Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 16561.720099/2014-58

Processo nº	16561.720099/2014-58
Recurso	Especial do Contribuinte
Acórdão nº	**9101-006.493 – CSRF / 1ª Turma**
Sessão de	8 de março de 2023
Recorrente	ARCOS DOURADOS COMÉRCIO DE ALIMENTOS SA
Interessado	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)
Exercício: 2010, 2011

EXCESSO DE DEDUÇÃO DE ROYALTIES. CONTRATO DE FRANQUIA E SUBFRANQUIAS
O limite legal de dedução de royalties é determinado em função da receita do próprio contribuinte. O fato de esses valores serem, contratualmente, calculados com base também na receita de outras pessoas jurídicas, mesmo subfranqueadas, não amplia a limitação legal. Esse entendimento é reforçado, no presente caso, em função de o pagamento dos royalties pelo franqueado não depender, por força contratual, de qualquer recebimento de seus subfranqueados.

RECURSO ESPECIAL - ENTENDIMENTO SUMULADO

Nos termos do art. 67, § 3º, do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015, "Não cabe recurso especial de decisão de qualquer das turmas que adote entendimento de súmula de jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes, da CSRF ou do CARF, ainda que a súmula tenha sido aprovada posteriormente à data da interposição do recurso".

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Especial, apenas em relação à matéria "dedutibilidade de royalties". No mérito, na parte conhecida, por voto de qualidade, acordam em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Livia De Carli Germano, Luis Henrique Marotti Toselli, Alexandre Evaristo Pinto e Gustavo Guimarães da Fonseca que votaram por dar-lhe provimento. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto o conselheiro Alexandre Evaristo Pinto.

(documento assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto – Presidente em exercício.

(documento assinado digitalmente)

Guilherme Adolfo dos Santos Mendes - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Luis Henrique Marotti Toselli, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Alexandre Evaristo Pinto, Gustavo Guimarães da Fonseca e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente).

Relatório

A recorrente, inconformada com a decisão proferida pela Primeira Turma Ordinária, Terceira Câmara, da Primeira Seção de Julgamento, por meio do Acórdão nº 1301-002.154, de 5 de outubro de 2016, interpôs recurso especial de divergência (fls. 13.184-13.238) com julgados de outro colegiado, relativamente a três matérias. Só foi dado seguimento a duas: (i) cálculo do limite de despesas com royalties e (ii) juros sobre multa de ofício.

A ementa do acórdão recorrido apresenta a seguinte redação com relação às duas matérias:

> ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ
> Exercício: 2010, 2011
> EXCESSO DE DEDUÇÃO DE ROYALTIES. INDÚSTRIA DE PRODUTOS ALIMENTARES. LANÇAMENTO PROCEDENTE.
> O limite de dedução dos royalties aplicável à indústria de produtos alimentares é de 4% da receita líquida de vendas do produto fabricado ou vendido. A interessada não opera como simples coletor de royalties que seriam devidos pelos subfranqueados nacionais ao detentor internacional do nome comercial e da marca explorados. A relação jurídica que obriga o franqueador master nacional (a interessada) ao pagamento dos royalties ao detentor estrangeiro do direito é travada de forma direta. O pagamento dos royalties devidos pelo primeiro ao segundo independe do recebimento, pelo primeiro, dos royalties a ele devidos pelos subfranqueados nacionais (terceiros). A recorrente, ao pagar os royalties, paga em nome próprio. O limite para dedutibilidade é calculado sobre as receitas próprias de vendas, descabendo a pretensão de calcular um limite incluindo-se as receitas de terceiros subfranqueados.
> (...)
> JUROS MORATÓRIOS INCIDENTES SOBRE A MULTA DE OFÍCIO. TAXA SELIC. PROCEDÊNCIA.
> A obrigação tributária principal surge com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto tanto o pagamento do tributo como a penalidade pecuniária decorrente do seu não pagamento, incluindo a multa de oficio proporcional. O crédito tributário corresponde a toda a obrigação tributária principal, incluindo a multa de oficio proporcional, sobre o qual, assim, devem incidir os juros de mora à taxa Selic.

