

**PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO  
PUC-SP**

**Rafael Marchetti Marcondes**

**A tributação pelo Imposto sobre a Renda dos *royalties*  
decorrentes do uso de marcas e de patentes**

**MESTRADO EM DIREITO**

**São Paulo  
2011**

**PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO  
PUC-SP**

**Rafael Marchetti Marcondes**

**A tributação pelo Imposto sobre a Renda dos *royalties*  
decorrentes do uso de marcas e de patentes**

Dissertação apresentada à Banca Examinadora da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, como exigência parcial para a obtenção do título de Mestre em Direito Tributário sob a orientação do Professor Doutor JOSÉ ARTUR LIMA GONÇALVES.

**São Paulo**

**2011**

**Banca Examinadora**

---

---

---

*Ao meu PAI, exemplo de profissional, capaz e correto, que me inspirou a seguir a carreira de advogado.*

*À minha MÃE, pelo seu amor e carinho sempre presentes.*

*À minha IRMÃ, companheira incondicional de todas as horas.*

Agradeço a JOSÉ ARTUR LIMA GONÇALVES,  
LUCIANA ROSANOVA GALHARDO  
e FABRÍCIO VILELA COELHO,  
pelo incentivo e apoio que me deram  
para a realização deste trabalho.

## RESUMO

MARCONDES, Rafael Marchetti. *A tributação pelo Imposto sobre a Renda dos royalties decorrentes do uso de marcas e de patentes*. 2011. Dissertação (Mestrado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo – SP.

O trabalho analisa a incidência do Imposto sobre a Renda (IR) sobre as quantias recebidas a título de *royalties* em decorrência da outorga de licença de uso de marcas e de patentes no Direito Tributário brasileiro. Para tanto, partiu-se de um panorama geral, no qual foram feitos cortes metodológicos, definidos premissas e conceitos-chave com a finalidade de situar as marcas, invenções, modelos de utilidade e micro-organismos transgênicos no universo dos bens imateriais. Tal trabalho passou ainda pelo exame das formas de proteção concedidas pelo Estado a essas figuras (patentes e registros) e pelas contraprestações delas decorrentes (ganhos de capital e *royalties*), antes de adentrar no campo específico do Direito Tributário. Nessa seara, com fundamento no conceito constitucionalmente pressuposto de renda e nos contornos dados pela legislação complementar, foi feita uma análise da incidência do IR nas suas diferentes modalidades sobre os *royalties* resultantes de contratos de licença de uso de marcas e de patentes e as regras aplicáveis de dedutibilidade. Por fim, ainda foi examinada a aplicação das regras de preços de transferência e dos tratados internacionais para evitar a dupla tributação da renda em relação aos *royalties* percebidos por beneficiário domiciliado no Brasil e no exterior, quando uma das partes reside no País e a outra não. Como conclusão, foram delimitados as situações de incidência do IR, o alcance e a legitimidade das restrições impostas pelo legislador infraconstitucional no momento da apuração da base de cálculo do imposto, tendo em vista a atual ordem jurídica em vigor.

**Palavras-chave:** Direito Tributário, bens imateriais, Propriedade Industrial, invenções, modelos de utilidade, micro-organismos transgênicos, marcas, patentes, registros, *royalties*, Imposto sobre a Renda, dedutibilidade, limites e condições, regras de preço de transferência e tratados internacionais para evitar a dupla tributação da renda.

## ABSTRACT

MARCONDES, Rafael Marchetti. *A tributação pelo Imposto sobre a Renda dos royalties decorrentes do uso de marcas e de patentes*. 2011. Dissertação (Mestrado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo – SP.

This work analyzes the assessment of income tax (IR) on amounts received as royalties under trademark and patent license agreements from a Brazilian tax law perspective. Based on a general scenario, methodological cuts were made and key concepts and premises defined to place marks, inventions, utility models and transgenic microorganisms within the universe of intangible assets. The work also examines the forms of protection granted by the State to these figures (patents and registrations) and the resulting considerations (capital gains and royalties), before entering the specific field of Tax Law. In reliance on the constitutional concept of income and on the contours given by supplementary legislation, an analysis was made of the different modes of income tax assessment on royalties derived from trademark and patent license agreements and of the applicable deductibility rules. Finally, the application of the transfer pricing rules and of international treaties for the avoidance of double taxation was reviewed with respect to royalties received by beneficiaries domiciled in Brazil and abroad, when one of the parties resides in Brazil and the other does not. Concluding, the situations in which income tax is levied and the scope and lawfulness of the restrictions imposed by the maker of ordinary laws at the moment the income tax base is determined were delineated within the current prevailing system of laws.

