



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS**

**Processo n°** 11543.007847/99-17  
**Recurso n°** Especial do Procurador  
**Acórdão n°** 9101-002.572 – 1ª Turma  
**Sessão de** 13 de março de 2017  
**Matéria** GLOSA DE DESPESAS - ROYALTIES  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** CAPIX COMÉRCIO DE ALIMENTOS E PARTICIPAÇÕES LTDA.

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ**

Ano-calendário: 1994, 1996, 1997, 1998

DEDUTIBILIDADE DE DESPESAS COM PAGAMENTO DE ROYALTIES. LIMITE LEGAL. VIGÊNCIA. DEFINIÇÃO DO COEFICIENTE LEGAL. ATIVIDADE DE PREPARO E VENDA DE PRODUTOS ALIMENTARES.

O art. 71 da Lei nº 4.506/64 não revogou o art. 74 da Lei nº 3.470/58, persistindo, portanto, mesmo para as beneficiários residentes no país, o limite para dedução das despesas com pagamento de *royalties*. Precedente do STF. 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, conforme previsto na Portaria MF 436, de 1958.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, em dar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Alberto Freitas Barreto - Presidente.

(documento assinado digitalmente)

Rafael Vidal de Araujo - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Adriana Gomes Rego, Cristiane Silva Costa, André Mendes de Moura, Luis Flávio Neto, Rafael Vidal de Araújo, Daniele Souto Rodrigues Amadio, Gerson Macedo Guerra, Carlos Alberto Freitas Barreto (Presidente).

## Relatório

Trata-se de recurso especial de divergência (fl. 225 e ss.) interposto pela Fazenda Nacional com fundamento no art. 7º, II, do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais - CSRF, aprovado pela portaria MF nº 147/2007.

Alega a Fazenda Nacional que no acórdão nº 103-22.841, recorrido (fl. 214 e ss.), a Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes deu à lei tributária interpretação divergente daquela que lhe foi emprestada pela Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes no âmbito do acórdão nº 101-94.329.

No caso, a autoridade tributária acusa a interessada em epígrafe de haver cometido as seguintes infrações à legislação do IRPJ, conforme trechos do termo de verificação fiscal (TVF) a seguir transcritos (fl. 65 e ss):

### **2.1. DEDUÇÃO DE "ROYALTIES" ACIMA DO LIMITE LEGAL**

A pessoa jurídica fiscalizada através de um procedimento incorreto reduziu a base de cálculo do IRPJ. De acordo com o preceituado nos dispositivos legais, as despesas com pagamento de "royalties" pelo uso de marcas estão sujeitas ao limite de dedutibilidade de 1% da receita líquida.

Entretanto, a Fiscalizada deduziu como despesa operacional 5% da receita líquida como "royalties", nos anos-calendário de 1994, 1996, 1997 e 1998, conforme se demonstra nos quadros de fls. 72/75. (g.n.)

Para efeito de determinação do lucro real, são indedutíveis os valores excedentes das despesas em pauta por não satisfazerem à condição exigida pelo artigo 12, parágrafo 1º, da Lei 4.131/62 c/c o item II da Portaria nº 436/58, do ministro da fazenda.

O contrato de Franquia celebrado entre a Realco Comércio de Alimentos S/A, franqueadora da marca McDonald's, e o franqueado Sr. Marcelo Botelho Bulhões, sócio majoritário da autuada e cedente da marca para ela, estabeleceu o pagamento de "royalties" de 5% (cinco por cento) das vendas brutas (fls. 24, 40/43, 127).

Embora contratado entre as partes a 5%, a legislação tributária, conforme já abordada, permite para esta atividade que apenas 1% da receita líquida seja utilizado como despesa operacional para fins de dedução na determinação do lucro real.

(...)

Diante disso, foram adicionadas ao lucro líquido do exercício as parcelas das despesas de "royalties" excedentes do limite legal de 1% da receita líquida a fim de compatibilizar as despesas escrituradas à razão de 5% das vendas líquidas com o limite de dedutibilidade fixado (um por cento).

(...)

## **2.2. DESPESA DE "ROYALTIES" - INDEDUTIBILIDADE**

São indedutíveis, na determinação do lucro real, a parte dos gastos com "royalties" que correspondem ao pagamento das contribuições (PIS e COFINS) sobre eles incidentes devidas pela beneficiária Franqueadora e arcadas pela Fiscalizada nos anos-calendário de 1994 e 1996, em face de tais despesas não serem necessárias à atividade explorada pela autuada. O que confirma o seu pagamento ter sido suspenso a partir de 1997, mesmo não tendo havido alteração contratual a este respeito, segundo informado pelo Contribuinte.

Somente são consideradas operacionais as despesas necessárias para a realização das operações exigidas pela atividade da empresa. É o encargo necessário para comercializar os bens ou serviços objetos da atividade.

(...)

A Pessoa Jurídica Fiscalizada assumiu, por mera liberalidade, os encargos da Contribuição para o PIS e para a COFINS devidas pela beneficiária Franqueadora. Conforme explicitado no item 2.2 acima, os administradores da empresa têm o direito de organizar os negócios da empresa da maneira que melhor julgarem, desde que não venham a infringir a Legislação do Imposto de Renda, reduzindo arbitrariamente a base de cálculo do imposto.

(...)

