

*Pontifícia Universidade Católica*

*Propriedade Intelectual*

**Tributação da Propriedade Intelectual**

***Dedutibilidade***

Dedutibilidade.....	1
Imposto de Renda – Regra Básicas.....	3
DISPÊNDIOS EM TECNOLOGIA E EM LICENÇAS DE DIREITOS DE PROPRIEDADE	
INDUSTRIAL .....	3
Custo ou ativação.....	3
Custo ou despesa.....	3
Necessidade e usualidade.....	4
ACORDAO N.º 101-84304 - 1ª CAMARA.....	4
Natureza do dispêndio.....	4
Royalties e Assistência Técnica.....	5
DEDUTIBILIDADE DOS <i>ROYALTIES</i> .....	5
Definição de royalties .....	5
Acórdão da 5ª. CCC.....	7
Instrução Normativa SRF n.º 16, de 16 de fevereiro de 1998.....	7
Royalties Não Dedutíveis .....	8
Indedutibilidade de royalties na legislação .....	8
Acórdão da 8ª. CCC.....	9
DECISÃO N.º 133, DE 19 DE DEZEMBRO DE 2000 .....	10
<i>Royalties</i> em geral. Prazo do direito .....	10
PARECER NORMATIVO CST N.º 76, DE 05 DE OUTUBRO DE 1976.....	10
<i>Royalties</i> em geral. Registro no Banco Central .....	12
Dedutibilidade de <i>royalties</i> de patentes, marcas, sinais e expressões de propaganda; necessidade de averbação no INPI .....	12
Royalties: Limite e Condições de Dedutibilidade.....	12
Royalties: Limite máximo quantitativo – Jurisprudência do STF.....	14
Acórdão do 3o. CC .....	20
Acórdão da 5ª. CCC.....	20
Limite. Base de cálculo.....	21
ATA DE REUNIÃO CONJUNTA DA COMISSÃO DE TRANSFERÊNCIA DE TECNOLOGIA E FRANCHISING.....	21
DECISÃO N.º 283 DE 30 DE NOVEMBRO DE 2000.....	22
PARECER NORMATIVO CST N.º 117, DE 26 DE SETEMBRO DE 1975 .....	23
Acórdão da 8ª. CCC.....	24
DEDUTIBILIDADE DE OUTROS PAGAMENTOS RELATIVOS A CONTRATOS DE TECNOLOGIA .....	25
Assistência técnica. Noção.....	25
Definição de Assistência Técnica .....	27
Assistência técnica. Condições de dedutibilidade. Efetiva prestação .....	28
Assistência técnica. Valor do pagamento.....	28
Acórdão da 2ª. CCC.....	30
SOLUÇÃO DE CONSULTA N.º 96, DE 30 DE MARÇO DE 2001 .....	30
- Assistência técnica. Averbação no INPI.....	31
PARECER NORMATIVO CST N.º 102, DE 12 DE SETEMBRO DE 1975 .....	34
Registro no BACEN .....	36
Acórdão da 1ª. CCC.....	38
PARECER NORMATIVO CST N.º 320.....	38
Serviços técnicos. Estudos e projetos .....	39
Acórdãos do antigo TFR.....	40
ACORDAO CSRF N.º 01-1570 - 1ª TURMA .....	41
Franchising .....	41
Ato Declaratório Interpretativo SRF n.º 2, de 22 de fevereiro de 2002 .....	43
Tributação reflexa - CSL .....	44
Acórdão da 8ª. CCC.....	44

## ***Imposto de Renda – Regra Básicas***

### **DISPÊNDIOS EM TECNOLOGIA E EM LICENÇAS DE DIREITOS DE PROPRIEDADE INDUSTRIAL**

Nem todos os pagamentos efetuados por uma empresa são dedutíveis da renda tributável como gastos do exercício. Como regra inicial, não são dedutíveis os dispêndios de capital: o pagamento de capital financeiros para aquisição de bens de capital implica mera permuta dentro da mesma categoria, e não gasto: troca-se uma importância em dinheiro por um edifício.

São dedutíveis, em primeiro lugar, os custos dos bens e serviços vendidos pela empresa no exercício social; o insumo utilizado é deduzido do resultado obtido com a venda do produto. São dedutíveis, em segundo lugar, as despesas normais, necessárias para o exercício da atividade empresarial.

De outro lado, os dispêndios que, incorridos num exercício, extravasem seus efeitos para além do mesmo, não devem ser imputados somente nele. As despesas de reorganização da empresa, por exemplo, têm resultados que se fazem sentir pelos anos subseqüentes e são contabilizados no ativo diferido; o custo do estoque existente ao fim do exercício só incidirá sobre o montante tributável no momento de sua venda.

Os bens do ativo imobilizado - máquinas, edifícios, patentes, despesas diferidas - são porém amortizados, depreciados, ou têm seu valor contábil reduzido segundo uma quota de exaustão. O valor reduzido surge como custo ou despesas operacional, proporcionalmente ao prazo de vida útil do bem: se uma patente vige por quinze anos, a cada exercício se abaterá como custo ou despesas um quinze avos do montante contabilizado. De outro lado, bens que têm vida útil por prazo indeterminado não são suscetíveis de redução: terrenos, marcas, etc.

Tais são os princípios básicos de tratamento tributário, na área do IRPJ, dos bens empresariais, inclusive os de propriedade industrial ou referentes à tecnologia.

Dentro de tais parâmetros, é possível ensaiar-se um roteiro para a análise dos pagamentos dos direitos de propriedade industrial e dos objetos do comércio de tecnologia, de forma a determina seus efeitos tributários próprios.

### **Custo ou ativação**

O primeiro índice a ser levado em conta é a perenidade dos efeitos do pagamento. O bem, ou o direito pelo qual se paga perdura, além do exercício? Caso a resposta seja positiva, o valor correspondente ao pagamento deve ser lançado numa das contas do ativo permanente ou, então, no ativo circulante. Não haverá despesas dedutível.

### **Custo ou despesa**

A segunda indagação é se o dispêndio implicou em contrapartida no ativo; quando se compra um bem para a revenda, a baixa na rubrica financeira sofrerá correspondência no valor do estoque, mantendo-se o equilíbrio das contas. Mas se o dispêndio se faz, por exemplo, no pagamento de um contínuo, há um desequilíbrio nas contas, pois retirou-se um valor financeiro sem contrapartida no ativo. No primeiro caso se tem um custo, no segundo uma despesa; são destas que adiante se falará.

Assim é que, se o pagamento visar a aquisição de uma patente, que será registrada no ativo imobilizado, o balanço como um todo permanecerá equilibrado; o pagamento é custo, e não despesa. A perda do valor do direito adquirido é, como visto, dedutível, mas tal dedução não se confunde com as das despesas.

## Necessidade e usualidade

A terceira indagação é se a despesa satisfaz os princípios básicos de dedutibilidade: a) é um dispêndio necessário para a manutenção da fonte produtora do rendimento? a) é um dispêndio usual no setor da economia em questão?

Caso a resposta seja negativa, ter-se-á um caso de indedutibilidade.

### ACORDAO N.º 101-84304 - 1ª CAMARA

SESSAO DE 11 DE NOVEMBRO DE 1992 - DOU DE 20.06.94

IRPJ - DESPESAS OPERACIONAIS E ENCARGOS - HONORARIOS POR SERVICOS TECNICOS.

Os gastos suportados pela pessoa jurídica, quando atendidas as condições de necessidade, normalidade e usualidade, estejam respaldados em documentação que satisfaça aos requisitos exigidos pela legislação fiscal e comercial, tenham sido comprovadamente pagos, sem que a fiscalização conteste os elementos exibidos pela empresa, devem ser admitidos como despesas operacionais.

DESPESAS NAO NECESSARIAS - DEDUTIBILIDADE.

São operacionais os gastos comprovadamente suportados pela pessoa jurídica, relacionados com suas atividades e necessários a manutenção da fonte produtora dos rendimentos.

(...)

Acordam os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, dar provimento parcial ao recurso, para manter a tributação sobre a importância de Cr\$, (padrão monetária a época), nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

MARIAM SEIF  
Presidente

SEBASTIAO RODRIGUES CABRAL  
Relator

AFONSO CELSO FERREIRA DE CAMPOS  
Procurador da Fazenda Nacional

## Natureza do dispêndio

Em quarto lugar, procurar-se-á determinar qual a natureza do dispêndio em questão. Embora todas as despesas em geral sejam aferidas sob os princípios de necessidade e usualidade para constatar se são dedutíveis ou não, e muitos tipos ainda sejam submetidos a exigências complementares, este trabalho é dedicado a uma área específica da tributação; é necessário, assim, identificar quais as despesas que deverão ser submetidas às normas estudadas adiante.

Esta identificação não é muito fácil. É possível distinguir com certa precisão os pagamentos de direitos, *royalties* de patentes, de marcas, etc.; tais dispêndios deverão ser submetidos ao parâmetros de dedutibilidade analisados no capítulo 3 adiante. Quanto aos demais casos, que envolvem prestação de fato, é necessário utilizar-se um teste negativo, por exclusão.

Não constituem pagamentos de tecnologia, em princípio, os incorridos pela aquisição ou uso de bens físicos; embora a retribuição do *leasing* de bens móveis seja, nos acordos de bitributação em vigor considerada como *royalties*. Também não é dispêndio de tecnologia a remuneração do capital financeiro, ou a retribuição do trabalho pessoal dependente. Os demais pagamentos podem ser classificados, em princípio como sendo “de tecnologia”.

## ***Royalties e Assistência Técnica***

A dedução de despesas com royalties será admitida quando necessárias para que o contribuinte mantenha a posse, uso ou fruição do bem ou direito que produz o rendimento (Lei n.º 4.506, de 1964, art. 71).

### **DEDUTIBILIDADE DOS ROYALTIES**

#### **Definição de royalties\*\***

A noção de *royalties*, róialtis, ou regalias, é construída na legislação tributária interna pelo art. 22 da Lei 4.506/64. Segundo a lei, são *royalties*:

“os rendimentos de qualquer espécie decorrentes do uso, fruição ou exploração de direitos, tais como: a) direitos de colher ou extrair recursos vegetais, inclusive florestais; b) direito de pesquisar e extrair recursos minerais; c) uso ou exploração 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”.

Os vários acordos internacionais de bitributação, no entanto, têm um entendimento um pouco diverso, caracterizando como *royalties* figuras que são tratadas aluguel, despesas de assistência técnica ou serviços técnicos especializados. A matriz dos acordos, a Convenção Tipo da OECD, entende, como *royalties*, as remunerações de qualquer natureza pagas pelo uso ou pela concessão do uso de direitos de autor sobre obras literárias, artísticas ou científicas (inclusive dos filmes cinematográficos, filmes ou fitas de gravação de programas de televisão ou radiodifusão), de patentes, marcas de indústria ou de comércio, desenhos ou modelos, planos, fórmulas ou processos secretos, bem como pelo uso ou concessão do uso de equipamentos industriais, comerciais ou científicos e por informações correspondentes à experiência adquirida no setor industrial, comercial ou científico (art. 12 da Convenção Modelo).

Em alguns casos (como o do Acordo com a República Federal da Alemanha), o protocolo de assinatura inclui especificamente como *royalties* também os pagamentos resultantes de serviços técnicos e de assistência técnica.

De outro lado, a definição do revogado Dec. 53.541/64, que regulamentava a primeira versão da Lei 4.131/62, era mais estrita:

Art. 10 - Considerar-se-á como *royalty a remuneração, fixa ou percentual, paga periodicamente a pessoas físicas ou jurídicas domiciliadas, residentes ou com sede no exterior, pela obtenção de licença para exploração de objetos de patentes e de registros, patenteados e registrados no Brasil e no país de origem e desde que a proteção legal ainda esteja em vigor nos dois países.*”

Tentando sistematizar as noções que resultam do art. 22 da Lei 4.506/64, Francisco Calderaro julgou poder determinar que seriam alugueis as contraprestações pelo uso de bens materiais, juros as devidas pelo uso de capital financeiro, e *royalties* as devidas pelo uso de direitos.

---

\*\* Ives Gandra da Silva Martins, p. 117; Francisco R.S. Calderaro, p. 87; Alberto Xavier, p. 282/283; Bulhões Pedreira. Item 208.1.

Esta sistematização, que é tanto mais necessária quanto o artigo em questão apenas dá exemplos, prevalecendo o conceito geral do *caput*, peca por uma certa imprecisão, o que aliás se pode dizer da própria lei. O aluguel é devido, não pelo uso do bem material, mas pelo direito ao uso; e tanto é titular deste direito o proprietário quanto um terceiro; de outro lado, na relação exemplificativa do art. 22 está o direito de extrair recursos vegetais ou minerais, que se refere necessariamente a bens materiais.

É interessante notar que, quanto às convenções para evitar a dupla tributação, os rendimentos provenientes de exploração de recursos minerais e vegetais estão regulados pelo art. 6º da convenção modelo da OECD (rendimentos derivados de bens imóveis) e não do art. 12 (*royalties*).

De qualquer forma, o art. 71 da Lei 4.506/64 dá a noção geral de alugueis e *royalties*, como um gênero coletivo, ao exigir, para ser lícita a dedutibilidade de tais pagamentos, que estes sejam necessários para manter a posse, uso ou fruição de bens ou direitos, os quais, por sua vez, produzem os rendimentos da empresa. Assim, é *royalty* ou aluguel o montante destinado a remunerar o uso, fruição ou posse de bem ou direito alheio, e que permanece como tal, já que os pagamentos destinados à aquisição dos mesmos bens ou direitos não são dedutíveis (Lei 4.506/64, art. 71, parágrafo único, “c”).

Mas, como é diversa a regulação do *royalties* e alugueis (por exemplo: *royalty* pago a sócio é indedutível; o aluguel pago a sócio é dedutível, desde que dentro dos níveis de mercado), resta sem resolução o que será uma coisa e o que será outra. Também obscura é a fronteira entre os pagamentos de assistência técnica e os devidos como *royalties*, como se verá na seção deste trabalho destinada a definição de assistência técnica.

A Lei também regula os assessorios dos *royalties*. Segundo a Lei 4.506/64, art. 22, parágrafo único (e Dec.-lei 1.642/78, art. 8º), no ponto aplicável também à definição dos *royalties* em geral, inclusive os pagos ou atribuídos às pessoas jurídicas, são também classificados como *royalties* os juros de mora e quaisquer outras compensações pelo atraso no pagamento destes. Este princípio resulta em que, uma vez se deixe de pagar os *royalties* no tempo, forma e lugar acordado, serão classificados como *royalties* os juros de mora, multas e demais acessórios; o que ocorre, se o montante acrescido exceder os limites de valor da lei?

A hipótese é a de um *royalty* estipulado em 5% da produção do licenciado - limite máximo permissível pela legislação. Caso se dê um atraso, e o montante devido passe a ser 5,5%, por exemplo, o excesso seria indedutível, nos termos da legislação vigente.

Outra hipótese de integração, nos *royalties*, de verbas de outra natureza está no art. 23, § 1º da Lei 4.506/64; os móveis ou benfeitorias, ou quaisquer outros bens do titular do recebimento, cuja aquisição for imposta como condição para a celebração do contrato. Assim, se o titular de uma patente obrigar à compra de insumos ou componentes de sua propriedade para aceder na licença (no que se chama vulgarmente de tie-in arrangement e é proibido em geral pelas leis antitruste ou de abuso do poder econômico), tal valor acrescerá a base de cálculo do limite de dedutibilidade.

As regras administrativas sistematicamente aplicadas pelo INPI contemplam a exclusão, na base de cálculo dos produtos importados do licenciador ou de quem este indicar; o efeito é similar ao previsto na Lei 4.506/64, mas não é igual. Cabe, pois, adequar, no ponto, as normas administrativas e as leis fiscais.

De outra parte, não é *royalty* o pagamento do custo das máquinas, equipamentos e instrumentos patenteados (Lei 4.506/64, art. 23, § 2º). Com efeito, difere o pagamento de *royalty* (rendimento pela exploração de direitos de propriedade industrial, etc.) e o preço do bem físico em que a tecnologia patenteada está inserida: uma coisa é o direito de reproduzir o bem (direito intelectual) e outra o direito ao bem reproduzido. Um, é o fruto do direito intelectual, outro, o resultado da alienação do *corpus mechanicum*. Economicamente, no preço do bem fabricado sob licença, há uma parcela correspondente aos *royalties*; este segmento do custo, porém, não é, juridicamente, *royalty*.

No art. 23 da Lei 4.506/64, reproduzido somente no capítulo de pessoas físicas do RIR/99, como se valesse a disposição só no tocante às pessoas físicas (o que não ocorre) está também a previsão de que, como *royalties*, também são entendidos:

I - as importâncias recebidas periodicamente ou não, fixas ou variáveis, e as percentagens, participações ou interesses;

II - os pagamentos de juros, comissões, corretagens, impostos, taxas e remuneração do trabalho assalariado, autônomo ou profissional, feitos a terceiros por conta do locador do bem ou do cedente dos direitos;

III - as luvas, os prêmios, gratificações ou quaisquer outras importâncias pagas ao locador, ou cedente do direito, pelo contrato celebrado;

IV - as benfeitorias e quaisquer melhoramentos realizados no bem locado, e as despesas para preservação dos direitos cedidos, se de acordo com o contrato fizerem parte da compensação pelo uso do bem ou direito;

V - a indenização pela rescisão ou término antecipado do contrato.

O primeiro item não necessita de comentário. O segundo item contempla, por exemplo, o pagamento dos técnicos necessários à assistência tecnológica suplementar necessária para, em alguns casos, pôr o objeto da patente em exploração; as luvas e outros prêmios, a que se refere o terceiro item, não são dedutíveis, mas ativáveis e amortizáveis proporcionalmente ao tempo do contrato ( parágrafo único da Lei 4.506/64)

Como as licenças prevêm, algumas vezes, que os ônus pela manutenção do direito (pagar ao INPI, ao advogado, etc.) fiquem por conta do licenciado, o item IV se aplica para incorporar tais valores ao montante dos *royalties*, inclusive para efeitos de dedutibilidade.

## Acórdão da 5ª. CCC

**Número do Recurso:** 107032  
**Câmara:** QUINTA CÂMARA  
**Número do Processo:** 10768.042079/87-80  
**Tipo do Recurso:** DE OFÍCIO  
**Matéria:** IRPJ  
**Recorrente:** DRF-RIO DE JANEIRO/RJ  
**Recorrida/Interessado:** WORLDVISION FILMES DO BRASIL LTDA.  
**Data da Sessão:** 14/04/99 00:00:00  
**Relator:** Nilton Pess  
**Decisão:** Acórdão 105-12787  
**Resultado:** NPU - NEGADO PROVIMENTO POR UNANIMIDADE  
**Texto da Decisão:** Por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso de ofício.  
**Defendeu o recorrente a Dra. Lourdes Helena Pinheiro Moreira de Carvalho (Advogada - OAB nº 9.380/RJ).**

**Ementa:** IRPJ - A participação dos produtores, distribuidores ou intermediários estrangeiros, na exploração de películas cinematográficas estrangeiras, até o percentual de 60% da receita bruta, deverão ser consideradas como custos ou despesas operacionais (art. 272, II e parágrafo único, do RIR/80), sendo incabível o tratamento de "Royalties".

