

MINISTERIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº 13808-000.591/90-65

Sessão de 18 de outubro de 1994

ACORDAO Nº 108-01.502

RECURSO Nº : 102.863 - IRPJ - EX: DE 1987

RECORRENTE : EDITORA MACGRAW - HILL LTDA.

RECORRIDA : DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL EM SAO PAULO (SP)

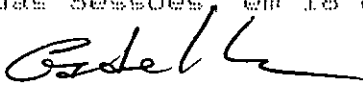
DIREITO AUTORAL - As quantias pagas a título de direito autoral não estão sujeitas ao limite imposto pelo art. 233 do RIR/80, obedecendo, portanto, as regras gerais para dedução de despesas ou custos, pelos atributos de normalidade e necessidade, respeitando-se o regime de competência.

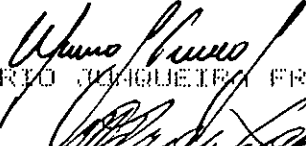
Recurso provido.

Vistos relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por EDITORA MACGRAW - HILL LTDA.:

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

Sala das Sessões, em 18 de outubro de 1994


MANOEL ANTONIO GADELHA DIAS - PRESIDENTE


MARIO JUNQUEIRA FRANCO JUNIOR - RELATOR

VISTO EM
SESSAO DE: 27 JAN 1995
MANOEL FELIPE REGO BRANDAO - PROCURADOR DA FAZENDA NACIONAL

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: SANDRA MARIA DIAS NUNES, PAULO IRVIN DE CARVALHO VIANNA, OTACILIO DANTAS CARTAXO, RENATA GONÇALVES FANTOJA e LUIZ ALBERTO CAVA NACEIRA.

Processo n° 13808/000.591/90-65

Acórdão n° 108-01.502

Recurso n° 102863

Recorrente: Editora Macgraw-Hill ltda.

RELATÓRIO

Trata-se de lançamento suplementar com vistas à exigência de imposto de renda da pessoa jurídica, em razão da não adição ao lucro líquido do exercício de 1987, das despesas a título de *royalties* excedentes a 5% da receita líquida, conforme preceito do art. 233 do RIR/80.

Por ocasião de julgamento anterior nesta Colenda Câmara, foi determinado a inclusão nos autos da notificação de lançamento original para sua análise bem como do requisito temporal da impugnação. Com a juntada do despacho de fls. 100 e do AR de fls. 101 considero apto para julgamento o processo, devendo merecer neste momento julgamento de mérito.

Irresignada com o despacho proferido em resposta a SRLS apresentada, a notificada apresentou impugnação de fls. 01/15, discorrendo sobre sua defesa, a qual pode ser assim resumida:

- Afirma que os valores consignados nos itens 47 e 49 do quadro 12 da declaração de rendimentos, embora indicados erroneamente com *royalties*, são na verdade pagamentos de direitos autorais.

- Considera primeiramente os valores pagos a beneficiário no país, concluindo que os direitos autorais pagos ao próprio autor da obra não estão sujeitos a qualquer limite de dedutibilidade, visto que tratam-se de prestação de serviços, classificáveis nas declarações dos beneficiários como tal. Junta cópias de cheques e contratos com os quais, por amostragem, visa corroborar suas afirmações.

- No tocante a parcela paga a beneficiário no exterior, aduz raciocínio de que em momento algum as normas e dispositivos pertinentes à limitação de dedutibilidade, restringem o reconhecimento integral das despesas com direitos autorais. Afirma seu entendimento de que as mesmas tratam dos casos de *royalties* pagos por exploração de patentes de invenção, uso de marcas de indústria e comércio e assistência técnica, científica, administrativa ou semelhante. Cita o art. 108 do CTN a proibir a exigência de tributo não previsto, em lei mediante o uso da analogia, bem como jurisprudência deste Colegiado no sentido de que as limitações do art. 233 aplicam-se somente "às somas das quantias devidas a título de remuneração que envolva transferência de tecnologia". Pede o cancelamento da notificação, anexando, outrossim, relação dos autores das obras publicadas e valores remetidos.

Gal

Processo n° 13808/000.591/90-65

Acórdão n° 108-01.502

Recurso n° 102863

Recorrente: Editora Macgraw-Hill ltda.

