

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo n.º : 13855.000307/00-84
Recurso n.º : 130.631
Matéria : IRPJ e OUTROS - EXS.: 1998 e 1999
Recorrente : M & M COMÉRCIO DE ALIMENTOS LTDA.
Recorrida : DRJ em RIBEIRÃO PRETO/SP
Sessão de : 05 DE NOVEMBRO DE 2002
Acórdão n.º : 105-13.958

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - NULIDADE DE AUTO DE INFRAÇÃO - Não está inquinado de nulidade o auto de infração lavrado em consonância com o art. 142 do CTN e art. 10 de PAF, mormente quando a alegação não aponta as causas da sua ocorrência.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - NOVOS ARGUMENTOS - MATÉRIAS PRECLUSAS - Não se conhece de matérias que não tenham sido prequestionadas, eis que preclusas pelo seu não exercício na ordem legal.

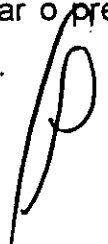
IRPJ - CUSTOS E DESPESAS - ALUGUÉIS E ROYALTIES - DEDUTIBILIDADE - Cabível é o lançamento quando constatado que os valores pagos a título de royalties ultrapassaram os limites estabelecidos na legislação regente e quando outros valores, pagos sob a rubrica de alugueres, tiveram por origem o mesmo contrato que àqueles deu causa e realizados em patamar superior ao valor de mercado.

DECORRÊNCIA - CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO - Tratando-se de lançamentos reflexos, a decisão prolatada no lançamento matriz, é aplicável, no que couber, aos decorrentes, em razão da íntima relação de causa e efeito que os vincula.

Recurso não provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por M & M COMÉRCIO DE ALIMENTOS LTDA.

ACORDAM os Membros da Quinta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, REJEITAR a preliminar suscitada e, no mérito, por maioria de votos, NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencido o Conselheiro José Carlos Passuello, que dava provimento.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
Processo nº : 13855.000307/00-84
Acórdão nº : 105-13.958



VERINALDO HENRIQUE DA SILVA - PRESIDENTE



ÁLVARO BARROS BARBOSA LIMA - RELATOR

FORMALIZADO EM: 07 MAR 2003

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: LUIS GONZAGA MEDEIROS NÓBREGA, MARIA AMÉLIA FRAGA FERREIRA e NILTON PÊSS. Ausentes, justificadamente os Conselheiros DANIEL SAHAGOFF e DENISE FONSECA RODRIGUES DE SOUZA.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
Processo n° : 13855.000307/00-84
Acórdão n° : 105-13.958

Recurso n.º : 130.631
Recorrente : M & M COMÉRCIO DE ALIMENTOS LTDA.

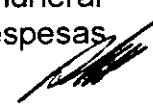
RELATÓRIO

M & M COMÉRCIO DE ALIMENTOS LTDA., já qualificada nos autos, recorre a este Conselho da decisão prolatada pela DRJ em Ribeirão Preto/Sp, consubstanciada no Acórdão n° 967, de 20/03/2002, fls. 248/257, da qual foi cientificada em 22/04/2002 (Aviso de Recebimento – AR às fls. 262), por meio do recurso protocolado em 17/05/2002 (fls. 270 a 302).

Contra a contribuinte foram lavrados os Autos de Infração de fls. 02/13, para formalização do lançamento do Imposto de Renda Pessoa Jurídica – IRPJ, e da Contribuição Social Sobre o Lucro - CSSL, relativos aos períodos de apuração correspondentes aos anos-calendário de 1997 e 1998, em virtude das infrações assim descritas no Termo de Constatação e Verificação Fiscal às fls. 14 a 17:

Preliminarmente ao estudo das despesas, cabe caracterizar o disciplinamento do Contrato de Franquia. Tal instrumento particular é celebrado entre Retsco Comércio de Alimentos Ltda (franqueador) e Erich Antonio Maretto (franqueado) que cede seus direitos à pessoa jurídica fiscalizada, da qual é sócio majoritário (95% das quotas). O contrato estabelece, de forma rígida, com primor nos detalhes, a relação comercial para o funcionamento do restaurante McDonald's.

Estão no presente todas as amarras de que se serve a franqueadora nos gastos da franqueada com royalty, aluguel e publicidade. Inclusive a previsão do contrato de locação/sublocação, consistindo o mesmo em acessório ao contrato de Franquia (fls.125 , item 25). Este prevê a forma de operação do "Sistema McDonald's", e de modo resumido operacionaliza o uso da marca mundial pelo franqueado. O vínculo prioritário da relação franqueado-franqueador recai sobre o uso da marca, com as diferentes rubricas de despesa criadas para remunerar a relação comercial. Os três distintos nomes dados às despesas gravitam em redor do uso da marca.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
Processo nº : 13855.000307/00-84
Acórdão nº : 105-13.958

As despesas deduzidas a título de aluguel tratam-se de sublocação feita pela Retsco Comércio de Alimentos Ltda à franqueada. Correspondem, conforme Contrato de Locação/Sublocação, a 22% da receita operacional líquida mensal. A locação acontece entre o Condomínio Franca Shopping Center e a franqueadora, e dispõe um valor de 2% sobre a mesma receita operacional líquida. Portanto, a franqueadora loca por 2% e subloca por 22%. Acontece que, em verdade, a atividade da franqueadora não é a administração de imóveis, mas sim o gerenciamento do uso da marca como indica o próprio contrato de Franquia.

Sendo assim, esta diferença entre o valor de mercado e o cobrado pelo contrato, ainda que sob a rubrica de despesa de aluguel, refere-se ao uso da marca, pois o valor do aluguel está dez vezes acima do valor de mercado e no contrato arbitrariamente é impingida a sublocação pelo franqueador, não dispondo o locador de opção de escolha de outro imóvel. Desvirtua-se, desta forma, a natureza do aluguel, porquanto num aluguel as duas partes negociam em igualdade de condições, sem que haja a determinação por outro instrumento - Contrato de Franquia - do imóvel a ser locado, obrigando o franqueado na locação em condições pré-estabelecidas. Despesa esta indedutível pela legislação do imposto de renda, conforme reza o artigo 13 da Lei nº 9.249/95, disciplinado pelo art. 25 da Instrução Normativa SRF nº 11, de 21.02.96. Admite-se a dedução do valor do aluguel pelo valor de mercado(2%), sendo considerado indedutível o restante.

No que tange às despesas com royalties, estas têm seu limite estabelecido pela Lei nº 4.131/62, art. 12, § 1º, que submete ao Ministério da Fazenda, por meio de portaria, a definição de coeficientes percentuais máximos de dedutibilidade. As Portarias nº 436/58, 314/70 e 60/94 estabelecem que as despesas com royalties pelo uso de marca de comércio estão limitadas em no máximo 1% da receita líquida das vendas. O art. 294, § 1º do Regulamento do Imposto de Renda - RIR/94 -assim o determina.