Recurso de ofício negado.

## Instrução Normativa SRF n.º 16, de 16 de fevereiro de 1998

**DOU de 17/02/1998, pág. 20**

Estabelece normas e procedimentos para o controle do valor aduaneiro de mercadoria importada.

Art. 8º Na apuração do valor aduaneiro com base no método do valor de transação deverão ser acrescentados ao preço efetivamente pago ou a pagar pela mercadoria importada:

(...) II - os *royalties* e os direitos de licença relacionados com a mercadoria objeto de valoração, na medida que o comprador deva pagá-los, direta ou indiretamente, como condição de venda dessa mercadoria e não estejam incluídos no preço efetivamente pago ou a pagar;

## **Royalties Não Dedutíveis**

### Limite e Condições de Dedutibilidade

#### *Pagamentos não dedutíveis.*

As pré-condições de dedutibilidade dos *royalties* são as de qualquer despesa ou custo; que seja necessário para que se mantenha a posse uso ou fruição do bem ou direito, por sua vez necessários para a atividade empresarial em causa. Além disto, não podem ser pagos a título de aquisição dos direitos, objeto do *royalty*, e nem serem importâncias devidas pela extensão ou modificação do contrato (Lei 4.506/64, art. 71, parágrafo único).

Não serão dedutíveis, assim, os *royalties* devidos por direitos inúteis ao exercício da empresa, como, por exemplo, por patentes cujo conteúdo seja tecnologia diversa da que a indústria em causa necessite; não serão dedutíveis, também, os pagamentos por direitos inexistentes, já extintos ou ainda não concedidos (PNCST 76/76).

Da mesma maneira, não serão dedutíveis os pagamentos, mesmo percentuais ou periódicos, que se destinem à aquisição de um registro ou patente, assim como as “luvas pagas para estender uma licença; tais dispêndios deverão ser lançados no ativo e amortizados proporcionalmente (PNCST 122/75 E 85/76).

## **Indedutibilidade de royalties na legislação**

Não são dedutíveis (Lei nº 4.506, de 1964, art. 71, parágrafo único):

- I – os royalties pagos a sócios, pessoas físicas ou jurídicas, ou dirigentes de empresas, e a seus parentes ou dependentes;
- II – as importâncias pagas a terceiros para adquirir os direitos de uso de um bem ou direito e os pagamentos para extensão ou modificação do contrato, que constituirão aplicação de capital amortizável durante o prazo do contrato;
- III - os royalties pagos pelo uso de patentes de invenção, processos e fórmulas de fabricação, ou pelo uso de marcas de indústria ou de comércio, quando:

- a) pagos pela filial no Brasil de empresa com sede no exterior, em benefício de sua matriz;
- b) pagos pela sociedade com sede no Brasil a pessoa com domicílio no exterior que mantenha, direta ou indiretamente, controle do seu capital com direito a voto.

[Comentário da Receita Federal]:

O disposto no subitem III.b acima não se aplica às despesas decorrentes de contratos que, posteriormente a 31 de dezembro de 1991, venham a ser assinados, averbados no Instituto Nacional de Propriedade Industrial – INPI e registrados no Banco Central do Brasil, desde que observados os limites e condições estabelecidos pela legislação em vigor.

IV - os royalties pelo uso de patentes de invenção, processos e fórmulas de fabricação pagos ou creditados a beneficiário domiciliado no exterior:

- a) que não sejam objeto de contrato registrado no Banco Central do Brasil; ou
- b) cujos montantes excedam aos limites periodicamente fixados pelo Ministro de Estado da Fazenda para cada grupo de atividades ou produtos, segundo o grau de sua essencialidade, e em conformidade com a legislação específica sobre remessas de valores para o exterior;

V - os royalties pelo uso de marcas de indústria e comércio pagos ou creditados a beneficiário domiciliado no exterior:

- a) que não sejam objeto de contrato registrado no Banco Central do Brasil; ou
- b) cujos montantes excedam aos limites periodicamente fixados pelo Ministro de Estado da Fazenda para cada grupo de atividades ou produtos, segundo o grau da sua essencialidade e em conformidade com a legislação específica sobre remessas de valores para o exterior.

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

- I - constarem de contrato registrado no Banco Central do Brasil;
- II - corresponderem a serviços efetivamente prestados à empresa através de técnicos, desenhos ou instruções enviadas ao País, ou estudos técnicos realizados no exterior por conta da empresa;
- III - o montante anual dos pagamentos não exceder ao limite fixado por ato do Ministro de Estado da Fazenda, de conformidade com a legislação específica.

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).

As despesas de assistência técnica, científica, administrativa e semelhantes não serão dedutíveis, quando pagas ou creditada:

- a) pela filial de empresa com sede no exterior, em benefício da sua matriz;
- b) pela sociedade com sede no Brasil a pessoa domiciliada no exterior que mantenha, direta ou indiretamente, o controle de seu capital com direito a voto.

[Comentário da Receita Federal]:

O disposto no subitem "b" acima não se aplica às despesas decorrentes de contratos que, posteriormente a 31 de dezembro de 1991, venham a ser assinados, averbados no Instituto Nacional de Propriedade Industrial – INPI e registrados no Banco Central do Brasil, desde que observados os limites e condições estabelecidos pela legislação em vigor.

## Acórdão da 8ª. CCC

<b>Número do Recurso:</b>	<b>109189</b>
<b>Câmara:</b>	<b>OITAVA CÂMARA</b>
<b>Número do Processo:</b>	<b>10880.002287/89-76</b>
<b>Tipo do Recurso:</b>	<b>VOLUNTÁRIO</b>
<b>Matéria:</b>	<b>IRPJ</b>
<b>Recorrente:</b>	<b>CEBRACÊ COMPANHIA BRASILEIRA DE CRISTAL</b>
<b>Recorrida/Interessado:</b>	<b>DRF-SÃO PAULO/SP</b>
<b>Data da Sessão:</b>	<b>15/09/2000 00:00:00</b>

Relator: **Luiz Alberto Cava Maceira**  
Decisão: **Acórdão 108-06240**  
Resultado: **DPU - DAR PROVIMENTO POR UNANIMIDADE**  
Texto da Decisão: Por unanimidade de votos, DAR provimento ao recurso voluntário, relativamente ao exercício de 1984.

Ementa: IRPJ - ROYALTIES -- É dedutível a remuneração pela transferência de tecnologia atribuída a pessoa jurídica, vinculada societariamente à fonte pagadora.

Recurso provido

## **DECISÃO N.º 133, DE 19 DE DEZEMBRO DE 2000**

(DOU DE 05.02.2001)

ASSUNTO: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica IRPJ

EMENTA: LUCRO REAL. "ROYALTIES". INDEDUTIBILIDADE.

Na determinação do lucro real, são indedutíveis os royalties pelo uso de patentes, processos ou fórmulas de fabricação, pagos a sócio pessoa jurídica domiciliada no exterior.

DISPOSITIVOS LEGAIS: RIR/1999, [art. 353](#), I.

MARCO ANTÔNIO FERREIRA POSSETTI  
Chefe da Divisão

### **Royalties em geral. Prazo do direito**

Os *royalties* são dedutíveis enquanto representarem uma despesa necessária e normal para o exercício da atividade em questão: é a regra geral. Assim, só serão dedutíveis aqueles referentes ao período em que o direito, ao qual se referem, estiver em vigor, e que seja coberto pela licença, devidamente regularizada.

Desta feita, não são dedutíveis os *royalties* pagos por patentes já extintas, ou ainda não concedidas, ou por marcas nas mesmas condições; não são dedutíveis os *royalties* relativos a períodos não compreendidos na licença respectiva, ou quando não haja licença respectiva, ou quando não haja licença regularizada em vigor.

Quanto ao período de vigência do direito, a razão é clara, e salvo alguns casos especiais dos quais se tratará a seguir, não suscita dúvidas. A questão da licença, porém, pode causar dúvidas, pois o direito do titular da patente ou marca é *erga omnes*, e independe da existência de um contrato formal de licença para ser exercido.

### **PARECER NORMATIVO CST Nº 76, DE 05 DE OUTUBRO DE 1976**

As despesas com "royalties" ou assistência técnica, administrativa e semelhantes previstas nos artigos 176 e 178 do RIR 1975, incorridas no decorrer do prazo do contrato respectivo, mas anteriormente à averbação deste no Instituto Nacional da Propriedade Industrial e ao registro no Banco Central do Brasil quando necessário, podem ser deduzidas, acumuladamente, no exercício em que se verificarem a averbação e o registro referidos.

Indaga-se se as importâncias relativas a "royalties" e a despesas com assistência técnica, administrativa e semelhantes

correspondentes ao período de tramitação do processo de registro do contrato respectivo no Banco Central do Brasil e de averbação no Instituto Nacional da Propriedade Industrial podem ser deduzidas, acumuladamente, na apuração do lucro, no exercício de aprovação do contrato pelos órgãos mencionados.

2 - A questão em exame envolve, em realidade, a interpretação do parágrafo 2º do artigo 176 do RIR, aprovado pelo Decreto n.º 76186, de 02.09.75, "verbis":

"A dedutibilidade das importâncias pagas ou creditadas pelas pessoas jurídicas, a título de alugueis ou "royalties" pela exportação 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, obedecidos o prazo e as condições da averbação, e, ainda, as prescrições contidas nos artigos 29 e seus parágrafos, artigo 30 e seu parágrafo único, artigo 90 e seus parágrafos e artigo 126 da Lei n.º 5772, de 21 de dezembro de 1971."

3 - A disposição regulamentar, clara por si mesma, condiciona a dedutibilidade de tais despesas, na apuração do lucro, à previa averbação dos atos e contratos no Instituto Nacional da Propriedade Industrial, determinando, concomitantemente, que sejam observados o prazo e as condições da averbação.

3.1 - Assim, as despesas com "royalties" ou assistência técnica e semelhantes passíveis de serem admitidas como dedutíveis não são apenas aquelas incorridas, após a averbação em tela, mas sim, as incorridas no prazo que figure no contrato averbado, e segundo as condições da averbação.

4 - Por outro lado, a Lei n.º 4506, de 30.11.64 sujeita a dedutibilidade de tais despesas ao registro, no Banco Central do Brasil, dos atos ou contratos respectivos, no caso de o beneficiário ser domiciliado no exterior (artigos 71, parágrafo único, "g", "1" e 52, "a").

4.1 - Conseqüentemente, no caso de beneficiário domiciliado no exterior, embora a dedutibilidade de tais despesas somente possa ser efetivada após o registro, no Banco Central do Brasil, dos atos ou contratos respectivos, é de se admitir como dedutivas as despesas incorridas no prazo que figure na averbação do Instituto Nacional da Propriedade Industrial, em conformidade com o parágrafo 2º do artigo 176 do RIR 1975 (artigos 30, 90 e 126 da Lei n.º 5772, de 21.12.71).

5 - Em conseqüência, as despesas com "royalties" ou assistência técnica e semelhantes incorridas no prazo do contrato respectivo, mas anteriormente à averbação deste no Instituto Nacional da Propriedade Industrial e ao registro no Banco Central do Brasil (no caso de beneficiário domiciliado no exterior), poderão ser deduzidas, acumuladamente, na apuração do lucro, no exercício de aprovação do contrato pelos órgãos em questão.

À consideração superior.

## **Royalties em geral. Registro no Banco Central**

A exigência do registro do contrato de licença prevendo pagamento a pessoas sitas no exterior foi instituída pelo art. 71 da Lei 4.506/64. Não há maiores dúvidas quanto à vigência da disposição.

Deve-se, porém, notar que, a rigor da lei, a exigência abrange não só os pagamentos efetivamente remetidos ou remissíveis, mas também a toda e qualquer importância (mesmo em cruzeiros) paga ou creditada a pessoa domiciliada no exterior.

É importante notar também que a norma atinge todos os tipos de *royalties*, quaisquer que sejam os direitos ao qual acedam.

Vide também a seção abaixo quanto ao mesmo requisito nos contratos de tecnologia.

## **Dedutibilidade de *royalties* de patentes, marcas, sinais e expressões de propaganda; necessidade de averbação no INPI\***

Diz o § 3º do art. 355 do Dec. 3000/99 (RIR/99): 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 n.º 9.279, de 14 de maio de 1996.

Pelo art. 71 da Lei 4.506/64 (parágrafo único, “f” 1 e “g” 1) não são dedutíveis os *royalties* devidos pelas licenças de uso de marca de indústria e comércio e patente de invenção, processos e fórmulas de fabricação - pagos ou creditados a beneficiários domiciliado no exterior que não estejam de acordo com o Código da Propriedade Industrial. Na jurisprudência administrativo, confirmam-no os acórdãos 62.530 da 1ª CC, 1ª Câmara, de 15.7.70; 63.359 da 1ª CC, 1ª Câmara, de 3.12.71; 63.883, da 1ª CC 1ª Câmara, de 26.4.72.

## **Royalties: Limite e Condições de Dedutibilidade**

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, ou semelhante, poderão ser deduzidas até o limite máximo de cinco por cento da receita líquida das vendas do produto fabricado ou vendido. Serão consideradas como lucros distribuídos as quantias devidas, citadas neste parágrafo, que não satisfizerem os requisitos legais ou excederem os limites fixados.

Pela Lei 3.470/58 (art. 74) a dedutibilidade dos *royalties* e pagamentos de assistência técnica ficou limitada a 5% da receita bruta do produto fabricado ou vendido. A Portaria 436/58, que regulamentou o dispositivo, como preceituava o seu § 2º, estipulou limites diferenciados para o setor de atividade, quanto a patentes de invenção e assistência técnica, estabelecendo um limite único (1%) para marcas de indústria e comércio e pelo uso de nome comercial. quanto a este último, note-se, sem previsão legal.

---

\* Atila S.L. Andrade Jr., p. 1391 Luiz Mélega, pp. 64 e ss.; Newton Silveira, p. 94; Egberto Lacerda Teixeira, II, pp. 63 e ss.; Ruy Barbosa Nogueira, p. 33; Bulhões Pedreira, p. 398; Francisco Calderaro, p. 90.

Para o caso das concessionárias de serviço público, o limite seria calculado sobre a renda bruta operativa. Se fosse estipulado o pagamento com base no produto fabricado (ainda que não vendido) a produção no exercício fiscal, avaliada pelo valor da venda, seria a base de cálculo do limite.

A Lei 4.131/62, cuja ementa é “Disciplina à aplicação do capital estrangeiro e às remessas de valores para o exterior e dá outras providências”, reproduziu, no *caput* e nos §§ 1º e 2º do art. 12 as disposições do art. 74, *caput* e §§ 1º e 3º. Não sendo incompatível com a norma anterior, nem regulando completamente a matéria, a Lei 4.131/62 permaneceria em coexistência com a Lei de 1958.

A Lei 4.506/64, que reformulou e sistematizou as normas relativas ao imposto de renda, trata dos *royalties* no art. 71 e das despesas de assistência técnica no art. 52. A redação, porém, é diversa, pois só submete ao limite as despesas de *royalties* por patente de invenção e marcas de indústria e comércio quando devidas a pessoas domiciliadas ou residentes no exterior, “de conformidade com a legislação específica sobre as remessas de valores para o exterior” (art. 71) ou “de conformidade com a legislação específica” (art. 52).

A tese doutrinária geralmente difundida é a de que os dispositivos da nova Lei teriam revogado os da Lei 3.470/58; conseqüentemente, e por remissão específica, só substituiriam os limites para os *royalties* devidos ao exterior (de conformidade do art. 12 da Lei 4.131/62). As despesas de *royalties* (3.3 a 3.5 acima) e às normas de dedutibilidade em geral.

Ruy Barbosa Nogueira nota que, na Portaria MF GB 314/70, a primeira emitida em complementação à Portaria MF 436/58 depois de 1959, a única referência feita ao art. 12 da Lei 4.131/62; acrescentar-se-ia que o Dec.-lei 1.730/79, do qual se falará depois, também se limita a remeter ao art. 12 da Lei 4.131/62. Haveria, entende o tributarista, uma derrogação da Portaria 436/58 (e 113/59), que, a partir da Lei 4.506/64, seria somente aplicável aos *royalties* devidos ao exterior.

O Fisco entendeu diversamente. Os Pareceres Normativos CST 102/75 (item 7.2), 139/75 e 86/77 deram pela vigência do art. 74 da Lei 3.470/58, com conseqüente aplicação do limite também aos contratos internos; o entendimento está explicitado no RIR/99 e no acórdão do 1º CC n.º 101.71.694 (DO de 15.2.81). No PN CST 139/75, o raciocínio é desenvolvido da seguinte forma: o Regulamento do Imposto de Renda então vigente, em seus arts. 176 e 178 (353 do RIR/99) teria consolidado as prescrições da Lei 4.506/64, e no art. 177 as disposições “mais abrangentes” do art. 12 da Lei 4.131/62. Ora, diz o parecer, este último dispositivo remete-se ao art. 37 do Dec. 47.373/59, o qual, por sua vez, cita o art. 74 da Lei 3.470/58 como sua matriz legal. Também o acórdão do 1º Conselho de Contribuintes (Proc. 830/101.295/79, ad. 101.71.694, DO 15.2.81, p. 3.031) sustentou a aplicação geral dos limites da Portaria 436/58.

O limite de dedutibilidade dos *royalties* também tem uma dimensão temporal: é o que fixa o item c) e d) d Portaria 436/58. quando o *royalty* é calculado sobre unidade produzida, o valor limite se refere ao valor d venda dos produtos fabricados em cada ano, mesmo se não vendidos; o limite é calculado sobre a última fatura, reajustando-se a receita bruta proporcionalmente, e excluindo-se os ajustes dos anos anteriores.

Assim, se tivermos um *royalty* de === sobre cada unidade fabricada, e o estoque ao fim do ano indicar a existência de 50 unidades, cujo último preço de fatura for ===, o limite de dedutibilidade (suponhamos 5%) será quanto ao lote, ===== (50 x ===) e não =====. Os ===== que constituem a diferença não serão dedutíveis. A receita bruta do ano em questão será acrescida de ===== (50 x =====), em compensação, da receita do ano subsequente se abaterá os mesmos =====.

[Comentário da Receita Federal]:

1) As indústrias de alta tecnologia ou de bens de capital não seriados, titulares de PDTI, poderão deduzir como despesa operacional, a soma dos pagamentos feitos a domiciliados no País ou no exterior, a título de royalties, de assistência técnica, científica, administrativa ou assemelhados, até o limite de dez por cento da receita líquida das vendas do produto fabricado e vendido, resultante da aplicação dessa tecnologia, desde que o PDTI esteja vinculado à averbação de contrato de transferência de tecnologia nos termos do Código da Propriedade Industrial e que os programas tenham sido aprovados até 29 de dezembro de 1989. A dedução está limitada a cinco por cento da receita líquida das vendas do produto fabricado e vendido para o programas aprovados a partir de 29 de dezembro de 1989.