**Keywords:** Tax Law, intangible assets, Industrial Property, utility models, transgenic microorganisms, marks, patents, registrations, royalties, income tax, deductibility, limits and conditions, transfer pricing rules and international treaties for the avoidance of double taxation.

## SUMÁRIO

RESUMO .....	v
ABSTRACT .....	vi
INTRODUÇÃO .....	10
1. A DISTINÇÃO ENTRE COISAS E BENS .....	14
2. BENS MATERIAIS E IMATERIAIS .....	17
3. O CONCEITO DE PROPRIEDADE INTELECTUAL .....	20
3.1 As descobertas científicas .....	20
3.2 Os Direitos Autorais .....	21
3.3 A Propriedade Industrial .....	22
4. OS BENS E OS DIREITOS DA PROPRIEDADE INDUSTRIAL .....	28
4.1 Invenções .....	28
4.2 Modelos de utilidade .....	29
4.3 Desenhos industriais .....	31
4.4 Signos distintivos empresariais .....	33
4.4.1 Marcas .....	33
4.4.2 Nomes empresariais .....	35
4.4.3 Títulos do estabelecimento .....	37
4.4.4 Nomes de domínio .....	38
4.5 Biotecnologias .....	39
4.6 Topografias de circuitos integrados .....	41
4.7 Indicações geográficas .....	43
4.8 Regras de repressão à concorrência desleal .....	45
5. A BASE CONSTITUCIONAL DOS BENS DA PROPRIEDADE INDUSTRIAL .....	48
5.1 A alocação dos bens da Propriedade Industrial na Constituição Federal .....	49
5.2 Os bens da Propriedade Industrial e os conflitos com outros valores constitucionais .....	50
6. AS FORMAS DE PROTEÇÃO DOS BENS DA PROPRIEDADE INDUSTRIAL .....	53

6.1	As patentes.....	53
6.1.1	Noções gerais .....	53
6.1.2	Requisitos para a concessão das patentes .....	54
6.1.2.1	Restrições gerais.....	54
6.1.2.2	Restrições específicas.....	57
6.1.2.2.1	Invenções.....	57
6.1.2.2.2	Modelos de utilidade .....	60
6.1.2.2.3	Micro-organismos transgênicos.....	62
6.1.3	Formas de exploração das patentes.....	63
6.1.3.1	Cessão.....	63
6.1.3.2	Licença .....	64
6.2	Os registros .....	67
6.2.1	Noções gerais .....	67
6.2.2	Requisitos para a concessão do registro de marcas .....	67
6.3	Formas de exploração dos registros .....	71
7.	A REMUNERAÇÃO DOS CONTRATOS DE CESSÃO E DE LICENÇA DE MARCAS E DE PATENTES .....	73
7.1	Ganhos de capital.....	73
7.2	<i>Royalties</i> .....	74
8.	A MATERIALIDADE DO IMPOSTO SOBRE A RENDA.....	77
8.1	A competência tributária .....	77
8.2	A regra-matriz tributária .....	79
8.3	Considerações gerais sobre a materialidade do Imposto sobre a Renda .....	81
8.4	Renda .....	82
8.4.1	Aquisição .....	83
8.4.2	Disponibilidade .....	84
8.5	Proventos .....	86
8.6	Qualquer natureza.....	87
8.7	Definição da materialidade do Imposto sobre a Renda.....	88
9.	A TRIBUTAÇÃO DOS <i>ROYALTIES</i> PAGOS PELA EXPLORAÇÃO DE MARCAS E DE PATENTES .....	90
9.1	Licenciador pessoa física residente no Brasil .....	90
9.2	Licenciador pessoa jurídica residente no Brasil .....	91
9.3	Licenciador pessoa física ou jurídica residente no exterior.....	95
10.	A DEDUTIBILIDADE DOS <i>ROYALTIES</i> PAGOS PELO LICENCIADO .....	100
10.1	Considerações gerais.....	100