Foram apresentados os acórdãos paradigmas 101-95.602 e 101-95.609, relativos à divergência interpretativa da primeira matéria, assim ementados:

> IRPJ e CSLL - DEDUTIBILIDADE DE DESPESAS COM ROYALTIES - A dedutibilidade das despesas com o pagamento de royalties pelo direito de utilizar a

Original

> marca do franqueador e de fabricar ou comercializar os mesmos produtos por ela 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. O percentual incide sobre a soma das vendas em restaurantes próprios com as vendas das sub-franqueadas. (AC 101-95.602)
>
> IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA E OUTRO – AC. 1996 a 1998 ROYALTIES – REMESSA AO EXTERIOR – LIMITE DE DEDUTIBILIDADE – PERCENTUAL APLICADO - 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 ela 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/1994, combinados com a Portaria MF 436/1958.
>
> ROYALTIES – REMESSA AO EXTERIOR – LIMITE DE DEDUTIBILIDADE – BASE DE CÁLCULO – incluem-se na base de cálculo do limite de dedutibilidade das despesas com o pagamento de royalties ao exterior, as receitas líquidas das vendas do produto fabricado ou vendido obtidas pelas pessoas jurídicas sub-franqueadas e remetidas ao exterior por meio da franqueada máster no Brasil. (AC 101-95.609)

Por meio do despacho de fls. 14.349-14.369, a Presidente da Primeira Seção do CARF deu seguimento integral ao recurso, quanto à matéria, nos seguintes termos:

> A situação fática é bastante assemelhada, uma vez que os paradigmas envolveram o mesmo modelo de negócios adotado no recorrido, uma vez que a Recorrente adquiriu o direito de exploração das redes de restaurantes da rede McDonald's, assumindo o lugar da franqueadora Master aqui no Brasil.
> Nesse contexto, a divergência jurisprudencial ficou demonstrada, nos seguintes termos:
> Enquanto no Recorrido os royalties pagos pela Recorrente ao grupo McDonald's para efeito de dedutibilidade, por se tratar de royalties pagos a título próprio, foi entendido que o limite de dedutibilidade baseado nas receitas deveria se limitar apenas as próprias vendas da Recorrente (Franqueadora Master no Brasil).
> De outra banda, nos paradigmas, entendeu-se que esse limite (4%) sobre a base de cálculo deveria também ser ampliado para conter nessa base não somente as receitas próprias, mas também as receitas de terceiros subfranqueados, uma vez que os royalties pagos à Recorrente (Franqueadora Master no Brasil) seriam meros repasses de royalties devidos pelos subfranqueados em relação às suas próprias revendas.
> Portanto, comprovada está a divergência jurisprudencial nesta matéria.

Em relação à segunda matéria (juros sobre multa de ofício) a que foi dado seguimento ao recurso, foram apresentados os acórdãos paradigmas 1202-001.257 e 1202-001.109.

O despacho foi agravado pelo contribuinte (fls. 14.377-14.398), em relação à matéria a que não se deu seguimento ao recurso, mas foi rejeitado pelo despacho de fls. 14.424-14.442.

Original

Foram apresentadas contrarrazões pela Procuradoria às fls. 14.456.

É o relatório do essencial.

Voto

Conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Relator.

PRELIMINAR DE CONHECIMENTO

Em relação ao conhecimento, concordamos com a análise empreendida pelo despacho de admissibilidade quanto à questão da dedutibilidade das despesas com royalties. Apesar da questão fática possuir características singulares a determinar a refrega jurídica, todas estão presentes nos acórdãos (recorrido e paradigmas). Afinal, são relativos ao mesmo contribuinte e modelo de negócio.

Voto, pois, por conhecer do recurso nessa parte.

Quanto à segunda matéria (juros sobre multa), nos termos do art. 67, § 3º, do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015:

> § 3º Não cabe recurso especial de decisão de qualquer das turmas que adote entendimento de súmula de jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes, da CSRF ou do CARF, ainda que a súmula tenha sido aprovada posteriormente à data da interposição do recurso.

