



45
MP

PARECER PFN/RJ no. 02/00

Dedutibilidade de despesas com contrato de franquia no limite do art.74 da Lei no.3.470, de 1958. Aplicação do referido limite. Não revogação do dispositivo legal.

Trata-se de Ofício (Ofício no.020/99) encaminhado pelo Instituto Nacional da Propriedade Industrial, no qual o referido instituto formula consulta a Procuradoria da Fazenda Nacional no Estado do Rio de Janeiro acerca de questionamento feito ao INPI pela empresa Paola, Pablo e Ferreira Ltda - ME, quando da averbação de seu contrato de franquia nesta autarquia, no sentido de que teria sido revogado o art.74, da Lei no. 3.870/54 pelo art. 71 da Lei n. 4.506/64, ilidindo, por conseguinte, qualquer limitação quanto à dedutibilidade dos *royalties* pagos a pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil. Consulta-nos então o INPI sobre a possível revogação do art.74 da Lei no.3.870/54, bem como sobre a aplicabilidade da Portaria no.436/58 do Ministério da Fazenda às averbações dos contratos de franquia. Tal questionamento é relevante para o INPI diante de sua atribuição legal, consoante a lei no.9.279, de 14/05/96, de averbar os contratos que impliquem transferência de tecnologia, contrato de franquia e similares para que produzam efeitos em relação a terceiros.

DA PETIÇÃO QUE ENSEJOU A PRESENTE CONSULTA

A empresa Paola, Pablo e Ferreira - ME solicitou Retificação do Certificado de Averbação no.950213/01, itens no.2 e 3, que tem a seguinte redação:

- “
- 2) Para dedutibilidade fiscal deve ser respeitado os coeficientes percentuais máximos fixados pela Portaria no.436/58 do Ministério da Fazenda.
 - 3) O Imposto de Renda incidente sobre o valor deste Certificado será de responsabilidade da Franqueada.”



Alega a peticionária acima mencionada que o contrato de franquia objeto do processo em questão é um contrato interno, firmado por duas empresas brasileiras, sediadas no Brasil, não ocorrendo remessas para o exterior. Assim, os tipos de contratos abrangidos pela Portaria no.436/58 seriam totalmente diferentes do contrato de franquia, reconhecido posteriormente pela Legislação Brasileira pela Lei No.8.955/94, eis que os contratos de franquia seriam mera evolução dos tradicionais Contratos de Distribuição, já que só eventualmente serão cedidas também tecnologia, assistência técnica, etc. Por outro, o pagamento efetuado em decorrência do contrato de franquia é único, abrangendo um conjunto de direitos cedidos, conjunto esse não previsto na Portaria no.436/58. Finalmente, afirma ainda a peticionária, que nos Contratos de Franquia há, muitas vezes, o pagamento, em separado, de uma taxa para o Fundo Mútuo de Propaganda, taxa essa que constitui despesa operacional, tal qual a remuneração mensal e a taxa inicial de franquia. Além desses argumentos, aduz ainda a peticionária que o art.74 da Lei no.3.740/58 foi revogado pelo art.71 da Lei no.4.506/64, citando jurisprudência e doutrina que alicerçariam tal entendimento.

No que tange ao item 3 do certificado, afirma a peticionária que ele deveria ser omitido, diante do que diz a Lei no.8.981/95, art.60, que prevê que estão sujeitas aos desconto do imposto de renda na fonte, à alíquota de cinco por cento, as importâncias pagas às pessoas jurídicas a título de remuneração decorrente de contratos de franquia empresarial.

Em manifestação do INPI, datada de 18 de novembro de 1998, o referido órgão analisou o pleito da peticionária. Na ocasião, observou-se que cabe ao INPI uma função complementar ao controle fiscal, consoante ao que prescreve o Decreto-lei no.1.718/79. Ainda antes da consagração legal do contrato de franquia, ocorrido com a edição da Lei no.8.981/95, o INPI expediu o Ato Normativo no.115/93, dispondo sobre a regulamentação do processo de averbação dos contratos de franquia no INPI, que afirmou que aos contratos de franquia se aplicariam as normas referentes a processos de averbação de atos e contratos de transferência de tecnologia. Com o advento da Lei de Propriedade Industrial (Lei no.9.279/96) teria ficado clara a necessidade do registro dos contratos de Franquia no INPI para produzir efeitos perante terceiros, conforme o art.211 de tal Diploma Legal. Os efeitos passíveis de ocorrer seriam a legitimação de eventuais pagamentos para o exterior, a obtenção de benefícios fiscais, posto que a dedutibilidade fiscal só é autorizada pelo Fisco após a averbação no INPI, e a oponibilidade perante terceiros. Manifestou-se ainda o INPI no sentido de que "...a Franquia, repita-se, em sendo um sistema jurídico, por si só, não descaracteriza a assistência técnica e o uso da marca contida no seu bojo, ainda que as respectivas remunerações não estejam descritas de per si no certificado de averbação..." No que tange, porém, a alegação de revogação do art.74 da Lei no.3.470/58, o INPI observa que o tema merece maior reflexão, diante da controvérsia a respeito da matéria. Sugere-se então a formulação de



47
no

consulta a esta Procuradoria, o que foi feito, consulta essa que versa sobre dois aspectos: em primeiro lugar, a aplicação da referida legislação aos contratos de franquia, e, em segundo lugar, a revogação do mencionado limite à dedutibilidade por legislação posterior.