Neste contexto, merece detalhamento o entendimento do art. 71 da Lei nº 4.506/64 que veio a disciplinar a mesma matéria. Este dispositivo rezou regras mais restritivas ao conceito de dedutibilidade da despesa com royalties, impondo condições antes inexistentes para gastos com sócios, dirigentes ou terceiros. Também admitiu a dedutibilidade da despesa somente no caso em que for necessária para a produção do rendimento e quando não se constituir aplicação de capital, mas com



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
Processo nº : 13855.000307/00-84
Acórdão nº : 105-13.958

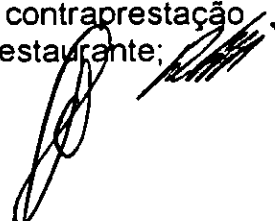
as limitações impostas pela lei anterior, isto é, no percentuais máximos permitidos. Desta forma, estas condições vieram a ser adicionadas as então vigentes. Neste ponto a lei posterior veio reforçar os limites anteriores de dedutibilidade impostos por portaria ministerial. Foi recepcionada em conformidade com a Lei de Introdução ao Código Civil (Decreto-Lei nº 4.657/42) em seu art.2º, § 2º, em claro princípio de que revogação tácita não se presume. Ademais que ambas convivem harmonicamente.

O Relatório constante do Acórdão recorrido, resumiu a temática de acusação fiscal da seguinte forma:

O autuante, nos anexos ao auto de infração "Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal" (fls. 06/07) e "Termo de Constatação e Verificação Fiscal" (fls. 14/17), descreveu as irregularidades apuradas na ação fiscal junto à interessada, como inobservância dos requisitos legais na dedução de despesas de aluguéis ou royalties, nos anos-calendários de 1997 e 1998, totalizando respectivamente R\$ 308.958,19 e R\$ 351.343,50, apurada pela diferença entre os valores abatidos a título de despesas de aluguel e o valor comercial do aluguel pago pela franqueadora. Foram também consideradas como despesas indedutíveis os pagamentos de royalties; que excederam o limite de 1% da receita líquida. Enquadramento legal à fl. 7.

Em impugnação apresentada (fls. 230 a 243), a autuada se insurgiu contra os lançamentos, com base nos argumentos assim sintetizados no mesmo Relatório acima referido:

1. O contrato de Franquia do sistema *McDonald's* envolve muito mais do que a simples licença de uso de marca; em contraprestação pelo uso do sistema, os franqueados devem pagar à franqueadora a competente remuneração, por meio de taxas de franquia ou royalties, que não se confundem com os aluguéis devidos em contraprestação à locação/sublocação do imóvel em que irá operar o restaurante;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
Processo nº : 13855.000307/00-84
Acórdão nº : 105-13.958

2. O contrato de locação/sublocação celebrado entre franqueadora e franqueado representa negócio jurídico autônomo, embora só exista em função do contrato principal de franquia; seu prazo de duração é geralmente o prazo da própria tranquia, pois sem em ela não subsiste; o imóvel destina-se exclusivamente à operação do sistema de franquia, razão por que a franqueadora se responsabiliza pela realização das obras necessárias à sua adaptação;

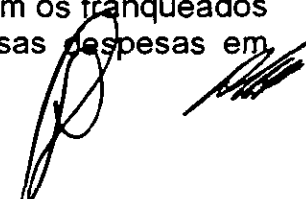
3. A forma de remuneração dessa locação/sublocação também é peculiar: há previsão de pagamento do respectivo aluguel segundo um valor mínimo ou uma importância percentual sobre a receita das vendas do restaurante, o que for maior;

4. Ademais, a relação jurídica entre os particulares constitui-se antecedente lógico em relação ao exercício concreto da competência tributária impositiva, que nessa medida não pode desrespeitar os contornos de uma tal relação jurídica, para redefinir a relação jurídica de direito privado, para, revestindo-a de diversa conformação, imputar efeitos jurídicos tributários a que originariamente não estaria sujeita; nesse sentido dispõe o Código Tributário Nacional, arts. 109 e 110.

5. As despesas de aluguel não se confundem com as despesas incorridas com o pagamento de *royalties*, pois decorrem de relações jurídicas de direito privado distintas, resultantes de negócios jurídicos também diversos, que não podem ser confundidos pela legislação tributária, para efeito do lançamento do tributo;

6. Tratando-se de valores efetivamente desembolsados a título de aluguel, não existe nenhuma restrição legal à dedutibilidade das respectivas despesas, pois efetuadas de acordo com as respectivas disposições contratuais, que não podem ser desconsideradas ou simplesmente manipuladas pela fiscalização, conforme se verifica pela leitura Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 (RIR/ 1999), art. 3 51;

7. Ainda que se pudesse desprezar a conformação da relação jurídica estabelecida entre os particulares, para efeito de se considerar o valor da locação/sublocação superior ao valor de mercado como remuneração devida a título de franquia (e não, portanto, a título de aluguel), e nessa medida aplicar-se as limitações estabelecidas pela legislação tributária em relação às despesas incorridas com o pagamento de *royalties*, ainda assim os franqueados estariam autorizados à dedutibilidade integral dessas despesas em



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 13855.000307/00-84

Acórdão nº : 105-13.958

face das características peculiares do sistema de franquia *McDonald's*.

8. A Lei nº 3.470, de 1958, art. 74, limitou as despesas operacionais com *royalties* ao montante equivalente a 5% da receita líquida auferida nas vendas dos produtos industrializados ou vendidos, disposição repetida pelo RIR/ 1999, art. 355;

9. Com a evolução dos negócios, criou-se nova modalidade de negócio jurídico, surgindo a franquia como um negócio complexo que, ao lado da licença de uso de marca, engloba inúmeras relações obrigacionais, de prestação de serviços de treinamento, de apoio logístico, de controle de fornecedores e assim por diante, regulado pela Lei nº 8.955, de 1994, art. 3º, V111;

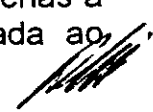
10. Dessa forma, as limitações à dedutibilidade de despesas com *royalties* não mais podem ser aplicadas indistintamente a todas as relações de franquia celebradas entre particulares;

11. Primeiro, porque o art. 74 da lei nº 3.470, de 1958, foi tacitamente revogado pela Lei nº 4.506, de 1964, nos termos do art. 2º, § 1º, da Lei de Introdução ao Código Civil, já que a matéria foi nova e inteiramente disciplinada (e a nova legislação só tratou de limitações quantitativas e da necessidade de averbação do contrato no caso de *royalties* devidos a domiciliados no exterior);