Descaracterizada, pois, a condição de "necessárias à atividade da empresa" e de "necessária à manutenção da fonte produtora", o fisco rejeita a dedutibilidade dos valores correspondentes às referidas despesas, devendo os valores serem adicionados ao lucro líquido do exercício para determinação do Lucro Real.

Cabe ressaltar que as despesas a que se faz menção, caso não tivessem sido destacados como não necessárias, caberia tipificá-las como despesas de "royalties" excedentes do limite legal de 1% da receita líquida, visto que foram provisionadas na conta de "Royalties" - item 2.1 acima (cópia Livro Razão fl. 44).

(...)

Impugnada a exigência (fl. 134 e ss.), a 5ª Turma da DRJ no Rio de Janeiro julgou procedente o lançamento, em acórdão assim ementado (fl. 149 e ss.):

**DESPESAS COM ROYALTIES PELO USO DE MARCA. DEDUTIBILIDADE. LIMITE PERCENTUAL.**

As despesas com royalties pelo uso de marcas de indústria e comércio, quando o uso da marca ou nome não seja decorrente da utilização de patente, processo ou fórmula de fabricação, têm sua dedutibilidade limitada a 1%, consoante determinação da Portaria n.º 436/1958.

**DESPESAS TRIBUTÁRIAS ASSUMIDAS EM CONTRATO DE FRANQUIA. PAGAMENTOS DE CONTRIBUIÇÕES EM NOME DA FRANQUEADORA.**

São indedutíveis os pagamentos efetuados a título de royalties que exceder o percentual permitido pela legislação tributária, mesmo que estejam previstos em contrato.

(...)

Irresignado, o sujeito passivo interpôs recurso voluntário (fl. 170 e ss.), havendo a Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes dado-lhe provimento, conforme acórdão cuja ementa abaixo se transcreve (fl. 214 e ss.):

FRANQUIA - DESPESAS COM ROYALTIES - DEDUTIBILIDADE - As despesas com royalties são dedutíveis na apuração do lucro real sujeito ao imposto de renda, porque necessárias à manutenção da franquia.

(...)

Cientificada do julgado acima referido, a Fazenda Nacional interpôs o recurso especial de divergência ora sob exame (fl. 224 e ss.) apontando como paradigma o acórdão nº 101-94.329, da lavra da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes (e não do Segundo Conselho, como erroneamente consta do especial), cuja ementa é a seguinte (fl. 236 e ss.):

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.

(...)

Em seu recurso alega a Fazenda Nacional, entre outras coisas, o seguinte:

Trata-se nitidamente de identidade fática entre o acórdão paradigma e o acórdão ora recorrido. Enquanto a E. Câmara a quo julga incabível o lançamento, compensando integralmente os valores a título de royalties, o acórdão paradigma adotou posicionamento diverso, ao limitar em 4% (quatro por cento) a dedução, a qual, por seu turno, é a solução mais correta.

Deve-se, tão logo, asseverar que o acórdão paradigma sequer cogitou da possibilidade da dedução integral referente as despesas de royalties, como assim o fez o hostilizado acórdão. Na verdade, a controvérsia do acórdão paradigma foi no sentido de limitar a dedução em 4%, ao invés de 5%, requerido pela Recorrida (igualmente McDonald's). No entanto, as razões expostas e os fundamentos utilizados na decisão paradigma caem como uma luva para a análise da presente controvérsia.

Feitas estas considerações iniciais, convém analisar a legislação tributária sobre o assunto para compreender melhor a matéria em discussão:

Em 28/11/1958, a Lei n. 3.470 que tratou do imposto de renda assim dispôs:

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.

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

Os itens I e item II da Portaria MF 436 de 30.12.1958 prevêm a 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%

Desta forma, em meados de 1958, ficou sacramentada a limitação da dedução do IR em 4%.

Com a mera análise do disposto do artigo 294 do Decreto n. 1041 de 11/01/94 (RIR), decreto regulamentado com base na Lei n. 3.470/58, percebe-se nitidamente a limitação da dedução do imposto de renda imposta pelo legislador no tocante aos royalties, in verbis:

"Art. 294. As somas das quantias devidas a título de royalties pela exploração de patentes de invenção ou uso de marcas de indústria ou de comércio, e por assistência técnica, científica, administrativa ou semelhante, poderão ser deduzidas como despesas operacionais até o limite de 5% da receita líquida das vendas do produto fabricado ou vendido, ressalvado o disposto nos artigos 487 e 490, V (Lei n. 3.470/58, art 78 e 4.131/62, art. 12 e Dec. Lei n. 1730/79, art. 6º).

§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 (Lei nº 4.131/62, art. 12, §1º).

Como até mesmo reconhecido pelo Recorrido, o acordo 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", o que inclui vários itens, tais como marcas de serviço, marcas de comércio, controle de estoque e operação, escrituração de livros e contabilidade, etc...

Nesta persuasão, a Recorrida se enquadra de forma hialina no disposto no item II, 2º grupo, tipo 2, da Portaria n. 436/58 do MF. Não pairam dúvidas, assim, que há um limite de dedução na percentagem de 4% (quatro por cento).

(...)

Por fim, em relação ao PIS e à COFINS incidentes sobre os pagamentos feitos à franqueadoras, como se tratam de lançamentos reflexos, devem seguir o mesmo curso do lançamento referente ao Imposto de Renda. As receitas de royalties, taxas de franquia e alugueis compõem a base de cálculo do PIS por serem receitas próprias da atividade da empresa. Assim, também está equivocada a decisão que decidiu pela dedução integral em relação a estes dois tributos.

