



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	18470.730133/2012-85
ACÓRDÃO	1002-004.395 – 1ª SEÇÃO/2ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	14 de julho de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	INTERCONTINENTAL HOTELARIA LTDA.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2008

CONTRATO DE FRANQUIA. NATUREZA COMPLEXA. IRRELEVÂNCIA PARA FINS DE SEGREGAÇÃO FISCAL DAS PRESTAÇÕES CONTIDAS NA REMUNERAÇÃO GLOBAL.

A qualificação do contrato de franquia como negócio jurídico complexo e híbrido, nos termos da Lei nº 8.955/1994, diz respeito à sua natureza civil e não impede a autoridade fiscal de identificar, dentro da remuneração unitária pactuada, as diferentes prestações nela compreendidas — uso de marca e assistência técnico-administrativa —, submetendo cada uma delas aos limites de dedutibilidade previstos nos arts. 354 e 355 do RIR/99.

PORTARIA MF Nº 436/1958. ATO DECLARATÓRIO INTERPRETATIVO SRF Nº 2/2002. LEGALIDADE.

ADI SRF nº 2/2002 não institui limitação nova, mas explicita a aplicação cumulativa, por tipo de prestação, dos coeficientes já fixados pela Portaria MF nº 436/1958, com teto global de 5% (art. 12 da Lei nº 4.131/1962), sendo aplicável aos contratos de franquia ainda que estes não existissem como tipo contratual autônomo à época da edição da Portaria.

ASSISTÊNCIA TÉCNICO-ADMINISTRATIVA PAGA A BENEFICIÁRIO NO EXTERIOR. PRAZO QUINQUENAL. ART. 354, § 1º, DO RIR/99.

Ultrapassado o prazo de cinco anos do início da relação contratual sem prorrogação autorizada pelo Conselho Monetário Nacional, é vedada a dedução das despesas de assistência técnico-administrativa pagas a pessoa jurídica domiciliada no exterior.

ÔNUS DA PROVA. DISCRÍMEN ENTRE PRESTAÇÕES.

Compete ao contribuinte, e não à fiscalização, demonstrar que a remuneração contabilizada sob a rubrica royalties comportaria

discriminação diversa daquela adotada com base nos próprios documentos apresentados no curso da ação fiscal.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário.

Assinado Digitalmente

Maria Angélica Echer Ferreira Feijó – Relatora

Assinado Digitalmente

Ailton Neves da Silva – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Fernando Beltcher da Silva (substituto[a] integral), Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Sergio Magalhaes Lima (substituto[a] integral), Andrea Viana Arrais Egypto, Maria Angelica Echer Ferreira Feijo, Ailton Neves da Silva (Presidente).

RELATÓRIO

Cuida-se de auto de infração de IRPJ, ano-calendário 2008, formalizado no valor total de R\$ 817.007,12, considerados principal, juros de mora e multa de ofício de 75% (fls. 02, 230/235), decorrente da glosa de despesas com royalties pagos, no percentual de 3,5% da receita líquida mensal, a beneficiária domiciliada nos Estados Unidos, no âmbito de contrato de franquia hoteleira.

Conforme o Termo de Verificação Fiscal (fls. 226/229), a fiscalizada integra grupo econômico hoteleiro de atuação mundial e mantém, desde 1999, contrato de franquia com sua controladora estrangeira, registrado no INPI e no Banco Central do Brasil, mediante o qual esta última licencia o uso de marcas — entre elas "Inter.Continental Hotels & Logo" — e presta assistência técnico-administrativa nas áreas contábil, de crédito, financeira e de informática, além de outros serviços descritos no artigo II do instrumento. A remuneração, originalmente fixada em

1% (uso de marca) e 4% (demais serviços) sobre a receita bruta mensal, foi consolidada em aditivo de 06/06/2000 em 5% sem discriminação, e reduzida em 28/01/2005 para 3,5% da receita mensal, percentual integralmente contabilizado como despesa de royalties na conta 900902000 em 2008, sem qualquer adição à base de cálculo do IRPJ.

A autoridade lançadora, com fundamento no art. 354, § 1º, do RIR/99 — que limita a cinco anos, contados do início da relação contratual, a dedutibilidade de despesas de assistência técnica, científica ou administrativa pagas a beneficiário domiciliado no exterior, salvo prorrogação autorizada pelo Conselho Monetário Nacional — e no art. 355 do RIR/99, combinado com a Portaria MF nº 436/1958 e o Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 2/2002, entendeu que apenas 1% da receita líquida seria dedutível a título de royalties pelo uso de marca, glosando os 2,5 pontos percentuais remanescentes, com os valores mensais discriminados à fl. 229.

Cientificada em 28/09/2012 (fls. 229, 231), a interessada impugnou o lançamento (fls. 263/275), alegando, em síntese, a impossibilidade de se desmembrar o contrato de franquia — negócio jurídico único e indivisível, segundo sustenta — para dele extrair isoladamente a prestação de assistência técnica e submetê-la a limitação temporal ou percentual; a inaplicabilidade da Portaria MF nº 436/1958, editada em 1958, a uma modalidade contratual — a franquia — que somente veio a ser regulamentada no Brasil pela Lei nº 8.955/1994; a ilegalidade do Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 2/2002, que teria criado, por via transversa, limitação não prevista em lei; subsidiariamente, a necessidade de se apurar, dentro do valor global pago, a exata natureza de cada prestação, para aplicar a cada uma o limite percentual cabível; e, por fim, que a fiscalização teria desconsiderado a existência de saldo negativo de IRPJ de R\$ 267.520,37 apurado no mesmo ano-calendário, conforme DIPJ.