A súmula CARF nº 108, aprovada em 03/09/2018, possui o seguinte enunciado:

> Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

Desse modo, voto para não conhecer do recurso nessa parte.

MÉRITO

Dedutibilidade das despesas com royalties

O acórdão recorrido apresentou a seguinte fundamentação para negar provimento ao contribuinte:

> A primeira infração diz respeito à glosa de despesas com pagamento de royalties pelo franqueado ao franqueador. Segundo o Fisco, houve excesso em relação aos limites estabelecidos pelo art. 12 da Lei nº 4.131, de 3 de setembro de 1962, e art. 6º do Decreto-lei nº 1.730, de 17 de dezembro de 1979. Eis os dispositivos em comento:
>
> (...)

Original

O limite máximo de dedutibilidade dos royalties foi estabelecido em 4% para a indústria de produtos alimentares pela Portaria MF nº 436/1958.

Desde a fase impugnatória, a interessada sustenta que não haveria qualquer excesso. Em suas palavras: "os royalties pagos pela Recorrente ao grupo McDonald's em razão do 'Master Franchise Agreement' e do 'Amended and Restated Master Franchise Agreement' não são compostos apenas pelas receitas próprias de vendas da Recorrente; contêm parcelas de repasse de royalties devidos pelos subfranqueados, que, por sua vez, são calculadas com base nas receitas de vendas realizadas por subfranqueados".

O litígio se estabeleceu, então, diante de peculiaridades do sistema de franquias e subfranquias adotado pelo grupo McDonald's. Importa, então, verificar o conteúdo dos contratos firmados não apenas entre o McDonald's no exterior e a franqueadora master (a interessada) no Brasil, mas também os contratos de subfranquias firmados entre a interessada e os subfranqueados no Brasil.

(...)

[reproduz análise da DRJ e trechos dos contratos]

Dessas disposições, considero correta a conclusão a que chegou o julgador a quo. De fato, constatase que as relações jurídicas estabelecidas entre a interessada e o grupo McDonald's, por um lado, e entre a interessada e os subfranqueados no Brasil, por outro, são autônomas, não se podendo falar em repasses, como pretende a recorrente. Os valores pagos pelos subfranqueados são devidos diretamente à interessada (franqueadora principal no Brasil), por disposição contratual expressa, e constituem despesas para aqueles que pagam e receitas tributáveis para a interessada.

Já os valores pagos pela interessada ao grupo McDonald's, também por disposição contratual, decorrem de relação jurídica firmada entre essas duas partes. Muito embora sejam, em parte, calculados sobre as receitas de vendas de terceiros (as subfranqueadas), independem de qualquer recebimento desses terceiros, o que reafirma seu caráter autônomo e, ademais, que não se trata de "repasses". Não se questiona que tais pagamentos constituam despesas da interessada. Mas sua dedutibilidade não se restringe ao exame dos requisitos gerais de necessidade, habitualidade e usualidade. Aqui, por se tratar de royalties, as disposições específicas da legislação supramencionada impõem um limite de 4%, calculado sobre a "receita líquida das vendas do produto fabricado ou vendido". Nesse sentido, não faço qualquer reparo ao quanto decidido em primeira instância.

A recorrente busca desenvolver um raciocínio segundo o qual, ainda que se entenda (como é o caso) que as relações jurídicas são distintas e independentes, o correto seria calcular o limite "nos termos do ADI 2/02, ou seja, de forma individualizada em relação às receitas de vendas próprias da Recorrente e em relação às receitas de vendas dos subfranqueados, não podendo ser consideradas para fins dos limites de dedutibilidade em ambos os casos apenas as receitas de vendas da Recorrente".

O Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 2/2002 dispõe:

> *Artigo único. A remuneração paga pelo franqueado ao franqueador é dedutível da base de cálculo do imposto de renda das pessoas jurídicas, aplicando-se, cumulativamente, os limites percentuais previstos nas Portarias específicas do Ministro da Fazenda, para cada tipo de royalty contratado, classificando-os segundo as subdivisões daqueles atos administrativos. Parágrafo único. À dedutibilidade prevista no caput aplica-se o limite máximo de cinco por cento previsto no art. 12 da Lei nº 4.131, de 3 de setembro de 1962, e no art. 6º do Decreto-lei nº 1.730, de 17 de dezembro de 1979.*

Original

> A pretensão da recorrente é de que existissem, no caso concreto, dois tipos de royalties contratados entre ela e o Grupo McDonald's, um calculado sobre receitas próprias e outro calculado sobre receitas de terceiros. Não é como penso. As portarias específicas do Ministro da Fazenda (particularmente, a Portaria MF nº 436/1958, aplicável ao presente caso) apenas consideram os tipos de produção ou atividade, segundo o grau de essencialidade. Por exemplo, indústria de base ou indústria de transformação. Não se faz qualquer menção a um eventual subfranqueamento. Diante do exposto, nego provimento ao recurso voluntário, quanto a esta primeira infração.

O voto condutor do acórdão paradigma 101.95.602 assim fundamentou a posição para considerar as vendas das franqueadas no cálculo do limite da dedutibilidade de royalties:

> Na época em que surgiu a norma, as relações negociais não eram tão complexas, não existiam os contratos de franquia, com previsão para subfranquias. Mas a análise histórica acima exposta permite visualisar com nitidez que o objetivo da fixação dos limites foi impedir a redução artificial dos lucros. Note-se, inclusive, que o projeto de lei n 2 3.950, de 1958, fala em percentuais em relação ao "volume das operações pertinentes".
>
> Assim, no caso específico, em que em razão do contrato de franquia a Recorrente se situa entre a franqueadora no exterior e as subfranqueadas, delas recebendo os royalties, registrando-os como receitas e os repassando ao exterior, entendo que a interpretação mais razoável é no sentido de que o limite deve ser em função das receitas produzidas e tributadas no País.
>
> Esse o espírito da lei: que os lucros tributáveis produzidos no País em razão do negócio que deu origem ao pagamento dos royalties não restassem reduzidos além de um limite justo.
>
> No caso, como a Recorrente contabiliza como receita própria 5% da receita de vendas das subfranqueadas, o valor admitido como dedução deve corresponder a 4% da soma das vendas em restaurantes próprios com a venda pelas subfranqueadas .

Por seu turno, o segundo paradigma, de nº 101.95.609, assim fundamentou a mesma posição, conforme trecho do voto condutor:

> No meu entendimento o procedimento da recorrente está de acordo com a lei, posto que o limite de dedutibilidade deve ser considerado em relação ao total das receitas de vendas dos produtos fabricados no Brasil, em decorrência do contrato máster de franquia.
>
> Tal tese pode ser comprovada, exemplificativamente, na hipótese em que a franqueada máster não possuísse restaurantes próprios. Desta forma, se o entendimento que prevalecesse fosse o da impossibilidade de utilização da receita de terceiros sub-franqueados, a franqueada máster não poderia deduzir qualquer valor a título de despesas com royalties, o que contrariaria a regra geral de dedutibilidade das despesas necessárias, mesmo que limitadas a determinado percentual.

Pois bem, é o art. 6º do Decreto-lei nº 1.730, de 17 de dezembro de 1979, que estabelece a base de cálculo do limite para dedução das despesas com royalties. Abaixo, segue sua transcrição:

Original

> 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.

Ora, uma vez que a lei está a tratar de limites de dedução de despesa de uma empresa, todos os demais referenciais legais são a ela referenciados; no caso específico, a receita líquida é da própria empresa em relação a qual se limita a despesa. Interpretação ampliativa para abarcar a receita de outras empresas das etapas posteriores da cadeia de consumo corresponde a uma extrapolação do potencial hermenêutico do próprio texto legal. É criar norma, onde o legislador não pretendeu. É agir como legislador positivo.

O fato de os royalties serem, por força contratual, eventualmente, determinados com base nas vendas dos subfranqueados, não desnatura nem requalifica a determinação legal de que o limite é determinado em função das vendas próprias. Ora, se tais royalties fossem determinados com base no capital das empresas, na sua folha salarial, no PIB, no índice de Gini, na taxa internacional de juros, no preço do barril de petróleo ou qualquer outro parâmetro diverso da própria receita da contribuinte teria o condão de alterar o limite legal calculado com base na sua própria receita? A reposta óbvia é **não**!