(...)

Havendo o especial sido admitido pela Presidente da Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuinte (fl. 263 e ss.), o sujeito passivo, regularmente intimado, apresentou contrarrazões ao recurso nos seguintes termos (fl. 269 e ss.):

### **III - PRELIMINARMENTE**

#### **DA INADMISSIBILIDADE DO RECURSO ESPECIAL**

9. O Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, o qual ora se responde, ao contrário do que a Ilma. Presidente da 3ª Câmara do Primeiro Conselho de Contribuinte equivocadamente entendeu, não satisfaz os pressupostos regimentais de admissibilidade.

(...)

11. In casu, como pontuado até mesmo pela Recorrente, duas matérias são levadas ao conhecimento e apreciação dessa E. Câmara Superior, quais sejam: (i) a dedutibilidade integral das despesas relativas ao pagamento de royalties no caso de franquia; e (ii) a dedutibilidade das despesas com o PIS e a COFINS, incidente sobre os royalties pagos à franqueadora.

12. Entretanto, como se pode observar pela leitura até mesmo desatenta do Recurso Especial aviado pela Fazenda Nacional, esta pretendeu demonstrar, TÃO-SOMENTE, a divergência quanto à questão da dedutibilidade integral das despesas relativas ao pagamento de royalties.

13. Note que, no que se refere aos encargos de tributos assumidos em razão da celebração de contratos de franquia, a Recorrente sequer colacionou ou indicou um único acórdão que fosse capaz de ensejar o recebimento do Recurso Especial ora combatido.

14. Pior, a irresignação da Recorrente se limita ao esboço de um único parágrafo sobre a questão, ao final de sua peça recursal, o que, não há dúvida, não se mostra suficiente a ensejar o cabimento do recurso em questão.

(...)

### **IV - NO MÉRITO:**

#### **IV.a - DAS DESPESAS COM ROYALTIES - DEDUTIBILIDADE INTEGRAL**

19. Como narrado acima, a irresignação do Recorrente sustenta-se na suposta existência de limite legal à dedutibilidade das despesas relativas ao pagamento de royalties, no caso de franquia.

20. Em que pese o argumento, nada mais descabido.

21. Inicialmente, cabe lembrar que a Lei nº 8.955/94, que dispõe sobre o contrato de franquia empresarial (franchising), o conceituou, em seu art. 2º, como "o sistema pelo qual um franqueador cede ao franqueado o direito de uso de marca ou patente, associado ao direito de distribuição exclusiva ou semi-exclusiva de produtos ou serviços e eventualmente, também ao direito de uso de tecnologia de implantação e administração de negócio ou sistema operacional desenvolvidos ou detidos pelo franqueador, mediante remuneração direta ou indireta, sem que, no entanto, fique caracterizado vínculo empregatício".

22. Por conseguinte, o art. 3º, VIII, "a", do mesmo dispositivo legal, definiu royalties como "remuneração periódica pelo uso do sistema, da marca ou em troca dos serviços efetivamente prestados pelo franqueador ao franqueado (royalties)".

23. Do Projeto de Lei nº 318/91, que deu origem à citada Lei nº 8.955/94, constava o art. 5º, vetado pelo Presidente da República, o qual dispunha que 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, seriam consideradas despesa operacional dedutível para fins de apuração de lucro real do franqueado ou de empresa que o franqueado constitua para operar a franquia, observado o disposto no artigo 71 da 4.506/64, e legislação superveniente.

24. Nas respectivas razões de veto foi consignado que a matéria de que tratava o artigo 5º do respectivo projeto de lei já se encontrava albergada pela legislação do imposto de renda (art. 71 da Lei nº 4.506/64), motivo pelo qual o mesmo seria desnecessário. In verbis:

"Objetiva o art. 5º regular em que situações as despesas realizadas pelas empresas franqueadas com publicidade, aluguel de marca, e outras, são dedutíveis na apuração do lucro real.

A legislação do imposto de renda dispõe que são dedutíveis na apuração do referido lucro as despesas necessárias, pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa. Particularmente, o art. 71 da Lei nº 4.506/64 regula em que situações as despesas com 'royalties' e aluguel são admitidas como dedutíveis na apuração do lucro real.

Como se observa, a matéria de que trata o art. 5º do projeto de lei já se encontra albergada pela legislação do imposto de renda, sendo, ele, portanto, desnecessário, razão pela qual se impõe o seu veto".

25. Por sua vez, assim dispõe o art. 71 da Lei nº 4.506/64:

Art. 71. A dedução de despesas com aluguéis ou "royalties" para efeito de apuração de rendimento líquido ou do lucro real sujeito ao imposto de renda, será admitida:

a) quando necessárias para que o contribuinte mantenha a posse, uso ou fruição do bem ou direito que produz o rendimento;

26. Não resta dúvida, após o cotejo dos trechos acima transcritos, que as razões para o veto presidencial ao art. 5º da Lei nº 8.955/94, que reafirma a dedutibilidade integral dos pagamentos efetuados pelo franqueado ao franqueador em contraprestação ao sistema de franquia, se fundou no art. 71 da Lei nº 4.506/64, que não impõe qualquer limite a dedutibilidade das despesas com royalties, desde que necessárias para manutenção da posse, uso ou

fruição do bem ou direito que produz o rendimento, derogando, desta forma, o art. 74 da Lei nº 3.470/58.

(...)