2) As empresas industriais e agropecuárias de tecnologia de ponta ou de bens de capital não seriados, que executarem PDTI ou PDTA aprovados a partir de 03 de junho de 1993, poderão deduzir como despesa operacional a soma dos pagamentos em moeda nacional ou estrangeira, efetuados a título de royalties e assistência técnica ou científica, até o limite de dez por cento da receita líquida das vendas dos bens produzidos com a aplicação da tecnologia objeto desses pagamentos, desde que o PDTI ou o PDTA esteja vinculado à averbação de contrato de transferência, nos termos do Código da Propriedade Industrial. Para fazer jus a esse benefício, a pessoa jurídica deverá assumir o compromisso de realizar, durante a execução do seu programa, dispêndios em pesquisa e desenvolvimento no País, em montante equivalente, no mínimo, ao dobro do valor desses benefícios, atualizados monetariamente (Lei n.º 8.661, de 1993, art. 4.º, § 3.º), além de observar os demais requisitos exigidos em legislação específica.

3) Os coeficientes percentuais máximos admitidos para dedução, considerados os tipos de produção ou atividade, segundo o grau de essencialidade encontram-se nas Portarias MF n.ºs 436, de 1958; 113, de 1959; 314, de 1970; e 60, de 1994.

## **Royalties: Limite máximo quantitativo – Jurisprudência do STF**

(JSTF - Volume 161 - Página 199)

RECURSO EXTRAORDINÁRIO N.º 104.368-7/210 - SP

Primeira Turma (DJ, 28.02.1992)

Relator: O Sr. Ministro Néri da Silveira

Recorrente: União Federal

Recorrida: Syntex do Brasil S.A. - Indústria e Comércio

EMENTA: - Recurso extraordinário. Imposto de Renda. Royalties. Deduções por pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil, em montante superior ao limite estabelecido no art. 74, da Lei n.º 3.470, de 1958. Lei n.º 4.506, de 30/12/1964, art. 71 e seu parágrafo único. RIR de 1966, arts. 232, 233 e 234. A Lei n.º 4.506/1964, embora haja estabelecido modificações, no que concerne à dedutibilidade de despesas com “royalties”, não revogou o art. 74, da Lei n.º 3.470/1958, RIR de 1966, arts. 174 e 175. Acórdão que negou vigência ao art. 74, da Lei n.º 3.470/1958, devidamente prequestionado, e ao art. 175, do RIR de 1966. Recurso extraordinário conhecido e provido, para restabelecer a sentença.

### **ACÓRDÃO**

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros da Primeira Turma do Supremo Tribunal Federal, na conformidade da ata de julgamentos e das notas taquigráficas, à unanimidade, conhecer do recurso e lhe dar provimento.

Brasília, 17 de junho de 1988.

MOREIRA ALVES, Presidente - NÉRI DA SILVEIRA, Relator.

### **RELATÓRIO**

O SENHOR MINISTRO NÉRI DA SILVEIRA (Relator): - O recurso extraordinário de fls. 133/138, interposto pela União Federal, foi inadmitido por despacho do ilustre Ministro Lauro Leitão, Vice-Presidente do Tribunal Federal de Recursos, nestes termos (fls. 141/143):

“Discute-se, nos presentes autos, sobre a legitimidade de deduções feitas pela autora - Syntex do Brasil S/A Indústria e Comércio - nos exercícios de 1968 e 1969, concernentes a impostos de renda, relativas a pagamento de “royalties” a pessoa jurídica domiciliada no Brasil, em montante superior ao limite estabelecido no art. 74, da Lei n.º 3.470, de 1958.

Neste Tribunal, em grau de recurso, a egrégia 5ª Turma, reformando decisão de primeiro grau, deu pela procedência da ação, em acórdão ementado nestes termos:

“Tributário. Imposto de renda. Royalties. Dedução. Lei 4.506/64. Domiciliados no exterior.

A Lei 4.506/64 não era lei especial que tivesse em mira a disciplina de capital estrangeiro e de remessas para o exterior, mas de ordem geral sobre o imposto de renda, tal como a Lei 3.470/58, e se silenciou sobre os “royalties” pagos a domiciliados no país, foi para admitir dedução da despesa respectiva, independentemente

das restrições, postas para os pagamentos a residentes no estrangeiro, isto é, pretendeu distinguir, diferentemente do diploma de 1958; outrossim, cuidava-se de matéria polêmica, no regime da legislação anterior, e daí o silêncio do legislador valer como uma opção no sentido de excluir de suas cogitações o pagamento de “royalties” a beneficiários residentes no território nacional, como ocorre na espécie.

Revogação do art. 74 da Lei 3.470/58 pelo art. 71 da Lei 4.506/64.

Deu-se provimento ao recurso voluntário.”

Recorre, extraordinariamente, a União Federal, invocando amparo na letra “a” da norma constitucional autorizadora. Sustenta que o aresto em apreço teria negado vigência aos arts. 74, da Lei n.º 3.470, de 1958 e 100, I, do Código Tributário Nacional.

Note-se, inicialmente, que a regra do CTN, dita vulnerada, não foi objeto de prequestionamento ou ventilada pela decisão recorrida (Súmulas 282 e 356).

No mais, o acórdão atacado, em ordem a concluir pela revogação do art. 74, da Lei n.º 3.470, de 1958, pelo art. 71, da Lei n.º 4.506, de 1964, fê-lo na linha de entendimento declinado pelo eminente Ministro Sebastião Reis, Relator do feito, a dizer:

“Assinale-se ser esse o entendimento do consagrado especialista em imposto de renda, Bulhões Pedreira, que, em sua obra editada em 1969, já ensinava:

“A Lei n.º 4.506 reproduziu, mais uma vez, os princípios da legislação anterior, com uma única alteração; a restrição a dedutibilidade, embora tenha surgido na legislação para eliminar instrumento de evasão de renda de imposto, através da transferência de “royalties” para o exterior, fora regulada nas Leis 3.470 e 4.131 em termos genéricos que não distinguem entre beneficiário residente e domiciliado no País ou no exterior. A letra da lei conduzia, portanto, a que as limitações quantitativas de “royalties” dedutíveis se aplicassem também a pagamentos entre empresas, no país. A Lei 4.506 corrigiu essa omissão, declarando expressamente que as condições de dedutibilidade impostas pela lei somente se aplicam, quando o beneficiário do rendimento é pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior. Não há a mesma razão legal para impor restrições quantitativas no pagamento de “royalties” entre empresas domiciliadas no país. (Imposto de Renda 9.50 (14) pág. 9.20)”.

Lição idêntica volta Bulhões a repetir no “Imposto de Renda - Pessoa Jur. 1/208 ed. 1979.

Aliás, o Conselheiro Théo Pereira, em seu voto vencido, fixou com inteira propriedade a teleologia do dispositivo legal:

“Se o “royalties” era pago no Brasil, por outra empresa aqui domiciliada, tal pagamento iria constituir-se em receita da empresa beneficiária. Ora, nesse caso, não havia cogitar-se de evasão, porque essa receita, após as deduções das despesas operacionais, também terminaria, por ser normalmente tributada. Em outras palavras, quanto maior seja o dispêndio da empresa que usa o produto onerado pelo “royalties” maior será a receita da empresa detentora do direito de uso desse mesmo produto, sendo ambos contribuintes do IR, o que uma abater será recebido, na razão direta, como receita, pela outra” (fls. 30 dos autos).

Por fim, destaque-se que essa orientação está prestigiada por acórdão unânime da 4ª Turma deste Tribunal, Relator o eminente Ministro Carlos Mário Velloso, conforme voto proferido na AC n.º 68.411 (DJ: 13.5.82), de cuja ementa extraio o seguinte passo:

“I-”royalties” pagos às pessoas domiciliadas no Brasil; não se justifica a limitação quantitativa, a exemplo que ocorre com os “royalties” pagos a pessoas domiciliadas no estrangeiro, o que a Lei 4.506/64 veio corrigir. Assim, os limites de dedutibilidade, a partir da Lei 4.506/64, não se aplicam aos pagamentos a pessoas residentes ou domiciliadas no Brasil”.

À luz de tudo quanto foi aduzido e deduzido, concluo que o art. 74, da Lei n.º 3.470/58, foi revogado pelo art. 71, da Lei 4.506/64, tendo em vista a regulação geral de uma e outra, no particular, e a incompatibilidade intrínseca entre um e outro regime.”

Entretanto, o apelo extremo veio a ser processado, por força do provimento do Agravo de Instrumento n.º 99.904-3-SP, em apenso, subindo a esta Corte, com as razões da recorrente às fls. 148/157, e contra-razões da recorrida às fls. 159/163.

A Procuradoria-Geral da República emitiu o parecer de fls. 168/169, opinando no sentido do conhecimento e provimento do recurso.

É o relatório.

VOTO

O SENHOR MINISTRO NÉRI DA SILVEIRA (Relator): - Nos exercícios de 1968 e 1969, a autora, ora recorrida, deduziu de seu lucro operacional, a título de “royalties”, pelo uso de marcas e processos de fabricação, importâncias pagas a domiciliados no país, em montante superior a 5% sobre a receita do produto fabricado ou vendido. Nos termos do art. 74 da Lei n.º 3.470, de 1958, veio a ser autuada. Sustenta-se que o

dispositivo em apreço perdeu sua vigência, em face de legislação superveniente. Sustenta-se que o teto de 5%, previsto no dispositivo em foco, vigora, apenas, para os rendimentos pagos a domiciliados no exterior, não se estendendo a restrição aos residentes no país, a teor do art. 71, da Lei n.º 4.506, de 1964.

Anotou o acórdão recorrido (fls. 125/126) que a Lei n.º 3.470/1958, em seu art. 74, disciplinou, “pela primeira vez, na legislação do imposto de renda, a dedutibilidade, como custo ou despesa operacional, dos pagamentos, a título de “royalties” pela exploração de patentes de invenção e marcas de indústria e comércio, condicionando-a a requisitos ali estabelecidos, quais sejam, o teto de 5% da receita bruta do produto fabricado ou vendido, conforme coeficientes fixados periodicamente pelo Ministro da Fazenda, considerados os tipos de produção ou atividade, processando-se a comprovação respectiva mediante o contrato próprio, registrado de acordo com o Código de Propriedade Industrial.” Não se fez, aí, qualquer distinção entre beneficiários dos pagamentos domiciliados no país ou no exterior.

Com efeito, a Lei n.º 3.470, de 28.11.1958, que alterou, substancialmente, a legislação do Imposto de Renda, dispôs, em seu art. 74 e parágrafos:

“Art. 74. Para os fins de determinação do lucro real das pessoas jurídicas como o define a legislação do imposto de renda, somente poderão ser deduzidas do lucro bruto a soma das quantias devidas a título de “royalties”, pela exploração de marcas de indústria e de comércio e patente 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 deduzidos do lucro real, observadas as disposições deste artigo e do parágrafo anterior, as cotas 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 privilegiado, regularmente registrado, no país, de acordo com as prescrições do Código da Propriedade Industrial (Decreto-lei n.º 67.903, de 27 de agosto de 1945), ou de assistência técnica, científica, administrativa ou semelhante, desde que efetivamente prestados tais serviços.”

Dando execução ao disposto no § 1º do art. 74 suso transcrito, expediu o Ministro da Fazenda a Portaria n.º 436, de 30.12.1958 (D.O.U. de 30.12.1958, pág. 27.263). Os percentuais máximos para as deduções, nas hipóteses previstas no dispositivo legal, quanto a “royalties”, foram estabelecidos, de acordo com os tipos de produção ou atividade, segundo o grau de essencialidade, sendo o 1º Grupo - Indústrias de Base, com onze tipos de produção e o 2º Grupo - Indústrias de Transformação Essenciais.

Não é cabível, aí, por igual, considerar que os beneficiários dos pagamentos sejam, tão-só, residentes no exterior.

Sucede que normas legislativas posteriores dispuseram, de explícito, quanto à dedutibilidade de “royalties”, pagos a beneficiários domiciliados no estrangeiro.

Em realidade, a Lei n.º 4.131, de 03.9.1962, que disciplina a aplicação do capital estrangeiro e as remessas de valores para o exterior, estipulam, em seu art. 12 e seus parágrafos:

“Art. 12. As somas das 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, poderão ser deduzidas nas declarações de renda, para efeito do artigo 37 do Decreto n.º 47.373, de 07 de dezembro de 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 da Moeda e do Crédito.”

Bem anotou, em face disso, o acórdão recorrido que a alegação da autora, quanto a haver a Lei n.º 4.131/1962 revogado a Lei n.º 3.470/1958, art. 74, não é de acolher-se, “pois aquele diploma legal teve por escopo, apenas, a regulação do controle do capital estrangeiro e de remessa para o exterior, não devendo, assim, o seu silêncio a respeito dos pagamentos a domiciliados no Brasil ter o significado pretendido pela suplicante.” Sucede, porém, que, em 1964, foi editada a Lei n.º 4.506, de 30.12.1964. Acerca desse diploma, escreveu BULHÕES PEDREIRA, in IMPOSTO SOBRE A RENDA - PESSOAS JURÍDICAS, 1º vol. - ed. 1979 - págs. 208/209:

“Ainda em 1964, a Lei n.º 4.506, ao consolidar as disposições da legislação tributária sobre determinação do lucro operacional das pessoas jurídicas, regulou novamente - para efeitos tributários - a dedutibilidade de “royalties” e pagamentos de assistência técnica, mantendo o regime legal então em vigor, com algumas alterações:

a) vedou a dedutibilidade (para efeitos fiscais) dos pagamentos de “royalties” cuja remessa para o exterior havia sido proibida pelo artigo 14 da Lei n.º 4.131/62, isto é, feitos pela filial no Brasil à sua matriz no exterior, ou por sociedade com sede no Brasil a pessoa que mantenha o controle do seu capital;

b) onde o artigo 14 da Lei n.º 4.131/62 se referia a remessa a sociedades com sede no exterior que tivessem a “maioria do capital da empresa no Brasil”, a Lei n.º 4.506/64 referiu-se a sociedades que tivessem, “direta ou indiretamente”, controle do seu capital com direito a voto;

c) estendeu essa norma aos pagamentos de assistência técnica, científica, administrativa ou semelhantes (art. 52);

d) a disciplina da dedutibilidade de “royalties” e assistência técnica foi, entretanto, limitada aos pagamentos feitos a pessoas residentes ou domiciliadas no exterior (art. 71, parágrafo único, letra f e art. 52); em virtude dessa alteração, os requisitos da lei sobre registro de contratos e limites de dedutibilidade (para efeito de tributação do imposto de renda) aos pagamentos a pessoas residentes ou domiciliadas no País.”

Rezam o art. 71 e seu parágrafo único, da Lei n.º 4.506, de 1964, verbis:

“Art. 71. A dedução de despesa com aluguéis ou “royalties”, para efeito de apuração de rendimento líquido ou do lucro real sujeito ao imposto de renda, será admitida:

a) quando necessárias para que o contribuinte mantenha a posse, uso ou fruição do bem ou direito que produz o rendimento;

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

Parágrafo único. Não são dedutíveis:

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

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

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

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

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

“1. pagos pela filial no Brasil de empresa com sede no exterior, em benefício da sua matriz;

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

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

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

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

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

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

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

Em razão dessas disposições, sustenta-se que não estão sujeitas a limites as despesas dedutíveis, a título de “royalties”, se pagas a domiciliados no País, tal como na espécie dos autos sucede. Pretende-se, destarte, que o art. 71 e seu parágrafo único hajam revogado o art. 74, da Lei n.º 3.470/1958.

No Regulamento do Imposto de Renda baixado com o Decreto n.º 58.400, de 10.5.1966, dispondo sobre a tributação das pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil (Livro III, Título I, Capítulo III - Dos custos, das despesas operacionais e dos encargos), na Seção X, a respeito “dos aluguéis ou “royalties” e das despesas de assistência técnica, científica ou administrativa”, previram-se, no art. 174, caput, com base no art. 71, da Lei n.º 4.506/1964, as hipóteses de dedução admitida das despesas com aluguéis ou “royalties”, bem assim, no parágrafo único, do mesmo artigo, casos de não dedutibilidade, com remissão ao parágrafo único do citado art. 71. A seguir, no art. 175 e seus parágrafos, o RIR de 1966 estabeleceu, verbis:

“Art. 175. As somas das quantias devidas a título de “royalties” pela exploração de patentes de invenção ou uso de marca de indústria e de comércio, e por assistência técnica, científica, administrativa ou semelhante poderão ser deduzidas como despesas operacionais até o limite máximo de 5% (cinco por cento) da receita bruta do produto fabricado ou vendido (Lei n.º 3.470, art. 74 e Lei n.º 4.131, art. 12).

“§ 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 (Lei n.º 3.470, art. 74, § 1º, e Lei n.º 4.131, 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 as condições previstas neste regulamento ou excederem os limites referidos no parágrafo anterior (Lei n.º 4.131, arts. 12 e 13).

O Parecer Normativo CST - 139/1975 afirmou:

“Dedutibilidade de despesas com o pagamento de “royalties” e assistência técnica ou semelhante: sujeitam-se aos percentuais fixados pela Portaria 436/1958, independentemente da situação do domicílio do beneficiário dos rendimentos.”

(apud FRANCISCO AMARAL MANSO, in IMPOSTO SOBRE A RENDA, 1977, pág. 79).

Tem a seguinte fundamentação o Parecer Normativo CST 139/1975 (fls. 136/137):

“Em se analisando o supramencionado art. 177, § 1º (matriz legal - Lei 4.131/62, art. 12, § 1º), verifica-se que não foi dado tratamento diferente aos dispêndios com “royalties” e assistência técnica ou semelhante, conforme se tratasse de beneficiário domiciliado no País ou no exterior. A lei não fez qualquer distinção, contemplando, discriminadamente, um e outro caso.

Em sendo assim, não é lícito ao intérprete distinguir. Submetem-se, portanto, aos percentuais estipulados pela Portaria n.º 436/58 e pelo “caput” do art. 177 do RIR, para efeito de dedutibilidade, as importâncias pagas a título de “royalties” e assistência técnica ou semelhante, independentemente da localização do domicílio do beneficiário.

Não se alegue, de outro lado, que por força dos artigos 52 e 71, da Lei n.º 4.506/64, apenas os “royalties” e despesas com assistência técnica ou semelhante, pagos a beneficiários no exterior, estariam sujeitos aos preceitos da Portaria Ministerial citada. O atual RIR consolidou, não só aqueles dispositivos, nos artigos 178 e 176, respectivamente, como também, em seu artigo 177, as prescrições da Lei 4.131/62 (art. 12), mais abrangentes, conforme exposto no item anterior. Estas últimas, por sua vez, por via de referência expressa ao art. 37 do Decreto 47.373/59, reportam-se ao artigo 74, § 1º, da Lei 3.470/58 (uma das já mencionadas matrizes legais do art. 175, § 1º, do anterior RIR - item 3 deste Parecer), e que também não faz distinção entre beneficiários domiciliados no exterior ou no Brasil.”

Em parecer sobre “Dedutibilidade de “Royalties” e despesas de Assistência Técnica pagas a residentes no exterior: conceito de controle”, ALBERTO XAVIER, a 17.01.1986, após referir que “diversas legislações, entre as quais a brasileira, introduzem severas restrições à plena dedutibilidade dessas despesas”, e fazer menção aos arts. 232, 233 e 234 do RIR em vigor como os dispositivos onde consolidado o tratamento fiscal

dos “royalties”, pelo uso de patentes de invenção, processos e fórmulas de fabricação ou pelo uso de marcas de indústria, bem como das remunerações a título de assistência técnica, anota: “Estes preceitos regem a matéria sem distinguir conforme o seu beneficiário seja ou não residente no exterior. E, para ambos os casos, estabelecem condições e limites à dedutibilidade como despesa na pessoa jurídica que as pagar.” (in PARECERES DE DIREITO TRIBUTÁRIO, Ed. Saraiva, 1986, pág. 90).