A Delegacia de Julgamento, pelo Acórdão nº 14-95.894 (sessão de 19/06/2019), julgou improcedente a impugnação e manteve integralmente o crédito tributário. Por oportuno, resgato o relatório que constou no Acórdão recorrido (e-fls. 351-360):

1. Cuida-se de lançamento de exigência tributária afeta ao IRPJ, assim formalizada no importe total de R\$ 817.007,12, considerada tal rubrica a título de principal, juros de mora (calculados até 08/2012) e multa de ofício (75%), tudo referente ao ano-calendário de 2008 (fls. 02, 230/235). A razão de fundo da autuação está descrita no "Termo de Verificação Fiscal", de que se extraem as passagens seguintes (fls. 226/229):

Procedida a fiscalização do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica — IRPJ e da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico instituída pela Lei 10.168, de 29/12/00, referentes ao ano-calendário de 2008.

Lavrados os termos de intimação de 16/11/10, 28/12/10, 23/02/11, 11/05/11, 07/07/11, 05/09/11, 04/11/11, 22/12/11, 17/02/12, 16/04/12, 14/06/12 e 10/08/12.

Dos exames efetuados verificou-se o que se segue:

- 1) O contribuinte (IHL) é uma das várias empresas que compõem importante grupo econômico, de atuação mundial no setor hoteleiro.
- 2) Atualmente, seu quadro societário é composto pela Intercontinental Overseas Holding Corporation, CNPJ 05.723.763/0001-84, com sede nos Estados Unidos, e pela Intercontinental Hotels Corporation Limited, CNPJ 05.712.154/0001-20, com sede nas Bermudas.
- 3) Suas atividades no Brasil se iniciaram em 1971, quando arrendou de Gávea Hotelaria e Turismo S/A, CNPJ 33.957.796/0001-24, o hotel (prédio e instalações) situado na Av. Prefeito Mendes de Moraes, 222, no do Rio de Janeiro/RJ.
- 4) O arrendamento do hotel no Rio de Janeiro foi novamente contratado em 1986, tendo ainda havido alterações contratuais em 1993 e em 2005.
- 5) Em 1993, a IHL arrendou outro hotel da mesma Gávea Hotelaria, situado na Alameda Santos, 1123/1135, São Paulo/SP.
- 6) A IHL e a Intercontinental Hotels Corporation (IHC) CNPJ 05.573.483/0001-37, com sede nos Estados Unidos, eram proprietárias de 40% das ações da Gávea Hotelaria. Os demais 60% pertenciam à Brascan Participações Ltda..
- 7) Em 1999, a IHL celebrou com a IHC contrato de franquia, com assistência técnica, licenciamento de marcas e outros serviços. O contrato e suas alterações foram registrados no Instituto Nacional da Propriedade Industrial e no Banco Central do Brasil.
- 8) O artigo I do contrato trata da licença de uso das marcas, as quais foram relacionadas no Anexo A, entre elas a "INTER.CONTINENTAL HOTELS & Logo", registrada sob o nº 815499930, em 21/01/92.
- 9) No artigo II, foram descritos os serviços a serem prestados, entre eles o fornecimento de manuais de diretrizes e procedimentos gerenciais, treinamento de funcionários, assistência e aconselhamento nas áreas contábil, de crédito, financeira e de informática.
- 10) No artigo III, foram estabelecidas as remunerações: 1% pelo o uso das marcas e 4% pelos demais serviços, incidentes sobre a receita bruta mensal.
- 11) Em aditivo contratual, de 06/06/00, as remunerações pelo uso das marcas e serviços foram consolidadas em 5% da receita bruta mensal, sem a discriminação anterior.**
- 12) Em 28/01/05, nova alteração contratual reduziu a remuneração para 3,5% da receita bruta mensal.**
- 13) Os 3,5 % da receita bruta mensal foram pagos a IHC e contabilizados como despesa na conta 900902000 - Royalties - Rio/SP no ano de 2008.**
- 14) Não houve adição das despesas com royalties à base de cálculo do IRPJ do ano-calendário de 2008.**

O § 1º do art. 354 do Decreto 3.000/99 — RIR/99 estabelece o limite de cinco anos contados do início do funcionamento da empresa ou da introdução do processo de produção, prorrogável por mais cinco anos mediante autorização do Conselho Monetário Nacional, para dedução das despesas com assistência técnica, científica, administrativa ou semelhante, pagas a pessoas físicas ou jurídicas domiciliadas no exterior.

Da simples leitura da norma tributária, verifica-se a amplitude do alcance pretendido pelo legislador, mormente quando se observa o emprego do termo "semelhante".

A descrição dos serviços contida no artigo II do contrato revela inteira concordância com o campo de incidência estabelecido pela norma legal.

Dos contratos de arrendamento dos hotéis já citados, verifica-se que, dentre as deduções da receita permitidas para fins de cálculo do aluguel devido (aluguel variável), sempre houve a taxa de 3% da "receita bruta do hotel", pagável à IHC, como remuneração de serviços cuja descrição se enquadra perfeitamente no campo de incidência da norma em questão.