12. E segundo, porque, ainda que não se entenda por revogada a Lei nº 3.470, de 1958, no que concerne à disciplina normativa dos *royalties*, o sentido dessa expressão na atual legislação específica (Lei de Franquia Empresarial) é mais amplo do que aquele adotado por ocasião da edição daquele diploma legal;

13. Ademais, as limitações à sua dedutibilidade não encontrariam fundamento de validade no sistema positivo brasileiro, pois a apuração da renda tributável exige a consideração de todas as despesas necessárias incorridas pela pessoa jurídica, sob pena de descaracterizar-se a tributação autorizada pelo art. 153, III, da Constituição;

14. Para efeito de sua dedutibilidade, impõe-se demonstrar apenas a efetividade dos pagamentos e sua causa razoável, vinculada ao exercício das atividades operacionais da empresa;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
Processo nº : 13855.000307/00-84
Acórdão nº : 105-13.958

15. Se pudesse admitir a existência de limitação à dedutibilidade de royalties, no caso concreto essa limitação não seria de 1%, pois não se tratam de royalties devidos apenas "pelo uso de marcas de indústria e comércio, ou nome comercial, em qualquer tipo de produção ou atividade...", mas sim de valores devidos em contraprestação pelo uso de todos os direitos e serviços envolvidos no sistema de franquia, que é muito mais complexo e sofisticado do que a mera licença de uso;

16. Verifica-se, pela leitura dos art. 355 do RIR/1999 c/c a Portaria MF nº 436, de 1958, que, a par do limite de 5% estabelecido como regra geral pelo caput do art. 501 do RIR/1999, foi estabelecido o limite de 4% nos termos da alínea a, I, 2º, 2, da citada Portaria, para royalties pelo uso de patentes de invenção, processos e fórmulas de fabricação, despesas de assistência técnica científica, administrativa ou semelhantes, relativos a produtos alimentares, que é o caso da interessada;

17. Não bastasse todo o exposto, o texto do veto presidencial ao art. 5º da Lei nº 8.955, de 1994 (que reafirmava a autorização para a dedutibilidade integral dos pagamentos efetuados pelo franqueado ao franqueador, em contraprestação ao sistema de franquia) resulta das disposições veiculadas pelo art. 71 da Lei nº 4.506, de 1964 (confirmando-se a revogação da Lei nº 3.470, de 1958), dispositivo que disciplina a dedutibilidade de despesas incorridas com o pagamento de royalties e não faz qualquer restrição quanto a limites percentuais aplicáveis aos contratos celebrados entre pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil.

Em Acórdão de fls. 248 a 257, a Terceira Turma de Julgamento da DRJ de Ribeirão Preto - Sp rejeitou os argumentos de defesa e considerou procedentes os lançamentos, conforme demonstrado a seguir:

ROYALTIES. LIMITAÇÃO À DEDUTIBILIDADE. Os pagamentos a título de *royalties* submetem-se à limitação de dedutibilidade na apuração da base de cálculo do IRPJ, nos termos da legislação de regência.

ROYALTIES. RESTAURANTES E LANCHONETES. Pela falta de comprovação de que na atividade comercial de venda de produtos pela franqueada tenha sido utilizado patente, processo ou fórmula de



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
Processo nº : 13855.000307/00-84
Acórdão nº : 105-13.958

fabricação, a dedutibilidade dos royalties limita-se a um por cento da Receita líquida das vendas dos produtos.

ROYALTIES. CONTRATO DE LOCAÇÃO/SUBLOCAÇÃO. Os pagamentos de aluguéis superiores a dez vezes ao valor de mercado, bem como a vinculação ao contrato de franquia, caracteriza-os como extensão de pagamentos de royalties.

IMPUGNAÇÃO. ÔNUS DA PROVA. As alegações apresentadas na impugnação devem vir acompanhadas das provas documentais correspondentes, sob o risco de impedir sua apreciação pelo julgador administrativo.

CSSL. PROCEDIMENTO DECORRENTE. Auto de infração lavrado em procedimento decorrente deve ter o mesmo destino do principal, pela existência de uma relação de causa e efeito entre ambos.

Lançamento Procedente.

Por meio do recurso de fls. 448/457, a contribuinte, traz reforçadas as razões lançadas em sua impugnação e, também, argumentos diferenciados daqueles apresentados à primeira Instância, eis que trouxe à baila precedentes jurisprudenciais e pedido de nulidade da autuação relativa à CSSL, vindo, ao final, requerer a este Colegiado a reforma da decisão da instância inferior para declarar insubsistente o Auto de Infração.

Às fls. 304 dos autos, consta, por cópia, documento do Poder Judiciário em que foi concedida Liminar para seguimento do processo independentemente de depósito prévio, verificando-se, também, cópia da Sentença proferida nos autos do Mandado de Segurança nº 2002.61.13.001062-3, com o mesmo fim a que se refere a Medida.

É o relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
Processo nº : 13855.000307/00-84
Acórdão nº : 105-13.958

VOTO

Conselheiro ÁLVARO BARROS BARBOSA LIMA, Relator

O recurso é tempestivo e, garantida a sua apreciação por Decisão do Poder Judiciário, dele conheço.

Inicialmente há de se observar a preliminar trazida à colação, a de nulidade do Auto de Infração da CSSL, sobre a qual temos a indicar que a alegação foi de caráter genérico, sem apontar quaisquer indícios de irregularidades ou vícios que nos fizessem debruçar sobre os dispositivos legais que regem a matéria em busca da detecção da validade do argumento.

A ausência de qualquer indicativo, na conformidade da lei tributária, e a inexistência de vício formal naquele instrumento administrativo fez com que se entendesse que a preliminar não merece acolhida, porquanto o auto de infração foi lavrado na conformidade do art. 142 do CTN, Lei nº 5.172/72, e do art. 10 do PAF, Decreto nº 70.235/72, eis que nele estão contemplados todos os elementos essenciais à sua feitura. Não se cogitando, pois, de negar validade à peça referida. O que repercute na rejeição da preliminar por falta de amparo legal.

No que concerne aos argumentos relacionados aos Precedentes Jurisprudenciais - casos referidos na peça recursal, os quais não foram levados à apreciação daquela DRJ, fazendo-se necessário um especial raciocínio, à luz dos dispositivos reguladores do Processo Administrativo Fiscal e das disposições Constitucionais relacionadas ao caso concreto.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
Processo nº : 13855.000307/00-84
Acórdão nº : 105-13.958

De início, vejamos o que reza o artigo 5º da nossa Carta, nos incisos abaixo especificados.