Ora, a ação refere-se a deduções nos exercícios de 1968 (ano-base 1967) e 1969 (ano-base 1968), quando em vigor os referidos dispositivos do RIR de 1966, com explícita remissão também à Lei n.º 3.470/1958, art. 74. É de anotar, de outra parte, que, pelo tratamento fiscal específico que se tem atribuído aos mencionados “royalties” e aos limites de sua dedutibilidade como despesa na pessoa jurídica que os pagar, não é possível admitir, como se pretende na inicial, ocorra, validamente a dedução em limite superior ao expressamente permitido em lei e em regulamento. Cresceria de ponto a conclusão desfavorável à autora, se se houvesse de ter como revogada a Lei n.º 3.470, de 1958, art. 74, também, no que concerne à hipótese de os beneficiários dos pagamentos de “royalties” serem pessoas jurídicas domiciliadas no país.

A Lei n.º 4.506/1964, embora haja estabelecido modificações, em matéria de imposto de renda, inclusive, dispondo em seu art. 71 e parágrafo único, já examinados, no que concerne à dedutibilidade de despesas com “royalties”, pelo uso de marcas de indústria e comércio, quando pagos ou creditados a beneficiários domiciliados no exterior, não revogou o art. 74, da Lei n.º 3.470/1958, que, pela primeira vez, de forma ampla, regulou a matéria da dedutibilidade de despesas com “royalties”, sendo beneficiários do pagamento, tanto domiciliados no país, quanto no exterior. Referindo-se, de explícito, às deduções, quando beneficiários do pagamento, residentes no exterior, não tornou a Lei n.º 4.506/1964, com as regras específicas de seu art. 71 e parágrafo único, o disposto no art. 74, da Lei n.º 3.470/1958, de referência aos beneficiários dos pagamentos, quando domiciliados no País. Foi, sem dúvida, na linha dessa conclusão, que o Regulamento do Imposto de Renda, editado em 1966, contemplou, nos arts. 174 e 175, de maneira expressa, a disciplina da matéria, com remissão às Leis n.º s 4.506/1964, art. 71 e parágrafo único, e 3.470/1958, art. 74.

Compreendo, dessa sorte, que a sentença, da lavra do hoje Ministro Miguel Jerônimo Ferrante, bem apreciou este ponto da controvérsia, ao asseverar (fls. 87):

“No que tange ao art. 71 da Lei 4.506, de 1964, constata-se que o legislador, no parágrafo único, apenas estabeleceu limitações à dedução de despesas, a título de “royalties” pagos ou creditados a beneficiários domiciliados no exterior, sem, em qualquer passo, modificar ou revogar a regra geral que estabelece o teto percentual da dedutibilidade estabelecido no citado art. 74, da Lei 3.470, de 1958. Expressamente inclui no elenco das despesas não dedutíveis alugueis ou “royalties” pagos a beneficiários no exterior, com ressalvas, restringindo nesta parte o alcance da regra do art. 74 da Lei 3.470, mas sem revogá-la de todo. Subsiste assim o direito à dedutibilidade, até o percentual indicado naquele preceito, com as restrições contidas na legislação posterior em comento. Ainda aqui tem aplicação o princípio do art. 2º, § 2º, da Lei de Introdução ao Código Civil, pois a lei nova regulando de modo especial determinada matéria - “royalties” pagos a beneficiários domiciliados no exterior - não revogou nem modificou, em substância, a disposição geral compreendida na lei anterior.”

Ora, o acórdão julgou procedente a ação, para reconhecer que as deduções referentes a pagamentos de “royalties” efetuados pela autora a domiciliados no País, nos exercícios de 1968 (ano-base de 1967) e 1969 (ano-base de 1968) não estavam sujeitas a qualquer limitação percentual, “porquanto a legislação de regência (art. 71 da Lei n.º 4.506, de 1964) apenas limita a dedutibilidade de “royalties” pagos ou creditados a domiciliados no exterior” (fls. 12). Em assim fazendo, negou o julgado vigência ao art. 74, da Lei n.º 3.470/1958, devidamente prequestionado, e ao art. 175, do RIR, baixado com o Decreto n.º 58.400/1966. Do exposto, conheço do recurso e lhe dou provimento, para restabelecer a sentença (fls. 87/88).

EXTRATO DE ATA

RE n. 104.368-7 - SP - Rel.: Ministro Néri da Silveira. Recte.: União Federal. Recdo.: Syntex do Brasil S.A. Indústria e Comércio (Advs.: Paulo F. Bekin e outros).

Decisão: Recurso conhecido e provido. Unânime. Ausentes ocasionalmente os Ministros Oscar Corrêa e Sydney Sanches. 1ª Turma, 17-06-88.

Presidência do Senhor Ministro Moreira Alves. Presentes à sessão os Senhores Ministros Néri da Silveira, Oscar Corrêa, Sydney Sanches e Octávio Gallotti.

Subprocurador-Geral da República, Dr. José Arnaldo Gonçalves de Oliveira.

Antônio Carlos de Azevedo Braga, Secretário.

## Acórdão do 3o. CC

**Número do Recurso:** 121293  
**Câmara:** TERCEIRA CÂMARA  
**Número do Processo:** 10730.002819/98-99  
**Tipo do Recurso:** VOLUNTÁRIO  
**Matéria:** IRPJ  
**Recorrente:** PETRALCO COMÉRCIO DE ALIMENTOS LTDA.  
**Recorrida/Interessado:** DRJ-RIO DE JANEIRO/RJ  
**Data da Sessão:** 12/04/2000 00:00:00  
**Relator:** Lúcia Rosa Silva Santos  
**Decisão:** Acórdão 103-20277  
**Resultado:** RPU - REJEITAR PRELIMINAR POR UNANIMIDADE  
**Texto da Decisão:** Por unanimidade de votos, Rejeitar a preliminar suscitada e, no mérito, negar provimento ao recurso.

**Ementa:** IRPJ - LIMITE DE DEDUTIBILIDADE - DESPESAS DE "ROYALTIES" - Embora a Lei nº 4.506/64 haja estabelecido modificações no que concerne à dedutibilidade das despesas de "royalties", não derogou o art. 74 da Lei nº 3.470/58. Assim, o limite de que trata o art. 233 do RIR/80 se aplica tanto a "royalties" pagos a domiciliados no País, como no exterior.

Recurso não provido.(Publicado no D.O.U, de 11/08/00)

## Acórdão da 5ª. CCC

**Número do Recurso:** 118403  
**Câmara:** QUINTA CÂMARA  
**Número do Processo:** 10830.000338/97-49  
**Tipo do Recurso:** VOLUNTÁRIO  
**Matéria:** IRPJ  
**Recorrente:** SAE COMERCIAL E EDUCACIONAL LTDA.  
**Recorrida/Interessado:** DRJ-CAMPINAS/SP  
**Data da Sessão:** 10/06/99 00:00:00  
**Relator:** Rosa Maria de Jesus da Silva Costa de Castro  
**Decisão:** Acórdão 105-12861  
**Resultado:** NPM - NEGADO PROVIMENTO POR MAIORIA  
**Texto da Decisão:** Por maioria de votos, negar provimento ao recurso. Vencida a Conselheira Rosa Maria de Jesus da Silva Costa de Castro (Relatora), que dava provimento parcial ao recurso, para excluir da base de cálculo da exigência a parcela de Cr\$ 25.146,00. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Alberto Zouvi (Suplente convocado).

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

## Limite. Base de cálculo\*\*

O art. 74 da Lei 3.470/58, repetido na parcela pertinente pela Lei 4.131/62, art. 12, instituiu, como base de cálculo do limite de dedutibilidade, a receita bruta do produto fabricado ou vendido. A Portaria 436/58, por sua vez, esclareceu que, no caso de concessionária de serviço público, tal limite seria disposto com base na receita bruta de operação.

Desde o Dec.-lei 1.730/79 a base de cálculo do limite é a receita líquida do produto fabricado ou vendido. A exposição de motivos do decreto-lei faz referência ao conceito do parágrafo único do art. 12 do Dec.-lei 1.598/77:

“A receita líquida de vendas e serviços será a receita bruta diminuída das vendas canceladas, dos descontos concedidos incondicionalmente e dos impostos incidentes sobre as vendas.”

Por sua vez, a renda bruta é, pelo mesmo artigo:

“A receita bruta das vendas e serviços compreende o produto da venda de bens nas operações por conta própria e o preço dos serviços prestados.”

Outra questão levantada sobre a base de cálculo é, havendo diferentes *royalties*, ou *royalties* e despesas de assistência técnica, a serem calculados sobre o produto fabricado e vendido, se seriam somados os limites individuais de cada patente, marca ou assistência técnica, ou se o limite seria único. O exemplo é o de uma licença de marca acoplada a uma de patente, ou a um contrato de assistência técnica.

O PNCST 117/75 concluiu que, como tanto a Lei 4.131/62 como a Lei de 1958 se referem às “somadas das quantias devidas”, o limite é relativo ao produto, não obstante a cumulação de várias patentes, marcas ou assistência técnica.

Attila S.L. Andrade Júnior levanta a hipótese de pagamentos de *royalties* ou assistência técnica em casos onde da atividade em questão não decorra venda de produto ou serviço: seria o caso de assistência administrativa ou dos serviços de informática. A questão, no momento, não apresenta tanta pertinência quanto no passado, quando se chegou a admitir o pagamento ao exterior de *management fees*, a assistência administrativa.

A solução alvitrada pelo autor seria estipular o limite sobre a receita bruta da empresa, por analogia, inclusive, com tratamento que a Portaria 436/58 deu ao caso das concessionárias de serviços públicos. Outra hipótese, que teria o apoio do art. 3º do Dec.-lei 1.730/79 (só se permitirão das deduções expressamente autorizadas pela legislação) é que não seriam possíveis as deduções de *royalties* não vinculadas à venda ou fabricação de um produto.

ABPI

## ATA DE REUNIÃO CONJUNTA DA COMISSÃO DE TRANSFERÊNCIA DE TECNOLOGIA E FRANCHISING

No dia 10 de maio de 2000 às 17:30 hs. ,

(...)

No tocante ao processo de averbação, foram levantados diversos aspectos suscitados pela Diretoria de Tecnologia do INPI, sendo alguns já de conhecimentos e outros "novidades" para os membros participantes. Dentre as posições restritivas já conhecidas, que foram apresentadas pelos participantes, estão: (i) proibição do sigilo em contrato de prestação de serviços técnicos; (ii) proibição de sigilo superior a 5 anos além do prazo contratual em contratos de fornecimento de tecnologia, sendo que o INPI ainda adota a posição doutrinária ultrapassada, segundo a qual os contratos de tecnologia não patenteada não podem ser

---

\*\* Attila S.L. Andrade Júnior, pp. 221, 223.

contratos de licença; (iii) proibição à cláusula de devolução de informações tecnológicas após o término contratual, nos contratos de fornecimento de tecnologia; (iv) constantes pronunciamentos da Diretoria de Tecnologia sobre assuntos ligados à área do direito antitruste e direito do consumidor que provocam uma insegurança nas partes, mesmo entendendo que esse órgão não possui legitimidade para pronunciar-se sobre esses assuntos, em face da revisão do art. 2 da Lei 5.648, por força do art. 240 da Lei 9.279. Nesse ponto, houve unanimidade em considerar o principal problema a insistência, sem base legal, da Diretoria de Tecnologia em manter-se legítima para interferir nos termos da contratação, não obstante o fato dos arts. 211 e 240 terem restringido o âmbito de atuação do INPI no que se refere aos contratos de tecnologia.

Os requisitos considerados "novidades" pelos participantes foram basicamente: (i) a recusa do INPI em aceitar o cômputo dos royalties sobre as vendas efetuadas durante o período entre a assinatura do contrato e o protocolo para averbação no INPI. Nesse ponto, a Procuradoria do INPI vem indeferindo os recursos sem quaisquer justificativas plausíveis; (ii) exigência quanto à modificação da definição "preço líquido de venda" para deduzir os preços dos insumos importados para fabricação dos produtos licenciados na definição da base de cálculo do pagamento dos royalties e remunerações dos contratos. Essa exigência vem ocorrendo constantemente nos contratos do setor automobilístico e eletro-eletrônico, onde uma parcela dos componentes para fabricação dos produtos é importada. (iii) exigência de justificativa quando os royalties entre empresas independentes alcançam um patamar superior ao determinado pela Portaria 436/58 para fins de dedução fiscal ou quando o examinador não considera o valor razoável em vista do setor produtivo envolvido;

(...)

## **DECISÃO N.º 283 DE 30 DE NOVEMBRO DE 2000**

(DOU DE 12.02.2001)

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ementa: "ROYALTIES". Os percentuais sobre a receita bruta estabelecidos para limitar a dedutibilidade das quantias devidas a título de "royalties", devem ser aplicados sobre cada produto, e não a cada marca usada em um mesmo produto. Nos casos de "royalties" pelo uso de marcas de indústria e comércio, ou nome comercial, em qualquer tipo de produção ou atividade, quando o uso de marca ou nome não seja decorrente da utilização de patente, processo ou fórmula de fabricação, o limite máximo é de 1% (um por cento).

Dispositivos Legais: Decreto n.º 3000, de 1999, [art. 355](#), [Portaria MF n.º 436, de 1958](#) e Parecer Normativo CST n.º 117, de 1975.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ementa: "ROYALTIES". Os percentuais sobre a receita bruta estabelecidos para limitar a dedutibilidade das quantias devidas a título de "royalties", devem ser aplicados sobre cada produto, e não a cada marca usada em um mesmo produto. Nos casos de "royalties" pelo uso de marcas de indústria e comércio, ou nome comercial, em qualquer tipo de produção ou atividade, quando o uso de marca ou nome não seja decorrente da utilização de patente, processo ou fórmula de fabricação, o limite máximo é de 1% (um por cento).

Dispositivos Legais: Decreto n.º 3000, de 1999, [art. 355](#), [Portaria MF n.º 436, de 1958](#), Parecer Normativo CST n.º 117, de 1975 e Lei n.º 8981, de 1995, [art. 57](#), com a redação do [art. 1º da Lei n.º 9065, de 1995](#).

PAULO JAKSON S. LUCAS  
Chefe

## **PARECER NORMATIVO CST N.º 117, DE 26 DE SETEMBRO DE 1975**

(DOU DE 29.10.75)

Os coeficientes percentuais máximos indicados na Portaria n.º 436/58, do Sr. Ministro da Fazenda, se referem a "royalties" (pelo uso de patentes de invenção, processos e formulas de fabricação) e despesas de assistência técnica, científica, administrativa ou semelhante, englobadamente considerados, inadmitindo-se o emprego de tais percentuais isoladamente para "royalties" e outra vez para despesas de assistência.

O limite máximo de deduções da espécie como custos ou despesas operacionais é o resultante da aplicação dos coeficientes percentuais fixados na mencionada Portaria sobre a receita bruta operacional, no caso das concessionárias de serviços públicos, ou sobre a receita bruta dos produtos a que se referir o contrato de licença ou prestação de serviços de assistência, aceitando-se como valida qualquer formula que conduza a deduções em montantes inferiores a tais limites.

Duvidas tem sido suscitadas quanto à possibilidade de os coeficientes percentuais arrolados pela Portaria n.º 436, de 30 de dezembro de 1958, do Sr. Ministro da Fazenda, serem utilizados uma vez quanto a "royalties" e outra vez quanto a despesas de assistência técnica, científica, administrativa ou semelhante, admissíveis como custos ou despesas operacionais.

2 - A propósito, dispõe a Lei n.º 4131, de 03 de setembro de 1962, em seu artigo 12, que as somas das quantias devidas a titulo de "royalties" pelas exploração de patentes de invenção, ou uso de marcas de industria e de comercio, e por assistência técnica, científica, administrativa ou semelhante, poderão ser deduzidas ate o limite máximo de cinco por cento (5%) da receita bruta do produto fabricado ou vendido, acrescentando o parágrafo 1º que os coeficientes percentuais admitidos são estabelecidos e revistos, periodicamente, por ato do Ministro da Fazenda, considerados os tipos de produção ou atividades reunidos em grupos, segundo o grau de essencialidade. Essas normas estão incorporadas ao Regulamento do Imposto de Renda (RIR) aprovado pelo Decreto n.º 76186, de 02 de setembro de 1975, no art. 177 e parágrafo 1º. No mesmo sentido já dispunha o texto do art. 74 e parágrafo 1º da Lei n.º 3470, de 28.11.58.

3 - Ora, o emprego da palavra somas afasta qualquer interpretação tendente a admitir a utilização dos coeficientes percentuais fixados, uma vez quanto a "royalties" e outra vez quanto a despesas de assistência técnica, científica, administrativa ou

semelhante. Assim, o limite de 5% (cinco por cento) diz respeito ao máximo dedutível como custos ou despesas operacionais, considerados aqueles gastos globalmente.

4 - A relação contida na Portaria n.º 436, de 30 de dezembro de 1958, estabelece percentuais que vão de 1 a 5. Se se admitisse o entendimento de que os mesmos seriam aplicáveis uma vez para "royalties" e outra para as despesas de assistência, atingir-se-ia, em certos casos, um total de 10% (dez por cento), o que, obviamente, estaria em frontal desacordo com o máximo fixado pelas Leis nas 3470/56 e 4131/62, para as somas das mesmas (despesas de assistência e "royalties").

5 - De se acrescentar, ainda, a propósito, que nos casos de "royalties" pelo uso de marcas de industria e comercio, ou nome comercial, em qualquer tipo de produção ou atividade, quando o uso de marca ou nome não seja decorrente da utilização de patente, processo ou formula de fabricação, o limite máximo é de 1% (um por cento), nos termos do item "a"-II daquela Portaria.

6 - Por outro lado, determinados contribuintes também tem manifestado duvidas sobre as formas de calculo de tais despesas, indagando, por exemplo, se a base de calculo "deve se o faturamento bruto ou se pode ser o faturamento liquido" do produto a que se refere a despesa. Ora, a Portaria já mencionada é clara em estabelecer que o limite máximo das deduções como custos ou despesas operacionais é o resultante da aplicação dos coeficientes percentuais sobre a receita bruta operacional, no caso das concessionárias de serviços públicos, ou sobre a receita bruta dos produtos a que se referir o contrato de licença ou prestação de serviços de assistência (Item "b"). Assim, se uma empresa, ao invés de efetuar o calculo de tais valores, o faz sobre montantes menores, como os correspondentes à receita liquida dos produtos objeto da tecnologia transferida, evidentemente não estará ela ultrapassando o limite máximo. A forma de calculo pouco importa, desde que o referido limite máximo não seja ultrapassado. Por essa razão, quaisquer formulas que conduzam a deduções em montantes inferiores ao limite máximo são aceitáveis para os efeitos de que se cogita.

A consideração superior.