Em decisão de fls. 57/60, o Douto Delegado indefere a impugnação, sendo relevante ressaltar os seguintes considerandos elencados pela digna autoridade:

- Inicia por considerar que os valores inicialmente declarados como *royalties* são, como diz a impugnante, na verdade provenientes de prestação de serviços - direitos autorais - pagos a autores no país e no exterior.

- Prossegue no sentido de que este fato não favorece à contribuinte, pois o art. 233 do RIR/80 engloba não apenas a *royalties* conforme entendido pela impugnante, mas também a diversos tipos de prestação de serviços. Neste particular, cita o Parecer CST/SIPR n° 829 de 13.07.88, no qual a autoridade administrativa alcança a conclusão de que "aplicam-se aos pagamentos a título de direito autoral as disposições restritivas à dedutibilidade de pagamento a título de *royalties*, de que tratam os incisos III, IV, V e VI do art. 232 do RIR/80".

Em grau de recurso, tempestivamente apresentado, a ora recorrente rebate todos os fundamentos da decisão monocrática, principalmente em razão do Douto Julgador ter baseado a mesma em parecer interno sem qualquer força normativa. Mais ainda, afirma que o mesmo, se considerado, trata de despesas pertinentes ao art. 232 do RIR/80 e não do disposto no preceito subsequente, art. 233. Reporta-se, ainda, integralmente às mesmas razões da impugnação.

É o relatório.

CSA

Processo n° 13808/000.591/90-65

Acórdão n° 108-01.502

Recurso n° 102863

Recorrente: Editora Macgraw-Hill ltda.

VOTO

Conselheiro Mário Junqueira Franco Júnior, Relator.

O recurso é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, merecendo ser conhecido.

O conceito de rendimento tributável ou renda, aspecto material da hipótese de incidência do tributo em apreço, foi adotado no Direito Pátrio como acréscimo patrimonial, seja derivado do produto do capital, do trabalho ou de ganhos outros que possam traduzir-se em aquisição de patrimônio.

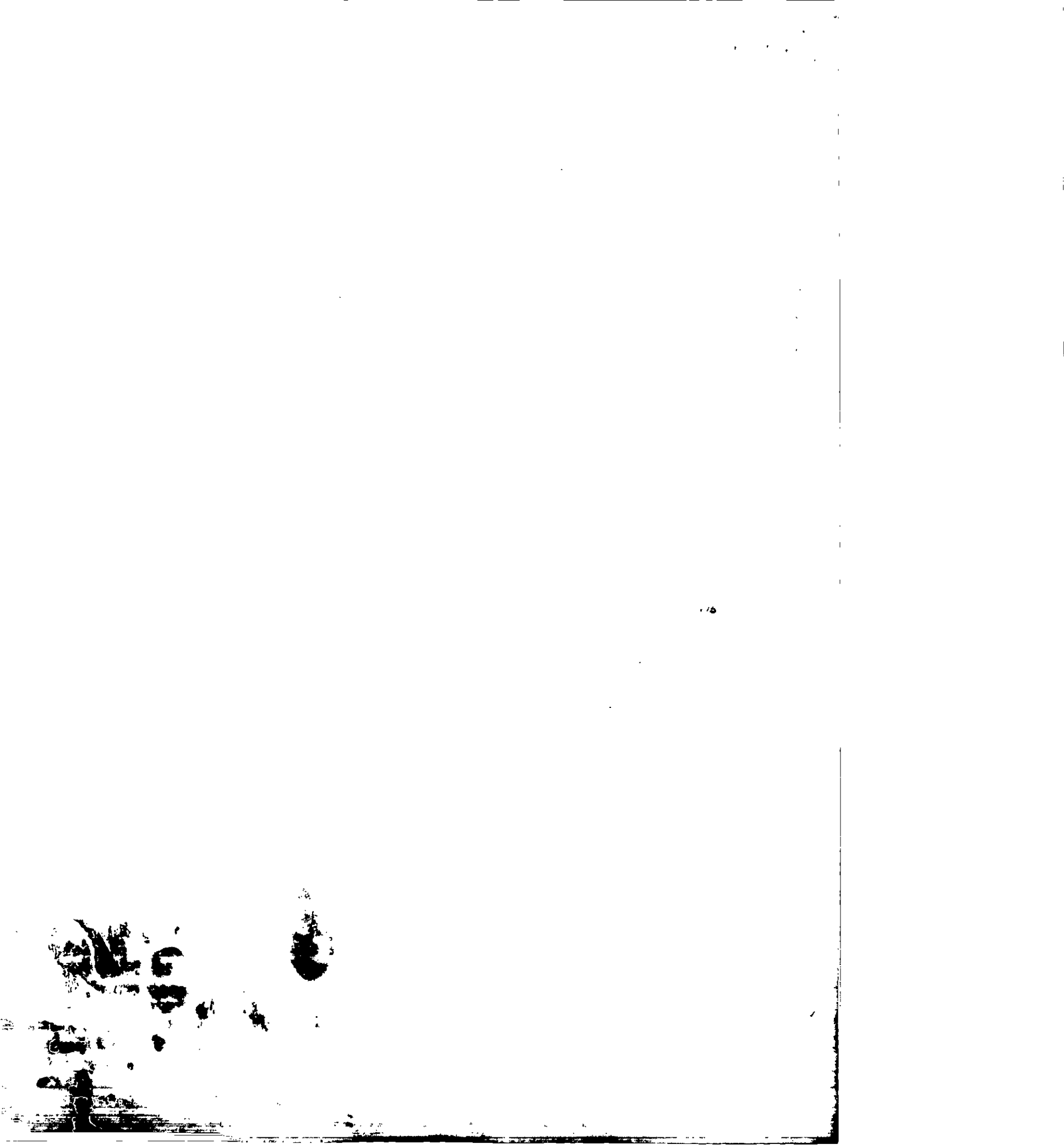
Essa exegese deriva do disposto no art. 43 do Código Tributário Nacional, especialmente o inciso II, que define proventos de qualquer natureza como acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso I, indicando que para configurar-se a hipótese de incidência do imposto sobre a renda, em qualquer caso, deve existir um acréscimo patrimonial.