XXXIV - são a todos assegurados, independentemente do pagamento de taxas:

*a) o **direito de petição** aos Poderes Públicos em defesa de direitos ou contra ilegalidade ou abuso de poder;(grifei)*

*LV - **aos litigantes**, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são **assegurados o contraditório e ampla defesa**, com os meios e recursos a ela inerentes;(grifei)*

Observa-se, pelos dispositivos transcritos, que a Constituição Federal assegura a todos o direito de petição. E aos litigantes, o contraditório e a ampla defesa. Entretanto, esse direito, necessita de manifestação de vontade ao seu exercício. Aplicando-se ao contraditório e à ampla defesa o mesmo argumento, visto que, ao acusado cabe, contestando a acusação, fazer acompanhar a sua petição dos argumentos e das provas que possuir em defesa dos seus direitos.

O direito ao contraditório e à ampla defesa é garantido aos litigantes. Significando que o direito de petição foi exercido em sua plenitude, instaurando-se, assim, o litígio.

Se assim o é, consubstancia-se em premissa básica que, para haver o contraditório e a ampla defesa no âmbito tributário, torna-se indispensável que a acusação fiscal seja contestada, abrindo-se, então, a possibilidade da ampla defesa com os meios e os recursos a ela inerentes.

E nesse diapasão, contemplou o Decreto nº 70.235/72, em seu artigo 14, que o litígio instaura-se com a impugnação apresentada dentro do prazo de trinta dias, estabelecido no artigo 15, do mesmo Diploma Legal



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
Processo nº : 13855.000307/00-84
Acórdão nº : 105-13.958

Art. 14. A impugnação da exigência instaura a fase litigiosa do procedimento.

Art. 15. A impugnação, formalizada por escrito e instruída com os documentos em que se fundamentar, será apresentada ao órgão preparador no prazo de trinta dias, contados da data em que for feita a intimação da exigência.

Conforme consta do texto constitucional, os recursos têm como pré-requisito a instauração de litígio, indicando um duplo grau de jurisdição e que a sua formalização se dá em razão de Decisão de Primeiro Grau desfavorável à parte recorrente, litigante.

Constata-se, desse modo, que, o caso que nos chega às mãos, na parte ora examinada, não se enquadra na premissa contemplada na Lei Maior e tampouco na reguladora do PAF, visto que, como relatado, não foram apresentados na peça instauradora do litígio, a impugnação. Aflorando, com a mesma força do instituto que aquela Carta contempla, a inexistência de prequestionamento, pelo não exercício do direito por parte do contribuinte de peticionar em sua defesa no sentido enfocado.

A assertiva encontra respaldo nos seguintes dispositivos do Decreto Regente do Processo Administrativo Fiscal, assim:

Art. 16. A impugnação mencionará:

I - a autoridade julgadora a quem é dirigida;

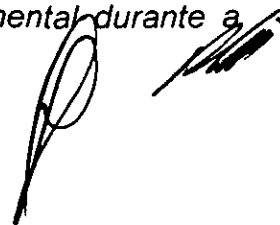
II - a qualificação do impugnante;

III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir; (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 9.12.1993).

(...)

Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante. (Acrescido pelo art. 67 da Lei n.º 9.532/97).

♦ **REDAÇÃO ANTERIOR** - *Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante, admitindo-se a juntada de prova documental durante a*



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
Processo nº : 13855.000307/00-84
Acórdão nº : 105-13.958

tramitação do processo, até a fase de interposição de recurso voluntário. (Redação dada pelo art. 1º da Lei nº 8.748/93).

Por conseguinte, o pedido não merece acolhida pelo fato de não haver contestação pré-existente, o que impede qualquer apreciação. Trata-se, pois, de matéria preclusa que leva ao seu não conhecimento.

Mutatis mutandis, a respeito do assunto, Antônio da Silva Cabral, no livro "Processo Administrativo Fiscal", editora Saraiva, às fls. 467, item 144, assim se manifesta:

"1. Posição do Problema. É princípio assente em Processo que a petição inicial delimita o âmbito da discussão. No processo fiscal, o âmbito do litígio está ligado à impugnação, pois é esta que inicia o procedimento litigioso. Por conseguinte, se o impugnante não ataca determinada parte do lançamento é porque concordou com a exigência. Seu direito de impugnar, portanto, ficou precluso no tocante à parte não impugnada".

Tal entendimento não é isolado, recebendo o tema o seguinte posicionamento de Alberto Xavier em "Do Lançamento – Teoria Geral do Ato do Procedimento e do Processo Tributário", Editora Forense 2ª edição, fls. 315:

"A garantia do duplo grau tem como corolário a necessidade de "prequestionamento", de tal modo que os órgãos de julgamento de segunda instância não podem pronunciar-se sobre "novas questões" não aduzidas pelo impugnante ou não conhecidas na decisão de primeira instância, dada a imutabilidade do objeto do processo."

Logo, desde a primeira instância, a apreciação dos autos dar-se-á na conformidade dos limites impostos, tanto pela acusação quanto pela defesa. Ou seja, não se há de desviar da matéria apresentada no procedimento e dos argumentos que lhe dão suporte, assim também daqueles trazidos em contraposição desde a inicial.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
Processo nº : 13855.000307/00-84
Acórdão nº : 105-13.958

Ora, se diz o PAF que a impugnação instaura a fase litigiosa do procedimento e o contribuinte não contesta o libelo acusatório em todos os seus termos, não se pode admitir a existência de litígio em relação às matérias não contestadas. Conseqüentemente, a Decisão de Primeiro Grau, que apreciou os argumentos de defesa, só pode ser alvo de recurso, voluntário ou de ofício, nos pontos nela estampados.

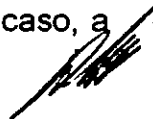
E em sendo assim, não poderia o julgador, ainda que administrativamente, apreciar matéria que não fora posta à apreciação da autoridade de primeira instância. Pelo que estar-se-ia decidindo contra a norma que rege o Processo Administrativo Fiscal, desrespeitando o duplo grau de jurisdição e contrariando às tantas o art. 128 do CPC, que assim dispõe:

Art. 128. O juiz decidirá a lide nos limites em que foi proposta, sendo-lhe defeso conhecer de questões, não suscitadas, a cujo respeito a lei exige a iniciativa da parte.

É de se concluir que, a ausência de prequestionamento constitui óbice intransponível à admissibilidade de tais argumentos, eis que a sua inexistência na impugnação faz revelar não ter sido instaurado o litígio nos moldes esposados na peça recursal, implicando em sua preclusão e levando ao não conhecimento das temáticas neles grafadas.

Pelo exposto voto no sentido de não conhecer dos argumentos novos trazidos na peça recursal por não constarem da Impugnação primeira.

Quanto ao mérito, é de se traçar, primeiramente, um rápido perfil do caso, a fim de que entendamos a sua real repercussão na ordem tributária.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
Processo nº : 13855.000307/00-84
Acórdão nº : 105-13.958

É a Recorrente, segundo sua Declaração de Rendimentos, exploradora da atividade de Lanchonete e Similares, Código 55.22-0, no "Franca Shopping Center", Av. Rio Negro nº 1.100, em Franca – Sp, com franquia de restaurante sob a bandeira McDonald's.