Assim é que a falta de adição à base de cálculo do IRPJ das despesas com royalties, na parte correspondente aos serviços, encontra-se em flagrante conflito com o limite temporal de cinco anos estabelecido no § 1º do art. 354 do RI R/99.

Cabe, ainda, destacar que a reunião de objetos que normalmente ocorre nos contratos de franquia não modifica a natureza destes objetos. Assim, a norma tributária que incide sobre algum destes objetos isoladamente não é afastada pelo fato do objeto estar acompanhado de outros objetos em negócio jurídico.

Este é o entendimento manifestado pela Secretaria da Receita Federal, através do Ato Declaratório Interpretativo SRF 2, de 22/02/02.

De qualquer forma, no caso vertente, afora o licenciamento de uso de marcas, todos os serviços descritos no artigo II do contrato encontram-se no campo de incidência da norma tributária.

Como já visto, os royalties deduzidos pelo contribuinte compreendem a remuneração pelo uso de marcas e pela assistência técnica e por outros serviços.

Conforme a tabela apresentada pelo contribuinte, os royalties foram calculados a 3,5% da receita líquida.

Ressalte-se que o art. 355 do RIR/99, combinado com as Portarias MF 436/58 e 60/94, admitem a dedução de royalties pelo uso de marcas apenas até o limite de 1% da receita líquida.

Isto posto, a parcela de 2,5% da receita líquida, conforme demonstrado na tabela apresentada pelo contribuinte, apropriada como despesa de royalties, não é dedutível da base de cálculo do IRPJ do ano-calendário de 2008, dando ensejo ao lançamento de ofício ora efetuado, através do auto de infração correspondente.

Os valores a serem adicionados estão demonstrados no quadro abaixo:

Conta 900902000 – Royalties – Rio/SP					
Mês	Receita Líquida	Royalties - Total Deduzido – 3,5%	Marca – 1%	Adição – 2,5%	
Jan	4.958.598,44	173.550,95	49.585,98	123.964,97	
Fev	5.520.130,63	193.204,57	55.201,30	138.003,27	
Mar	4.447.206,37	155.652,22	44.472,06	111.180,16	
Abr	5.008.939,72	175.312,89	50.089,40	125.223,49	
Mai	4.041.829,71	141.464,04	40.418,30	101.045,74	
Jun	5.335.887,35	186.756,06	53.358,88	133.397,18	
Jul	4.252.939,35	148.852,88	42.529,39	106.323,49	
Ago	3.934.914,06	137.721,99	39.349,14	98.372,85	
Set	5.869.623,46	205.436,82	58.696,23	146.740,59	
Out	5.516.522,10	193.078,27	55.165,22	137.913,05	
Nov	7.012.140,82	245.424,93	70.121,41	175.303,52	
Dez	6.414.712,24	224.514,93	64.147,12	160.367,81	

2. Disso o Contribuinte tomou ciência em 28/09/2012 (fls. 229, 231), tornando aos autos em 26/10/2012 (fls. 263/275). Alega: a) "impossibilidade de se desmembrar o contrato de franquia como pretende o fiscal autuante" (fl. 265) para, dali, se tributar singularmente a realidade despesa com royalties; b) entendimento jurisprudencial e doutrinário corroboraria a ideia de que o contrato de franquia seria expediente único e indivisível; c) nessa linha, pondera que "o próprio INPI reforçou o entendimento quanto à indivisibilidade do contrato de franquia a exigir, expressamente, seu aditamento, de modo a constar um percentual único a título de royalties, já que a partição dos percentuais em marcas e demais serviços e fornecimentos iria 'descaracterizar o somatório dos diversos objetos que ao se agruparem se fundem num só objeto - franquia' " (fl. 269; destaques do original); d) a Portaria MF nº 436, de 30 de dezembro de 1958, além de cuidar de realidade distinta – "royalties pagos pelas indústrias de base e pelas indústrias de transformação, não tendo qualquer ponto de contato com a atividade hoteleira" (fl. 270) –, nem mesmo poderia ser chamada à colação, visto que a experiência dos contratos de franquia no Brasil só tiveram nascedouro na década dos anos 90; e) de sua sorte, o "que o Ato Declaratório Interpretativo nº 2/2002 fez foi justamente tentar contornar, por via transversa e ilegal, essa omissão da Portaria, que não se pode admitir" (fl. 270); f) enfim, royalties pagos na ambiência d'um contrato de franquia não podem daí serem sacados para se submeterem à tributação pretendida pelo Fisco; g) tal e também seria a inteligência tirada de julgados havidos no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, que cita (alguns a reconhecer alguma limitação do que dedutível a título de tais despesas, assim calculada à razão de 5% da receita líquida produzida pelo direito cedido, outros que não admitem limitação alguma, senão a observância do critério da necessidade "para a manutenção da posse, uso ou fruição do bem ou direito que produz o rendimento" - fl. 273; destacado no original); h) subsidiariamente, argumenta que no bojo dos pagamentos havidos – então criticados pela Fiscalização – existiriam bem mais que a simples remuneração por "assistência técnica e/ou administrativa" (fl. 274), com o que seria de rigor a devida apartação conforme a "atividade desenvolvida pela IHC e aplicar os limites percentuais de dedutibilidade para cada uma delas" (fl. 274); i) enfim, haver-se-ia de se

considerar ainda que no ano-calendário sob referência "a Impugnante apurou, [...], um saldo negativo de R\$ 267.520,37" (fl. 275), conforme sua DIPJ, valor esse não considerado na corrente autuação.

