



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA

Processo nº : 10882.002362/2001-08
Recurso nº. : 131.142 – EX OFFICIO
Matéria: : IRPJ E OUTROS - EXS: DE 1997 a 1999
Recorrente : 1ª. TURMA/DRJ-CAMPINAS – SP.
Interessado : MCDONALD'S COMÉRCIO DE ALIMENTOS LTDA.
Sessão de : 15 de agosto de 2003
Acórdão nº. : 101-94.329

ROYALTIES – DEDUTIBILIDADE – A dedutibilidade das despesas com o pagamento de *royalties* pelo direito de utilizar a marca do franqueador e de fabricar ou comercializar os mesmos produtos por eles fabricados ou comercializados, utilizando os mesmos processos de fabricação, comercialização ou de exploração do negócio, relativamente a produtos alimentares, sujeita-se ao limite de 4% da receita líquida das vendas do produto fabricado ou vendido e às demais condições previstas nos artigos 291 a 294 do RIR/94, combinados com a Portaria MF 436, de 1958.

COMPENSAÇÃO DE IRRF NA DRPJ – Não apurado, na declaração de rendimentos de empresa incorporada, imposto sobre o lucro real antes das deduções, o fato de constar dessa declaração, valor do IRRF em campo de dedução, 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.

CSLL – BASE DE CÁLCULO – ROYALTIES – A glosa de despesas, motivada pelo limite de dedutibilidade estabelecido na legislação do Imposto sobre a Renda, relativamente à *royalties*, não afeta a base de cálculo da Contribuição Social.

Negado provimento ao recurso de ofício.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso ex officio interposto pela 1ª. TURMA/DRJ EM CAMPINAS – SP.

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


EDISON PEREIRA RODRIGUES
PRESIDENTE

Processo nº : 10882.002362/2001-08
Acórdão nº. : 101-94.329

2



RAUL PIMENTEL
RELATOR

FORMALIZADO EM: 10 DEZ 2003

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: VALMIR SANDRI, KAZUKI SHIOBARA, SANDRA MARIA FARONI, PAULO ROBERTO CORTEZ, CELSO ALVES FEITOSA e SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL.

Recurso nº. : 131.142
Recorrente : 1ª. TURMA/DRJ-CAMPINAS – SP.

RELATÓRIO

O DELEGADO DA RECEITA FEDERAL DE JULGAMENTO EM CAMPINAS-SP, recorre de ofício para este Conselho, nos termos do artigo 34 do Decreto nº 70.235/72, com as alterações introduzidas pela Lei nº 9.532/97, c/c a Portaria MF nº 333/97, de Acórdão da 1ª Turma de Julgamento daquela Delegacia, através do qual foi desconstituído parcialmente crédito tributário lançado contra a pessoa jurídica **MCDONALD'S COMÉRCIO DE ALIMENTOS LTDA.**, com sede em Barueri-SP, proveniente de lançamento de ofício do Imposto de Renda Pessoa Jurídica e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido dos anos calendários de 1996, 1997 e 1998.

1) A retrocitada empresa deixou de adicionar ao Lucro Real e à base de cálculo da CSLL, o excesso verificado na dedução de despesas, na apuração dos resultados daqueles exercícios, a título de *Royalties* e Assistência Técnica, pois segundo a autuação, de conformidade com os artigos 291 a 294 do RIR/94 e Portaria MF 436/58, a empresa poderia considerar dedutível apenas o limite de 1% sobre o valor da receita bruta operativa, relativa a remessa de *Royalties* pelo uso de marcas de indústria ou nome comercial em qualquer tipo de produção ou atividade, uma vez que o uso das marcas não decorre da utilização de patente, processos ou fórmula de fabricação que atenda aos requisitos de registro junto ao INPI, ..a receita líquida previstos nos artigos 291 a 294 do Decreto n. 1.041/94, para a soma das referidas deduções:

“Esta fiscalização entende que o contribuinte enquadra-se no limite máximo imposto pelo item II, acima, no valor de 1% da receita bruta operativa, relativa a pagamento de 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 decorre da utilização de patente, processo ou fórmula de fabricação, conforme exposição na sequência.