Ocorre que, para chegar a esse estágio várias operações negociais foram implementadas, seja para a obtenção da franquia, seja para o funcionamento do estabelecimento no imóvel acima referido.

Os passos dados à consecução das operações, na conformidade dos elementos processuais, foram assim definidos:

As Pessoas Jurídicas relacionadas no Contrato de fls. 82 a 93, Locadoras, representadas por Emplanta Engenharia Ltda, e Restco Comércio de Alimentos Ltda., Locatária, firmaram **contrato de locação de imóvel** para utilização comercial, cujo objeto foi o imóvel situado no endereço acima mencionado, pelo prazo de vinte anos, a partir de julho de 1997, cujo valor mensal de aluguel seria de 2% sobre o faturamento líquido ou, no mínimo, R\$ 2.000,00, com os reajustes previstos em cláusula específica.

Às fls. 97 a 128, consta um **Contrato de Franquia** entre a **Restco Comércio de Alimentos Ltda.**, Franqueador, e o **Sr. Erich Antonio Maretto**, Franqueado, para que este, pelo prazo de vinte anos, a contar de junho de 1997, opere um Restaurante McDonald's, cuja Taxa de Franquia, em moeda nacional, equivaleu a US\$60,000.00 (sessenta mil dólares norte-americanos). Cabendo, ainda, ao Franqueado, a obrigação de pagar ao Franqueador, a cada mês, a título de Royalties, **5% das Vendas Brutas** da operação do Restaurante, **excluídos os tributos incidentes sobre o preço de vendas ou nele embutidos e mercadorias devolvidas e mais 5% sobre a mesma base de cálculo**, destinados à publicidade.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
Processo nº : 13855.000307/00-84
Acórdão nº : 105-13.958

A Cláusula 25.1, fls. 125, esclarece que será assinado entre as partes um Contrato de Locação/Sub-locação do Restaurante o qual é considerado um **acessório do Instrumento de Contrato de Franquia, “segundo seu destino pra todos os fins e efeitos de direito”**.

Por sua vez a Cláusula 26.1, na mesma folha, assim definiu; **“Esta Franquia e o Contrato de Locação/Sub-locação do imóvel no qual está instalado o Restaurante, assinados simultaneamente, constituem o único e total acordo entre as partes a respeito da Franquia, substituindo todos os seus entendimentos e acordos, escritos ou verbais. Eventuais obrigações das partes sobre as avenças ora substituídas, cujo cumprimento ainda esteja pendente, permanecem íntegras e devidas até o seu cabal cumprimento.”** (grifei).

O mesmo Contrato de Franquia, no item “B”, fls. 97, assim destaca: **“O Franqueador é titular do direito, outorgado pela McDonald's, por meio de contrato de Master Franquia regularmente celebrado e averbado perante o INPI, de conceder franquias para a operação de Restaurantes McDonald's no Brasil, e de licenciar o uso das marcas por ela tituladas, agora ou no futuro (doravante simplesmente Marcas), que fazem parte do Sistema McDonald's.”** (grifos do original).

Mais adiante, fls. 137, encontramos um Contrato de Locação/Sublocação firmado entre a Restco Comércio de Alimentos Ltda. e o Sr. Erich Antonio Maretto, tendo como objeto o mesmo imóvel anteriormente alugado pela empresa em epígrafe junto às Pessoas Jurídicas mencionadas às fls. 82, pelo prazo de vinte anos, onde está fixado o **Aluguel Percentual de 22% sobre a Venda Bruta Mensal, com as exclusões previstas, e o Aluguel Mínimo de R\$ 8.499,00 mais 2% sobre a Venda Bruta Mensal.**

O mesmo Contrato, Item XI, Cláusula 43, fls. 150, estabelece a sua subordinação ao Contrato de Franquia, cujos termos assim estão dispostos: **“O Locatário**



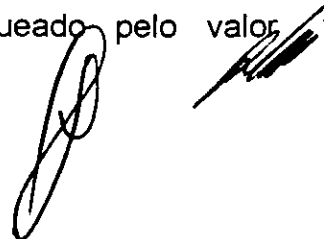
MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
Processo nº : 13855.000307/00-84
Acórdão nº : 105-13.958

reconhece que o presente contrato de Locação é um acessório do Contrato de Franquia assinado com a Locadora, e que a manutenção da relação de locação ora entabulada depende da subsistência da referida relação de franquia, assumindo, portanto, a obrigação de não causar prejuízos à Locadora enquanto franqueadora da marca e do sistema McDonald's, de tal forma que o Locatário desocupará o Imóvel imediatamente, se e quando o Contrato de Franquia for rescindido ou terminar por decurso de prazo, permitindo a continuidade da operação do Restaurante no Imóvel, pela Locadora, ou por quem ela vier a indicar, sob pena de pagamento de perdas, danos e lucros cessantes sofridos pela Locadora.” (grifei).

Definidos esses fatos iniciais, tem-se como seguimento a cessão de direitos decorrentes do contrato de Franquia e da Locação/Sub-locação do Sr. Erich Antonio Maretto, Cedente, para a empresa M & M COMÉRCIO DE ALIMENTOS LTDA., Cessionária, da qual é sócio majoritário com 95% do capital e gerente, com a intervenção da Restco Comércio de Alimentos Ltda., obrigando-se a Cessionária a cumprir e executar todos termos da Franquia e da Locação/Sub-locação, conforme Instrumento às fls. 129 a 136.

Feitos os esclarecimentos, tem-se verificada a seguinte posição: a empresa autuada se obrigava aos pagamentos à Franqueadora sob as rubricas de, 1) Royalties – 5% da Receita Líquida, 2) Aluguéis - 22% da Receita Líquida, e 3) Publicidade – 5% da Receita Líquida, o que provocou a manifestação do Fisco em considerar, em relação aos Royalties o limite de 1% e indedutível o excedente de 4% e, em relação aos aluguéis, indedutível o excedente ao valor comercial contratado pela própria franqueadora.

Com se pode observar, o franqueador alugou o imóvel a preço de mercado, sendo estabelecido pelo locador o valor correspondente a 2% das suas vendas ou, no mínimo R\$ 2.000,00. O mesmo imóvel foi sublocado ao franqueado pelo valor,



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
Processo nº : 13855.000307/00-84
Acórdão nº : 105-13.958

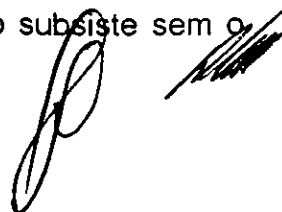
correspondente a 22% da Receita Líquida ou, no mínimo, R\$ 8.499,00 mais 2% da Receita Líquida.