## **Acórdão da 8ª. CCC**

<b>Número do Recurso:</b>	<b>111930</b>
<b>Câmara:</b>	<b>OITAVA CÂMARA</b>
<b>Número do Processo:</b>	<b>10909.000973/93-60</b>
<b>Tipo do Recurso:</b>	<b>VOLUNTÁRIO</b>
<b>Matéria:</b>	<b>IRPJ E OUTROS</b>
<b>Recorrente:</b>	<b>FRANLUI TÊXTIL S/A</b>
<b>Recorrida/Interessado:</b>	<b>DRJ-FLORIANÓPOLIS/SC</b>
<b>Data da Sessão:</b>	<b>09/12/97 00:00:00</b>
<b>Relator:</b>	<b>Nelson Lósso Filho</b>
<b>Decisão:</b>	<b>Acórdão 108-04781</b>
<b>Resultado:</b>	<b>DPPU - DAR PROVIMENTO PARCIAL POR UNANIMIDADE</b>
<b>Texto da Decisão:</b>	Por unanimidade de votos, REJEITAR as preliminares de nulidade e, no mérito, DAR provimento PARCIAL ao recurso para cancelar as exigências da Contribuição

Social Sobre o Lucro e do Imposto de Renda devido na Fonte, bem como excluir a incidência da TRD excedente a 1% (um por cento) ao mês, no período de fevereiro a julho de 1991.

Ementa: IRPJ - LIMITE NO PAGAMENTO DE ROYALTIES - Provada a existência de pagamento de "royalties", a dedutibilidade destes gastos na apuração do Lucro Real está limitada a 5% (cinco por cento) do montante da receita líquida dos produtos vendidos. (...)

## **DEDUTIBILIDADE DE OUTROS PAGAMENTOS RELATIVOS A CONTRATOS DE TECNOLOGIA**

A lei tributária brasileira tem tradicionalmente tratado de forma similar a dedutibilidade dos *royalties* e a de certos outros pagamentos, que denomina “assistência técnica, científica, administrativa ou semelhantes”. ambas as modalidades recebem, por sua vez, tratamento análogo ao da locação de bens materiais.

É importante, porém, caracterizar o que seja “assistência técnica”; em primeiro lugar porque, sendo similares, as condições de dedutibilidade de pagamentos de assistência técnica e de *royalties* não são idênticas; em segundo lugar, porque há uma variedade de serviços cujas condições de dedutibilidade são completamente distintas das relativas à assistência técnica, embora tenham características que, ao observador desavisado, não diferem daquela.

Estudaremos, a seguir, quais os objetos do comércio de tecnologia que pode ser classificados como “assistência técnica, científica, administrativa e semelhante”, e quais os que merecem outras rubricas, em face às prescrições da lei tributária.

### **Assistência técnica. Noção**

#### *a) Contratos de transferência de tecnologia.\**

São vários os objetos do comércio de tecnologia. Além dos interesses protegidos pelos direitos de propriedade industrial (marcas, propagandas, patentes) compram-se e vendem-se prestações diversas: serviços pessoais, comunicações, estudos, dados, etc. Uma linha divisória algo precisa poderia ser estabelecida entre os direitos de propriedade industrial e os demais gêneros naquilo que aqueles são direitos absolutos e exclusivos, com um objeto identificável, e o resto não é.

Tomando como exemplo a patente de invenção, o titular do privilégio tem a exclusividade do emprego da tecnologia descrita e caracterizada nos documentos da patente. Ninguém pode fabricar o produto ou empregar o processo resultante de tal tecnologia, senão o titular ou quem por ele for autorizado; em compensação nenhum direito de exclusividade existe fora dos limites da tecnologia descrita e caracterizada na patente. Se o privilégio é de um medidor de corrente contínua, por sensores radioativos, por exemplo, nenhum direito tem o titular contra a fabricação, por terceiros, do mesmo medidor, mas que use sensores elétricos.

O direito que tem o titular da patente se exerce contra todos, mesmo contra aqueles que, tendo pesquisado e desenvolvido de forma autônoma, alcancem a mesma tecnologia por esforço próprio. Assim, mesmo os que disponham da tecnologia estão impedidos de usá-la no campo industrial, e os *royalties* são devidos pelo direito de exploração da tecnologia em questão. Aliás, pelo menos em teoria, o conhecimento tecnológico que, constitui a matéria do privilégio é geralmente disponível (embora sua exploração industrial seja vedada) como resultado da publicação dos documentos da patente.

---

\* Fran Martins, pp. 601 e 602; J.E.M. Barros, p. 184; Bulhões Pedreira, no 187, pp. 253; 369 e 331; Ulhôa Canto, pp. 362 e ss.; Alberto Xavier I, pp. 282 e 127; Carlos L. Dentone, pp. 247 e ss.

Muito diferente deste caso (que é, *mutatis mutandis*, também o das marcas é o que ocorre com os demais objetos do comércio de tecnologia. nos outros contratos, não se paga pelo direito de usar uma tecnologia mas pela própria tecnologia, ou pelos produtos de sua aplicação.

Paga-se pela tecnologia, obviamente, quando não se a tem; quando, factualmente, o empresário que necessita do corpo de conhecimentos tecnológicos não o pode obter senão por aquisição onerosa. A não disponibilidade da tecnologia é uma condição usualmente descrita como “segredo”, se bem que tal expressão seja um tanto vasta e imprecisa. Não importa que todos os empresários de um setor disponham de uma tecnologia; se é obrigado a pagar por ela, há segredo (*secretus* = afastado) em relação a este.

Freqüentemente o que se compra não é técnica, um processo ou produto novo, mas os dados da experiência adquirida no uso da técnica em escala industrial. Estes dados, muito vinculados à atividade empresarial, tendem a ser secretos, na proporção que são íntimos da empresa, derivados da própria estruturação desta para o seu mercado específico. Em última análise, tais dados descrevem a própria estrutura da empresa, tal como está direcionada à produção do bem que importa ao comércio de tecnologia.

Um terceiro objeto do mesmo comércio é o que consiste no produto - material - da aplicação de uma tecnologia. Um empresário precisa construir uma nova instalação industrial; contrata uma firma de engenharia, que projetará a instalação, usando das técnicas, secretas ou públicas, de que dispõe, e aproveitando-se da experiência que adquiriu. O projeto não é o edifício, não é uma coisa tangível; mas também não é uma tecnologia, a ser incorporada pelo empresário encomendante, pois, basicamente, tal conhecimento não está diretamente vinculado ao objeto da empresa.

A par dos direitos de propriedade industrial, da tecnologia e dos produtos desta, existe um sem número de serviços pessoais, de reparos, de supervisões, de mensurações, de auditorias, de outros gêneros de aplicação de tecnologia ou das técnicas, que não chegam a criar um produto (imaterial) na forma de um projeto de engenharia. Tais serviços também são objeto de contrato, e estão submetidos à regras do mercado de tecnologia.

Tal divisão em quatro partes tem razoável base doutrinária, constando, por exemplo, do trabalho publicado pelo IPEA. *A Transferência de Tecnologia no Brasil*, de autoria de Francisco Biato *et alii* (IPEA, Brasília, 1973). No entanto, *doctores certant* acerca da denominação que cada uma figura mereceria; e o maior dissídio se verifica no que toca à expressão “assistência técnica”.

Vale citar, quanto ao ponto, o entendimento de Bulhões Pedreira:

“Para essa confusão contribui a ambigüidade da palavra “serviço” que é usada com quatro significados distintos: a) em sentido mais genérico, é qualquer *imput*, ou benefício, que um sistema aberto recebe do seu ambiente; b) na expressão “serviços produtivos”, é aquilo com que os fatores contribuem para a produção; c) “serviço pessoal” é o serviço do trabalho fornecido pela pessoa física; e d) na expressão “bens e serviços” é bem econômico imaterial.

Dessa confusão conceitual é o caso da tributação de serviços de engenharia produzidos e fornecidos no exterior, que são bens econômicos imateriais e que a autoridade tributária confunde com os pagamentos de “assistência técnica”, no sentido de remuneração pelo uso dos serviços produtivos de capital tecnológico não patenteados. “

Embora não seja possível concordar inteiramente com a posição do autor quanto à assistência técnica (não se quer, sob a legislação tecnológica vigente, alugar capital tecnológico, mas comprá-lo, ainda que pagando-o por percentual sobre produção), é importante registrar sua doutrina, que reflete, de alguma forma a divisão quadripartite dos objetos tecnológicos tal como a expusemos mais acima. Há pagamentos que se fazem pelo uso do direito (exclusivo) de propriedade industrial, que são despesas pois há mutação patrimonial sem contrapartida no patrimônio líquido; há a assistência técnica, onde se paga tal como se fosse pelo uso de direitos, mas, na verdade, pelo resultado de serviços - bens econômicos imateriais -; há os estudos, projetos, etc., onde o pagamento, que também não importa em mutação patrimonial com manutenção do patrimônio líquido, tem, porém, efeitos que se fazem estender por mais de um exercício, devendo ser ativado e diferido; e se têm, enfim, simples despesas, dedutíveis como serviços necessários e usuais.

O observador arguto perceberá que Bulhões Pedreira não perfaz, na verdade, a distinção entre “estudos e projetos”, onde haveria bem imaterial em pauta, e serviços técnicos *stricto sensu*; distinção esta que

fizemos, acima. Para o autor, em todos os dois casos haveria bem imaterial. Não tentando questioná-lo neste passo, é de se notar que há serviços consumíveis (cujo efeito é imediato e se esvai) e duráveis (cujo efeito se prolonga por vários exercícios); talvez conviesse reservar a noção de bem imaterial para estes serviços de efeitos duráveis ou, com a maior precisão, para aqueles, dentre os duráveis, em que o resultado imediato não fosse um bem material.

Assim é que o serviço de um construtor de barragens cola-se a obra, e constitui parte do ativo permanente, imobilizado; da mesma forma, aliás, que os serviços da mão-de-obra industrial. Não ocorre o mesmo, quando o produto é um conjunto de instruções, de conclusões, um diagnóstico ou uma prescrição técnica; o modelo imaterial da obra concreta a ser realizado, objeto isolado de contratação, é o bem imaterial.

Argumentar-se-ia que há casos em que o serviço consumível é também um bem imaterial tal como descrito; é a barreira do exercício fiscal que configurará ou não a existência do bem imaterial; mas o princípio do fato gerador anual do IRPJ é um marco necessário, impossível de se ignorar. De resto, nem mesmo a noção de bem imaterial, como construção intelectual (como dizia Cícero dos direitos: *quod ist inteleguntur*) não encontra muita guarida; notou-o Commons e Ascarelli: o “bem imaterial” na verdade, é a expectativa de lucros futuros, ao menos na perspectiva do moderno direito empresarial.

Desta feita, sob o ângulo do IRPJ, os quatro objetos tecnológicos são tratados distintamente, com regimes autônomos. Devemos somar ao quadro os contratos de cessão de direitos de propriedade industrial, onde o valor do adquirido vai para o ativo imobilizado, sendo amortizado (patentes) ou não (marcas); isto se verá mais além.

Note-se, por fim, que nem todos serviços técnicos importam em transferência de tecnologia; o exemplo do empreiteiro de obras civis é suficiente.

## Definição de Assistência Técnica

O que é assistência técnica?

- a) É um serviço (art. 74, Lei 3.470/58; art. 12, da Lei 4.131/62; art. 52, Lei 4.506/64);
- b) pelo qual se paga *royalties*, ou se incorre em despesas que têm a forma de *royalties* (art. 74, Lei 3.470/58);
- c) cuja forma de pagamento é compatível com um estimativa baseada na produção (lucro, faturamento) da empresa (PMF 436/58; Lei 4.131/62, art. 12), sendo estipulados por quantum fixo ou percentual da receita (Lei 4.506/64, art. 52);
- d) devendo o objeto desta produção estar indicado no contrato respectivo (PMF 436/58);
- e) sendo que a dedutibilidade das importâncias pagas só se dá após o início desta produção (Lei 4.131/62, art. 12);
- f) não havendo aquisição de direito ou do bem (Lei 3.470/58, art. 74; Lei 4.131/62, art. 12; Lei 4.506/64, art. 52; observações de Bulhões Pedreira);
- g) e, para efeitos fiscais, não devendo o efeito do pagamento se fazer sentir pelos exercícios futuros (Lei 3.470/58, art. 74; Lei 4.131/62, art. 12; Lei 4.506/64, art. 52; observações de Bulhões Pedreira);
- h) é algo diferente de “serviços técnicos” (Lei 4.506/64, art. 43; Dec. 55.762/65, art. 59, IN SRF/S/74; Dec.-lei 1.418, art. 6º; PMF 233/76);
- i) é prestado, no caso de pagamentos ao exterior, através de técnicos desenhos ou instruções, enviados ao país, ou de estudos técnicos feitos no exterior (Lei 4.506/64, art. 52);
- j) não se aplica à tecnologia adquirida, parte de projetos de investimento, quando paga na base *cost-plus* ou preço fixo, não vinculado de nenhuma forma à receita ou quantidade de produção (entendimento subsistente, através dos PNCST 364/71, 72/75, 375/70, 153/75, 73/76, 85/76) cujos pagamentos serão ativados e depreciados.

É necessário concordar com Bulhões Pedreira ( n.º 208) no que sustenta: perante nossa lei fiscal a categoria “assistência técnica”, representa pagamento de renda, tal como se fosse uma “contraprestação pelo uso dos serviços produtivos do capital tecnológico” como se o fornecedor da assistência técnica alugasse “fatos de produção que o locatário utiliza na sua atividade de produção.”

Com isto não se quer configurar, como assistência técnica, O *know-how* (Bulhões Pedreira, porém, identifica um e outro), nem estabelecer juízo de valor sobre a eficácia da aquisição ou não da tecnologia paga. Descreve-se, apenas, as características que a lei fiscal empresta à noção de “assistência técnica”: é um serviço, cujo pagamento é calculado levando-se em conta os bens efetivamente produzidos pelo contribuinte, sendo

que o efeito deste pagamento não ultrapassa o exercício. Em outras palavras, é uma participação no valor do produto da empresa, que não tem como contrapartida a aquisição de um bem ou direito.

A posição de Bulhões Pedreira, de considerar a assistência técnica como autêntico “aluguel de capital tecnológico” também fica difícil de sustentar perante o requisito, uniforme em todas as leis versando sobre a questão, de que os serviços em questão sejam “efetivamente prestados”. Não se trata de resultado dos “fatores que contribuem para a produção”, como o aluguel de um imóvel, mas de prestação efetiva. De *lege ferenda*, cumpriria adequar a natureza substantiva e o tratamento tributário da assistência técnica; por ora, é um tipo de pagamento de tecnologia, e não um objeto específico de contratação.

## **Assistência técnica. Condições de dedutibilidade. Efetiva prestação**

O art. 74 da Lei 3.470/58 já exigia, como condição de dedutibilidade das importâncias pagas a título de *royalties*, que os serviços de assistência técnica fossem “efetivamente prestados”. O requisito encontra-se em toda a legislação posterior.

A grande diferença entre os *royalties* pagos por patentes ou marcas e as importâncias devidas por assistência técnica está aí; não se exige, fiscalmente, qualquer prestação substancial, positiva, do titular dos direitos de propriedade industrial, como o é feito do prestador da assistência. Para aquele, basta comprovar a existência e a validade do direito, pelo atendimento às prescrições do CPI; quanto ao prestador da assistência quer-se mais, indo, como o diz a Lei 4.506/64, art. 52, ao ponto de especificar que deve ser prestada “através de técnicos, desenhos ou instruções enviados ao país ou de estudos realizados no exterior”.

Esta comprovação deve ser exigida a *posteriori*; o INPI, ao averbar o respectivo contrato, verificará se há condições, *in these*, para a prestação dos serviços, mas isto não supre o requisito legal. A Lei 4.131/62, em seu art. 11, confere ao Banco Central o poder de fazer tal verificação, *ex post facto*, nos casos de pagamentos remissíveis ao exterior. O INPI, como órgão auxiliar da fiscalização de tributos federais, também não está impedido de fazê-lo, embora lhe falte um instrumento explícito para o exercício deste poder de verificação; e, certamente, tem-no a Receita Federal, contando ou não com o suporte técnico do INPI ou outros órgãos especializados.

Como se apurará a efetividade da prestação? Considerando-se que, para fazer jus à dedutibilidade, é pré-requisito a averbação no INPI do respectivo contrato, o elemento inicial é o da satisfação aos dispositivos acordados. Se se previu no contrato transferir tecnologia para fabricar determinado produto, e o produto é fabricado e vendido após a comunicação dos dados em questão, é de se presumir que se deu a efetiva prestação de assistência, na inocorrência de razões em contrário: é presunção *iuris tantum*.

Porém a averbação do contrato, de *per si*, não elide a possibilidade de se comprovar a inexistência de uma efetiva prestação de serviços. Caso se verifique que a contribuinte já dispunha da tecnologia, usando do contrato e de suas aparências para pagamento de importâncias desnecessárias, não cabe a dedutibilidade. Tal se dá, muito freqüentemente, no seio de grupos econômicos transnacionais, em que a tecnologia, como a estratégia empresarial global, perpassa naturalmente de órgão a órgão, de membro a membro, sem que se vislumbre de pagar pela central de decisões mais do que o lucro normal remunera.

Sobre a questão versaram os acórdãos 1, CC/1 62.530/70; 1, CC/1 64.358/72 e 1, CC/3 AC 103/Proc. 1.058/76 e ac. 1, CC/1ª 101.70.870, no sentido do exposto. vide também PN 86/77.

## **Assistência técnica. Valor do pagamento**

Tratados da mesma forma na legislação tributária, os valores máximos dedutíveis para *royalties* por patentes de invenção e marcas de indústria e comércio têm os meemos limites setoriais e, a mesma base de cálculo. Remete-se, assim, ao capítulo anterior, quando, ao se tratar de *royalties*, explorou-se o tema.

No entanto, dada a sua importância, é conveniente estendermo-nos um pouco mais sobre a questão. Em primeiro lugar, note-se que, desde o art. 74 da Lei 3.470/58, os limites devem levar em consideração “os tipos de produção ou atividade reunidos em grupo, segundo o grau de especialidade”, redação esta reproduzida no art. 12, § 1º da Lei 4.131/62. A Lei 4.506/64, por sua vez, no seu art. 71 (que trata dos *royalties*) também repete o tecto, mas em seu art. 52 (assistência técnica) refere-se apenas ao “montante anual

dos pagamentos” que não devem exceder “os limites fixados pelo Ministro da Fazenda”. A última redação não é incompatível com a anterior: podendo o mais - limitar os pagamentos a seu alvedrio - certamente a autoridade poderia também adotar o mesmo critério já esposado em relação aos *royalties*, como efetivamente o fez.

É de se notar que a lista da Portaria 436 já está um tanto ultrapassada. Há itens pelos quais, mesmo previstos, já não se admite pagamento na prática, absurdo que seria pagar por tecnologia de “artigo de barbear” no Brasil de 1981. A Portaria 303/59, porém, abre aos interessados a possibilidade de pedir a revisão dos valores e a inclusão de novos itens, coisa que aliás se fez através das Portaria 113/59 e GB-314/70, ou de esclarecer sobre a classificação de itens, tal como já se deu através dos ANNs 30/75, 31/75 e 37/75.

Sobre a questão dos limites dos valores, vide também os PNCST 320/71, 117/75, 86/77 e o curioso acórdão do STF 75.829 GB RTJ 72:124. O acórdão 103-02.617 da Câmara 1º CC esclareceu que no limite dos valores se compreende tanto a remuneração do contrato, propriamente dita, quanto as despesas, como as relativas à viagem e estadia de técnicos.