#### **IV.b - DAS DESPESAS COM PIS E COFINS INCIDENTES SOBRE OS ROYALTIES - OBRIGAÇÃO CONTRATUAL**

36. Caso seja superada a preliminar acima aduzida, o que a Recorrida admite apenas para fins de argumentação, a mesma passa a demonstrar que, ao contrário do que sustenta a Recorrente, as despesas com o PIS e a COFINS por ela suportadas devem sim ser consideradas dedutíveis.

37. Isso porque, os encargos assumidos de tributos incidentes sobre os royalties pagos à franqueadora, longe de liberalidade da franqueada, decorrem de obrigação contratual, e, justamente por essa razão, mostram-se absolutamente necessários manutenção da respectiva atividade.

38. Sendo necessárias, impõe-se a aplicação, ao caso dos autos, da regra constante do art. 299 do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 3.000/99, que assim dispõe:

"Artigo 299 - São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47)."

39. Logo, tendo em vista que as despesas com o pagamento de tributos são indispensáveis, por força contratual, à manutenção da atividade da Recorrida, não há dúvida de que as mesmas devem ser consideradas integralmente dedutíveis.

40. Demonstra-se oportuna, nesse particular, a transcrição de acórdão proferido pela antiga Oitava Câmara do Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda:

"IRPJ - DESPESAS TRIBUTARIAS ASSUMIDAS EM CONTRATO DE FRANQUIA E LOCAÇÃO - IMPROCEDÊNCIA DA GLOSA - **São operacionais e dedutíveis os encargos de tributos assumidos em contratos de franquia** e locação, pois configuram componente do custo pelo exercício dos direitos contratados." (grifou-se)

(...)

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Rafael Vidal de Araujo, Relator.

### 1) DA PRELIMINAR DE ADMISSIBILIDADE DO RECURSO ESPECIAL

Em suas contrarrazões a interessada pede seja inadmitido o presente recurso especial.

Pois bem, como visto no relatório, a autoridade tributária acusa a contribuinte de haver cometido as seguintes infrações à legislação do IRPJ:

a) falta de adição ao lucro líquido, para fins de determinação do lucro real, da parcela das despesas com pagamento de *royalties* que superaram o limite de 1% da receita líquida de vendas (item 002 do auto de infração e item 2.1 do TVF); e

b) falta de adição ao lucro líquido, para fins de determinação do lucro real, da totalidade das despesas com reembolso, à franqueadora, do PIS/Cofins por esta devido em razão do recebimento dos *royalties*. Adição que deve ser feita por se tratar de mera liberalidade da franqueada/contribuinte, ou, ainda que assim não se entenda, pela inobservância do limite de 1% acima referido, já que a interessada contabilizava tais reembolsos na rubrica *royalties* (item 001 do auto de infração e item 2.2 do TVF).

O lançamento foi integralmente mantido pela decisão de primeira instância administrativa, por se considerar que os valores dos dois itens do auto de infração, conforme mencionado acima, excediam o limite de 1% da receita líquida de vendas para dedução das despesas com pagamento de *royalties*.

A decisão de segunda instância administrativa (acórdão recorrido), por sua vez, entendeu que o art. 71 da Lei nº 4.506/64 revogou os limites para dedução de despesas com pagamento de *royalties* que eram estabelecidos no art. 74 da Lei nº 3.470/58 c/c a Portaria MF nº 436/58.

E nesse passo, concluiu que "as despesas de *royalties*, nelas incluídas as suportadas pela recorrente por força de contrato, relativas ao PIS e à COFINS incidentes sobre os pagamentos feitos à franqueadora, necessárias à manutenção da franquía que produz o rendimento, podem ser deduzidas integralmente".

Por outro lado, o Acórdão paradigma nº 101-94.329, examinando situação muito semelhante, que também envolvia autuação de empresa franquída da rede MCDONALD'S, nos mesmos períodos de apuração, por glosa das despesas de *royalties* que excederam o referido limite de 1%, considerou que o correto era apenas afastar parcialmente o lançamento, entendendo que deveria ser aplicado o limite de 4% previsto na mesma legislação que foi afastada pelo acórdão recorrido.

Ou seja, enquanto o acórdão recorrido afastou a aplicação do art. 74 da Lei nº 3.470/58 e da Portaria MF nº 436/58, por entender que se tratava de normas revogadas, o

acórdão paradigma, diante do mesmo tipo de autuação fiscal, considerou correto manter a aplicação das referidas normas, ajustando apenas o enquadramento feito pela fiscalização (em vez de aplicar o inciso que estabelecia o limite de 1%, entendeu que o correto era aplicar o inciso que previa o limite de 4%).

A divergência é bastante evidente. Trata-se aqui de um caso de silêncio eloquente, pois o paradigma, ao silenciar sobre o art. 71 da Lei nº 4.506/64, entendeu que este dispositivo não produziu qualquer modificação na ordem jurídica que pudesse impactar àquele caso (observe que o mesmo já estava vigente à época – mesmos período de apuração), ou seja, entendeu que este dispositivo não teve força revogadora sobre o art. 74 da Lei nº 3.470/58 e da Portaria MF nº 436/58, o que diverge frontalmente do entendimento do recorrido.

A divergência da legislação tributária, exigida para o julgamento do recurso especial, não significa que o paradigma tenha que desconstruir a tese do recorrido, mas apenas que as decisões dos colegiados distintos estejam dando à legislação tributária interpretação divergente, o que é o caso, ou seja: aqui se aplica, ou não, o quanto constante no art. 74 da Lei nº 3.470/58 combinado com a Portaria MF nº 436/58?