Quanto ao mérito, o Acórdão recorrido consignou que o Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 2/2002 apenas explicita a aplicação cumulativa dos limites percentuais previstos em portarias específicas para cada tipo de royalty contratado, com teto global de 5% sobre a receita líquida; que a discussão não envolve declaração de inconstitucionalidade ou ilegalidade de norma, vedada a este colegiado pela Súmula CARF nº 2, mas simples aplicação de ato normativo vigente; que os contratos de franquia não constituem óbice intransponível à atuação fiscal; e que competia à própria interessada, e não à fiscalização, demonstrar que os valores lançados sob a rubrica royalties compreenderiam prestações de natureza diversa daquela apurada com base no documento por ela mesma apresentado (fls. 214/216). Quanto ao saldo negativo alegado, a decisão recorrida registrou que o respectivo valor já havia sido integralmente utilizado em compensação declarada e homologada (DCOMP nº 50.58230.260110.1.3.02-0040), conforme extrato dos sistemas informatizados da Secretaria da Receita Federal do Brasil.

Cientificada da decisão em 26/06/2019, a interessada interpôs recurso voluntário (fls. 368/384), no qual reitera a tese da indivisibilidade do contrato de franquia — amparando-se na definição legal do art. 2º da Lei nº 8.955/1994, em precedentes do Superior Tribunal de Justiça sobre a incidência de ISS em período anterior à Lei Complementar nº 116/2003, em doutrina especializada e em precedentes deste Conselho e do extinto Conselho de Contribuintes —; sustenta que a Portaria MF nº 436/1958, por ser anterior à própria existência do instituto da franquia no Brasil, não poderia ser aplicada ao caso, e que o Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 2/2002 teria incorrido em ilegalidade ao pretender, por via interpretativa, criar limitação de dedutibilidade não contemplada na norma interpretada; argumenta, ainda, que a pretensão veiculada não seria de declaração de inconstitucionalidade, mas de reconhecimento, pelo próprio órgão administrativo, da ilegalidade de ato interno seu, no exercício do poder de autotutela; e requer, ao final, o provimento do recurso para julgar improcedente o auto de infração. O recurso não voltou a tratar do capítulo da decisão recorrida relativo ao saldo negativo de R\$ 267.520,37.

O processo foi a mim distribuído e incluído na presente pauta de julgamento.

É o relatório.

VOTO

Conselheira **Maria Angélica Echer Ferreira Feijó**, Relatora

I – Admissibilidade

O recurso voluntário preenche os pressupostos de admissibilidade previstos no art. 33 do Decreto nº 70.235/1972, tendo sido interposto no prazo legal a contar da ciência da decisão recorrida e subscrito por procurador habilitado nos autos. Dele se conhece.

II – Mérito

II.a - Da alegada indivisibilidade do contrato de franquia como óbice à segregação fiscal das prestações

A recorrente sustenta, como fundamento central do recurso, que o contrato de franquia constitui negócio jurídico típico, complexo e indivisível, nos termos do art. 2º da Lei nº 8.955/1994, razão pela qual não seria lícito à fiscalização "desmembrá-lo" para, dentro da remuneração unitária de 3,5% da receita líquida, isolar a parcela correspondente ao uso de marca daquela correspondente à assistência técnico-administrativa, submetendo cada qual a um regime de dedutibilidade próprio. A decisão recorrida rejeitou o argumento, por entender que a complexidade do contrato não confere a ele imunidade à atuação fiscal, e que a própria interessada não se desincumbiu do ônus de demonstrar que os valores lançados sob a rubrica royalties abrangeriam, de fato, prestações de natureza diversa.

O TVF que instrui o AI (e-fls. 226-229) registrou que a contribuinte, operando sob a bandeira Intercontinental Hotels, reconheceu como despesa operacional dedutível o total de royalties pagos à Intercontinental Hotels Corporation – IHC, no exercício de 2008. A fiscalização verificou, entretanto, que os documentos apresentados durante a fiscalização (e-fls. 51-216) não permitiam identificar a efetiva prestação de serviços técnicos, gerenciais ou de suporte que justificassem tais pagamentos, e tampouco a relação direta com a geração de receita no Brasil:

De qualquer forma, no caso vertente, afora o licenciamento de uso de marcas, todos os serviços descritos no artigo II do contrato encontram-se no campo de incidência da norma tributária.

Como já visto, os royalties deduzidos pelo contribuinte compreendem a remuneração pelo uso de marcas e pela assistência técnica e por outros serviços.