Analisando o Certificado de Averbação do contrato de franquia junto ao INPI, anexado às fls. 85 a 182, verificamos que o mesmo é enquadrado no Setor "Fabricação de Produtos Alimentícios e Bebidas", conforme documento à folha 85. Na mesma folha vemos que o objeto é "...Franquia- Não exclusiva para desenvolvimento e operação da Rede de Restaurantes MC'DONALD'S no Brasil incluindo o uso das marcas - ...". A despeito da classificação no setor de fabricação de produtos alimentícios e bebidas, alimentos ou bebidas, somente com o uso de marcas. Do contrato averbado junto ao INPI extraímos da folha 92 o texto transcrito na sequência que sintetiza o conteúdo do sistema McDonald".

...

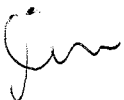
Observamos pelo texto que a franqueadora transmite à sua franqueada os direitos sobre nomes comerciais e fórmulas e especificações para certos produtos alimentícios. Todavia verificamos que o certificado de averbação vincula em seu Anexo A, às fls. 138 a 141, e no resumo da folha 86, apenas o registro no INPI das marcas e nomes comerciais, tais como McDonald's, Big Mac, McChicken, etc.

O contribuinte não apresentou registro no DNPI relativo a patente, processo ou fórmula de fabricação de produtos alimentícios, projetos de prédios comerciais ou quaisquer outros itens distintos de nomes e marcas comerciais. Exemplificando, a título de melhor esclarecer, não há o registro de patente,, processo ou fórmula de fabricação de determinado hambúrguer, bebida ou prédio comercial.

Cabe ainda destacar que a fiscalizada, à época dos fatos analisados, não era fabricante de produtos alimentícios nos termos do estabelecido no Regulamento do IPI. O preparo de alimentos em bares e restaurantes não é considerado industrialização nos termos das alíneas "a" e "b" do inciso I do art. 5º do Decreto 2.637/98. Os produtos vendidos pela fiscalizada, por exemplo, a carne do hambúrguer e o refrigerante, eram fabricados por terceiros e revendidos após simples preparo na lanchonete ou restaurante.

Em suma, esta fiscalização entende que a empresa pode considerar dedutível para efeito de tributação do IRPJ e da CSLL, apenas o limite de 1% sobre o valor da receita bruta operativa, relativa a remessa de royalties pelo uso de marca de indústria ou nome comercial em qualquer tipo de produção ou atividade, uma vez que o uso das marcas não decorre da utilização de patente, processo ou fórmula de fabricação que atenda aos requisitos de registros junto ao INPI."

2) Compensou indevidamente o Imposto de Renda Retido na Fonte por terceiros no mês de outubro de 1996, no montante de R\$ 74.138,38, indicado na linha 05 da Ficha 09 da DIRPJ/97, pois no sistema de controle da SRF relativo ao IRRF a título



de receitas financeiras ou de serviços consta haver somente a retenção de R\$ 8.392,02, conforme extrato de fls. 341

Os fundamentos para a liberação do crédito tributário estão sintetizados nas ementas do Acórdão, às fls. 856/857:

“*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 eles fabricados ou comercializados, utilizando os mesmos processos de fabricação, comercialização ou de exploração do negócio, relativamente a produtos alimentares, sujeita-se ao limite de 4% da receita líquida das vendas do produto fabricado ou vendido e às demais condições previstas nos artigos 291 a 294 do RIR/94, combinados com a Portaria MF 436, de 1958.

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 do IRRF em campo de dedução, 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.

CSLL – A glosa de despesas, motivada pelo limite de dedutibilidade estabelecido na legislação do Imposto sobre a Renda, relativamente à *royalties*. Não afeta a base de cálculo da Contribuição Social.