## **Assistência técnica. Prazo**<sup>\*\*</sup>

Segundo a Lei 4.131/62, art. 12, a dedutibilidade das importâncias relativas à prestação de assistência técnica è limitada aos cinco anos da introdução de um processo especial de produção, ou do funcionamento inicial da empresa. Tal prazo é passível de prorrogação por outro período igual, mediante decisão do CMN.

Da lei, depreende-se que, conquanto a assistência técnica possa ser prévia ou posterior ao período em questão, a dedutibilidade não precederá ou ultrapassará o quinquênio. Deu-se a assistência num só momento, dois anos ou três antes do início de funcionamento das empresas; pode-se, no entanto, pagar o serviço com base na produção, faturamento ou lucro de um período que vem do início do funcionamento, e vai até cinco anos depois. O mesmo se aplica nos casos em que, já funcionando a empresa, assistência técnica se refira a um “processo especial de produção”.

Desta última redação não se infira que a limitação só atinja tecnologia de processo, fixando de lado, a de produto. Não há razão imaginável para tal assunção. De outro lado, cabe enfatizar que o limite temporal se refere a um tipo específico de produção: cinco anos da fabricação do produto X; ou então: três anos de uso do processo Y para fabricação do produto X. Havendo novo produto, ou sendo usado um novo processo, e se satisfeitas as demais condições de dedutibilidade, abrir-se-á novo prazo de cinco anos, independente de autorização. A intervenção do CMN só é necessária quando se deseja pagar por uma mesma tecnologia mais do que os cinco anos de prazo.

Desenganadamente, os cinco anos não são um prazo necessariamente vinculado a uma prestação contínua de assistência técnica, a permanência de técnico da assistente pelo inteiro período ao lado da máquina, ou a remessa incessante de instruções e documentos. Tal pode se dar ou não e, a mais das vezes (vide o estudo do MIT sobre *Transferência de Tecnologia no Brasil*, de Shing K. Fung e José Cassiolato CPA/wp-76-10) não se dará, o prazo médio de absorção da tecnologia por empresas no Brasil é de dois anos, cinco sendo episódio quase inaudito, dez anos uma suposição risível. O dispositivo é de natureza tributária, e o que estipulou é o prazo máximo do pagamento.

*Quid*, se o assistido continua sequioso de aperfeiçoamento, somando quinquênio uns aos outros sem cessar? Não é gratuita; conhecem-se casos. Deixando momentaneamente de lado a postura da análise tributária pura, pode-se lembrar que o INPI tem poderes para averbar ou não um contrato, verificada a sua conveniência e oportunidade face à política de desenvolvimento econômico do país (art. 2º da Lei 5.648/70, do art. 126 da Lei 5.772/71). Se se constata que a incapacidade de ir criando seus próprios mecanismos de desenvolvimento tecnológico é desidiosa, o assistido vai ter o seu contrato denegado. Não se precisa, para implementar esta política, de fazer uso dos cinco anos da Lei 4.131/62, numa acepção que vedasse qualquer compra futura: o período, repete-se, é de pagamento, e não de absorção, e se refere a um certo produto, ou a um certo processo.

---

<sup>\*\*</sup> Egberto Lacerda Teixeira II, pp. 58; 61; Ruy Barbosa Nogueira, p. 38; Alberto Xavier II, p. 100; Attila de Souza Leão Andrade Jr., p. 219; Bulhões Pedreira, nº 209.

Para não divergir de todos os problemas até aqui tratados, também no que tange ao prazo de pagamento de assistência técnica existe discussão quanto à vigência dos dispositivos legais pertinentes, assim como quanto a sua aplicabilidade. Diz Egberto Lacerda Teixeira:

“Segundo as regras da boa hermenêutica, o art. 52 da Lei 4.506 teria revogado a exigência do prazo limite de cinco anos para dedutibilidade dos pagamentos de assistência técnica. O Dec. 55.762, de 7.2.65 não mais reproduz o § 3º da Lei 4.131. O RIR (Dec. 58.900, art. 176, § 1º), todavia, ainda continua a incluir essa restrição de efeito puramente tributário.” (no RIR atual, o Dec. 85.450/80, é o § 1º do art. 234).

Ruy Barbosa Nogueira, mais contido, contenta-se em notar que o dispositivo não se aplica aos contratos internos, tendo em vista que:

a) o *caput* do art. (234) do RIR se refere a “importâncias pagas a pessoas jurídicas ou naturais domiciliadas no exterior” e que, por regra geral, os parágrafos são subordinados ao *caput*.

b) A limitação temporal é da “Lei do Capital Estrangeiro.”

Em acórdão de 6.4.81 (ac. 103-3.445) a 3ª Câmara do 1º CC deu pela vigência do limite temporal; da mesma forma, na doutrina, Alberto Xavier, Attila Andrade Jr. e Bulhões Pedreira, não apontaram tal revogação. Ricardo Mariz de Oliveira, em artigo publicado no *Diário Legislativo*, IOB de 28.11.81, por sua vez dá pela revogação.

## Acórdão da 2ª. CCC

<b>Número do Recurso:</b>	<b>086179</b>
<b>Câmara:</b>	<b>SEGUNDA CÂMARA</b>
<b>Número do Processo:</b>	<b>10768.045631/88-18</b>
<b>Tipo do Recurso:</b>	<b>VOLUNTÁRIO</b>
<b>Matéria:</b>	<b>IOF</b>
<b>Recorrente:</b>	<b>CITIBANK, N.A.</b>
<b>Recorrida/Interessado:</b>	<b>DRF-BELO HORIZONTE/MG</b>
<b>Data da Sessão:</b>	<b>12/06/91 00:00:00</b>
<b>Relator:</b>	<b>JOSÉ CABRAL GAROFANO</b>
<b>Decisão:</b>	<b>ACÓRDÃO 202-04282</b>
<b>Resultado:</b>	<b>NPU - NEGADO PROVIMENTO POR UNANIMIDADE</b>
<b>Texto da Decisão:</b>	

**Ementa:** IOF - CERTIFICADO DE AVERBAÇÃO - INPI. Para todos os efeitos, prevalece o prazo concedido pelo INPI para duração dos contratos de assistência técnica procedente do exterior. Ajuste das partes curvam-se à legislação de regência para emissão dos Certificados de registro-BACEN. Recurso negado.

## SOLUÇÃO DE CONSULTA N.º 96, DE 30 DE MARÇO DE 2001

(DOU DE 01.06.2001)

**Assunto:** Imposto sobre a Renda Retido na Fonte - IRRF.

**Ementa:** ROYALTIES - IMPOSTO DE RENDA - DEDUÇÃO - FONTE PAGADORA

ASSUNÇÃO DO ÔNUS.

A dedutibilidade, como custo ou despesa, de rendimentos pagos ou creditados a terceiros abrange o imposto sobre os rendimentos que o contribuinte, como fonte pagadora, tiver o dever legal de reter e recolher, quando assumir o ônus do imposto.

Tendo o interessado assumido o ônus do imposto de renda na fonte, em virtude de acordo com o beneficiário do rendimento (royalties), poderá deduzir não a título do imposto, mas como complemento do curso ou despesa correspondente o imposto que recolher na forma da lei, obedecidos os limites e condições de dedutibilidade previstos na legislação de regência.

Dispositivos Legais: [Decreto n.º 3000, de 1999, art. 344, parágrafo 3º](#).

MARY LÉA BARROS MACEDO

Chefe

## - **Assistência técnica. Averbação no INPI\***

No regime das Lei 3.470/58, 4.131/62 e 4.506/64 não havia previsão da averbação, no INPI, dos contratos de assistência técnica, como o havia quanto às licenças de direitos de propriedade industrial. Explica-se facilmente: não havia ainda sido criado o INPI e seu predecessor, o Departamento Nacional da Propriedade Industrial, não tinha a competência extensa que a Lei 5.648/70 deu ao novel Instituto, de “regular a transferência de tecnologia”, com vistas ao “desenvolvimento econômico do país”. O mandato que foi conferido ao INPI pelo CPI, art. 126, instrumentalizou a competência geral do art. 2º da Lei 5.648/70, ao submeter à averbação na autarquia todos os atos ou contratos que impliquem em transferência de tecnologia. Entende-se do sistema legal em vigor que a averbação tem o fito de propiciar a regulação da transferência de tecnologia.

Note-se que, mesmo antes da vigência da Lei 5.648/70, os contratos de assistência técnica não estavam livres de averbação pela autoridade administrativa. A Lei 3.470 falava da “efetividade de prestação” dos serviços, e implicitamente, dava poder à autoridade fazendária para verificá-la; a Lei 4.131/62 (art. 10) se refere ao poder - se bem que não baseado em norma tributária - de verificação da mesma efetividade, por parte da então SUMOC; na mesma lei, o art. 9º prevê a submissão antecipada de todos os documentos considerados necessários para fundamentar qualquer remessa tanto à SUMOC quanto à Divisão de Imposto sobre a Renda (e tal dispositivo, obviamente, dá um certo poder discricionário a tais órgãos, pois são eles que configurarão qual o documento necessário); na Lei 4.506/64, art. 52, exige-se o registro do contrato na SUMOC, ora o Banco Central do Brasil.

Para todos efeitos práticos, a decisão do CMN, expressa no comunicado FIRCE 19 de considerar documento necessário para a remessa referente a contratos de tecnologia, o certificado de averbação do INPI e, no tocante às importâncias *in these* remissíveis, importa em indedutibilidade dos valores amparados em contratos não averbados e, por isso, não registrados no BACEN.

---

\* Luiz Mélega, pp. 64; Egberto Lacerda Teixeira, II, p. 65; Newton Silveira, p. 94; Attila S. Leão de Andrade Filho, pp. 139 e 217; Ruy Barbosa Nogueira, p. 33; Francisco Calderaro, p. 90; Bulhões Pedreira, nº 209, p. 399.

Quanto aos pagamentos internos, o raciocínio deve ser melhor elaborado. Consideramos, primeiramente, a argumentação subjacente à INSRF 5/74.

“Considerando o caráter complementar das citadas disposições” (os arts. 29 e §§, 30 e único, 90 e §§; e 126 do CPI) “em relação ao controle fiscal”.

“Considerando a conveniência de disciplinar a dedutibilidade das despesas operacionais relacionadas com o pagamento de *royalties* pela exploração ou cessão de patentes ou pelo uso ou cessão de marcas, bem como aquelas relacionadas com o pagamento de assistência técnica, científica, administrativa ou semelhante, e de projetos ou serviços técnicos especializados, vinculados à transferência de tecnologia (...).”

Vê-se, desta feita, que o argumento da Fazenda é que a atuação do INPI, na forma do CPI, é complementar ao *controle fiscal*; não que seja o CPI norma tributária, nem se constitua o código expressão dos princípios gerais de direitos públicos, ou privado. A raiz da exigência estaria no Dec.-lei 1.718/79 que, repetindo o Dec.-lei 5.844/44, coloca o INPI como órgão subsidiário do controle fiscal; à averbação o INPI verificaria a possibilidade de prestação efetiva da assistência técnica, a existência ou não de direito de propriedade industrial, etc.; em nível mais geral, a autarquia verificaria, como órgão especializado e *ex ante*, a necessidade da despesa e se esta é usual no ramo de atividade em questão.

Mas vai além a Fazenda. Ao tornar obrigatória a averbação, como medida de controle fiscal, também disciplina a dedução das importâncias mencionadas, num sentido mais substantivo, estabelecendo que, como regra administrativa, só seriam considerados dedutíveis os montantes pago as conforme a averbação e pelo prazo prescrito. Como regra de trabalho, a Receita entendeu que, sem o pronunciamento do órgão especializado (e especializado por força de lei), não se haveria de considerar necessário e usual a despesas. Poderia, a qualquer tempo, verificar a efetividade do serviço (art. 74, Lei 3.470/58; Lei 4.506/64, art. 52); delegou, em parte, tais poderes, ao órgão que, por lei, cumpria auxiliá-la nesta tarefa. E fê-lo, sem criar requisito novo.

Tanto não quis a Fazenda criar requisito novo, que, conforme o Parecer CST 76/76, admite que as despesas sejam incorridas antes da averbação; apenas, a verificação do INPI (e o registro no BACEN) são requisitos para se verificar a necessidade e a usualidade da despesa além da possibilidade material de sua efetivação. A exigência não é constitutiva de dedutibilidade, mas meramente um ato de fiscalização para verificar se os demais requisitos estão atendidos.

Tal intuito fiscal pode encontrar sua base no art. 73 da Lei 2.354/54 c/c o art. 2º do Dec.-lei 1.718/79. Assim, ao mencionar no art. 355, § 3º do RIR/99 a Lei 9.279/96, a Administração Pública, na verdade, apenas determinou a forma do exercício do poder de controle das declarações de renda, qual seja, a de que a análise se fizesse segundo os preceitos do Código de Propriedade Industrial, sem tomá-lo como matriz legal de um requisito de dedutibilidade.

Não procede, desta feita, o entendimento do E. Tribunal Federal de Recursos, na remessa *ex officio* 81.996/SP, examinando sentença da 6ª V. F. de São Paulo (MS 404/75), no qual concluiu que não era cabível a exigência da INSRF 5/74, citando o magistrado a *aquo*:

“Nos termos em que a questão restou colocada, a referência feita tanto pela Instrução Normativa 005/74 (item II), como pelo Parecer Normativo CST 102/75 (item 6), à necessidade de averbação dos contratos, quando for o caso, prevê, como é o caso do art. 90, § 3º, do Código da Propriedade Industrial, já referido, que determina a prévia averbação dos contratos para uso de marca, a fim de produzirem efeitos em relação a terceiros. A não ser assim, estar-se-ia deferindo a instruções e pareceres normativos a faculdade de inovar o sistema jurídico, exorbitando de suas funções peculiares, o que, entre nós, é absolutamente inviável, conforme farta doutrina citada às pp. 15-16.

Com efeito, no Direito Tributário vige o princípio da reserva absoluta da lei, pelo qual o fato tributário deve amoldar-se, em todos os seus aspectos, ao tipo abstratamente descrito na lei. A lei, portanto, deve obrigatoriamente descrever os elementos necessários e suficientes ao nascimento da obrigação tributária necessários na medida em que a falta de qualquer deles impede o surgimento da obrigação; suficientes, pois que nenhum outro elemento pode ser incluído pela Administração.”

Jurisprudência administrativa antiga também entendeu inaplicável a averbação como requisito de dedutibilidade, como por exemplo, o ac. 62.530/70 da 1ª C. 1 c/c ac. 63.883/72 e 64.358/78 da mesma

Câmara. Também entendeu desnecessária a averbação o ac. 101-70.870/78 referente aos exercícios de 1970 a 1974, da mesma Câmara.

No entanto, deve-se citar o raciocínio de Luiz Mélega, autor, aliás, da mais extensa análise da questão:

“O que o artigo determina é a averbação dos contratos que impliquem em transferência de tecnologia, o que exclui todos os demais onde não houver essa transferência, ressalvados os casos especiais de exploração de privilégio de patente e de concessão de uso de marca ou expressão ou sinal de propaganda, que têm disposições expressas exigindo a averbação.

Deve-se notar, porém, que essa averbação tem um objetivo definido, qual seja, o cumprimento das finalidades constantes do art. 2º e seu parágrafo único da aludida Lei 5.648/70, entre as quais não se inclui qualquer propósito de controle fiscal. A finalidade dessas disposições diz respeito mais propriamente à política a ser adotada quanto aos direitos que regulam a propriedade industrial, inclusive as medidas que devem ser adotadas nas negociações e utilizações de patentes, e ainda quanto à conveniência da assinatura ou não de tratados, convênios, convenções, o que tudo leva a crer que aí se cuida de providências para o controle da transferência de tecnologia do exterior para o país e eventualmente do país para o exterior. Nada com referência às transações internas da espécie.”

Egberto Lacerda Teixeira, de outro lado, aflora o problema das modificações exigidas pelo INPI como condições de averbação. Como se recorda, o INSRF 5/74 condiciona a dedutibilidade às condições da averbação. Diz ele:

“Será lícito ao INPI impor às partes *tout court* taxas remuneratórias diversas das acordadas dentro dos limites legais e dos textos regulamentares das Portarias Ministeriais 436/58, 113/59, 303/59 e 151/70?

Temos sérias dúvidas a respeito. A legislação anterior não foi pura e simplesmente revogada e a política econômico-financeira do Ministério da Fazenda expressa nas Portaria citadas continua de pé. A autoridade do Ministério da Fazenda e do Banco Central não foi cassada.”

E, sobre o tema, Attila Andrade:

“Reitera a nossa opinião em virtude da qual, se o INPI não concorda com os termos dos contratos submetidos a registro, abre-se-lhe a seguinte alternativa: (1) decidir por não averbar o contrato, ou (2) previamente à emissão do certificado, notificar as partes, a fim de que estas possam, se lhes aprouver, modificar os termos e condições de seu contrato, visando acomodá-lo com as exigências do referido órgão. fora disso, o procedimento do INPI há de ser considerado arbitrário.”

De outro lado, os Ac. 101-71.960 1ª/ICC (DO de 9.3.81), 101-71.820, 1ª/ICC (DO de 23.2.83) e 103-03.305 da 3ª/ICC (Sessão de 14.2.81) derão pela vigência da prescrição, tanto para os contratos internacionais quanto para os internos\* Da mesma forma, os PNCST 101/75, 76/76 e 86/77, merecendo especial atenção o primeiro:

“A Instrução Normativa do SRF 005, de 8.1.74, reportando-se aos dispositivos supracitados da Lei 5.772 e considerando o caráter complementar dos mesmos, em relação ao controle discal, disciplinou a dedutibilidade das despesas relacionadas com *royalties* e assistência técnica ou semelhante.

Determina a Instrução Normativa 005/74, em seus itens I e II:

“I - A dedutibilidade das importâncias pagas ou creditadas pelas pessoas jurídicas, a título de aluguéis ou *royalties*, bem como a título de remuneração que envolva transferência de tecnologia (assistência técnica, científica ...) somente será admitida a partir da averbação do respectivo ato ou contrato no Instituto Nacional da Propriedade Industrial, obedecidos ...

“II - Permanecem inalteradas as demais condições limitativas previstas na legislação do imposto de renda ... continuando indispensáveis o registro dos atos ou contratos no Banco Central do Brasil, quando for o caso.”

Em reforço da argumentação acima desenvolvida, observe-se que o item II, da Instrução Normativa 005/74, determina a indispensabilidade do registro dos atos ou contratos no Banco Central do Brasil, quando for o caso. Considerando que este registro é obrigatório, a teor da legislação vigente (Lei 4.506/64 - art. 71, parágrafo único; “f” e “g” e 52, “a”; RIR - art. 174, parágrafo único, “e” e “f”, e 176, “a”), quando o beneficiário for domiciliado no exterior evidencia-se que as disposições da Instrução Normativa 005/74 contemplam também os domiciliados no Brasil, senão a expressão grifada seria supérflua. Portanto, para que os dispêndios com *royalties* e assistência técnica sejam considerados como despesas operacionais, os respectivos atos ou contratos devem ser averbados no INPI, independe da circunstância de os beneficiários serem ou não domiciliados no país.”