Então, por qual razão o significado desse limite legal deve ser transmutado pelo fato de o cálculo do valor pago ser determinado com base em receita de outras empresas?

Ademais, no Brasil, vigora claramente, para fins de tributação da renda, o critério da entidade. O lucro tributável é determinado com base nos resultados de cada pessoa jurídica e não do grupo econômico da qual faça parte. Desse modo, não é razoável pressupor que a disciplina jurídica de um dos elementos componentes do lucro de uma entidade deva ser determinado com base em elementos de outras pessoas jurídicas, ainda que vinculadas contratualmente, sem haver expressa previsão legal nesse sentido.

No recurso especial, o contribuinte alega também que parte dos valores, no caso os calculados com base na venda das subcontratadas, corresponderia a simples repasse. Ora, o item 14.2.1 do Contrato de Franquia Principal Alterado e Consolidado, transcrito pelo acórdão recorrido, afasta completamente esse argumento. Abaixo, segue sua reprodução:

> 14.2.1 A obrigação da Franqueada Principal Brasileira de pagar qualquer taxa ou de efetuar qualquer pagamento à McDonald's em todos os momentos e em qualquer maneira exigida segundo o presente Contrato em nenhuma hipótese estará condicionada ao recebimento pela Franqueada Principal Brasileira de qualquer valor de qualquer Subfranqueada.

Desse modo, entendo que deve ser ratificada a decisão do acórdão recorrido.

Conclusão

Por todo o exposto, voto por não conhecer o recurso especial quanto à matéria atinente à juros sobre multa para, no mérito, negar provimento quanto à parte conhecida, isto é, limite de dedutibilidade das despesas com royalties.

(documento assinado digitalmente)

Original

Guilherme Adolfo dos Santos Mendes

Declaração de Voto

Conselheiro Alexandre Evaristo Pinto

Com a devida vênia ao voto do ilustre conselheiro Guilherme Adolfo Mendes, apresento aqui declaração de voto em sentido contrário no que tange ao mérito do recurso fazendário.

A discussão diz respeito à aplicação ou não dos limites de dedutibilidade de royalties aos pagamentos efetuados pela Recorrente à McDonalds Corporation.

Em primeiro lugar, cumpre citar o artigo 74 da Lei n. 3.470/58, que estabelece uma limitação para a dedutibilidade das despesas com royalties, conforme se observa abaixo:

> Lei n. 3.470/58
>
> Art 74. Para os fins da determinação do lucro real das pessoas jurídicas como o define a legislação do impôsto de renda, sòmente 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 periòdicamente mediante ato do Ministro da Fazenda, os coeficientes percentuais admitidos para as deduções de que trata êste 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 dêste artigo e do parágrafo anterior, as quotas 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 êste artigo será feita mediante contrato de cessão ou licença de uso da marca ou invento privilegiado, regularmente registrado no país, de acôrdo com as prescrições do Código da Propriedade Industrial (Decreto-lei nº 7.903, de 27 de agôsto de 1945), ou de assistência técnica, científica, administrativa ou semelhante, desde que efetivamente prestados tais serviços.

Vale notar que o dispositivo se refere a royalties "pela exploração de marcas de indústria e de comércio e patentes de invenção, por assistência técnica, científica, administrativa ou semelhantes", definindo quais seriam os royalties sujeitos a tal limitação.

Ainda assim surgem dúvidas acerca do alcance da expressão "royalties", uma vez que as normas que tratam de propriedade intelectual não trazem no seu bojo a referida expressão.

Original

Dessa forma, a partir da leitura da Lei n. 9.279/96 (Lei de Propriedade Industrial) e da Lei n. 9.610/98 (Lei de Direitos Autorais), não há qualquer menção a expressão "royalty".