Desde a sua primeira defesa, a empresa defendeu que as despesas correspondem a pagamentos de royalties de franquia e de acesso a sistemas internacionais, previstos contratualmente, e que não caberia exigir documentação individualizada de serviços em razão da natureza global das operações da rede hoteleira. Contudo, ao apreciar o conjunto probatório, a DRJ/Ribeirão Preto, consignou que (e-fls. 351-360):

4. Nos termos do contrato de franquia firmado entre Contribuinte (franqueado) e Intercontinental Hotels Corporation (franqueador), o primeiro paga ao segundo debaixo de três rubricas: a) "3.01 Taxa de Licenciamento - Em contrapartida pela licença concedida nos termos do Artigo I, IHL [Contribuinte] pagará à IHC [franqueador] uma taxa de licenciamento (a 'Taxa de Licenciamento de Marca

Registrada') [...]" (fl. 173); b) "3.02 Compensação por Serviços de Assistência Técnica e outros Serviços - Em contrapartida pelos Serviços Técnicos e Serviços do Sistema prestados pela IHC, a IHC terá direito a receber por mês, durante a vigência do presente contrato, compensação [...]" (fl. 174; o conteúdo da mencionada assistência técnica e mais serviços, tudo relacionado ao ramo de hotelaria, está delineado nas cláusulas 2.01 e 2.02 do contrato em testilha); e c) "Reembolso por Suporte Especializado - Em adição aos valores referidos nos itens 3.01 e 3.02, IHC poderá ter direito de receber de IHL quantia equivalente aos custos e despesas [...] de todos os serviços de suporte fornecidos pelo pessoal de IHC ou seus consultores que não sejam rotineiramente fornecidos a todos os Hotéis da cadeia, incluindo, sem limitação, programas de treinamento conduzidos por pessoal da matriz, ou área regional, consultas de sistemas de informação, desenho técnico e serviços de engenharia e suporte de comidas e bebidas [...]" (fls. 174/175).

5. A se ver, portanto, que o Contribuinte paga royalties a Intercontinental Hotels Corporation, isso pela exploração de marca ou em razão de assistência técnico-administrativa pertinente ao ramo de hotelaria, assim providos (marca e serviços) por esse último.

6. De se notar, também: a) que referido contrato tem lugar e vigência desde 01/01/1999, e foi minimamente projetado para perdurar até 31/12/2019, conforme cláusula 4.01, em seus itens "a" e "b": "(a) O presente Contrato vigorará a partir de 1º de janeiro de 1999 ('Data de Início'); (b) A vigência do presente Contrato expirará em 31 de dezembro de 2019 e poderá ser prorrogado por idênticos períodos" (fl. 175); b) a partir de janeiro/2005, a remuneração paga pelo Contribuinte a Intercontinental Hotels Corporation, no âmbito negocial em pauta, passou a ser calculada à razão de 3,5% da receita líquida mensal (fls. 191/192, 214/216)¹.

7. Salta à evidência o encaixe da situação apresentada debaixo de duas regras.

8. Primeiro, não cabe ver como dedutível da base de cálculo do IRPJ despesas com assistência técnico-administrativa pagas a pessoa jurídica domiciliada no exterior – e é o caso de Intercontinental Hotels Corporation (destinatário dos mencionados pagamentos), bastando ver o preâmbulo do contrato de franquia sob análise, que anuncia esse último como "uma sociedade organizada e existente sob as leis do Estado de Delaware, Estados Unidos da América, estabelecida em Three Ravinia Drive, Atlanta, Georgia 30346, E.U.A, [...]" (fl. 163) –, isso porque nascidas há mais de 5 (cinco) anos quando então corria o ano de 2008 (ano-calendário de ocorrência do fato gerador em atenção). Como se viu, o contrato de franquia em debate foi assinado em 01/01/1999. Esse impeditivo está traçado no art. 354, § 1º, do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, Regulamento do Imposto de Renda - RIR/99, manejado pela Fiscalização. A dizer, enfim, que a integralidade de despesas dessa natureza não poderiam mesmo ser levadas à dedução da base de cálculo do IRPJ.

Reproduza-se o dispositivo:

Art. 354. As importâncias pagas a pessoas jurídicas ou físicas domiciliadas no exterior [é o caso de Intercontinental Hotels Corporation⁹ a título de assistência técnica, científica, administrativa ou semelhante, quer fixas, quer como percentagem da receita ou do lucro, somente poderão ser deduzidas como despesas operacionais quando satisfizerem aos seguintes requisitos (Lei nº 4.506, de 1964, art. 52):

[...] § 1º. As despesas de assistência técnica, científica, administrativa e semelhantes somente poderão ser deduzidas nos cinco primeiros anos de funcionamento da empresa ou da introdução do processo especial de produção, quando demonstrada sua necessidade, podendo esse prazo ser prorrogado até mais cinco anos por autorização do Conselho Monetário Nacional (Lei nº 4.131, de 1962, art. 12, § 3º). [não há nos autos prova de que, residualmente, tal ato haja sido expedido por essa autoridade monetária nacional para esse preciso caso 9. Em segundo lugar, se as despesas em conta não são dedutíveis em sua integralidade, talvez o fossem em segmento delas. Mas, aí, vem a regra estampada no art. 355 do RIR/99. Nesse ponto, reclama o Contribuinte, com base em entendimento tirado junto ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, que, quando muito, se limitação houvesse, estaria ela balizada pelo percentual de 5% da receita líquida produzida pela exploração do direito cedido e não 1%, como entendera a Fiscalização. De fato, no caput do art. 355 do RIR/99 encontra-se referência geral ao dito percentual de 5%. Porém, a exceção vem logo anunciada nos parágrafos primeiro e segundo do referido dispositivo. Veja-se:

Art. 355. As somas das quantias devidas a título de royalties pela exploração de patentes de invenção ou uso de marcas de indústria ou de comércio, e por assistência técnica, científica, administrativa ou semelhante, poderão ser deduzidas como despesas operacionais até o limite máximo de cinco por cento da receita líquida das vendas do produto fabricado ou vendido (art. 280), ressalvado o disposto nos arts. 501 e 504, inciso V (Lei nº 3.470, de 1958, art. 74, e Lei nº 4.131, de 1962, art. 12, e Decreto-Lei nº 1.730, de 1979, art. 6º).

