



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**  
**TERCEIRA CÂMARA**

---

<b>Processo n°</b>	15374.001832/00-91
<b>Recurso n°</b>	147.051 Voluntário
<b>Matéria</b>	IRPJ - Ex(s): 1998
<b>Acórdão n°</b>	103-23.256
<b>Sessão de</b>	07 de novembro de 2007
<b>Recorrente</b>	AM/PM COMESTÍVEIS LTDA.
<b>Recorrida</b>	5ª TURMA/DRJ-RIO DE JANEIRO/RJ-I

---

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Exercício: 1998


Ementa: **NULIDADE** – erro ou omissão no enquadramento legal não dá causa à nulidade do lançamento se dele não decorrer concretamente cerceamento do direito de defesa e do contraditório, em especial, se a descrição fática trazer todos os aspectos relevantes para fins de incidência da regra-matriz tributária.

**ROYALTIES E FRANQUIA** – no contrato de franquia, segundo a Lei n° 8.955/94, art. 3°, a remuneração do franqueador pode ser composta por diversos elementos, como aluguel de equipamentos e taxa de publicidade, que devem ser discriminados. No entanto, uma vez que os documentos à disposição da autoridade fiscal indicavam que os pagamentos ao franqueador foram realizados exclusivamente a título de royalties e, apesar de especificamente intimado para tal, o fiscalizado não apresentou qualquer elemento probatório hábil a comprovar que os pagamentos tinham natureza diversa, todo o montante deve ser tributado segundo o regime jurídico específico de royalties, o que o submete aos limites percentuais de dedução previstos na legislação de regência.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por AM/PM COMESTÍVEIS LTDA.,

ACORDAM os Membros da TERCEIRA CÂMARA do PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES, por unanimidade de votos, REJEITAR preliminar de nulidade e, no mérito, NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

  
LUCIANO DE OLIVEIRA VALENÇA  
Presidente

  
GUILHERME ADOLFO DOS SANTOS MENDES  
Relator

Formalizado em: 10 DE 2017

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Aloysio José Percínio da Silva, Leonardo de Andrade Couto, Alexandre Barbosa Jaguaribe, Antonio Carlos Guidoni Filho e Paulo Jacinto do Nascimento. Ausente, justificadamente, o Conselheiro Márcio Machado Caldeira.

## Relatório

### DA AUTUAÇÃO E DA IMPUGNAÇÃO

Em ação fiscal direta em face do contribuinte em epígrafe, foi lavrado auto de infração de Imposto de Renda Pessoa Jurídica às fls. 43 a 55. A impugnação foi apresentada às fls. 304 a 307.

Abaixo tomo de empréstimo o relatório elaborado pela autoridade julgadora de primeiro grau acerca das referidas peças de acusação e defesa:

“Trata o presente processo de exigência fiscal formulada ao interessado acima identificado, por meio do auto de infração de imposto de renda da pessoa jurídica – IRPJ, de fls. 126/129, no valor de R\$ 31.501,71 de imposto e R\$ 23.626,28 de multa, acrescido, ainda, de juros de mora.

2. O procedimento é decorrente de ação fiscal promovida pela Delegacia da Receita Federal no Rio de Janeiro – DRF/RJ, a partir da qual foi promovida a glosa do valor de R\$ 180.009,81, referente à exclusão a maior na apuração do lucro real do ano-calendário de 1997, de valores correspondentes a despesas dos anos-calendário de 1996 e 1997, a título de pagamentos de royalties pelo uso de marca de comércio à empresa AM/PM Internacional, localizada no exterior. O enquadramento legal mencionado no lançamento é o seguinte: artigos 193, 196, inc. I, e 197, parágrafo único, do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 1.041, 11/01/1994.

3. Segundo a descrição dos fatos, à fl. 129, o interessado teria excedido o limite de dedução permitido para as despesas com pagamentos de royalties, que vem a ser de 1% da receita líquida de vendas, sendo, do valor total tributável apurado, R\$ 132.231,05 referentes às de 1997.

4. Sobre a diferença de imposto apurada se fez incidir a multa de ofício no percentual de 75%, conforme determina o inciso I do art. 44 da Lei nº 9.430/1996.