Ao também tratar da limitação da dedutibilidade dos royalties, o artigo 12 da Lei n. 4.131/62 se refere a royalties "pela exploração de patentes de invenção, ou uso da marcas de indústria e de comércio e por assistência técnica, científica, administrativa ou semelhante", conforme se depreende abaixo:

> Lei n. 4.131/62
>
> 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.
>
> § 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.
>
> § 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.

Tendo em vista que a norma pressupõe o cálculo da limitação da dedutibilidade dos royalties com base na "receita bruta do produto fabricado ou vendido", surge a dúvida se a norma estaria se referindo à receita bruta ou à receita líquida. Tal resposta é incontroversa desde a edição do artigo 6º do Decreto-lei n. 1.730/79, que previu de forma explícita que o cálculo levará em conta a receita líquida:

> Decreto-lei n. 1.730/79
>
> 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.

No âmbito tributário, há uma menção importante no artigo 22 da Lei n. 4.506/64, no qual algumas contraprestações são "classificadas" como royalties, conforme abaixo:

> Lei n. 4.506/64
>
> Art. 22. Serão classificados como "royalties" os rendimentos de qualquer espécie decorrentes do uso, fruição, exploração de direitos, tais como:
>
> a) direito de colhêr ou extrair recursos vegetais, inclusive florestais;
>
> b) direito de pesquisar e extrair recursos minerais;

Original

> c) uso ou exploraçâo de invenções, processos e fórmulas de fabricação e de marcas de indústria e comércio;
>
> d) exploração de direitos autorais, salvo quando percebidos pelo autor ou criador do bem ou obra.
>
> Parágrafo único. Os juros de mora e quaisquer outras compensações pelo atraso no pagamento dos "royalties" acompanharão a classificação dêstes.

A partir da leitura do referido dispositivo, nota-se que royalty é uma contraprestação decorrente "do uso, fruição, exploração de direitos".

Assim, ao passo que o aluguel seria uma remuneração decorrente do uso de um ativo tangível, o royalty é uma remuneração decorrente do uso de um direito, isto é, de um ativo intangível.

O artigo 22 da Lei n. 4.506/64 traz exemplos de direitos que poderão ser explorados e remunerados por meio de royalties, dentre os quais se destacam (i) o uso ou exploração de invenções, processos e fórmulas de fabricação e de marcas de indústria e comércio e (ii) exploração de direitos autorais, salvo quando percebidos pelo autor ou criador do bem ou obra.

Desse modo, são classificadas como royalties as contraprestações decorrentes do uso de invenções, marcas e direitos autorais.

A limitação da dedutibilidade das despesas com royalties surge novamente no artigo 71 da Lei n. 4.506/64, que assim dispõe:

> Lei n. 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 impôsto de renda, será admitida: (...)
>
> Parágrafo único. Não são dedutíveis: (...)
>
> 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 acôrdo com o Código da Propriedade Industrial; ou
>
> 2) Cujos montantes excedam dos limites periòdicamente 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 sôbre 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 acôrdo com o Código da Propriedade Industrial; ou
>
> 2) Cujos montantes excedem dos limites periòdicamente fixados pelo Ministro da Fazenda para cada grupo de atividade ou produtos, segundo o grau de sua essencialidade, de conformidade com a legislação específica sôbre remessas de valores para o exterior.

Original

Como se observa, o artigo estabelece limitações à dedutibilidade das despesas com royalties.

Feitas essas considerações iniciais, passaremos a comentar alguns aspectos relevantes do contrato de franquia.

O contrato de franquia empresarial foi regulado pela Lei n. 8.955/94 e definido nos seguintes termos:

> Lei n. 8.955/94
>
> 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.

Conforme se nota, trata-se de um contrato em que há diversas obrigações das partes, sendo que o franqueador cede o direito de uso de marca ou patente e, eventualmente, de direito de uso de tecnologia de implantação e administração de negócio ou sistema operacional desenvolvidos ou detidos pelo franqueador.

Por sua vez, o franqueado se obriga a remunerar o franqueador por tudo que lhe foi oferecido.