A EVOLUÇÃO LEGISLATIVA DA DEDUTIBILIDADE DE ROYALTIES E SIMILARES NO DIREITO BRASILEIRO.

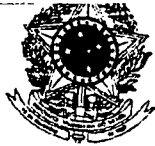
O grande momento do tratamento fiscal dos "royalties" se deu por meio do art. 71 da Lei no. 4.506, de 30 de novembro de 1964, e visava justamente obstar a remessa disfarçada de lucro para o exterior, obstando sua dedutibilidade. Como explica Noé Winkler:

"Para melhor situarmos o problema, devemos encarar os fenômenos que deram origem à tributação de "royalties" e de assistência técnica ou científica, frente à notória ausência de razoabilidade desses encargos e, também, da interdependência de interesses entre as partes contratantes. Decorre daí a possibilidade (e a realidade) de ajustes que descaracterizam o verdadeiro conteúdo dos objetivos visados, através de fórmulas ou atos jurídicos de aparência diversa. (Winkler, Noé, p.500, Imposto de Renda, Estudos no.5, Ed. Resenha Tributária)

A limitação da dedutibilidade de "royalties" e despesas de assistência técnica é, porém, anterior, remontando à Lei no. 3.470, de 28 de novembro de 1958, cujo art. 74 dispõe:

"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%

W



48
MC

(cinco por cento) da receita bruta do produto fabricado ou vendido
Parágrafo Primeiro. Serão estabelecidos e revistos periódicamente 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.

.....”
A Lei no.4.131, datada de 1962, manteve em seu art.12, esse mesmo tratamento fiscal para “royalties” e despesas de assistência técnica, sendo mais restritiva porém com relação aos “royalties” remetidos para o exterior. O grande momento de tal legislação restritiva se deu com a edição da já mencionada Lei no.4.506/64, que veio instituir em seu art.71, Parágrafo Único hipóteses de não dedutibilidade. Tais hipóteses de não dedutibilidade previstas no mencionado art.71, dentre as quais não se inclui “royalties” ou similares pagos dentro do próprio país, não se contrapõem de forma alguma a norma antes em vigor, qual seja, a Lei no.3.470/58, que instituía limite para a dedutibilidade de tais despesas. A revogação de um dispositivo legal por outro suporia que tais dispositivos regulassem diversamente a mesma matéria. Uma análise dos textos legais ora em tela nos permite verificar que enquanto o primeiro estabelece limites para dedutibilidade de despesas, o outro estabelece hipóteses em que essa despesa não pode de forma alguma se deduzida. Assim, o segundo diploma legal, antes que revogar o anterior, veio, ao contrário, complementar, restringido ainda mais as hipóteses em que é possível deduzir as despesas com “royalties”.

Assim, a entrada em vigor da Lei no.4.506/64 não revogou o limite para dedutibilidade contido no citado art.74 da Lei no.3.470/58. Nesse sentido, já se manifestou inclusive nosso Supremo Tribunal Federal:

“Recurso extraordinário. Imposto de Renda. “Royalties”. Deduções por pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil, em montante superior ao limite estabelecido no art.74, da Lei no.3.470, de 1958. Lei no.4.506, de 30/12/1964, art.71 e seu parágrafo único. R.I.R. de 1966, arts.232, 233 e 234. A Lei no.4.506/1964, embora haja estabelecido modificações, no que concerne a dedutibilidade de despesas

CF



MINISTÉRIO DA FAZENDA

Procuradoria da Fazenda Nacional no Estado do Rio de Janeiro

46
NB

como "royalties" não revogou o art.74, da Lei no.3.470/1958. R.I.R. de 1966, arts.174 e 175. Acórdão que negou vigência ao art.74, da Lei no.3.470/58 devidamente prequestionado, e art.175, do RIR de 1966. Recurso extraordinário conhecido e provido, para restabelecer a sentença."(RE no.104368/SP, Rel. Min. Neri da Silveira, julg. em 17/06/88, publ. no DJU em 28.02.92)

Referendando tal posicionamento jurisprudencial e a ampla aplicação da Lei no.3.470/58 pela Receita Federal, o atual Regulamento do Imposto de Renda (Decreto no.1.040, de 11 de janeiro de 1994) prevê em seu art.294:

"Art.294. 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, ressalvado o disposto nos arts.487 e 490,V.(Leis nos.3.470/58, art.74 e 4.131/62, art.12 e Decreto-Lei no.1.730/79, art.6).

Parágrafo Primeiro. Serão estabelecidos e revistos periodicamente, mediante ato do Ministro da Fazenda, os coeficiente 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.