De pronto já se constata a disparidade entre as duas posições, o valor comercial ou de mercado cobrado pelo titular do imóvel e aquele cobrado pelo locador ao sublocador.

É alegado pela Recorrente a transformação e aprimoramento do imóvel mais investimento para transformá-lo num restaurante McDonald's pelo franqueador, sendo o objeto da sublocação totalmente distinto daquele. Entretanto, nada de concreto foi trazido à colação que evidenciasse a realização de obras e tampouco de investimentos que justificassem a elevação do preço da sublocação ao patamar da sua exigência. Não justificando, por si só, a simples argumentação de sua ocorrência.

Por outro lado, como bem definem os contratos e as cláusulas anteriormente citadas, o contrato de sublocação é um acessório que segue o principal, o contrato de franquia, e como tal, assim foi considerado pelas partes contratantes, o que não pode ser diferentemente tratado sob os olhos da lei tributária, pois, como rezam os termos do pacto - *"Esta Franquia e o Contrato de Locação/Sub-locação do imóvel no qual está instalado o Restaurante, assinados simultaneamente, constituem o único e total acordo entre as partes a respeito da Franquia, substituindo todos os seus entendimentos e acordos, escritos ou verbais"*. E mais, - *"O Locatário reconhece que o presente contrato de Locação é um acessório do Contrato de Franquia assinado com a Locadora, e que a manutenção da relação de locação ora entabulada depende da subsistência da referida relação de franquia"*.

Ora, se os dois contratos constituem um único e total acordo, obviamente que não podem ser vistos isoladamente, autônomos e sujeitos a regimes jurídicos distintos, como quer fazer crer a Recorrente. Tanto é assim, que a sublocação não subsiste sem o



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
Processo nº : 13855.000307/00-84
Acórdão nº : 105-13.958

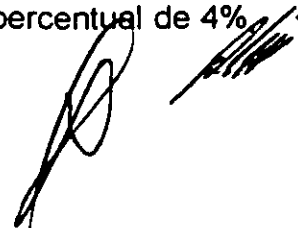
contrato de franquia. Se o acessório segue o principal, tem-se, sem quaisquer nébulas a embaçar a nossa visão, que o conjunto dos fatos conduzem ao entendimento de que, efetivamente, o valor assim cobrado é a exigência de Royalties transmutado na figura de aluguel. Sendo perfeitamente legal e coerente a posição defendida no procedimento fiscal e ratificada pelo Acórdão de Primeiro Grau.

Concluindo-se, por conseguinte, em razão do único e total acordo de franquia a configurar o pagamento de royalties sob a rubrica de aluguel e ser este dispêndio, ainda que assim considerado, em valor superior ao de mercado constante do contrato original de locação, tem-se como indedutível a parcela que lhe excedeu. Não poderia ser diferente.

Em relação aos Royalties, não se tem provada a capacidade que diz ter a franqueadora no que se refere ao registro no INPI, seja pelo uso de marcas de indústria e comércio ou nome comercial, decorrente da utilização de patente, processo ou fórmula de fabricação.

Os termos contratuais e os demais elementos processuais revelam existir apenas a franquia do nome McDonald's e a disponibilidade ao franqueado de manuais com orientações e indicações de produtos a serem comercializados (fls. 99) e instruções para o preparo de alimentos e bebidas recomendados (fls. 108), não chegando a demonstrar ser um processo ou fórmula de fabricação ou marca de indústria ou de comércio.

Ademais, na conformidade das Portarias Ministeriais, 436/58, 113/59, 314/70 e 60/94, tem-se estabelecidos coeficientes percentuais máximos para as deduções de despesas com Royalties previstas no artigo 291 e 294 do RIR/94, cujo item I define dois grupos de indústria, Indústria de Base e Indústria de Transformação – Essenciais, neste último encontrada a atividade de "Produtos Alimentares", com coeficiente percentual de 4%



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
Processo nº : 13855.000307/00-84
Acórdão nº : 105-13.958

ao qual não se enquadram as atividades de Restaurante ou Lanchonete e Similares, na conformidade do artigo 4º, inciso I, letras "a" e "b", do RIPI, que assim dispõe:

Art. 4º - Não se considera industrialização (Lei nº 4.502/64, art. 3º. § único):

I – O preparo de produtos alimentares, não acondicionados em embalagens de apresentação:

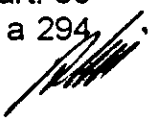
a) na residência do preparador ou em restaurantes, bares, sorveterias, confeitarias, padarias, quitandas e semelhantes, desde que os produtos se destinem a venda direta a consumidor;
(...).

Não se enquadrando no Item I da Portaria Ministerial, resta única e tão somente o Item II, onde está definido o coeficiente de 1%, justamente aquele apontado na acusação fiscal, aplicável à modalidade, eis que não albergada no item Primeiro da Portaria, por não ser indústria de base nem de transformação, ainda que explorando um nome ou marca comercial.

Note-se que as disposições legais estabelecem o percentual máximo de 5% para a dedução de despesa sob essa rubrica e conferem ao Ministro da Fazenda a competência para o estabelecimento e sua revisão, considerados os tipos de produção ou atividades reunidos em grupos, segundo o grau de essencialidade, consoante art. 294, caput, e § 1º, do RIR/94.

Dito isto, trago ao meu voto e adoto todos os fundamentos do Julgado da Primeira Instância que, com muita maestria, deslindou a questão:

A matéria em questão submete-se às disposições contidas no art. 74 da Lei nº 3.470, de 1958, arts. 12 e 13 da Lei nº 4.131, de 1962, e arts. 52 e 71 da Lei nº 4.506, de 1964, os quais, com o acréscimo do art. 50 da Lei nº 8.383, de 1991, constituem a base legal dos arts. 291 a 294, do RIR/ 1994.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
Processo nº : 13855.000307/00-84
Acórdão nº : 105-13.958

A Lei nº 3.470, de 28 de novembro de 1958, assim dispõe:

"Art. 74. - Para os fins de 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.

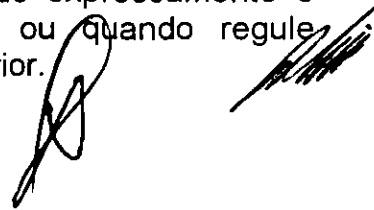
§ 2º Poderão ser também deduzidas do lucro real, observadas as disposições deste artigo e do parágrafo anterior, as quota destinadas à amortização do valor das patentes de invenção adquiridas e incorporadas ao ativo da pessoa jurídica.

§ 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." (Destaques da transcrição).

Questiona a interessada que o art. 74 da Lei nº 3.470, de 1958, teria sido tacitamente revogado pela Lei nº 4.506, de 1964, apoiados nas disposições do art. 2º, § 1º, da Lei de Introdução ao Código Civil, Decreto-lei nº 4.657, de 4 de setembro de 1942. No entanto o parágrafo segundo do dispositivo citado garante a plena validade do artigo questionado, ao dispor que:

Art. 2º - Não se destinando à vigência temporária, a lei terá vigor até que outra a modifique ou revogue.