Não é por outro motivo que a quantificação da base de cálculo do tributo deve ser feita mediante a consideração de todos os custos e despesas que contribuíram para a aquisição da receita ou ganho, a fim de corretamente encontrar-se o acréscimo patrimonial obtido pelo sujeito passivo.

Tais parcelas são dedutíveis do rendimento bruto como regra geral, bastando para tanto possuírem os atributos de normalidade e necessidade à manutenção da fonte produtora ou representarem o valor aplicado na aquisição de bens ou direitos, para consumo, venda ou cessão, habitual ou eventualmente, ressalvando-se considerações quanto ao aspecto temporal, pela observância do regime de competência.

Ocorre que, por razões de política fiscal, pode o legislador impor restrições a determinados gastos, limitando sua dedutibilidade ou, inversamente, permitindo a duplicidade de dedução, sem embargos de alterar o momento em que deva ser reconhecido determinado rendimento ou deduzida certa despesa, mesmo que ainda não incorrida. Tais dispositivos devem ser interpretados de forma restritiva, visto que alteram a regra geral de quantificação da renda como acréscimo patrimonial, podendo ferir inclusive a partilha constitucional de competência tributária, ao impor tributo não sobre a renda acréscimo, mais sim sobre o próprio patrimônio, matéria que foge ao poder de tributar da União.

Os preceitos legais restritivos da dedutibilidade dos royalties estão dentro dessas exceções. Mister se faz verificar a



Processo n° 13808/000.591/90-65

Acórdão n° 108-01.502
Recurso n° 102863
Recorrente: Editora Macgraw-Hill Ltda.

origem destas normas, seus pressupostos, a fim de identificar-se a "mens legislatoris" interpretando-se o espírito da lei, "mens legis".

Já em 1958, a Lei 3470, em seu art. 74, assim determinava:

"Art. 74 - Para o fim de determinação do lucro real das pessoas jurídicas como 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."

O §1º do mesmo artigo continha disposição para que o Ministro da Fazenda estabelecesse outros percentuais inferiores ou não para cada atividade, o que veio a ser feito com a edição da Portaria MF 436/58.

O impulso para a norma, i.é, sua razão de ser, fica patente com este ensinamento do brilhante jurista Bulhões Pedreira, in Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas, Justec-Editora Ltda., Rio de Janeiro, 1979, pag. 208, "verbis":

" O art. 74 da Lei 3470/58 introduziu na legislação do imposto requisitos para a dedutibilidade, como custo ou despesa operacional, de (a) royalties pela exploração de patentes de invenção e marcas de indústria e comércio e (b) pagamentos a título de assistência técnica, científica, administrativa ou semelhantes.