....."

Assim, não há dúvidas de que o limite imposto por meio da Portaria no.436, de 30 de dezembro de 1958 continua em vigor, eis que alicerçado na Lei no.3.470/58, que não foi revogada pela Lei no. 4.506/64.

WA



DAS DESPESAS COM O CONTRATO DE FRANQUIA:
TRATAMENTO FISCAL

O contrato de franquia, antes atípico, foi disciplinado no direito brasileiro por meio da Lei no.8.955, de 15 de dezembro de 1994, de forma que hoje temos uma definição legal da franquia:

“art.2ª 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 dos 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.”

Alega-se que só eventualmente tal contrato implicaria direito de uso de tecnologia de implantação e administração do negócio, ocorre que conforme já salientado pelo próprio INPI, o fato do sistema jurídico da franquia não constar especificamente nas hipóteses arroladas nas normas fiscais da época, tal fato não subtrai dessas normas a eficácia quanto aos contratos envolvendo uso de marca, assistência técnica e assistência administrativa embutidos na Franquia, posto que sob o manto desse sistema, encontram-se encobertos vários outros fenômenos jurídicos previstos na legislação fiscal.

É certo que vige no direito tributário o princípio da reserva legal, mas o próprio Código Tributário Nacional prescreve em seu art.109 que os princípios gerais do direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas. Ora, uma breve atenção para a definição privatista do que seja o contrato de franquia nos permite perceber que seu conteúdo abrange direitos que estão submetidos à legislação específica ora em foco, não havendo qualquer fundamento para a pretensão de não enquadramento de tais despesas entre aquelas submetidas ao tratamento fiscal de que se cogita no presente parecer. É bom lembrar que antes da entrada em vigor de tal lei, tal modalidade



contratual era atípica, não existindo sequer a previsão legal para sua existência, o que ainda mais reforçaria a plena legalidade da submissão das despesas decorrentes do contrato de franquia ao regime da Lei no.3.470/58.

É bom frisar, por fim, que não se preconiza aqui uma interpretação econômica, visando por analogia fazer estender os efeitos tributários de determinada forma jurídica para outra, mas simplesmente o diagnóstico de que as obrigações incluídas em um contrato de franquia estão previstas na legislação do imposto de renda como dentre aquelas submetidas ao limite de dedutibilidade de que ora se trata.

**DA SUJEIÇÃO AO TRATAMENTO FISCAL ORA EM TELA
SOMENTE DA EMPRESAS QUE PAGEM IMPOSTO DE RENDA COM BASE
NO LUCRO REAL.**

É bom lembrar, por fim, que as normas que regulam o limite para dedutibilidade de "royalties" e assemelhados supõe que o imposto de renda esteja sendo calculado com base no lucro real, e não que o sistema de tributação se dê com base no lucro presumido ou ainda no lucro arbitrado. Cabe lembrar ainda que no que tange às micro-empresas, existe a previsão do regime do SIMPLES, que também obstaria o pagamento do imposto de renda com base no lucro real.

CONCLUSÃO

Respondendo às indagações que nos foram formuladas pelo Instituto Nacional da Propriedade Industrial, resta-nos concluir que :

- a) a Lei no.3.470/58, art.74 não foi revogada pela Lei no.4.506/64, art.71 e Parágrafo Único, mantendo-se em vigor o limite para dedutibilidade de "royalties" e despesas assemelhadas nela previsto;
- b) aplica-se às despesas com contrato de franquia as normas reguladora em nosso sistema jurídico de "royalties" e assemelhados, submetendo-se tais despesas aos referidos limites previstos na Lei no.3.470/58;
- c) deve-se frisar, porém, que a submissão a tais limites supõe obviamente a opção pela tributação com base no lucro real, restando verificar se essa é a hipótese sob análise do INPI.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

Procuradoria da Fazenda Nacional no Estado do Rio de Janeiro

É o nosso parecer, s. m. j.

PROCURADORIA DA FAZENDA NACIONAL NO
ESTADO DO RIO DE JANEIRO, em 04 de janeiro de 2000.

Maria Lucia de Paula Oliveira
MARIA LUCIA DE PAULA OLIVEIRA
Procuradora da Fazenda Nacional

De acordo.

Encaminhe-se ao INPI o Parecer, providenciando-se a formação de processo administrativo com os documentos que nos foram remetidos pelo INPI.

PROCURADORIA DA FAZENDA NACIONAL NO
ESTADO DO RIO DE JANEIRO, em 07 de 01 de 2000.

Antonio Wallas Vodopives
ANTONIO WALLAS VODOPIVES
Procurador da Fazenda Nacional
Chefe da DLJUD

De acordo.

PROCURADORIA DA FAZENDA NACIONAL NO
ESTADO DO RIO DE JANEIRO, em de de 2000.

Ruy Ferreira Paiva Júnior
RUY FERREIRA PAIVA JÚNIOR
Procurador-Chefe da PFN/RJ

mlucia10.doc