5. Inconformado com a exigência, o interessado interpôs a petição de fls. 133/142, na qual, em síntese, o seguinte:

5.1. Que o auto de infração deve ser desconstituído por não atender à condição de validade do lançamento fiscal, que se encontra disposta no inciso IV, art. 10, do

Decreto 70.235/72, já que não foi indicada a fundamentação legal supostamente infringida, cerceando, assim, seu direito de defesa;

5.2. Que celebrou, em 15/05/95, contrato de franquia empresarial com a AM/PM International Inc., devidamente registrado no Instituto Nacional de Propriedade Industrial – INPI, sob o nº 93.1143/01, e no Banco Central do Brasil – Bacen, sob nº 381/00046. Nos ‘considerandos’ do referido contrato é feita menção a um contrato anteriormente firmado, datado de 23/04/92, que tratou do licenciamento de marca. Assim, entende o interessado que, por óbvio, o contrato datado de 15/05/95 possui objeto diverso do anterior, que tratava exclusivamente do direito à utilização da marca por ele, interessado. Alega que o contrato que deu subsídio às remessas de valores ao exterior não se confunde com qualquer contrato de licenciamento de marca, tratando-se de um contrato de franquia comercial, assim reconhecido tanto pelo INPI quanto pelo Bacen. Argumenta, ainda, que o contrato de franquia possui natureza híbrida, já que engloba modalidades contratuais diversas e indissociáveis, citando definições da doutrina a respeito da natureza jurídica da franquia comercial;

5.3. Que inexistente previsão legal para se considerar indedutíveis os valores pagos em virtude de contratos de franquia e que, apesar da fundamentação legal do auto de infração não lhe permitiu exercer plenamente o seu direito de defesa, lhe pareceu que o autuante entendeu que o contrato formalizado com a AM/PM Internacional poder-se-ia enquadrar no disposto no item II da Portaria MF 436/58, que estabelece o limite máximo de 1% sobre a receita líquida para fins de dedutibilidade do pagamento de royalties. Entretanto, alega que o contrato de franquia comercial não pode vir a ser confundido com o tipo legal dos pagamentos e prestações descritos na referida Portaria;

5.4. Que deve ser admitida a dedutibilidade dos royalties pagos em sua totalidade, por força das regras impostas para a dedutibilidade das demais despesas operacionais, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora, conforme art. 242 e parágrafos do RIR/94. Somente se a autoridade fiscal tivesse comprovado que as despesas com pagamentos de royalties não são despesas operacionais é que poderia considerá-las indedutíveis;

5.5. Que requer, caso o auto de infração não venha a ser desconsiderado em sua totalidade, que o mesmo seja retificado para que se aplique o limite de dedutibilidade de 5% de sua receita líquida, na forma do caput do art. 294 do RIR/94.

#### DA DECISÃO DE PRIMEIRO GRAU

A decisão recorrida (fls. 314 a 319) negou provimento à defesa em razão dos seguintes fundamentos:

##### Preliminarmente

Rejeitou a arguição de nulidade, porque, apesar da falha na capitulação legal da infração, os fatos foram corretamente descritos, o que possibilitou ao sujeito passivo identificar precisamente o que a ele foi imputado, tanto que exerceu a defesa na sua plenitude.

##### No mérito

Asseverou que o art. 2º da Lei nº 8.955/94 é que define a atividade de franquia e, conforme a referida definição, é da essência do contrato a cessão do direito de uso de marca ou patente.

A mesma Lei denominou como royalties a remuneração relativa a tal atividade.

O contrato relativo ao objeto do auto de infração apresenta a natureza acima definida, isto é, “não se trata de um contrato para utilização da tecnologia ou de assistência técnica ou administrativa desenvolvida pela detentora da marca, mas tudo isso e, **principalmente**, a utilização do nome comercial pelos franqueadores” (grifos originais).

A legislação do imposto de renda estabelece regras e limites para a dedução de despesas com royalties, que estão reunidas nos artigos 291 a 294 do RIR/94, dentre as quais merecem destaque o caput e § 1º do art. 294.

O caput determina em 5% da receita bruta o limite de dedutibilidade dos royalties, enquanto o § 1º estabelece a competência do Ministro da Fazenda para revisar periodicamente os coeficientes percentuais.

A Portaria MF nº 436/58, em seu inciso II, fixa em 1% o limite no caso de “*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*”.

Como o “contrato de franquia firmado entre o interessado e a empresa AM/PM Internacional estabelece remuneração a título de royalties pelo uso da marca de comércio ‘AM/PM’”, tais despesas se submetem ao referido limite de 1%.



### DO RECURSO VOLUNTÁRIO

O sujeito passivo apresentou recurso voluntário tempestivo às fls. 323 a 333, no qual, em síntese, reitera as razões trazidas na impugnação.