10.2	Pessoa física .....	101
10.3	Pessoa jurídica .....	103
10.3.1	Regra geral .....	103
10.3.2	Exceções.....	106
10.3.3	Histórico legislativo .....	113
10.3.4	A limitação máxima de 5% na dedutibilidade de <i>royalties</i> ....	124
10.3.5	A necessidade de averbação dos contratos de licença no INPI como condição à dedutibilidade dos <i>royalties</i> .....	127
10.3.6	A jurisprudência.....	130
10.3.7	As condições à dedutibilidade aplicáveis aos contratos firmados entre partes brasileiras e beneficiário no exterior ..	137
11.	AS IMPROPRIEDADES DA PORTARIA 436/1958.....	141
11.1	A revogação da Portaria 436/1958 .....	141
11.2	A falta de revisão periódica dos coeficientes percentuais admitidos para as deduções .....	145
11.3	O coeficiente de dedutibilidade e os limites à sua aplicação .....	147
11.3.1	A interpretação sistemática da Portaria 436/1958 .....	147
11.3.2	A ofensa ao princípio da estrita legalidade em matéria tributária .....	151
11.3.3	A função regulamentadora dos atos executivos .....	153
12.	PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA .....	155
13.	TRATADOS INTERNACIONAIS CELEBRADOS PELO BRASIL PARA EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO DA RENDA.....	161
13.1	Noções gerais e base legal .....	161
13.2	Métodos para evitar a dupla ou pluritributação .....	164
13.3	O artigo 12 da Convenção Modelo da OCDE: a tributação dos <i>royalties</i> gerados em Estados Contratantes.....	168
13.4	Artigo 24 da Convenção Modelo da OCDE: a norma de não discriminação dos residentes em Estados Contratantes .....	173
14.	CONCLUSÃO .....	179
14.1	Síntese conclusiva.....	179
14.2	Considerações finais .....	192
	REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS .....	196

## INTRODUÇÃO

Os bens imateriais – como as marcas e as patentes –, com a chegada da Internet e a dinamização das relações sociais, têm se mostrado uma crescente fonte de renda para os seus detentores. Com o desenvolvimento dos meios de comunicação aumenta-se o número de bens cujo valor não está mais baseado em algo material. Os negócios, cada vez mais, se fundamentam em elementos imateriais, na utilidade, na vantagem e no benefício que podem proporcionar.

Tais fatos, todavia, não escapam aos olhos atentos do fisco, que busca retirar do capital produzido por esses bens a parcela pertencente ao Estado. Com isso, tornam-se mais frequentes os conflitos envolvendo os contribuintes e as autoridades fiscais na tentativa de encontrar uma justa medida na tributação dos bens imateriais, de modo a não se exigir demais dos contribuintes, tampouco fazer com que deixem de arcar com a sua parcela de responsabilidade social.

Diante desse cenário, inicialmente pensou-se em examinar de uma forma geral a tributação dos bens imateriais no Brasil. Ocorre que o tema é demasiadamente amplo e, por conta disso, foi necessário proceder a uma série de delimitações para não haver o risco de a matéria ser tratada sem a profundidade que merece.

Assim, inicialmente, optamos por abordar apenas o IR, principal fonte de recursos da União Federal, cuja legislação tem suscitado, com maior frequência, dúvidas sobre seu campo de abrangência e limites. Depois disso, ainda foi necessário restringir, novamente, o objeto da análise a tão somente às marcas e às patentes.

Isso porque os bens imateriais são muitos e cada um deles possui sua particularidade, trazendo reflexos na forma de tributação, de modo que não é pos-

sível tratá-los como um todo homogêneo. A escolha dentre os bens imateriais pelas marcas e pelas patentes se deu em virtude de essas figuras serem objeto, com maior frequência, de transações econômicas e concentrarem o maior fluxo de capital.

Outra delimitação necessária diz respeito às contraprestações percebidas pelos proprietários de marcas e de patentes. Tais contraprestações podem se dar na forma de ganhos de capital, nos casos de cessão, ou na forma de *royalties*, nos casos de licença de uso. Acontece que ambas possuem muitos aspectos controvertidos, de modo que, considerando os fins do presente trabalho e a necessidade de realizar um estudo aprofundado sobre o tema, optamos por centrar nossa análise sob os *royalties*.

Para levar a cabo a tarefa proposta, nossa análise partiu do conceito de coisas e bens, e foi sendo restringida de modo a segregar, dentre os bens, os materiais dos imateriais, estes últimos compostos por descobertas científicas, Direitos Autorais e bens relacionados à Propriedade Industrial. Isso feito, dentro do campo da Propriedade Industrial, foi examinada cada uma das figuras que a compõe: invenções; modelos de utilidade; desenho industriais; marcas; nomes empresariais; títulos de estabelecimentos; nomes de domínio; micro-organismos transgênicos e cultivares; topografias de circuitos integrados; indicações geográficas; e regras de repressão à concorrência desleal.

Individualizados os bens e os direitos da Propriedade Industrial, o enfoque do trabalho então se volta às invenções, modelos de utilidade e micro-organismos transgênicos, tutelados pelo Estado sob a forma de patentes, e sob as marcas, protegidas pelo Direito sob a forma de registros. As patentes e os registros, quando têm apenas o seu direito de exploração concedido onerosamente a terceiros, são remunerados mediante o pagamento de *royalties*.