§ 1º. Serão estabelecidos e revistos periodicamente, mediante ato do Ministro de Estado da Fazenda, os coeficientes percentuais admitidos para as deduções a que se refere este artigo, considerados os tipos de produção ou atividades reunidos em grupos, segundo o grau de essencialidade (Lei nº 4.131, de 1962, art. 12, § 1º).

§ 2º. Não são dedutíveis as quantias devidas a título de royalties pela exploração de patentes de invenção ou uso de marcas de indústria e de comércio, e por assistência técnica, científica, administrativa ou semelhante, que não satisfizerem às condições previstas neste Decreto ou excederem aos limites referidos neste artigo, as quais serão consideradas como lucros distribuídos (Lei nº 4.131, de 1962, arts. 12 e 13). (destacou-se

)9.1. Novamente, para bem esclarecer: o Interessado anuncia discórdia contra a existência do limite percentual crivado pela Fiscalização, isso a respeito do tanto

que poderia ser reconhecido a título de despesa com royalties (à conta de exploração de marca ou em razão de assistência técnico-administrativa) e assim se apresentar como dedutível da base de cálculo do IRPJ. Entende o Contribuinte, com base em julgados do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, que inexistiria tal limitação ou seria ela (limitação) equivalente a 5% da receita líquida produzida pela exploração do direito cedido, e não 1%, como anotado pela Fiscalização.

(...)

9.4. Ou seja, o gasto gerado por um contrato de franquia é dedutível.

Porém: a) há um limite máximo global (parágrafo único do ADI nº 02, de 2002); b) há limites singulares, como, por exemplo, para royalties contratados nessa ambiência de franchising (artigo único do ADI nº 02, de 2002). E, mais uma vez, os limites singulares vão em "Portarias específicas do Ministro da Fazenda", tal aquela já referida, a Portaria MF nº 436, de 30 de dezembro de 1958.

9.5. Assim, não procede o argumento do Contribuinte no sentido de os contratos de franquia se apresentarem como fortalezas inexpugnáveis para qualquer pretensão fiscal, tal aquela tendente a ali identificar despesas com royalties. De mais a mais, já se o disse:

em sede administrativa, cumpre-se dar curso aos atos normativos presentes. Particularmente, sob o horizonte dessa primeira instância administrativa, impõe-se observar e prestigiar o entendimento emanado de dentro dessa Casa. Assim o prediz o art. 7º, inciso V, da Portaria MF nº 341, de 12 de julho de 2011: "Art. 7º. São deveres do julgador: [...] V - observar o disposto no inciso III do art. 116 da Lei nº 8.112, de 1990, bem como o entendimento da RFB expresso em atos normativos" (destacou-se).

(...)

10. Segue o Contribuinte com a alegação de a execução do contrato sob exame lidaria com bem mais que a simples "assistência técnica e/ou administrativa" (fl.274), com o que seria de rigor a devida apartação conforme a "atividade desenvolvida pela IHC e aplicar os limites percentuais de dedutibilidade para cada uma delas" (fl. 274). Ocorre que, no ponto, a atuação fiscal deu-se conforme documento apresentado pelo Interessado (fls. 214/216). Nesse, o dispêndio em voga foi todo anotado sob o título de royalties. De mais, o contrato sob análise (fls. 162/199), em si, diz de despesas licenciamento de marca e despesas correlatas à promoção e venda dos serviços que vicejam sob ela (marca). Cumpriria ao Interessado, assim, trazer prova do *discrímen* que alega, a dizer, que ali se compreenderiam gastos de outra natureza.

(...)

Assiste razão à decisão recorrida. A qualificação civil do contrato de franquia como negócio jurídico complexo e híbrido — decorrente da definição do art. 2º da Lei nº 8.955/1994 e

amplamente reconhecida pela doutrina e pela jurisprudência citadas no recurso — opera em plano distinto daquele em que se situa a questão tributária ora discutida. Os precedentes do Superior Tribunal de Justiça invocados pela recorrente dizem respeito à não incidência do ISS sobre o contrato de franquia em período anterior à Lei Complementar nº 116/2003, por ausência de previsão expressa na lista de serviços então vigente; tratam, portanto, de questão de incidência tributária *stricto sensu*, e não de dedutibilidade de despesas para fins de apuração do IRPJ, motivo pelo qual não se prestam a sustentar a tese de que a Administração Tributária estaria impedida de identificar, dentro de um contrato civilmente uno, as diferentes prestações economicamente distintas nele compreendidas.