Vê-se que a preliminar de não conhecimento do recurso é específica para um dos itens da autuação, aquele referente à glosa das despesas com reembolso, à franqueadora, do PIS/Cofins por esta devido em razão do recebimento dos *royalties*.

A contribuinte alega que a PGFN sequer colacionou ou indicou um único acórdão que fosse capaz de ensejar o recebimento do recurso especial, e que a irresignação da PGFN em relação a essa questão se limita ao esboço de um único parágrafo, ao final da peça recursal, o que não atenderia os requisitos para a admissibilidade do recurso.

O argumento não procede, porque toda a argumentação da PGFN defendendo a aplicação dos limites legais para a dedução de despesas com *royalties*, corroborada pelo paradigma apresentado, abrange igualmente os dois itens da autuação fiscal

O fato é que, embora tenha sido dividida em dois itens, a autuação abrange uma mesma infração: excesso de dedução de despesas com *royalties*.

No caso, o que a franqueada paga para a franqueadora são *royalties*, e já foi inclusive mencionado que a própria contribuinte contabilizava os referidos reembolsos na rubrica *royalties*.

A decisão de primeira instância administrativa já havia destacado que a fiscalização não precisava ter separado os valores autuados em dois itens distintos:

A autuante poderia ter procedido à glosa do excesso na sua totalidade por estar em desacordo com a Legislação Tributária. Todavia, preferiu dividir o excesso apurado em duas partes: [...]

E o motivo para a manutenção desse item da autuação referente à glosa dos reembolsos de PIS/Cofins, pela decisão de primeira instância administrativa, foi exatamente o mesmo do outro item, ou seja, "que o excedente ao limite de 1% (um por cento) da receita líquida deve ser glosado pois está em desacordo com o artigo 284 do RIR/1994 e a Portaria n.º 458/1958".

Vê-se também que a decisão de segunda instância administrativa (acórdão ora recorrido), quando afastou as normas que previam os referidos limites para a dedução de *royalties*, o fez igualmente para os dois itens, deixando claro que as despesas suportadas pela recorrente por força de contrato, relativas ao PIS e à COFINS incidentes sobre os pagamentos feitos à franqueadora, estavam incluídas nas despesas de *royalties*:

Sendo, no caso, as despesas de royalties, nelas incluídas as suportadas pela recorrente por força de contrato, relativas ao PIS e à COFINS incidentes sobre os pagamentos feitos à franqueadora, necessárias à manutenção da franquia que produz o rendimento, podem ser deduzidas integralmente.

A aplicação do referido limite de 1% para essas "despesas com reembolso, à franqueadora, do PIS/Cofins por esta devido em razão do recebimento dos *royalties*" está colocada pela fiscalização desde a lavratura do auto de infração. Ele serviu como fundamento para a manutenção do referido item de autuação na primeira instância administrativa, e o afastamento desse limite serviu como fundamento para o cancelamento do referido item de autuação na segunda instância administrativa, exatamente da mesma forma como ocorreu para o outro item da autuação fiscal.

Essa questão referente à aplicação ou não dos limites legais para a dedução de despesas com *royalties* está colocada desde o início do processo, e veio sendo tratada como uma questão comum para os dois itens de autuação, ora justificando a manutenção destes, ora justificando a sua derrubada.

É nesse contexto que se pode afirmar que toda a argumentação da PGFN defendendo a aplicação dos limites legais para a dedução de despesas com *royalties*, corroborada pela paradigma apresentado, abrange igualmente os dois itens da autuação fiscal.

A questão se os royalties (seja na sua totalidade, seja os especificamente relacionados aos referidos reembolsos de PIS/Cofins) são ou não despesas necessárias, não repercutiu no desenrolar do presente processo.

Admitida a sua necessidade, o debate sobre a dedutibilidade dessas despesas girou em torno da aplicação das normas que estabelecem limites legais para tanto, definindo qual seria o coeficiente legal correto em função do tipo de atividade (decisão de primeira instância), ou examinando a tese da revogação das normas que estabeleciam esses coeficientes (decisão de segunda instância).

Mas o que é importante perceber é que a questão sobre o limite legal para a dedução de despesas com *royalties*, isoladamente analisada, foi (e em tese é) suficiente para a manutenção dos dois itens da autuação, justamente o que a PGFN busca com seu recurso.

Nem a admissibilidade do recurso, nem seu êxito dependem de argumentos e de paradigmas que tratem especificamente da questão da necessidade dos *royalties* pagos à franqueadora, a título do PIS/Cofins por esta devido em razão do recebimento dos *royalties*.

Nestes termos, rejeito a preliminar de não conhecimento do recurso.

## 2) MÉRITO

No caso o sujeito passivo deduziu como despesa os *royalties* pagos à Realco Comércio de Alimentos S/A, pessoa jurídica residente no Brasil que detém os direitos de uso da marca McDonald's.

Em suas contrarrazões ao especial alega o sujeito passivo, com amparo no acórdão recorrido e na exposição de motivos para o veto presidencial ao art. 5º do Projeto de Lei nº 318/91, convertida na Lei nº 8.955/94, que o art. 71 da Lei nº 4.506/64 revogou o limite para dedução fiscal dos *royalties* previsto no art. 74 da Lei nº 3.470/58, daí porque não mais existe um limite para dedução fiscal dos *royalties*.