Attila Andrade Jr. diz concordar, na íntegra, com estas conclusões da Receita Federal; Alberto Xavier, de outro lado, não se manifesta em contrário à exigência, como também não o faz Calderado. quanto ao raciocínio de Ruy Barbosa Nogueira, que se refere a licença de marca de indústria e comércio, já demos notícia anteriormente. De outro lado, Bulhões Pereira entende descabida a exigência, por raciocínio similar ao do julgado citado em primeiro lugar.

Vale mencionar, também, que o art. 3º do Dec. 1.730/79 dispôs que só serão dedutíveis as provisões admitidas na legislação tributária, expressão esta que, segundo o CTN, abrange os atos normativos de toda hierarquia. Esta inversão do princípio tradicional (e da Constituição vigente) poderia ser entendida como fazendo com que o INFR/74 tivesse o poder de vedar a dedutibilidade, tal como intentou fazer.

Convém mencionar, igualmente, que o Parecer CST 76/76 admite a dedutibilidade retroativa das despesas de assistência técnica e de *royalties* no exercício da averbação ou do registro, se este último for exigível. O ac. 69.586 da 1ª Câmara 1º CC assegura a atualização cambial no caso de averbação ou registro com efeito retroativo (Boletim Cambial de 7.11.77).

## **PARECER NORMATIVO CST N.º 102, DE 12 DE SETEMBRO DE 1975**

(DOU DE 26.09.75)

Dedutibilidade de despesas com o pagamento de "royalties" e assistência técnica ou semelhante:

a) condicionam-se à previa averbação dos atos e contratos no INPI, independentemente da situação do domicílio do beneficiário dos rendimentos;

b) são dedutíveis os dispêndios com assistência técnica pagos a sócios domiciliados no País;

c) indedutíveis os "royalties" pagos a sócios, ainda que domiciliados no País.

Consulta-se sobre a dedutibilidade de despesas com "royalties" e assistência técnica, científica, administrativa ou semelhante, prestada entre empresas nacionais ou aqui domiciliadas, se depende de previa averbação dos atos e contratos no Instituto Nacional da Propriedade Industrial, mesmo nos casos em que inexistam qualquer transferência de tecnologia do exterior, realizando-se as operações exclusivamente em território nacional. Questiona-se, nesta mesma hipótese, sobre a dedutibilidade dos pagamentos efetuados a esse título a empresas consórcias.

2 - A Lei n.º 5772, de 21 de dezembro de 1971, atual Código da Propriedade Industrial, em seus artigos 30, 90 e 126, sujeita, entre outros requisitos, à averbação no Instituto Nacional da Propriedade Industrial (INPI), para que produzam efeito em relação a terceiros, os atos ou contratos que impliquem em transferência de tecnologia.

3 - A Instrução Normativa do SRF n.º 05, de 08.01.74, reportando-se aos dispositivos supramencionados da Lei n.º 5772/71, e considerando o caráter complementar dos mesmos, em relação ao controle fiscal, disciplinou a dedutibilidade das despesas relacionadas com "royalties" e assistência técnica ou semelhante.

4 - Determina a Instrução Normativa n.º 05/74, em seus itens I e II:

"I - A dedutibilidade das importâncias pagas ou creditadas pelas pessoas jurídicas, a título de alugueis ou "royalties"....., bem como a título de remuneração que envolva transferência de tecnologia (assistência técnica, científica.....) somente será admitida a partir da averbação do respectivo ato ou contrato do Instituto Nacional da Propriedade Industrial, obedecidos....."

"II - Permanecem inalteradas as demais condições limitativas previstas na legislação do imposto de renda, .....continuando indispensável o registro dos atos ou contratos no Banco Central do Brasil, quando for o caso."

5 - Constata-se, à vista do exposto, que a Lei n.º 5772/71, bem como a Instrução Normativa n.º 05/74, não cogitaram, para este efeito, se o domicílio do beneficiário dos pagamentos de "royalties" ou assistência técnica, situa-se no Brasil ou no exterior. A expressão consignada nesses diplomas foi "transferência de tecnologia". Omitiu-se o aditamento "do exterior" ou termo equivalente elucidativo. Ora, onde a norma legal não distingue, não compete a seu interprete fazê-lo. Na ausência de comando legal discriminatório, improcede a diferenciação.

6 - Em reforço da argumentação acima expendida, observe-se que o item II, da Instrução Normativa n.º 05/74, determina a indispensabilidade do registro dos atos ou contratos no Banco Central do Brasil, quando for o caso. Considerando que este registro é obrigatório, a teor da legislação vigente (Lei n.º 4506/64 - arts. 71, parágrafo único; "f" e "g", e 52, "a"; RIR - arts. 174, parágrafo único, "e" e "f", e 176, "a"), quando o beneficiário for domiciliado no exterior, evidencia-se que as disposições da Instrução Normativa n.º 05/74 contemplam também os domiciliados no Brasil, senão a expressão grifada seria supérflua. Portanto, para que os dispêndios com "royalties" e assistência técnica sejam considerados como despesas operacionais, os respectivos atos ou contratos devem ser averbados no INPI, independente da circunstância de os beneficiários serem ou não domiciliados no País.

7 - Quanto à segunda indagação - dedutibilidade das despesas com "royalties" e assistência técnica ou semelhante, em que ha sociedade entre os contratantes, perdurando as demais condições já mencionadas, admite solução diversa, conforme se trate de um ou outro tipo de dispêndio.

7.1 - Com efeito, as despesas com "royalties" são indedutíveis, por força do artigo 71, parágrafo único, alínea "d", da Lei n.º 4506/64 ("Não são dedutíveis os "royalties" pagos a sócios .....), reproduzido pelo artigo 174, parágrafo único, alínea "c", do atual Regulamento do Imposto de Renda (R.I.R. aprovado pelo Decreto n.º 58400/66). Referida determinação alcança tanto os "royalties" pagos a beneficiários aqui domiciliados como no exterior. Não se alegue, de outro lado, que o dispositivo veda a dedutibilidade apenas quando o beneficiário for pessoa física, não cerceando os pagamentos efetuados a pessoas jurídicas. A administração fazendária, em casos análogos, através dos Pareceres Normativos CST nas 241 e 871, ambos de 1971, estabeleceu entendimento que a restrição legal é extensiva também às pessoas jurídicas.

7.2 - No que se refere aos gastos com assistência técnica ou semelhante, também efetivados no País, são dedutíveis, visto inexistir proibição legal, desde que observadas as normas gerais sobre despesas operacionais, sobretudo os artigos 45, parágrafo 2º (RIR - art. 163, "caput"), 47, parágrafos 1º e 2º (RIR - art. 162) da Lei n.º 4506/64, e artigos 74, da Lei n.º 3470/58, e 12 e 13, da Lei n.º 4131/62 (RIR - art. 175).

8 - Esclareça-se, por fim, que, para efeitos fiscais, as disposições da Lei n.º 5772/71 e da Instrução Normativa n.º 05/74 alcançam também aqueles atos ou contratos vinculados à transferência de tecnologia do exterior ou no País, que, firmados anteriormente, não estavam sujeitos à averbação no INPI. Entendimento em contrário, a teor do artigo 105, da Lei n.º 5172/66 (Código Tributário Nacional), implicaria em negar-se a possibilidade de ser modificada determinada situação ainda não definitivamente constituída.

À consideração superior.

**Número do Recurso:** 119383  
**Câmara:** OITAVA CÂMARA  
**Número do Processo:** 10880.056606/93-12  
**Tipo do Recurso:** DE OFÍCIO/VOLUNTÁRIO  
**Matéria:** IRPJ E OUTROS  
**Recorrente:** DRJ-SÃO PAULO/SP  
**Recorrida/Interessado:** BAYER S/A.  
**Data da Sessão:** 20/10/99 00:00:00  
**Relator:** Luiz Alberto Cava Maceira  
**Decisão:** Acórdão 108-05888  
**Resultado:** OUTROS - OUTROS  
**Texto da Decisão:** Por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso de ofício e DAR provimento PARCIAL ao recurso voluntário, para: 1) cancelar as exigências da CSL, contribuição para o FINSOCIAL e contribuição para o PIS; 2) reduzir a exigência do IRPJ para que este tributo incida apenas sobre a matéria "glosa de despesas com assistência técnica".

**Ementa:** (...)   
DESPESAS COM ASSISTÊNCIA TÉCNICA ADMINISTRATIVA DO EXTERIOR - Cabível a glosa de despesas dessa natureza, quando não atendido o disposto no art. 233, § 3º, do RIR/80 (registro prévio dos contratos no INPI).

(...)

Recurso voluntário parcialmente provido.  
Recurso de ofício negado

## Registro no BACEN

A exigência do registro no Banco Central do Brasil dos contratos de assistência técnica está expressa, como condição de dedutibilidade das respectivas importâncias, no art. 52 da Lei 4.506/64. É óbvio que tal condição só se aplica aos contratos que prevejam pagamentos ao exterior, pois a finalidade da condição de dedutibilidade é adequar o regime fiscal ao cambial.

Não há discordância quanto à obrigação, que encontra eco recente no acórdão 701-71.960 da 1ª Com/1º CC (DO de 9.3.81. Vejam-se, também, os PNCST 102/75 e 76/76.

Em acórdão proferido a 4.4.81, a 3ª Câmara do 1º CC (art. 103-03.445, publicado no *Diário Legislativo* IOB de novembro de 1981), examinou-se a possibilidade de o Banco Central, ao prorrogar o registro de contrato de assistência técnica, negar o efeito de dedutibilidade à prorrogação. O acórdão tem a seguinte ementa:

Assistência técnica - A prorrogação, por 5 anos, do registro de contrato de assistência técnica, nos termos do art. 12 da Lei 4.131/62, é competência do Conselho Monetário Nacional exercitada através do Banco Central do Brasil. No exercício dessa competência, e dentro dos poderes deferidos por lei aos referidos órgãos, a prorrogação poderá ser deferida, com ou sem restrições. Se há restrições de ordem a inadmitir os pagamentos de assistência técnica, os efeitos fiscais daí decorrentes são a indedutibilidade das importâncias pagas àquele título, pela simples razão de que serão consideradas como lucros distribuídos e tributados (art. 13 da Lei 4.131/62 e § 2º do art. 177, do RIR/75). Recurso a que se nega provimento.

O voto dissidente do Cons. Francisco Xavier da Silva Guimarães, porém, consigna:

“(…) Cabe indagar-se se a observação lançada pelo Banco Central, quando da renovação do contrato, é válida no sentido de excluir dos efeitos de registro a dedutibilidade das despesas realizadas com assistência técnica contratada com empresa estrangeira. Neste particular, razão parece-me assistir, também, a recorrente.

Com efeito. Não é o Banco Central competente para limitar efeitos de registro, notadamente quando as conseqüências dele são resultantes de lei, da qual ele (BC) não é o fiscal.

Seria de se indagar, nessa linha de raciocínio, se o fisco estaria obrigado a seguir, em matéria tributária da espécie, a orientação do Banco Central? Parece-me, inquestionavelmente, que não.

O que, na hipótese deverá o fisco fazer é apreciar o caso, independentemente do que fosse entender o Banco Central que no presente caso é pessoa estranha.

A ele cabe, apenas, promover o registro, tal como o fez, se as condições, para tanto, foram preenchidas. ao fisco caberá apreciar se além, do registro, as demais condições impostas por lei foram atendidas.

É sempre convincente lembrar que no Direito Tributário Brasileiro, vige o princípio da reserva legal.

Assim, se o fato em julgamento tem a tipicidade da Lei (art. 178/RIR/75), em todos os seus aspectos, o direito do contribuinte à dedutibilidade pode ser exercido e deve ser reconhecido pela autoridade tributária competente que não é o Banco Central, cuja observação não pode produzir os efeitos pretendidos pelo ilustre julgador de Primeira Instância.

No caso presente, o mesmo fato serviu de base para o registro do contrato e da dedutibilidade das despesas para efeito do Imposto de Renda.

Sem que houvesse expressa alteração legal ou fato novo não há por que modificar-se o critério.

Reconheço, no entanto, que se o mesmo fato ocorresse após a inclusão do RIR/75, da exigência do registro do contrato do INPI, exatamente porque esse é o competente para apreciar transferência de tecnologia e assim assegurar o Fisco no exato atendimento das exigências, e a hipótese de mérito seria diversamente enfrentada.

Nestas condições, tomo conhecimento do recurso e lhe dou provimento para o fim de reformar a decisão singular quer por ter inovado a capitulação legal, quer por concluir pela validade da exigência não aplicada à hipótese concreta.”

Ainda dentro do mesmo tema, é interessante notar que o ac. 64.494, de 26.1.73, da 1ª Câmara 1º CC exigiu, para que se desse a dedutibilidade, o efetivo registro, não sendo suficiente o protocolo do respectivo pedido.

No caso de registro licitando despesas ocorridas nos exercícios anteriores, como prevê o PNCST 76/76, é lícito deduzir as diferenças cambiais do interregno, como o confirmou o ac. 69.586 da 1ª Câmara 1º CC, publicado no Boletim Cambial de 7.11.77.

**Número do Recurso:** 120758  
**Câmara:** OITAVA CÂMARA  
**Número do Processo:** 13805.001954/92-90

Tipo do Recurso: **VOLUNTÁRIO**  
Matéria: **IRPJ**  
Recorrente: **KRAFT SUCHARD BRASIL S/A. (ATUAL DENOMINAÇÃO DE KIBON S/A. INDÚSTRIAS ALIMENTÍCIAS)**  
Recorrida/Interessado: **DRJ-SÃO PAULO/SP**  
Data da Sessão: **15/03/2000 00:00:00**  
Relator: **Luiz Alberto Cava Maceira**  
Decisão: **Acórdão 108-06046**  
Resultado: **OUTROS - OUTROS**  
Texto da Decisão: Por unanimidade de votos, REJEITAR a preliminar suscitada e, no mérito, DAR provimento PARCIAL ao recurso, para excluir da tributação as parcelas relativas aos itens "omissão de receitas" e "glosa de despesas com quebra ou perda de estoque".

(...)

DESPESAS COM ROYALTIES - Incabível a dedutibilidade de dispêndios com royalties quando não resultar comprovado o registro do contrato correspondente no Banco Central do Brasil, em se tratando de beneficiário residente no exterior.

Preliminar rejeitada.

Recurso parcialmente provido.

## **Acórdão da 1ª. CCC**

**Número do Recurso:** **124246**  
**Câmara:** **PRIMEIRA CÂMARA**  
**Número do Processo:** **10882.001343/00-11**  
**Tipo do Recurso:** **VOLUNTÁRIO**  
**Matéria:** **IRPJ**  
**Recorrente:** **FOOTLINE INDUSTRIA E COMERCIO LTDA**  
**Recorrida/Interessado:** **DRJ-CAMPINAS/SP**  
**Data da Sessão:** **19/09/2001 00:00:00**  
**Relator:** **Sandra Maria Faroni**  
**Decisão:** **Acórdão 101-93608**  
**Resultado:** **NPU - NEGADO PROVIMENTO POR UNANIMIDADE**  
**Texto da Decisão:** Por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso.

**Ementa:** **IRPJ**

ROYALTIES- CONDIÇÕES DE DEDUTIBILIDADE- A dedução das despesas que se destinem, expressa ou implicitamente, à remuneração pelo uso ou exploração de marcas e patentes, ou pela assistência técnica, científica, administrativa ou semelhante, está sujeita ao registro do contrato no Banco Central do Brasil e aos limites determinados pelo Ministério da Fazenda.

## **PARECER NORMATIVO CST N.º 320**

(DOU DE 05.07.71)

Os encargos assumidos na contratação de serviços de assistência técnica ou outra, pagos, no país, diretamente ou por conta de pessoas físicas ou jurídicas domiciliadas no exterior, consideram-se parcelas do valor do contrato, não podendo ser divorciados nas normas e limitações estabelecidas no art. 176 do RIR.

Permite a legislação do imposto sobre a renda sejam consideradas despesas operacionais das empresas no país as importâncias pagas a pessoas físicas ou jurídicas domiciliadas no exterior, por serviços de assistência técnica, científica, administrativa ou semelhante, desde que atendidos os requisitos e limitações insertos no artigo 176 do RIR (Decreto n.º 68400, de 10 de maio de 1966).

2 - O Regulamento citado não contém restrições a espécies de encargos assumidos pela organização assistida. Cuida, apenas, de que o ônus decorrente do serviço contratado se ajuste ao conceito de despesas necessárias, usuais ou normais ao tipo de atividade desenvolvida.

3 - Assim, a assistência obtida do exterior pode justificar dispêndios no Brasil, afetos ao prestador do serviço, embora custeados pela empresa do país. O montante desses gastos, todavia, será computado como parcela integrante do valor global do contrato, quer os pagamentos se façam ao próprio prestador do serviço ou, por conta deste, a terceiros não sendo admissível sua contabilização a título de custo ou despesas suplementares

## **Serviços técnicos. Estudos e projetos \***

Além dos serviços de “assistência técnica”, tal como caracterizados no item anterior, têm-se, como visto, os “serviços”. A *contrario sensu*, tais serão aqueles aos quais não se aplique a caracterização de “assistência técnica”, mas permanecendo “técnico”. Assim, serão serviços técnicos, por exemplo:

a) os de elaboração de projetos, estudos, etc., tais como descritos no Dec.-lei 1.446/77, quando calculados *cost plus* ou a preço fixo, devendo ser ativados se seu efeito se fizer sentir por mais de um exercício (“Gastos com estudos técnicos - desde que relacionados com a melhoria do processo produtivo, não podem ser imputados a despesas operacionais, por expressa determinação legal”(1 CC/3ª 103-3.157/80, DO de 9.3.81, p. 4.594);

b) os serviços de engenharia física: construções, movimentação de terra, etc., que, via de regra, comporão o custo do bem do ativo permanente no qual se aplicam, não sendo dedutíveis;

c) os serviços de reparos e manutenção de equipamentos, sabendo-se que, caso prolonguem a vida útil do bem objeto do serviço por mais de uma não, deverão ser acrescidos ao valor do mesmo para amortização proporcional (art. 48 da Lei 4.506/64);

e) os serviços de organização, etc., referentes a implantação ou reorganização da empresa, cujo custo deverá ser lançado ao ativo e amortizado na forma do art. 58, § 3º, 9 da Lei 4.506/64 e do Dec.-lei 1.598/77, art. 15, § 1º, “c”);

f) os serviços de prospecção e cubagem de jazidas, realizados sob orientação técnica, cujo custo será também ativado na forma da Lei 4.506/64, art. 58, § 3º, “b”);

g) gravação, revelação, reprodução, etc.

Quando não devam ser ativados, o custo ou despesa referente tais serviços pode ser dedutível, conforme as regras gerais do Imposto de Renda, e não segundo as disposições especiais referentes à assistência técnica, científica ou administrativa. Não procede, ao que nos parece a conclusão, em contrário, de Francisco Calderaro; a dedutibilidade como assistência técnica, de importâncias necessariamente ativáveis não tem suporte na legislação e na doutrina (vide, ainda, o acórdão 103-03.157 do 1 CC/3º, DO de 9.3.81, p. 4.594). Como requisito de dedutibilidade, porém, em acréscimo ao da norma geral, existe o de averbação do

---

\* Francisco Calderaro, p. 983; Bulhões Pedreira, n. 187, p. 353; Ulhôa Canto, pp. 362 e ss.