No que tange aos royalties, surge uma menção expressa ainda que lacônica, dado que feita entre parênteses:

> Lei n. 8.955/94
>
> 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);

Dessa maneira, consta a obrigatoriedade no contrato de franquia empresarial de informação clara acerca da "remuneração periódica pelo uso do sistema, da marca ou em troca dos serviços efetivamente prestados pelo franqueador ao franqueado (royalties)".

Nota-se que é adjetivação de royalties às remunerações pelo uso do sistema, da marca ou ainda de serviços efetivamente prestados pelo franqueador.

A Lei n. 8.955/94 foi revogada pela Lei n. 13.966/19, que atualmente regula os contratos de franquia empresarial. Não há mais dispositivo normativo que qualifique como

Original

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

Considerando que o contrato de franquia empresarial abrange tanto cessão do uso de direitos quanto prestação de serviços, cabe a indagação se tais montantes não deveriam ser segregados inclusive com vistas à tributação.

Isto porque a Lei Complementar n. 116/03 previu em sua lista anexa a franquia empresarial como um serviço tributável pelo ISS (item 17.08 – Franquia - franchising).

Há item também na lista anexa da Lei Complementar n. 116/03 relativo à "cessão de direito de uso de marcas", a bem saber o item "3.02 – Cessão de direito de uso de marcas e de sinais de propaganda".

Ainda que a tributação de tal item pelo ISS possa ser discutível, sobretudo, à luz dos doutrinadores que entendem que o conceito de serviço tributável pelo ISS somente abrangeria "obrigações de fazer" e não as "obrigações de dar", tal qual se enquadrariam os aluguéis de bens tangíveis e a cessão de direitos, o fato é que os Municípios podem estabelecer alíquotas distintas (de 2% a 5%) para cada item da lista de serviços.

Por fim, cumpre notar que não há menção na lista anexa da Lei Complementar n. 116/03 de cessão de outros direitos, dentre os quais àqueles relacionados com patentes de invenção.

A mesma dúvida surge quando se pensa na limitação da dedutibilidade com os royalties. É incontroverso que haverá tal limitação sobre os royalties decorrentes de invenções, marcas e direitos autorais, no entanto, não há uma certeza absoluta de que haveria tal limitação sobre o montante relativo aos serviços que são prestados pelo franqueador ao franqueado no âmbito do contrato de franquia empresarial.

Aqui há o risco de que o contrato de franquia empresarial seja inteiramente enquadrado como serviço tributável pelo ISS pelas autoridades fiscais municipais, ao passo que as autoridades fiscais federais entendam que o contrato não se enquadra como de serviço, mas sim como contrato com contraprestação de royalty, sujeito todo ele ao limite de dedutibilidade de despesa.

Feita essa consideração crítica, voltamos à análise do caso em comento.

Em primeiro lugar, a Recorrente apenas repassa ao exterior o montante pago pelas sub-franqueadas no Brasil. Dessa maneira, a Recorrente é mero agente coletor.

Nesse sentido, a Recorrente nem precisaria reconhecer e tributar como receita própria o valor recebido das sub-franqueadas, tal qual acontece com alguns modelos de negócios que já foram analisados pela Receita Federal do Brasil e pelo CARF, tais como agências de turismo e agências de publicidade.

Todavia, considerando que a Recorrente assim o fez, ou seja, reconheceu todo o montante recebido das sub-franqueadas como receita própria e ofereceu à tributação, me parece que é adequado que todo o montante a ser pago à McDonalds Corporation seja registrado no

Original

resultado do exercício como custo para obtenção daquela receita, sendo que não deveria haver limitação na dedutibilidade daquele montante para fins de IRPJ e CSLL.

Mas ainda que assim não fosse, entendo que os pagamentos efetuados pela Recorrente à McDonalds Corporation não possuem natureza de royalties, sendo decorrentes de uma obrigação contratual, visto que a Recorrente não faz a exploração direta de patentes, marcas ou direitos autorais.

Como decorrência de tal raciocínio, entendo que não há que se aplicar a limitação de dedutibilidade ao pagamento em comento.

Diante do exposto, voto por negar provimento ao Recurso da Fazenda no que tange à não aplicação da limitação da dedutibilidade com royalties.

É como voto.

Alexandre Evaristo Pinto

Original