Pois bem, sobre o limite de dedução fiscal das despesas com pagamento de *royalties* a Lei nº 3.470/58 assim dispôs:

Art 74. Para os fins da determinação do lucro real das pessoas jurídicas como o define a legislação do impôsto 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. (*grifo nosso*)

§ 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. (*grifo nosso*)

(...)

Como visto, a norma acima transcrita impôs um limite máximo de 5% para dedução fiscal dos *royalties* pela exploração de marcas de indústria e de comércio, e patentes de invenção. Ademais, atribuiu ao Ministro da Fazenda poder para rever o referido limite, "*considerados os tipos de produção ou atividades, reunidos em grupos, segundo o grau de essencialidade*".

No uso do poder que lhe foi atribuído pela norma em comento, o Ministro da Fazenda expediu a Portaria MF nº 436/58, estabelecendo os referidos limites para cada tipo de produção ou atividade.

Posteriormente a Lei nº 4.131/62 introduziu novas normas sobre a dedução fiscal das despesas com pagamento de *royalties*, mas manteve tanto o limite máximo de 5% quando a competência do Ministro da Fazenda para alterá-la. É a seguinte a redação:

Art. 12. As somas das quantias devidas a título de "royalties" pela exploração de patentes de invenção, ou uso da marcas de indústria e de comércio e por assistência técnica, científica, administrativa ou semelhante, poderão ser deduzidas, nas declarações de renda, para o efeito do art. 37 do Decreto nº 47.373 de 07/12/1959, até o limite máximo de cinco por cento (5%) da receita bruta do produto fabricado ou vendido. (*grifo nosso*)

§ 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. (*grifo nosso*)

§ 2º As deduções de que este artigo trata, serão admitidas quando comprovadas as despesas de assistência técnica, científica, administrativa ou semelhantes, desde que efetivamente prestados tais serviços, bem como

mediante o contrato de cessão ou licença de uso de marcas e de patentes de invenção, regularmente registrado no País, de acordo com as prescrições do Código de Propriedade Industrial.

§ 3º As despesas de assistência técnica, científica, administrativa e semelhantes, somente poderão ser deduzidas nos cinco primeiros anos do funcionamento da empresa ou da introdução de processo especial de produção, quando demonstrada sua necessidade, podendo este prazo ser prorrogado até mais cinco anos, por autorização do Conselho da Superintendência do Conselho da Superintendência da Moeda e do Crédito.

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

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

Art. 14. Não serão permitidas remessas para pagamentos de "royalties", pelo uso de patentes de invenção e de marcas de indústria ou de comércio, entre filial ou subsidiária de empresa estabelecida no Brasil e sua matriz com sede no exterior ou quando a maioria do capital da empresa no Brasil, pertença aos titulares do recebimento dos "royalties" no estrangeiro. (Vide Lei 8.383, de 1991)

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

(...)

Veja que, dentre outras alterações, a Lei nº 4.131/62 impôs a tributação da integralidade das despesas pagas a pessoas residentes no exterior a título de *royalties* pelo uso de marcas (art. 13, parágrafo único). A Lei nº 3.470/58 não distinguia entre os *royalties* pagos a pessoas residentes no país, e os *royalties* pagos a pessoas residentes no exterior.

Mais adiante a Lei nº 4.506/64 também introduziu no ordenamento jurídico novas normas sobre a matéria, *in verbis*:

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: (*grifo nosso*)

- 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: (grifo nosso)

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; (grifo nosso)

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.

(...)

Veja que, no que concerne ao pagamento de royalties a pessoas residentes no exterior, a norma acima expressamente acolhe o limite para dedução fiscal dessas despesas (vide parágrafo único, alínea "f", item 2, e alínea "g", item 2). Todavia, a norma é silente sobre limitação dessa dedução no pagamento de royalties a pessoas residentes no país, como se dá no caso dos presentes autos.

Por fim, o Decreto-Lei nº 1.730/79 estabeleceu que o limite de 5% para dedução fiscal dos *royalties* passaria a incidir sobre a receita líquida, e não mais sobre a receita bruta. Veja:

Art 6º - O limite máximo das deduções, estabelecido no artigo 12 da Lei nº 4.131, de 3 de setembro de 1962, será calculado sobre a receita líquida das vendas do produto fabricado ou vendido.

(...)

Pois bem, a questão que se coloca, portanto, é saber se, no que concerne ao pagamento de royalties a pessoas residentes no Brasil, há ou não limite para sua dedução fiscal.

O entendimento manifestado no acórdão recorrido, e também defendido pela contribuinte, é que o art. 71 da Lei nº 4.506/64 revogou o limite para dedução fiscal dos royalties previsto no art. 74 da Lei nº 3.470/58, daí porque não mais existe um limite para dedução fiscal dos royalties.

Ocorre que a Primeira Turma do STF, no âmbito do RE 104.368-SP, se debruçou sobre essa mesma questão havendo decidido naquela oportunidade que, mesmo em relação a beneficiários residentes no país, o art. 71 da Lei nº 4.506/64 não revogou o limite para dedução fiscal dos royalties instituído pelo art. 74 da Lei nº 3.470/58.