Lançamento procedente em Parte.”.

É o Relatório



V O T O

Conselheiro RAUL PIMENTEL, Relator:

:

Recurso de ofício manifestado de acordo com o disposto no artigo 34 do Decreto nº 70.235/72, com as alterações introduzidas pela Lei nº 9.532/97, c/c a Portaria MF nº 333/97, dele tomo conhecimento.

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

Esta Câmara já examinou questão idêntica, tendo como passivo a empresa ora recorrente, da qual resultou o Acórdão da lavra da Conselheira, Dra. SANDRA MARIA FARONI, abaixo transcrito, cujos fundamentos me reporto nesta oportunidade como razão de decidir:

"O art. 244 do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 1.041/94 (art. 355 do RIR/99) estabelece que as somas das quantias devidas a título de *royalties* pela exploração de patentes de invenção ou uso de marcas de indústria ou de comércio, e por assistência técnica, científica, administrativa ou semelhante, poderão ser deduzidas como despesas operacionais até o limite máximo de cinco por cento da receita líquida das vendas do produto fabricado ou vendido. O § 1º do mesmo artigo dispõe que os coeficientes percentuais admitidos para as deduções referidas no artigo serão estabelecidos e revistos periodicamente, mediante ato do Ministro de Estado da Fazenda, considerados os tipos de produção ou atividades reunidos em grupos, segundo o grau de essencialidade. Esses



percentuais máximos estão estabelecidos em atos do Ministro da Fazenda (Port. 436/58, 113/59, 314/70 e 60/94).

Os itens I e item II da Portaria MF 436/58 prevêm as seguintes percentagens máximas:

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 - Indústria de Transformação – essenciais

1 -

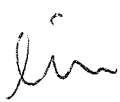
2 - Produtos alimentares 4%

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 da utilização de patente, processo ou fórmula de fabricação 1%

A fiscalização entendeu que os *royalties* pagos pela contribuinte enquadram-se no item II da Portaria, cujo percentual de dedutibilidade é de 1%.

A decisão recorrida, louvando-se em precedente acatado por esta Câmara (Acórdão 101-92.519, de 27/01/1999), considerou que a diferenciação entre *royalties* pelo uso de marca ou nome comercial (item II da Portaria) e *royalties* decorrentes da utilização de patentes, fórmulas ou processos de fabricação (item I da Portaria) consiste em que, no caso do item II, os *royalties* são pagos em razão de a empresa utilizar marca ou nome comercial em produtos, cuja fórmula, processos de fabricação ou de comercialização não pertencem ao detentor da marca, e no caso do item I, os *royalties* são pagos 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, no caso do item I da Portaria, os *royalties* são pagos pelo franqueado pelo direito de utilizar a marca do franqueador e de fabricar ou comercializar os mesmos produtos por ele fabricados ou comercializados, usando os mesmos processos de fabricação e comercialização.

Uma vez que, de acordo com o contrato firmado entre a contribuinte franqueada e a empresa franqueadora, os *royalties* são pagos não apenas pelo direito de utilizar a marca "McDonald's" em quaisquer produtos (o que seria o caso do item II da Portaria), mas sim para fins de operar restaurantes nos moldes do denominado "Sistema McDonald's", que inclui " *direito de propriedade intelectual quanto a*



certos e valiosos nomes comerciais, marcas de serviço, 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", seu enquadramento na Tabela da Portaria 436/58 se dá no item II, 2º Grupo, tipo 2 – "Royalties, pelo uso de patentes de invenção, processos e fórmulas de fabricação- produtos alimentares", cujo percentual de dedutibilidade admitido é de 4%.

Correta, pois, a decisão recorrida ao afastar o limite de 1% para a dedutibilidade das despesas com *royalties*.

Quanto à compensação, a decisão recorrida, para admitir a compensação, louvou-se nos registros informatizados da Receita para confirmar os montantes recolhidos por estimativa e que são passíveis de compensação.