Nessa linha, a natureza complexa do contrato de franquia não afasta a aplicação dos limites percentuais de dedutibilidade a cada tipo de prestação nele contida, ainda quando reconhecida a especificidade e a autonomia desse tipo contratual em relação a outros negócios jurídicos. É a esse propósito, aliás, que se orienta o próprio Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 2/2002 e o Parecer Cosit nº 4/2002 que o embasou, ao determinarem a aplicação cumulativa dos limites percentuais das Portarias do Ministério da Fazenda para cada tipo de royalty contratado, "classificando-os segundo as subdivisões daqueles atos administrativos" — orientação cuja legalidade não foi infirmada pela Ação Civil Pública movida pela Associação Brasileira de Franchising contra o referido Ato Declaratório, tampouco pela jurisprudência majoritária deste Conselho, que tem, em julgados recentes, confirmado a aplicação dos limites percentuais da Portaria MF nº 436/1958 mesmo a contratos de franquia, inclusive quanto à composição da própria base de cálculo do limite.

Não prospera, tampouco, o argumento de que a Portaria MF nº 436/1958 seria inaplicável por ser anterior à regulamentação legal da franquia no Brasil. Importante recordar que, historicamente, a dedução de despesas com royalties sempre esteve submetida a *regramento específico*, distinto da regra geral de dedutibilidade. Com efeito, o art. 74 da Lei nº 3.470/1958 estabeleceu que as despesas com royalties relativos à exploração de patentes, uso de marcas e assistência técnica somente seriam dedutíveis até limites fixados pelo Poder Executivo, respeitado o teto máximo de 5%:

Lei n. 3.470/58

Art 74. Para os fins da determinação do lucro real das pessoas jurídicas como o define a legislação do imposto de renda, somente **poderão ser deduzidas do lucro bruto a soma das quantias devidas a título de "royalties" pela exploração de marcas de indústria e de comércio e patentes de invenção, por assistência técnica, científica, administrativa ou semelhantes até o limite máximo de 5% (cinco por cento) da receita bruta** do produto fabricado ou vendido.

§ 1º Serão estabelecidos e revistos periodicamente mediante ato do Ministro da Fazenda, os coeficientes percentuais admitidos para as deduções de que trata este artigo, considerados os tipos de produção ou atividades, reunidos em grupos, segundo o grau de essencialidade.

§ 2º Poderão ser também deduzidas do lucro real, observadas as disposições deste 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 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.

Em cumprimento a tal comando legal, foi editada a Portaria MF nº 436/1958, que fixou percentuais máximos diferenciados, conforme a natureza do royalty e o ramo de atividade, prevendo, por exemplo:

- 1% da receita líquida para royalties pelo uso de marca:

“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);”
- percentuais variáveis, de 1% a 5%, para royalties por patente ou know-how, conforme a essencialidade da tecnologia.

Esse regime foi posteriormente consolidado pelo Regulamento do Imposto sobre a Renda, vigente à época dos fatos geradores:

RIR/99

Limite e Condições de Dedutibilidade

Art. 355. As somas das quantias devidas a título de royalties pela exploração de patentes de invenção ou uso de marcas de indústria ou de comércio, e por assistência técnica, científica, administrativa ou semelhante, poderão ser deduzidas como despesas operacionais até o limite máximo de cinco por cento da receita líquida das vendas do produto fabricado ou vendido (art. 280), ressalvado o disposto nos arts. 501 e 504, inciso V (Lei nº 3.470, de 1958, art. 74, e Lei nº 4.131, de 1962, art. 12, e Decreto-Lei nº 1.730, de 1979, art. 6º).

§ 1º Serão estabelecidos e revistos periodicamente, mediante ato do Ministro de Estado da Fazenda, os coeficientes percentuais admitidos para as deduções a que se refere este artigo, considerados os tipos de produção ou atividades reunidos em grupos, segundo o grau de essencialidade (Lei nº 4.131, de 1962, art. 12, § 1º).

§ 2º Não são dedutíveis as quantias devidas a título de royalties pela exploração de patentes de invenção ou uso de marcas de indústria e de comércio, e por assistência técnica, científica, administrativa ou semelhante, que não satisfizerem às condições previstas neste Decreto ou excederem aos limites referidos neste

artigo, as quais serão consideradas como lucros distribuídos (Lei nº 4.131, de 1962, arts. 12 e 13).

§ 3º A dedutibilidade das importâncias pagas ou creditadas pelas pessoas jurídicas, a título de aluguéis ou royalties pela exploração ou cessão de patentes ou pelo uso ou cessão de marcas, bem como a título de remuneração que envolva transferência de tecnologia (assistência técnica, científica, administrativa ou semelhantes, projetos ou serviços técnicos especializados) somente será admitida a partir da averbação do respectivo ato ou contrato no Instituto Nacional da Propriedade Industrial - INPI, obedecidos o prazo e as condições da averbação e, ainda, as demais prescrições pertinentes, na forma da Lei nº 9.279, de 14 de maio de 1996.

Destaque-se que, recentemente, esse panorama jurídico foi modificado em razão da edição da Lei nº 14.596/2023, que promoveu profunda reformulação nas regras aplicáveis às operações envolvendo royalties, especialmente no contexto de operações com partes relacionadas. A referida lei revogou expressamente os dispositivos que davam suporte legal aos limites percentuais fixos anteriormente aplicáveis, dentre eles o art. 74 da Lei nº 3.470/1958. Contudo, como estamos diante de discussão envolvendo o AC 2008, o panorama jurídico acima encontrava-se plenamente vigente.