Confira-se, a seguir, a ementa ao referido acórdão do STF, bem como trechos do respectivo voto condutor proferido pelo Ministro Néri da Silveira:

EMENTA:

Recurso extraordinário. Imposto de Renda. Royalties. Deduções por pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil, em montante superior ao limite estabelecido no art. 74, da Lei nº 3.470, de 1958. Lei nº 4.506, de 30/12/1964, art. 71 e seu parágrafo único. R.I.R. de 1966, arts. 232, 233 e 234. A Lei nº 4.506/1964, embora haja estabelecido modificações, no que concerne à dedutibilidade de despesas com "royalties", não revogou o art. 74, da Lei nº 3.470/1958. R.I.R. de 1966, arts. 174 e 175. Acórdão que negou vigência ao art. 74, da Lei nº 3.470/1958, devidamente prequestionado, e ao art. 175, do RIR de 1966. Recurso extraordinário conhecido e provido, para restabelecer a sentença. (g.n.)

(...)

VOTO:

(...)

A Lei nº 4.506/1964, embora haja estabelecido modificações, em matéria de imposto de renda, inclusive, dispondo em seu art. 71 e parágrafo único, já examinados, no que concerne a dedutibilidade de despesas com "royalties", pelo uso de marcas de indústria e comércio, quando pagos ou creditados a beneficiários domiciliados no exterior, não revogou o art. 74, da Lei nº, 3.470/1958, que, pela primeira vez, de forma ampla, regulou a matéria da dedutibilidade de despesas com "royalties", sendo beneficiários do pagamento, tanto domiciliados no país, quanto no exterior. Referindo-se, de explícito, as deduções, quando beneficiários do pagamento, residentes no exterior, não tornou a Lei nº 4.506/1964, com as regras específicas de seu art. 71 e parágrafo único, o disposto no art. 74, da Lei nº 3.470/1958, de referencia aos beneficiários dos pagamentos, quando domiciliados no País. Foi, sem dúvida, na linha dessa conclusão, que o Regulamento do Imposto de Renda, editado em 1966, contemplou, nos arts. 174 e 175, de maneira expressa, a disciplina da matéria, com remissão as Leis nºs 4.506/1964, art. 71 e parágrafo único, e 3.470/1958, art. 74.

(...)

Ora, o acórdão julgou procedente a ação, para reconhecer que as deduções referentes a pagamentos de "royalties" efetuados pela autora a domiciliados no País, nos exercícios de 1968 (ano-base de 1967) e 1969 (ano-base de 1968) não estavam sujeitas a qualquer limitação percentual, "porquanto a legislação de regência (art. 71 da Lei nº 4.506, de 1964) apenas limita a dedutibilidade de

"royalties" pagos ou creditados a domiciliados no exterior" (fls. 12). Em assim fazendo, negou o julgado vigência ao art. 74, da Lei nº 3.470/1958, devidamente prequestionado, e ao art. 175, do RIR, baixado com o Decreto nº 58.400/1966. (g.n.)

(...)

Isso posto, embora não se trate de decisão com efeito vinculante perante este Conselho, curvo-me à interpretação acolhida pela Corte Maior, a qual inclusive vem sendo reproduzida pelo STJ (vide o REsp 378.575/RS, o REsp 260.513/RS e o REsp 204.696/RJ), no sentido de que o art. 71 da Lei nº 4.506/64 não revogou o art. 74 da Lei nº 3.470/58, persistindo, portanto, mesmo para beneficiários residentes no país, como é o caso dos autos, o limite à dedução das despesas com pagamento de *royalties*.

Mas a decisão do STF, dentre as hipóteses previstas na Portaria MF nº 436/1958, que regulamentou o referido art. 74 da Lei nº 3.470/58, não define qual o coeficiente correto a ser aplicado no caso em questão.

Conforme mencionado, o art. 74 da Lei nº 3.470/58 impôs um limite máximo de 5% para dedução fiscal dos *royalties* pela exploração de marcas de indústria e de comércio, e patentes de invenção, e atribuiu ao Ministro da Fazenda poder para rever o referido limite, "*considerados os tipos de produção ou atividades, reunidos em grupos, segundo o grau de essencialidade*".

No uso do poder que lhe foi atribuído por lei, o Ministro da Fazenda expediu a Portaria MF nº 436/58, nos seguintes termos:

O Ministro de Estado dos Negócios da Fazenda, no uso das suas atribuições legais e tendo em vista o disposto no art. 74 e §§ 1º e 2º da Lei n. 3.470, de 28 de novembro de 1958, relativamente à dedução de royalties, pela exploração de marcas e patentes, de despesas de assistência técnica, científica, administrativa ou semelhante, bem como de quotas para amortização do valor de patentes, na determinação do lucro real das pessoas jurídicas, resolve:

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

I - Royalties, pelo uso de patentes de invenção, processos e fórmulas de fabricação, despesas de assistência técnica, científica, administrativa ou semelhantes: (grifo nosso)

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%

(grifo nosso)

No caso dos presentes autos, a fiscalização aplicou o coeficiente previsto no inciso II acima, glosando as despesas com pagamento de *royalties* que superaram o limite de 1% da receita líquida de vendas, e o lançamento foi integralmente mantido pela decisão de primeira instância administrativa.

Para o enquadramento no inciso II, a fiscalização considerou que os *royalties* seriam devidos pelo uso da marca. A DRJ, por sua vez, afirmou que a contribuinte não poderia ser enquadrada como "indústria de transformação", porque sua atividade não pode ser considerada industrial, conforme a legislação do IPI.