É o Relatório.

A handwritten signature in black ink, consisting of a large, stylized initial 'S' followed by a vertical stroke with a small hook at the bottom.

## Voto

Conselheiro GUILHERME ADOLFO DOS SANTOS MENDES, Relator

### PRELIMINARES

Segundo a jurisprudência dominante do Conselho de Contribuintes, não é qualquer erro no enquadramento legal que enseja a nulidade do lançamento. Para tal, é necessário que o equívoco concretamente comprometa o exercício do direito de defesa.

Abaixo transcrevo acórdão sobremaneira ilustrativo sobre o tema:

**Número do Recurso: 134153**

**Câmara: OITAVA CÂMARA**

**Número do Processo: 10830.005718/2001-62**

**Tipo do Recurso: VOLUNTÁRIO**

**Matéria: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO**

**Recorrente: FRESENIUS MEDICAL CARE LTDA.**

**Recorrida/Interessado: 2ª TURMA/DRJ-CAMPINAS/SP**

**Data da Sessão: 05/12/2003 01:00:00**

**Relator: Karem Jureidini Dias de Mello Peixoto**

**Decisão: Acórdão 108-07651**

**Resultado: DPPU - DAR PROVIMENTO PARCIAL POR UNANIMIDADE**

**Texto da Decisão:** Por unanimidade de votos, REJEITAR a preliminar de nulidade suscitada e, no mérito, DAR provimento PARCIAL ao recurso, para reduzir a base tributável para R\$ ... .

**Ementa:** NULIDADE - ENQUADRAMENTO LEGAL - Deve ser rejeitado o pedido de nulidade do auto de infração fundado na deficiência de enquadramento legal, quando os elementos contidos em termo, expressamente referido como parte integrante e indissociável da peça acusatória, e utilizado pela própria Impugnante em sua defesa, supre suficientemente falha porventura ocorrida. Se não há prejuízo para a defesa e o ato cumpriu sua finalidade, o enquadramento legal da exigência, ainda que incompleto, não enseja a decretação de sua nulidade. O cerceamento do direito de defesa deve se verificar concretamente, e não apenas em tese. O exame da impugnação evidencia a correta percepção do conteúdo e da motivação do lançamento.

Na situação concreta do presente processo, não é o que constatamos. A defesa compreendeu os fatos imputados e o direito que sobre eles a autoridade considerou incidente.

### MÉRITO

O art. 5º, vetado pelo Presidente, da Lei nº 8.955/94, que disciplina a atividade de franquia, assim estipulava:

*Art. 5º 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 serão 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 art. 71 da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964, e legislação superveniente.*



As razões do veto são as que se seguem:

*“Objetiva o art. 5º regular em que situações as despesas realizadas pelas empresas franqueadas com royalties, 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 es encontra albergada pela legislação do imposto de renda, sendo ele, portanto, desnecessário, razão pela qual se impõe o seu veto”.*

Em suma, o referido dispositivo foi considerado desnecessário por redundância. Assim, conclui-se que as disposições relativas à dedutibilidade no pagamento de royalties aplicam-se também ao decorrentes de contratos de franquia, em especial, o que está previsto no art. 71 da Lei nº 4.506/64, que abaixo reproduzo com os destaques que considero pertinentes ao litígio:

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; e*

*b) se o aluguel não constituir aplicação de capital na aquisição do bem ou direito, nem distribuição disfarçada de lucros de pessoa jurídica.*

**Parágrafo único. Não são dedutíveis:**

*a) os aluguéis pagos pelas pessoas naturais pelo uso de bens que não produzam rendimentos, como o prédio de residência;*

*b) os aluguéis pagos a sócios ou dirigentes de empresas, e a seus parentes ou dependentes, em relação à parcela que exceder do preço ou valor do mercado;*

*c) as importâncias pagas a terceiros para adquirir os direitos de uso de um bem ou direito e os pagamentos para extensão ou modificação do contrato, que constituirão aplicação de capital amortizável durante o prazo do contrato;*

*d) os "royalties" pagos a sócios ou dirigentes de empresas, e a seus parentes ou dependentes;*

*e) os "royalties" pelo uso de patentes de invenção, processos e fórmulas de fabricação ou pelo uso de marcas de indústria ou de comércio, quando:*

*1) Pagos pela filial no Brasil de empresa com sede no exterior, em benefício da sua matriz;*