Finalmente, quanto à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, sua base de cálculo está estabelecida no art. 2º da Lei 7.689/88, *verbis*:

Art. 2º – A base de cálculo da contribuição é o valor do do exercício, antes da provisão para o imposto de renda.

§ 1º – Para efeito do disposto neste artigo:

a) será considerado o resultado do período-base encerrado em 31 de dezembro de cada ano;

b) no caso de incorporação, fusão, cisão ou encerramento de atividades, a base de cálculo é o resultado apurado no respectivo balanço;

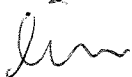
c) o resultado do período-base, apurado com observância da legislação comercial, será ajustado pela :(*Redação dada pelo art. 2º da MP 161/90, convertida na Lei 8.034/90*)

1-adição do resultado negativo da avaliação de investimentos pelo valor de patrimônio líquido;

2-adição do valor da reserva de reavaliação, baixado durante o período-base, cuja contrapartida não tenha sido computada no resultado do período-base;

3- adição do valor das provisões não dedutíveis na determinação do lucro real, exceto a provisão para o imposto de renda;

4- exclusão do resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido;



5- exclusão dos lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computados como receita;

6-exclusão do valor, corrigido monetariamente, das provisões adicionadas na forma do item 3, que tenham sido baixadas no curso do período-base."

Portanto, a base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido parte do resultado do exercício apurado de acordo com os princípios da legislação comercial. Não há previsão para a inclusão das despesas indedutíveis para fins de apuração do imposto de renda, isto é, valores correspondentes a despesas efetivas mas que, por determinação da legislação fiscal, devam ser adicionados no LALUR para fins de apuração do lucro real.

Isto posto, tenho que, ao reduzir a exigência, a decisão de primeira instância agiu de acordo com as disposições legais pertinentes, razão pela qual nego provimento ao recurso de ofício."

No que se refere à parte do crédito tributário liberado relativa a compensação indevida o Imposto de Renda Retido na Fonte por terceiros no mês de outubro de 1996, no montante de R\$ 74.138,38, indicado na linha 05 da Ficha 09 da DIRPJ/97, também estou com aquela autoridade.

Segundo o seu entendimento, não apurado, na declaração de rendimentos de empresa incorporada, imposto sobre o lucro real antes das deduções, o fato de constar dessa declaração, valor do IRRF em campo de dedução, 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.

Também, no que se refere à CSLL, é entendimento pacífico nesta instância de julgamento (Ac. 108-06.058/2000, 101-92.967/2000, 108-04.781/1997, 107-05.150/98) de que a glosa de despesas, motivada pelo limite de dedutibilidade estabelecido na legislação do Imposto sobre a Renda, relativamente à *royalties*, não afeta a base de cálculo do tributo, por falta de previsibilidade legal.

Com efeito, assim se manifesta o julgador *a quo* em seu Voto:



“A exigência reflexa da Contribuição Social, em princípio, seguiria a mesma orientação decisória da exigência principal relativa ao Imposto sobre a Renda.

No entanto, como a glosa das despesas não foi motivada pela falta de comprovação e/ou suposta inexistência das despesas deduzidas, mas em razão do limite de dedutibilidade estabelecido na legislação do Imposto sobre a Renda, a base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro não foi afetada, pois esta corresponde ao resultado do exercício, submetido ao ajuste entre os quais não está contemplado expressamente o limite em questão.

Impende esclarecer que o art. 28 da Lei nº 9.430, de 1996, citado no enquadramento legal de fls. 554, estende à Contribuição Social sobre o Lucro algumas das normas contempladas na referida lei para o Imposto de Renda, especificamente aquelas dos arts. 1º a 3º, 5º a 14, 17 a 26, 55 e 71, dentre as quais não se encontra o limite de dedutibilidade de *royalties*.”

Por todo o exposto, nego provimento ao recurso de ofício interposto.

Brasília-DF, 15 de agosto de 2003


RAUL PIMENTEL, Relator