Como já mencionado, o paradigma trazido pela PGFN, examinando situação muito semelhante à dos presentes autos, também envolvendo autuação de empresa franquiada da rede MCDONALD'S, nos mesmos períodos de apuração, por glosa das despesas de *royalties* que excederam o referido limite de 1%, considerou que o correto era apenas afastar parcialmente o lançamento, entendendo que deveria ser aplicado o limite de 4% previsto no inciso I da Portaria MF nº 436/1958, relativo a produtos alimentares.

As razões que motivaram aquela decisão foram assim explicitadas:

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:

[...]

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, 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%.

Realmente, não se pode dizer que os *royalties* em questão são pagos apenas pelo direito de utilizar a marca "McDonald's".

E a utilização, pela Portaria MF nº 436/1958, da expressão "indústria" na indicação dos grupos abrangidos pelo inciso I de sua letra "a", não tem o condão de vedar a dedutibilidade de *royalties* por empresas que não sejam consideradas indústrias pela legislação do IPI.

Nem mesmo havia legislação do IPI no tempo da edição da referida portaria, e a utilização das expressões "indústrias de base" e "indústrias de transformação" tem mais a ver com o contexto da época em que, pela primeira vez, de forma ampla, a legislação brasileira regulou a matéria da dedutibilidade de despesas com *royalties*, época em que os *royalties* que não se restringiam a uso de marca eram mais presentes no setor das grandes indústrias mesmo.

É importante perceber que a própria Lei nº 3.470/1958 não trouxe nenhuma regra que vedasse ou restringisse a dedutibilidade de *royalties* em razão da atividade da empresa ser comercial e não industrial.

E diante da complexidade cada vez maior das relações econômicas e da evolução da própria legislação que tenta captar essa realidade (como é o caso da Lei nº 8.955/1994, que trata dos contratos de franquia empresarial - franchising), fica ainda mais inviável procurar sustentar que a dedutibilidade dos *royalties* mais amplos, que não envolvem apenas a cessão do direito de uso de marca, somente é admitida para empresas industriais.

É sabido que um contrato de franquia pode envolver muito mais do que a cessão do direito de uso de marca. Nos termos da referida Lei nº 8.955/1994:

Art. 2º Franquia empresarial é o sistema pelo qual um franqueador cede ao franqueado o direito de uso de marca ou patente, associado ao direito de distribuição exclusiva ou semi-exclusiva de produtos ou serviços e, eventualmente, também ao direito de uso de tecnologia de implantação e administração de negócio ou sistema operacional desenvolvidos ou detidos pelo franqueador, mediante remuneração direta ou indireta, sem que, no entanto, fique caracterizado vínculo empregatício.

E é diante desse contexto que a própria recorrente, no caso a PGFN, argumenta em seu recurso:

Em 28/11/1958, a Lei 3.470 que tratou do imposto de renda assim dispôs:

[...]

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

Os itens I e item II da Portaria MF 436 de 30.12.1958 prevêem a seguintes percentagens máximas:

[...]

Desta forma, em meados de 1958, ficou sacramentada a limitação da dedução do IR em 4%.

[...]

Como até mesmo reconhecido pelo Recorrido, o acordo 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", o que inclui vários itens, tais como marcas de serviço, marcas de comércio, controle de estoque e operação, escrituração de livros e contabilidade, etc...

Nesta persuasão, a Recorrida se enquadra de forma hialina no disposto no item II, 2º grupo, tipo 2, da Portaria n. 436/58 do MF. Não pairam dúvidas, assim, que há um limite de dedução na percentagem de 4% (quatro por cento).

[...]

No entanto, o voto condutor do aresto impugnado decidiu de modo diverso a questão, sendo estas as suas razões:

[...]

[...] é inquestionável a aplicação do Decreto expedido pelo Ministro da Fazenda, até mesmo porque ele se insere no contexto normativo previsto no RIR/94. Não se discute a importância e a complexidade dos contratos de franquia que surgiram, com força, nestas últimas décadas, porém, esta complexidade contratual não tem o condão, por si só, de afastar as regras jurídico-tributárias que regulam o nosso ordenamento jurídico vigente.

É, aliás, justamente pela complexidade destes contratos atuais de franquia no ramo da alimentação que o valor de dedução de 4% (quatro por cento) se impõe, ao invés de 1% (um por cento), já que o contrato de franquia, via de regra, não se limita à concessão de uso tão somente da marca.

[...]

Diante disso, o coeficiente a ser aplicado ao caso em questão para a limitação da dedução das despesas com pagamento de *royalties* é mesmo o coeficiente de 4%.

Aliás, independentemente de tudo o que se disse, não se poderia restringir ainda mais a dedução das despesas, com a aplicação do coeficiente de 1% (conforme fez a fiscalização), porque a própria PGFN pleiteia a limitação com o coeficiente de 4%, que também foi o índice aplicado pelo acórdão paradigma em situação semelhante.

### 3) CONCLUSÃO

Por todo o exposto, voto no sentido de restabelecer, para os dois itens do auto de infração, a glosa das despesas com pagamento de *royalties* à franqueadora, relativamente aos valores que ultrapassaram o limite de 4% da receita líquida; consequentemente, conhecendo e dando provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional.

(documento assinado digitalmente)

Rafael Vidal de Araujo

Processo nº 11543.007847/99-17  
Acórdão n.º **9101-002.572**

**CSRF-T1**  
Fl. 21

---