A Portaria MF disciplina, portanto, os coeficientes de dedutibilidade aplicáveis, por sua natureza, ao uso de marcas de indústria e comércio e à assistência técnica, científica ou administrativa — categorias de prestação que, embora hoje comumente veiculadas em contratos de franquia, preexistem a esse tipo contratual e continuam a se sujeitar à disciplina normativa que lhes é própria, independentemente do nome ou da estrutura do instrumento em que venham a ser pactuadas. Entender de outro modo equivaleria a permitir que a mera coexistência, num único instrumento contratual, de prestações distintas afastasse, por si só, a incidência de normas tributárias que, isoladamente consideradas, incidiriam sobre cada uma delas — o que a fiscalização corretamente rejeitou e este voto reafirma.

Dessa forma, entendo que está correto o entendimento da Fiscalização e do Acórdão recorrido sobre o limite da dedutibilidade com royalties no caso concreto.

II.b - Da legalidade do Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 2/2002

A recorrente sustenta que o Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 2/2002 teria extrapolado sua função meramente interpretativa, criando, por via transversa, limitação de dedutibilidade não prevista na Portaria MF nº 436/1958. Argumenta que sua pretensão não seria de declaração de inconstitucionalidade ou ilegalidade de lei, mas de reconhecimento, pelo próprio órgão julgador administrativo, da ilegalidade de ato normativo interno da Receita Federal, como corolário do poder de autotutela da Administração. A decisão recorrida entendeu tratar-se de pretensão vedada a este colegiado pela Súmula CARF nº 2.

O ponto merece esclarecimento.

De fato, a competência deste Conselho para afastar a aplicação de atos infralegais por vício de ilegalidade, distinta da vedação à apreciação de inconstitucionalidade de lei, encontra fundamento não na Súmula CARF nº 2 — que trata especificamente da inconstitucionalidade de lei tributária —, mas na própria natureza do controle de legalidade que compete à Administração exercer sobre seus atos normativos.

Ainda assim, a conclusão da decisão recorrida deve ser mantida por fundamento diverso: o Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 2/2002 não inova a ordem jurídica nem estabelece fato gerador ou limitação não previstos em lei. Ele se limita a explicitar que, no âmbito de um contrato de franquia — que reúne, tipicamente, mais de uma prestação sujeita a regimes de dedutibilidade distintos —, os limites percentuais aplicáveis a cada prestação devem ser considerados cumulativamente, e não somados indistintamente nem aplicados de forma unificada ao valor total pago.

Tal orientação decorre diretamente da leitura conjugada dos arts. 354 e 355 do RIR/99, que fixam regimes de dedutibilidade diversos conforme a natureza do pagamento — assistência técnico-administrativa, de um lado, uso de marca, de outro —, e não cria, portanto, restrição sem amparo legal. Não há, no ato interpretativo, qualquer inovação quanto à base de cálculo, à alíquota ou à hipótese de incidência que pudesse caracterizar violação ao princípio da legalidade tributária.

Rejeito esse argumento.

II.c - Do limite temporal do art. 354, § 1º, do RIR/99 e da comprovação do *discrímen* entre prestações

Subsidiariamente, a recorrente sustenta que, ainda que se admitisse a possibilidade de segregação das prestações contidas no contrato de franquia, seria necessário apurar com precisão a natureza de cada dispêndio, para então aplicar a cada um o limite percentual cabível — providência que a fiscalização não teria adotado.

O argumento não socorre a recorrente. Consta dos autos que a própria interessada apresentou à fiscalização o demonstrativo de fls. 214/216, no qual a integralidade do valor pago mensalmente à beneficiária no exterior foi registrada sob o título único de royalties, sem qualquer discriminação interna entre a parcela correspondente ao uso de marca e eventual parcela correspondente a outros serviços. A autuação observou rigorosamente esse documento, produzido pela própria contribuinte, e a ela, portanto, competia — e não à fiscalização — demonstrar que a remuneração ali registrada comportaria discriminação diversa, com base em prova que evidenciasse a efetiva composição dos valores pagos. Tal prova não foi produzida nem na impugnação nem no recurso voluntário, que se limitaram a reproduzir, em abstrato, a

descrição das obrigações contratuais da franqueadora, sem apontar, concretamente, qual fração da remuneração mensal corresponderia a cada tipo de prestação.

Registre-se, ademais, que a solução adotada pela fiscalização — a aplicação do limite geral de 1% sobre a integralidade da remuneração, tal como se toda ela correspondesse a uso de marca — foi a mais favorável à contribuinte dentre as possíveis. Isso porque, caso se reconhecesse que parte da remuneração corresponde efetivamente a assistência técnico-administrativa, tal parcela estaria sujeita ao prazo quinquenal do art. 354, § 1º, do RIR/99, contado do início da relação contratual em 1999 — prazo já superado no ano-calendário de 2008, sem que os autos revelem prorrogação autorizada pelo Conselho Monetário Nacional —, hipótese em que a integralidade dessa parcela seria indedutível, e não apenas limitada a um percentual da receita líquida. A ausência de comprovação do *discrímen* pela contribuinte não pode, portanto, ser revertida em seu prejuízo além do que já foi reconhecido pela própria fiscalização.

Rejeito esse argumento.

III - Conclusão

Ante o exposto, conheço do recurso voluntário e nego-lhe provimento.

Assinado Digitalmente

Maria Angélica Echer Ferreira Feijó