Esse preceito legal visou a coibir a prática que havia se generalizado, naquela época, de sociedades brasileiras controladas por capitais estrangeiros remeterem para os sócios controladores no exterior parte dos lucros sob forma de royalties ou assistência técnica. Vários exemplos foram apontados de royalties em níveis exagerados ou pelo uso de patentes caducas, de pagamento de assistência técnica sem sua efetiva prestação, ou para

Processo nº 13808/000.591/90-65

Acórdão nº 108-01.502

Recurso nº 102863

Recorrente: Editora Macgraw-Hill Ltda.

atividades já há muito tempo instaladas no País, que não requeriam importação de tecnologia, ou para produção de bens supérfluos, que não tinham prioridade no esforço de desenvolvimento. O pagamento de royalties ou assistência técnica, nessas hipóteses, era meio de diminuir o lucro tributável das sociedades brasileiras e fazer com que a remessa de lucros para o exterior ficasse sujeita apenas à incidência do imposto de 25% sobre rendimentos de residentes no exterior, sem prévia incidência do imposto sobre o lucro das pessoas jurídicas domiciliadas no País.

As disposições da Lei 3470/58 eram de natureza exclusivamente fiscal, pois ainda não se instituíra o regime de registro de capital estrangeiro e de transferências de rendimentos devidos a pessoas residentes no exterior. Daí a lei não ter distinguido entre beneficiários residentes no País ou no exterior. Não obstante, o dispositivo legal já exprimia, naquela época, preocupação tanto com o balanço de pagamentos internacionais quanto com a evasão de imposto sobre a renda."

O art. 233 do RIR/80 deriva deste mesmo preceito legal comentado acima, com as modificações da lei 4131/62, em seu art. 12 e do Decreto-Lei 1730/79, art. 6º. Percebe-se pela leitura atenta dos seus ditames, com a visão aclarada pelo conhecimento do objetivo do legislador, que o mesmo restringe-se aos pagamentos que poderiam ensejar distorções e ficções de encargos, tais como patentes caducas e desnecessárias ou falsas prestações de serviços. A quebra da regra geral de dedutibilidade de despesas normais e necessárias só encontra força no que a lei determinou. Em todos os dispositivos supracitados a expressão "royalties pela exploração de patentes de invenção ou uso de marcas de indústria ou de comércio, e por assistência técnica, científica, administrativa ou semelhante" deve ser interpretada restritivamente, não se podendo entender que abranja todo e qualquer direito derivado de propriedade intelectual. O direito autoral, por sua vez, nunca gerou qualquer risco de evasão fiscal que o legislador buscou definir desde 1958, nem tão pouco mistura-se ao conceito de uso de marcas de indústria e comércio, instituto de natureza própria, muito menos assemelha-se à transferência de tecnologia, particularidade dos contratos de assistência técnica, científica ou administrativa.

Processo n° 13808/000.591/90-65

Acórdão n° 108-01.502

Recurso n° 102863

Recorrente: Editora Macgraw-Hill ltda.

É bem verdade que com o surgimento da legislação específica sobre o controle do capital estrangeiro, novos preceitos foram introduzidos no tocante a limitar, e até mesmo excluir, a dedutibilidade de pagamentos com *royalties*, especialmente para beneficiários não residentes no País. Novamente, entretanto, a legislação restringe-se aos casos já especificados anteriormente, ex vi dos arts 232, incisos IV, V e VI, e 234, ambos do RIR/80.


O direito autoral quando percebido pelo autor ou criador do bem ou obra nem de *royalties* se trata, art. 22, "d", Lei 4506/64. Em caso contrário estará sujeito a regra geral estampada no art. 71, "a", do mesmo diploma legal, matriz do art. 231 do RIR/80. Este mesmo entendimento foi reproduzido no Acórdão 105-5.572/86, cuja ementa segue:

"DIREITOS AUTORAIS - As quantias pagas ou incorridas a título de direitos de edição e distribuição de obras científicas, técnicas e outras são plenamente dedutíveis do lucro bruto na apuração do resultado do exercício, desde de que não contribuam para a formação do resultado de mais de um exercício."

Por todo o exposto, constituindo-se o recurso meramente de matéria de direito, do mesmo conheço, para no mérito dar-lhe provimento.

É o meu voto.

Brasília, de outubro de 1994


Mário Junqueira Franco Júnior, Relator.

Gal