INPI para aqueles contratos em que o serviço técnico envolva transferência de tecnologia (RIR/99, art. 355, § 3º; INSRF 5/74; PNCST 102/75).

Como se vê da legislação tributária em vigor, o requisito de averbação no INPI não se limita às licenças de direito e à assistência técnica, atingindo também os serviços técnicos e os estudos e projetos onde haja transferência de tecnologia.

A legislação vigente, porém, como no caso da Assistência Técnica, e aliás pelos mesmos instrumentos legais, interpretados (INSRF 5/74; PNCST 102/75; RIR/99 art. 355 § 3º) considerou a averbação como elemento de controle fiscal. Passou-se a ouvir o INPI quanto à necessidade e a usualidade da contratação, mormente quanto à necessidade do pagamento em divisas, que, já pelo próprio ônus cambial, afeta o lucro real das empresas de forma diversa do que os pagamentos em moeda nacional, além de onerar o balanço de pagamentos.

Pergunta-se-ia se existe limites quanto a tempo e valor para a dedutibilidade das importâncias pagas por tecnologia, fora daqueles concernentes à assistência técnica. O limite primeiro é o genérico da IRPJ: são dedutíveis as despesas e os custos se necessárias à atividade da empresa, e se usuais para o tipo de atividade. Não se dirá necessário o serviço de construção de obra já construída, e, a *contrário senso*, necessário é o serviços até terminar a obra, desde que esta, por sua vez, seja necessária e usual.

No entanto, ao momento da análise de averbação, o INPI deve estabelecer os limites permissíveis de pagamento, com base na melhor oportunidade de compra e racionalidade de aplicação, de forma a regular o comércio de tecnologia. Se, nas condições de mercado, o serviço vale um tanto, desnecessário e indedutível é o montante que exceder tal valor, ou prazo, na forma prescrita na averbação. Não há, no caso, um limite pré-estipulado como existe nos contratos de assistência técnica, embora nada impeça o INPI de tomar o parâmetro dos cinco por cento (ou valor pertinente) da produção para enquadrar o projeto em análise à falta de coisa mais adequada.

Quanto à classificação de “técnicos”, vale ainda considerar o raciocínio do PNCST 86/77, tal como já referido ao falarmos da assistência técnica, e o que diz Gilberto de Ulhôa Canto na obra em referência, sobre serviços de assistência à navegação e serviços profissionais de advogado.

## Acórdãos do antigo TFR

Sobre a questão, merecem ser citados dois acórdãos do TFR, um dos quais, particularmente importante, já transcrito na seção dedicada à definição de assistência técnica.

“Remessa de numerário para o exterior, para pagamento de serviços prestados por agente comprador de mercadorias. *Incsu*, não se trata de contratação de serviços técnicos especializados, mas na aquisição de bens, por agente comprador da impetrante. Aplicação do art. 6º do Dec.-lei 1.418, de 3.9.75.

Assim, estando a fonte pagadora situada no Brasil, não é lícito afastar-se a incidência tributária sobre tais bens. Segurança denegada. Sentença que se confirma. Apelação desprovida”. (MAS 79.928, SP. Rel.: Min. Lauro Leitão, 3ª Turma. Unânime. DJ 5.3.88, EJTFR 9/83).

“Ação ordinária visando a devolução de Imposto de Renda retido na fonte. Remessa de numerário para a Itália em favor de sociedade, consistente em uma compensação fixa e uma compensação proporcional aos resultados obtidos calculados na base das características de funcionamento das unidades produtoras instaladas, no primeiro trimestre sucessivo à colocação em funcionamento e normalização de sua produção.

Essa avença não se caracteriza como meramente de prestação de serviços técnicos, eis que como tal não se poderá entender a compensação proporcional contratada que está presa aos resultados obtidos diariamente na produção de alumina calcinada nas novas unidades instaladas na fábrica da autora.

Tipificado contrato de sociedade.

Assim sendo e já que o numerário remetido para o exterior não especifica se a prestação se refere à compensação, fixa, remuneratória de trabalho, ou à proporcional, que é participação na sociedade, tem-se que a ação improcede, o mesmo ocorrendo com a declaratória, em apenso. Recursos providos” (ac. 34.793, SP, Rel.: Min. Jarbas Nobre, 2ª Turma, Unânime, DJ 21.11.79, EJ TFR-6/87).

## ACORDAO CSRF N.º 01-1570 - 1ª TURMA

SESSAO DE 12 DE AGOSTO DE 1993 - DOU DE 13.09.96

IRPJ - CUSTOS - ASSISTENCIA TECNICA - AVERBACAO NO INPI

Dedutibilidade - tratando-se de prestação de serviços técnicos especializados, que não envolvem a transferência de tecnologia ou a introdução de processo especial de produção, circunstâncias não provadas na peça acusatória, e não questionada a efetiva prestação dos serviços ou a sua necessidade ao desenvolvimento de atividade da empresa, a dedutibilidade dos dispêndios como custo, independe da averbação do contrato no INPI.

Negado provimento ao recurso especial.

Acordam os Membros da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso

MARIAM SEIF  
Presidente

### Franchising\*

O *franchising* ou franquia é um tipo de negócio jurídico de fundo tecnológico, que importa na padronização do aviamento de várias empresas independentes entre si, e não necessariamente vinculadas por laços societários diretos ou indiretos. O empresário X conseguiu uma boa fórmula empresarial, principalmente de venda; para expandir seu negócio, sem aporte de capital monetário, contrata com outras pessoas a reprodução de sua fórmula, normalmente amparada no uso de signos distintivos (marcas, etc.) do franqueador, contra o pagamento de uma importância habitualmente relacionada com o volume de negócios.

Assim, o hotel X, que aperfeiçoou os seus serviços a ponto de padronizar desde o treinamento dos *bell boys* até a instalação elétrica nos quartos, repassa tal experiência e métodos a terceiros independentes., empresários de seu ramo. Estes arcarão com o risco do seu negócio, mas prestarão serviços idênticos ao do titular da experiência adquirida inicialmente, de forma que, para o consumidor, pareça ser a mesma empresa; esta impressão é fortalecida pelo fato de todos os prestadores do mesmo serviços, etc, usarem a mesma marca. Como diz Jean Guyenot, constituiu-se numa estrutura empresarial de caráter cofederal.

Deixando de lado as diferenças doutrinárias entre os autores e tribunais americanos e as leis e juristas europeus, o *franchising* pode caracterizar-se como um contrato pelo qual o franqueador cede ao franqueado o direito de usar signos distintivos (marcas, parte fantasiosa dos nomes comerciais, etc.) de que tem a titularidade, comunicando-lhe certos métodos e experiências e materiais que permitam estabelecer uma padronização dos serviços, dos métodos de comercialização ou dos produtos de todos os usuários dos mesmos signos distintivos.

A franquia vem acompanhada, habitualmente, de uma forma qualquer de exclusividade mútua: o franqueado só prestará os serviços, fabricará os produtos ou comercializará os mesmos sob a marca ou nome do franqueador; este, por sua vez, só fornecerá os produtos, permitirá o uso das marcas ou nomes, ou fornecerá as informações ao franqueado, na área e pelo prazo acordado.

Distingue-se o *franchising* da simples concessão de vendas:

- a) porque a base do negócio jurídico de *franchising* é a cessão de uso dos signos distintivos;
- b) porque, no *franchising*, há sempre uma certa padronização do aviamento;
- c) porque, no *franchising* admite que o franqueado seja também produtor de bens ou serviços, e não simples revendedor.

---

\* Fábio Konder Comparato, pp. 372 e ss. Fran Martins, pp. 583 e ss.; Orlando Gomes, pp. 16 e ss.: Ruy Barbosa Nogueira, pp. 16 e ss.: Waldirio Bulgarelli, pp. 514 e ss.; Jean Guyenot, p. 22.

A franquia tem inúmeros entusiastas e detratores; uma crítica de suas vantagens e perigos, que aliás não é objeto deste capítulo, pode ser encontrada em Fábio Konder Comparato, ao qual remetemos o leitor. Cumpre, porém estabelecer aqui o seu regime tributário, em particular no que toca ao Imposto Sobre a Renda.

A opinião da Fazenda se lê no PNCST 186/77. Segundo este, “a dedução de despesas que se destinem, expressa ou implicitamente, à enumeração pelo uso ou exploração de marcas e patentes ou pela assistência técnica, científica, administrativa ou semelhantes está sujeita aos requisitos e limitações previstas nos arts. 176, 177 e 178 do RIR/75” (232, 233 e 234 do RIR/80).

O raciocínio deste novo parecer é que os limites tributários de tecnologia atingem, principalmente, aqueles casos em que a transferência se perfaz através de negócio jurídico de cessão, de direitos de marcas e patentes ou de contratos de assistência técnica, etc.; no entanto, haveria casos em que o negócio jurídico complexo de tecnologia inclui contratos de licenças gratuitas e acordos referentes a auxílio na comercialização, tais como pesquisas de mercado, publicidade, relações públicas, assistência técnica a clientes, informações sobre lançamentos de novos produtos, etc., intercâmbio de informações comerciais, etc.

No caso abordado pelo parecer, o pagamento pelo todo se fez através de percentual calculado sobre o faturamento.

Quando, diz tal ato normativo, a existência do negócio jurídico e a obtenção dos referidos efeitos econômicos e financeiros não possam se sustentar nas atividades de auxílio à comercialização mas sim na utilização das marcas e patentes, ou da assistência técnica, os limites e condições das licenças e ou da assistência técnica seriam aplicáveis. O parecer ainda observa que “contratos deste tipo” não podem “oferecer condições de apreciação da necessidade dos dispêndios para o desenvolvimento das atividades operacionais da empresa contratante”, o que abre margem até à sua indedutibilidade integral.

Vê-se, assim, que a condição de dedutibilidade das importâncias relativas ao *franchising* será igual a dos objetos de propriedade industrial ou a da assistência técnica, como se vê da transcrição de alguma das suas conclusões:

“4.3.1 - O tratamento tributário não é diferenciado (a) em razão da situação do domicílio do beneficiário dos rendimentos para efeito de observância dos preceitos que exigem prévia averbação dos atos e contratos no Instituto Nacional da Propriedade industrial, --- (b) na hipótese em que o acordo de licença ou autorização de uso dos direitos de patentes e marcas não estipule remuneração distinta ou expressa, face aos termos dos arts. 30, 90 e 126 do Código da Propriedade Industrial, etc. último artigo combinado com o 2º e seu parágrafo único da Lei 5.648, de 11.12.70.

4.3.2 - Quando o beneficiário for domiciliado no exterior, o contrato deve estar previamente registrado também no Banco Central do Brasil, e, tratando-se da assistência técnica e semelhantes, em qualquer hipótese os pagamentos devem corresponder à efetiva prestação dos serviços.

4.3.3 - Os limites e requisitos estabelecidos no art. 177 e §§ 1º e 2º do RIR/75, para dedutibilidade dos dispêndios relativos à remuneração de tecnologia, aplicam-se, indistintamente, quer quando os beneficiários são domiciliados no país, quer no exterior.

4.3.4 - Por fim, cabe lembrar que a contratante somente poderá deduzir os gastos que se compreendem nos valores resultantes da aplicação dos coeficientes fixados por ato do Ministro da Fazenda (variáveis segundo o grau de essencialidade), indiferentemente do título pelo qual tenha sido pagos à contratada, nos termos do já referido Parecer Normativo CST 230/71.”

Na prática, pode-se concluir que, uma vez estipulado um pagamento com base em faturamento ou índice similar, por serviços técnicos ou “de auxílio à comercialização”, o fisco tenderá a concluir que tais limites e conclusões são os pertinentes.

Na verdade, tem a Receita sua razão. Os limites e condições relativos ao *royalties* e à assistência técnica, na verdade, têm o propósito de controlar os pagamentos relativos à cessão de ativos intangíveis não monetários; a tecnologia, no caso, é uma noção vasta que atinge mais longe do que a “técnica”, pois abrange a área “científica, administrativa etc.”, e neste “etc.” está a assistência comercial, desde que formulada como percentual de receita, faturamento, etc. (vide a seção sobre a noção de assistência técnica).

## **Ato Declaratório Interpretativo SRF n.º 2, de 22 de fevereiro de 2002**

**DOU de 26.2.2002**

Dispõe sobre a dedutibilidade das remunerações pagas por franqueado a franqueador da base de cálculo do imposto de renda das pessoas jurídicas.

O **SECRETÁRIO DA RECEITA FEDERAL**, no uso da atribuição que lhe confere o inciso III do art. 209 do Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal, aprovado pela [Portaria MF n.º 259, de 24 de agosto de 2001](#), e tendo em vista o disposto nos arts. 351 a 355 do Decreto n.º 3.000, de 26 de março de 1999 - Regulamento do Imposto de Renda ([RIR, de 1999](#)), e o que consta do processo n.º 10168.000885/2002-68, declara:

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 n.º 4.131, de 3 de setembro de 1962, e no art. 6º do Decreto-lei n.º 1.730, de 17 de dezembro de 1979.

**EVERARDO MACIEL**

### **AS CONSEQÜÊNCIAS DA INDEDUTIBILIDADE\***

A sanção pelo não cumprimento de quaisquer das condições de dedutibilidade é, como se pode depreender, o acréscimo das respectivas importâncias ao lucro, para ser oferecido à tributação.

Duas conseqüências econômicas decorrem disto. Para os pagamentos devidos a quem não for sócio, a indedutibilidade resulta em simples acréscimo de custo dos serviços ou do uso dos direitos em questão para a pessoa que os paga, quando se apure o lucro. Para os pagamentos devidos aos sócios, inquinados de dedutibilidade e incidentes no imposto progressivo, o efeito é equiparar tais pagamentos e a percepção de lucros, resultando também, nos outros casos, um acréscimo de custos.

O objetivo dos dispositivos é, desta feita, no primeiro caso, desincentivar a contratação dos serviços ou direitos em questão; no segundo, além do desincentivo, equiparar fiscalmente o lucro e os pagamentos de *royalties* e serviços técnicos ou de assistência técnica prestados pelo sócio à empresa operada no Brasil. Note-se bem: a equiparação é fiscal, mas não contábil; para efeitos de tributação de resultados, sob a legislação privada, tais pagamentos não são lucros.

Esquematem-se as conseqüências da indedutibilidade da seguinte forma:

a) *royalties* por patente de invenção ou marca de indústria e de comércio pagos ou creditados em excesso aos limites de valor da legislação tributária a sócios no exterior: são indedutíveis (art. 71 da Lei 4.506/64);

b) idem, se não registrada a respectiva licença no INPI: mesmas conseqüências (Lei 4.131/62, arts. 12 e 13; Lei 4.506/64, art. 71);

c) assistência técnica, paga a sócio no exterior, em excesso aos limites de valor da legislação tributária: mesmas conseqüências (Lei 4.131/62, art. 12 e 13; Lei 4.506/64, art. 52);

---

\* Attila Andrade Jr., pp. 211 e ss.; Rubens Gomes de Souza, pp. 35 e ss.; Alberto Xavier I, pp. 292 e ss.; II, pp. 100 e ss.; Francisco Calderaro, p. 106; Egberto Lacerda Teixeira II, p. 59; José Alexandrino Tavares Guerreiro, pp. 139 e ss.

d) idem, se os pagamentos excederem os prazos do art. 12, § 3º da Lei 4.131/62; mesmas consequências (Lei 4.131/62, art. 13);

e) idem, se os serviços de assistência técnica não forem efetivamente prestados: mesmas consequências (Lei 4.131/62, art. 12, § 2º e 13);

f) *royalties* por marcas de indústria e comércio, pagos, creditados ou pagos a sócios no exterior, mesmo dentro dos limites e condições do art. 12 da Lei 4.131/62: as mesmas consequências. O fisco tem entendido assim (vide decisões acima);

g) *hoyalties* de patentes de invenção e marcas de indústria e de comércio, ou despesas de assistência técnica se pagos a sócio no exterior sem o registro do respectivo contrato no BACEN: como acima (Lei 4.506/64, art. 71);

h) assistência técnica, serviços técnicos especializados, projetos de engenharia, etc., pago a sócio no exterior, sem averbação do respectivo contrato no INPI: como em “g” acima (RIR/99 art. 355§ 3º.);

j) outras importâncias pagas aos sócios no exterior, por *royalties*, est., considerados indedutíveis pela legislação tributária: como em “g” acima.

A jurisprudência registra sobre o tema:\*\*

“... Se há restrições de ordem a inadmitir os pagamentos de assistência técnica, os efeitos fiscais daí decorrentes são a indedutibilidade das importâncias pagas àquele título, pela simples razão de que serão considerados lucros distribuídos e tributados” (3ª Câmara, 1º/CC, AC. 103.03.445, DO de 9.7.81).

“O pagamento de *royalties*, normalmente contratados com terceiros não acionistas (...) não configura situação de distribuição de lucros” (1º/CC, 1ª Câmara, AC. 63.054 de 12.7.71).

“A despesa de assistência técnica (se não atendidas) as exigências legais para poder ser deduzida do lucro tributável, é considerada lucro distribuído, sujeita, portanto, ao imposto de 5%, como previsto em lei” (1º/CC - 3ª Câmara, AC 103, Proc. 1.058, de 17.9.76).

“Caracterizam-se como lucros distribuídos sujeitando-se portanto ao imposto de renda (...) os valores creditados, entregues, pagos ou remetidos à quotista majoritária com sede no exterior a título de *royalties*” (1º CC - 1ª Câmara, AC 673981 de 9.7.75).

## ***Tributação reflexa - CSL***

### **Acórdão da 8ª. CCC**

**Número do Recurso:** 120847  
**Câmara:** OITAVA CÂMARA  
**Número do Processo:** 13805.001958/92-41  
**Tipo do Recurso:** VOLUNTÁRIO  
**Matéria:** CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO  
**Recorrente:** KRAFT SUCHARD BRASIL S/A. (ATUAL DENOMINAÇÃO DE KIBON S/A. INDÚSTRIAS ALIMENTÍCIAS)  
**Recorrida/Interessado:** DRJ-SÃO PAULO/SP  
**Data da Sessão:** 16/03/2000 00:00:00  
**Relator:** Luiz Alberto Cava Maceira  
**Decisão:** Acórdão 108-06058  
**Resultado:** OUTROS - OUTROS  
**Texto da Decisão:** Por unanimidade de votos, REJEITAR a preliminar suscitada e, no mérito, DAR provimento ao recurso.

---

\*\* Idem.

Ementa: **TRIBUTAÇÃO REFLEXA - CONTRIBUIÇÃO SOCIAL - PRELIMINAR DE PRESCRIÇÃO** - Este Colegiado vem rechaçando a arguição de prescrição intercorrente por entender que a interposição da peça defensiva suspende a exigibilidade do crédito tributário. Incabível a exigência da contribuição social sobre glosa de despesas de royalties indedutíveis no lucro real, que não repercute na base impositiva da contribuição face ao regramento próprio. Relativamente à matéria tributável provida no âmbito do imposto de renda pessoa jurídica, deve ser ajustada a presente exigência ao decidido no processo matriz.

Preliminar rejeitada.

Recurso provido