§1º - A lei posterior revoga a anterior quando expressamente o declare, quando seja com ela incompatível ou quando regule inteiramente a matéria de que tratava a lei anterior.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
Processo nº : 13855.000307/00-84
Acórdão nº : 105-13.958

§ 2º - A lei nova, que estabeleça disposições gerais ou especiais a par das já existentes, não revoga nem modifica a lei anterior.

Justamente, a Lei nº 4.506, de 1964, não regula inteiramente a matéria de que trata a lei anterior, pois estava direcionada, em seu art. 52, à transferência de recursos para o exterior e, no art. 71, especificou casos de não dedutibilidade dos pagamentos de royalties.

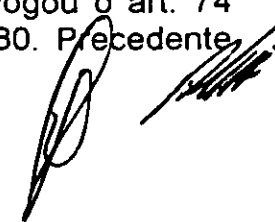
Embora exista controvérsia sobre o assunto em decisões de tribunais inferiores, o entendimento foi pacificado pela manifestação do STF, da qual reproduzimos o extrato de ementa:

"LIMITES PARA PAGAMENTOS A DOMICILIADOS NO PAÍS - Dedução de royalties por pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil, em montante superior ao limite estabelecido no art. 74 da Lei 3.470/58. A Lei 4.506/64, embora haja estabelecido modificações no que concerne à dedutibilidade de despesas com royalties, não revogou o art. 74 da Lei 3.470/58 (RE 01043687/210 da 1ª T. do STF, em 17/06/88 - DJU 28/02/92, pág. 2.172).

Igualmente, nos tribunais administrativos ocorreram decisões divergentes, até que nos últimos tempos as decisões têm acatado a posição adotada pelo STF, de plena vigência do art. 74 da Lei nº 3.470, de 1958, conforme as ementas de acórdãos, a seguir, transcritas:

"IRPJ - Anos-calendários 1993 e 1994 - LIMITE DE DEDUTIBILIDADE. DESPESAS DE "ROYALTIES" - Embora a Lei nº 4.506/64 haja estabelecido modificações no que concerne à dedutibilidade das despesas de "royalties", não derogou o art. 74 da Lei nº 3.470/58. Assim, o limite de que trata o art. 233 do RIR/80 se aplica tanto a "royalties" pagos a domiciliados no País, como no exterior. Recurso não provido" (Acórdão 103-20.277, 12/04/2000 - Publicado no DOU em: 11/08/2000).

"IRPJ - Ex.: 1992 - DESPESAS COM "ROYALTIES". DEDUTIBILIDADE. ALCANCE DA LIMITAÇÃO - A limitação estabelecida no art. 233 do RIR/80 dirige-se indistintamente a beneficiários residentes no Brasil ou no exterior. A Lei nº 4.506/64, embora haja introduzido modificações no que concerne à dedutibilidade de despesas com "royalties", não revogou o art. 74 da Lei nº 3.470/58, base legal do art. 233 do RIR/80. Precedente.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
Processo nº : 13855.000307/00-84
Acórdão nº : 105-13.958

emanado do Supremo Tribunal Federal" (Acórdão 105-12.861, 10/6/1999 - Publicação no D.O.U.: 09/12/1999).

Diante dos dispositivos acima transcritos, verifica-se que a dedutibilidade das despesas pagas a título de royalties está condicionada à necessidade do dispêndio, à averbação do contrato junto ao INPI e ao seu registro no Banco Central do Brasil e limitada aos percentuais fixados pelo Ministro da Fazenda.

A autuação decorreu do entendimento da fiscalização de que não foi respeitado o limite fixado pelo Ministro da Fazenda.

Os coeficientes percentuais máximos para as deduções previstas foram estabelecidos pelo Ministro da Fazenda nas Portarias nº 436, de 1958, nº 113, de 1959, nº 314, de 1970, e nº 60, de 1994, levando em conta os tipos de produção ou atividade, segundo o grau de essencialidade, no item I trata de processos aplicados em indústrias e no item 11 quando não esteja presente a utilização de patente, processo ou fórmula de fabricação, como segue:

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

1 ° Grupo - Indústria de Base

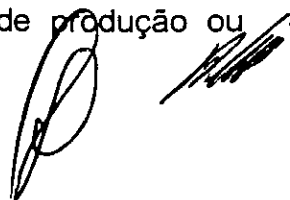
(...).

2° Grupo - Indústria de Transformação - essenciais

(...).

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 contribuinte não expõe claramente qual a sua classificação dentro da Tabela prevista na Portaria Ministerial. Indica em sua impugnação (fls. 238/241) tanto o percentual de 4% relativo a royalties pelo uso de patentes, processos e fórmulas de fabricação (item I da Portaria), como o percentual de 1 % relativo a royalties pelo uso de marcas ou nome comercial (item 11 da Portaria). Entretanto, o enquadramento no primeiro item exclui a possibilidade de enquadramento no segundo, como se deduz do próprio texto deste último: Royalties, pelo uso de marca de indústria e comércio ou nome comercial, em qualquer tipo de produção ou



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
Processo nº : 13855.000307/00-84
Acórdão nº : 105-13.958

atividade, quando o uso da marca ou nome não seja decorrente da utilização de patente, processo ou fórmula de fabricação.

A fiscalização entendeu que os royalties pagos pela contribuinte enquadram-se no segundo tipo previsto na Portaria nº 436, de 1958, ao qual corresponde o coeficiente percentual de 1%. Em sua contestação, a interessada não fez prova da existência de registro averbado junto ao INPI referente a patentes, processos ou fórmulas de fabricação do ramo alimentício.

Ademais, não pode ser considerado como industrialização, de acordo com o art. 4º, I, a e b, do Regulamento do IPI, o preparo de alimentos em bares e restaurantes.

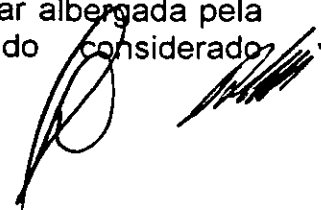
Por outro lado, não há respaldo legal para a pretensão da contribuinte de adotar o percentual de 5% com base no art. 294 do RIR/94, pois depreende-se do caput desse dispositivo, combinado com seu parágrafo primeiro, que o percentual de 5% é o limite máximo a ser observado pelas disposições ministeriais.

Portanto, se a lei prevê que a dedutibilidade da despesa com royalties está limitada a um percentual sobre a receita líquida das vendas do produto, não encontra respaldo a pretensão de ampliar esse limite.