*2) Pagos pela sociedade com sede no Brasil a pessoa com domicílio no exterior que mantenha, direta ou indiretamente, controle do seu capital com direito a voto;*

*f) os "royalties" pelo uso de patentes de invenção, processos e fórmulas de fabricação pagos ou creditados a beneficiário domiciliado no exterior:*

*1) Que não sejam objeto de contrato registrado na Superintendência da Moeda e do Crédito e que não estejam de acordo com o Código da Propriedade Industrial; ou*

*2) Cujos montantes excedam dos limites periodicamente fixados pelo Ministro da Fazenda para cada grupo de atividades ou produtos, segundo o grau de sua essencialidade e em conformidade com o que dispõe a legislação específica sobre remessa de valores para o exterior;*

*g) os "royalties" pelo uso de marcas de indústria e comércio pagos ou creditados a beneficiário domiciliado no exterior:*

*1) Que não sejam objeto de contrato registrado na Superintendência da Moeda e do Crédito e que não estejam de acordo com o Código da Propriedade Industrial; ou*

*2) Cujos montantes excedem dos limites periodicamente fixados pelo Ministro da Fazenda para cada grupo de atividade ou produtos, segundo o grau de sua essencialidade, de conformidade com a legislação específica sobre remessas de valores para o exterior. (grifos nossos)*


Dessarte, os valores pagos a beneficiário no exterior a título de royalties devem ser acrescidos se excederem o percentual fixado pelo Ministro da Fazenda.

Tal percentual ainda é fixado pela Portaria MF nº 436/58, a qual abaixo reproduzo com supressões e destaques necessários:

**PORTARIA MF nº 436 de 30 de dezembro de 1958**

*Estabelece coeficientes percentuais máximos para a dedução de Royalties, pela exploração de marcas e patentes, de assistência técnica, científica, administrativa ou semelhante, amortização, considerados os tipos de produção, segundo o grau de essencialidade.*

*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 semelhante:*

*(...)*

**13 – OUTRAS INDÚSTRIAS DE TRANSFORMAÇÃO 1 %**

*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% (um por cento);*

Isso posto, correto está a autuação ao glosar os valores pagos a título de royalties que ultrapassarem esse limite.

A Lei nº 8.955/94, já referida anteriormente, assim estipula em seu art. 3º:

*Art. 3º Sempre que o franqueador tiver interesse na implantação de sistema de franquia empresarial, deverá fornecer ao interessado em tornar-se franqueado uma circular de oferta de franquia, por escrito e em linguagem clara e acessível, contendo obrigatoriamente as seguintes informações:*

*(...)*

*VIII - informações claras quanto a taxas periódicas e outros valores a serem pagos pelo franqueado ao franqueador ou a terceiros por este indicados, detalhando as respectivas bases de cálculo e o que as mesmas remuneram ou o fim a que se destinam, indicando, especificamente, o seguinte:*

*a) remuneração periódica pelo uso do sistema, da marca ou em troca dos serviços efetivamente prestados pelo franqueador ao franqueado (royalties);*

*b) aluguel de equipamentos ou ponto comercial;*

*c) taxa de publicidade ou semelhante;*

*d) seguro mínimo; e*

*e) outros valores devidos ao franqueador ou a terceiros que a ele sejam ligados;*

Ou seja, o franqueador não é remunerado apenas por meio de royalties. No entanto, entendo que caberia ao sujeito passivo, diante da imputação promovida pela autoridade fiscal, o ônus de comprovar se e quais pagamentos não tiveram essa destinação; e

não apenas se escorar no fato de que contratos dessa natureza abarca mais de um tipo de obrigação e com isso pretender não se submeter a limitação alguma.

Ademais, a imputação promovida pela autoridade lançadora não foi promovida apenas no ato final de lançamento. No próprio curso da fiscalização, a autoridade já havia intimado o sujeito passivo especificamente para prestar esclarecimentos acerca das despesas a título de royalties (intimação de fl. 44). Nesse momento, caberia ao fiscalizado esclarecer a autoridade a que título os valores foram pagos, se não eram exclusivamente de royalties, em especial porque a autoridade se embasou em documentos do próprio sujeito passivo que indicam terem sido os pagamentos realizados a título de royalties (como exemplo, dentre vários outros, o documento de fl. 55).

Voto, pois, por rejeitar a preliminar suscitada e, no mérito, negar provimento ao recurso.

Sala das Sessões – DF, em 07 de novembro de 2007

  
GUILHERME ADOLFO DOS SANTOS MENDES

