagamento	Ufir do dia anterior pagamento	Ufir trim. seguinte à compensação	Valor atualizado
1.769.512.442,00	30/04/1993	19.051,75	0,8287	76.969,04
1.761.443.835,00	30/04/1993	19.051,75	0,8287	76.618,08
1.380.588.013,00	31/05/1993	24.817,66	0,8287	46.099,97
2.794.099.472,00	31/05/1993	24.817,66	0,8287	93.299,30
3.965.947.893,00	30/06/1993	31.842,43	0,8287	103.213,88
Total				396.400,27

Diz a Recorrente que o imposto de renda relativo ao mês de janeiro de 1995 só foi recolhido em abril, acrescido dos encargos legais, perfazendo R\$35.797,96. Afirma que em maio verificou-se que nem mesmo o imposto relativo a janeiro era devido, pois a Recorrente havia incorrido em prejuízo fiscal. Por isso, entende que se trata, efetivamente, de pagamento indevido, e não de "antecipação do imposto por estimativa". Daí porque entende que, diferentemente do considerado na primeira instância, no montante do crédito deveriam ser computados os encargos decorrentes do recolhimento fora do prazo.

Ocorre que, conforme § 2º do art. 35 da Lei 8.981, com a redação dada pela Lei 9.065, a pessoa jurídica só estaria dispensada do pagamento com base na estimativa mensal de janeiro se tivesse levantado o balanço ou balancete

mensal e nesse apurasse prejuízo. Isso, a toda evidência não foi feito, eis que a Recorrente recolheu em abril, com os acréscimos moratórios, a estimativa de janeiro, e apenas em maio verificou que (segundo alega), se tivesse levantado o balanço ou balancete, poderia não ter recolhido a estimativa. Não se trata, como pretende a Recorrente, de tributo indevido. Apenas ela poderia ser dispensada do recolhimento, mas não usou a faculdade que a lei lhe garantia.

Conforme apurado pela decisão recorrida, o valor total de R\$ 35.797,96, efetuado em 28/04/1995, já incluídos acréscimos moratórios, encontra-se em parte alocado a débito de estimativa. Assim, irrepreensível a decisão recorrida ao determinar que o valor principal de R\$ 26.086,11 é passível de ser considerado dentre os pagamentos de imposto antecipado.

Na tribuna, o patrono da recorrente levanta a inaplicabilidade da multa, por se tratar de sucessão.

O entendimento da jurisprudência administrativa tem sido no sentido de que a sucessora só responde pelas multas por infrações à legislação tributária se o lançamento foi formalizado antes do evento sucessório. Essa jurisprudência evoluiu no sentido de ser excluída sua aplicação nos casos em que incorporadora e incorporada pertencessem ao mesmo grupo, não incidindo, aí, o princípio emergente do direito penal de que a pena não pode passar da pessoa do infrator. Por ser essa a hipótese que se apresenta, mantenho a multa.

Pelas razões expostas, dou provimento parcial ao recurso:

- I- Quanto ao item 1 (despesas de royalties) determinar que o valor admitido como dedução deve corresponder a 4% da soma das vendas em restaurantes próprios com a venda das sub-franqueadas.
- II- Reduzir da matéria tributável referente ao item 2 do auto de infração (falta de recolhimento do tributo) a importância de R\$3.440,63.

Sala das Sessões (DF), em 22 de junho de 2006


SANDRA MARIA FARONI