Quanto à alegação de modificação do conceito de royalties, cabe observar que não é motivo para ser desconsiderada a limitação de dedutibilidade imposta por lei. O fato de convenções particulares preverem remunerações a quaisquer títulos não implica que as correspondentes despesas sejam integralmente dedutíveis para fins de apuração do imposto de renda a pagar.

Também equivoca-se a impugnante ao entender que o veto ao art. 5º da Lei nº 8.955, de 1994, garante a dedutibilidade integral das despesas de royalties. Verifica-se que o texto do dispositivo vetado previa expressamente a observância do art. 71 da Lei 4.506, de 1964 - base legal dos artigos 291 e 292 do RIR/94, nos quais estão previstas condições de dedutibilidade (fl. 242). Portanto, não procede o entendimento de que referido art. 5º garantiria dedutibilidade sem quaisquer condições.

O veto se deu em razão de a matéria já se encontrar albergada pela legislação do imposto de renda, tendo sido considerado



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
Processo nº : 13855.000307/00-84
Acórdão nº : 105-13.958

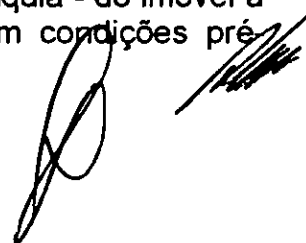
desnecessário o dispositivo. Portanto, se o motivo do veto foi justamente a existência de normas que regem a matéria, tais normas continuam prevalecendo e devem ser observadas.

Quanto à glosa do excesso de aluguéis em comparação com o valor de mercado, tem a mesma natureza da matéria já enfocada, fato destacado pelo autuante e reforçado pela petição da interessada.

Relatou o auditor (fl. 15): estão no presente (contrato de franquia, fls. 97/128) todas as amarras de que se serve a franqueadora nos gastos da franqueada com royalty, aluguel e publicidade. Inclusive a previsão do contrato de locação/sublocação, consistindo o mesmo em acessório ao contrato de Franquia (fl. 125, item 25). Este prevê a fôrma de operação do "Sistema McDonald's" e, de modo resumido, operacionaliza o uso da marca mundial pelo franqueado. O vínculo prioritário da relação franqueado/franqueador recai sobre o uso da marca, com as diferentes rubricas de despesa criadas para remunerar a relação comercial. Os três distintos nomes dados às despesas gravitam em redor do uso da marca.

Continuando seu relato em relação ao contrato de aluguel, expressou o fiscal: as despesas deduzidas a título de aluguel tratam-se de sublocação feita pela Retsco Comércio de Alimentos Ltda à franqueada. Correspondem, conforme contrato de locação/sublocação, a 22% da receita operacional líquida mensal. A locação acontece entre o Condomínio Franca Shopping Center e a franqueadora, e dispõe um valor de 2% sobre a mesma receita operacional líquida. Portanto, a franqueadora loca por 2% e subloca por 22%. Acontece que, em verdade, a atividade da franqueadora não é a administração de imóveis, mas sim o gerenciamento do uso da marca como indica o próprio contrato de franquia.

Assim, conclui o auditor fiscal: sendo assim, esta diferença entre o valor de mercado e o cobrado pelo contrato, ainda que sob a rubrica de despesas de aluguel, refere-se ao uso da marca, pois o valor do aluguel está dez vezes acima do valor de mercado e no contrato arbitrariamente é impingida a sublocação pelo franqueador, não dispondo o locador de opção de escolha de outro imóvel. Desvirtua-se, desta forma, a natureza do aluguel, porquanto num aluguel as duas partes negociam em igualdade de condições, sem que haja a determinação por outro instrumento - contrato de franquia - do imóvel a ser locado, obrigando o franqueado na locação em condições pré-estabelecidas.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 13855.000307/00-84

Acórdão nº : 105-13.958

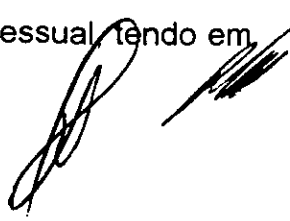
De fato, tal entendimento foi plenamente confirmado pela interessada em sua petição impugnatória, quando alega que: ... os franqueados não têm liberdade para se utilizar de tal imóvel (locado/sublocado) para outra atividade comercial que não aquela relacionada ao sistema de franquia contratado. Deveras só podem destinar o imóvel à instalação e operação do restaurante McDonald's, sob a mais rigorosa assistência da franqueadora, no que concerne à montagem, organização, estruturação, procedimentos contábeis, preparação de alimentos, aquisição de insumos, enfim, tudo aquilo que direta ou indiretamente relacionar-se à exploração do Sistema McDonald's, objeto da franquia contratada.

Ora, tal entendimento justifica a glosa fiscal, pois restou caracterizado que não trata-se simplesmente de aluguel comercial, corriqueiramente utilizado em shopping center. O contrato guarda relação íntima com o pagamento de franquia, por isso mesmo, uma complementação dos royalties devidos, tratando-se não apenas de ser um contrato locatício atípico ... um contrato de locação/sublocação celebrado entre McDonald's e seus franqueados intrinsecamente relacionado ao contrato principal de franquia... mas a própria franquia.

Reporta-se, ainda, a impugnante à matriz constitucional do imposto de renda, que, no seu entendimento, permitiria a dedução integral de despesas de royalties, independentemente da vontade do legislador ou da União. Todavia, a legislação infraconstitucional estabeleceu limite à dedutibilidade das despesas de royalties, em percentual sobre a receita líquida das vendas do produto vendido, e atribuiu ao Ministro da Fazenda a competência para estabelecer e revisar os coeficientes percentuais admitidos para as deduções. Referida legislação foi regularmente editada, devendo, conseqüentemente, ser observada.

Assim, correto o procedimento da fiscalização de glosar as despesas com royalties, o excedente de pagamento de aluguéis em relação ao valor de mercado, inclusive, que superaram o percentual fixado pelo Ministro da Fazenda a ser calculado sobre as receitas operacionais líquidas declaradas pela contribuinte.

Com relação ao lançamento reflexo, é de ser dado o mesmo tratamento à exigência referente à CSSL, por aplicação do princípio da decorrência processual tendo em



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
Processo nº : 13855.000307/00-84
Acórdão nº : 105-13.958

vista a jurisprudência deste Colegiado, no sentido de que a solução adotada no lançamento principal comunica-se aos decorrentes.

Fazendo uso das palavras proferidas na Decisão recorrida, por todo o exposto e tudo mais que do processo consta, voto no sentido de conhecer do recurso para, rejeitar a preliminar de nulidade do Auto de Infração da CSSL, não conhecer dos argumentos não apresentados à Primeira instância e, no mérito, negar-lhe provimento.

É o meu voto.

Sala das Sessões - DF, em 05 de novembro de 2002.

ÁLVARO BARROS BARBOSA LIMA