Os *royalties*, uma vez definidos, passam a ser examinados em relação ao IR, tendo em mente o conceito constitucionalmente pressuposto de renda delimitado pelo legislador complementar, sob o enfoque do licenciador pessoa física residente no Brasil, do licenciador pessoa jurídica domiciliado no País e sob a perspectiva do licenciador, seja ele pessoa física ou jurídica, estabelecido no exterior. Posteriormente, a análise se volta às regras gerais de dedutibilidade e às controvertidas restrições impostas pela legislação infraconstitucional e por normas secundárias, como limites e condições à dedução de despesas.

Por fim, o trabalho avalia a aplicação das regras de preços de transferência e dos tratados internacionais celebrados pelo Brasil, a fim de evitar a dupla tributação da renda, nas remessas de *royalties* feitas por brasileiros para o exterior e nos casos em que os *royalties* são pagos a beneficiário residente no País.

Seguindo essa linha de raciocínio e firmes nas premissas estabelecidas, foi possível chegar a conclusões sobre diferentes aspectos relacionados à tributação pelo IR dos *royalties* decorrentes da exploração de marcas e de patentes, de forma a contribuir com o esclarecimento de pontos polêmicos que envolvem a matéria no campo do Direito Tributário brasileiro.

Finalmente, vale notar que uma das razões que motivaram a elaboração do presente trabalho foi o fato de, até o momento, a tributação dos bens imateriais ser um assunto ainda pouco explorado pela doutrina nacional, apesar da sua crescente relevância no cenário econômico. E mais, entre as poucas obras que tratam do assunto, a maior parte delas foi elaborada por especialistas da área da Propriedade Intelectual que, diante das necessidades do dia a dia, resolveram se aprofundar na seara tributária.

Com este trabalho buscou-se o inverso. A partir de uma vivência cotidiana na área tributária, pretendeu-se realizar uma análise sob o enfoque do IR sobre questões relacionadas ao uso das marcas e das patentes. Portanto, com o estudo objetiva-se contribuir para a solução de controvérsias e a elucidação de questões envolvendo as marcas e as patentes em matéria de IR, porém, dessa vez, sob o enfoque de um especialista no Direito Tributário.

## 1

**A DISTINÇÃO ENTRE COISAS E BENS**

Os termos **coisa** e **bem** servirão de ponto de partida para o estudo da tributação pelo IR dos rendimentos decorrentes da utilização de invenções, dos modelos de utilidade, dos micro-organismos transgênicos e das marcas. Ocorre que os termos **coisa** e **bem** são polissêmicos, isto é, palavras que têm diferentes sentidos, sendo, por muitas vezes, equivocadamente utilizadas como sinônimos.

Assim, de início, faz-se oportuno especificar o que consideramos como **coisa** e o que consideramos como **bem** para que o leitor tenha a exata noção do sentido que cada um desses termos será empregado daqui em diante.

**Coisa**, conforme defendido por parte da doutrina,<sup>1</sup> é tudo aquilo que existe, com exceção do ser humano. É tudo o que há no mundo, exceto as pessoas, seja apropriável ou não, seja material ou imaterial.

Por seu turno, o **bem**, em seu sentido jurídico, é aquilo que existe e não é humano, portanto trata-se de uma coisa, com as particularidades de que deve ser útil e suscetível de apropriação. O fato de a coisa ser útil e suscetível de apropriação desperta, inevitavelmente, o interesse das pessoas sobre ela, o que faz surgir outro traço característico: a existência de valor econômico. Logo, **bem** é a coisa útil, suscetível de apropriação e com valor econômico.<sup>2</sup>

---

<sup>1</sup> Vide: Miguel Maria de Serpa Lopes (*Curso de direito civil*. 5. ed. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1971. v. 1, p. 316); Sílvio de Salvo Venosa (*Direito civil: parte geral*. São Paulo: Atlas, 2002. v. 1, p. 304); Maria Helena Diniz (*Curso de direito civil brasileiro: teoria geral do direito civil*. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2008. v. 1, p. 323-324); Sílvio Rodrigues (*Direito civil: parte geral*. 26. ed. São Paulo: Saraiva, 1996. v. 1, p. 110); e Carlos Roberto Gonçalves (*Direito civil brasileiro: parte geral*. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2009. v. 1, p. 240).

<sup>2</sup> Sobre o assunto esclarece Agostinho Alvim que a ideia de o bem ser suscetível de apropriação já está compreendida na ideia de que ele deve apresentar alguma utilidade, “eis que nenhuma utilidade tem o que é insuscetível de apropriação” (*Comentários ao Código Civil*. Rio de Janeiro: Jurídica e Universitária Ed., 1968. v. 1, p. 220).

Das definições acima se infere, portanto, que *coisa* é gênero do qual **bem** é espécie,<sup>3</sup> e com ele não se confunde. **Bem** é coisa material ou imaterial, útil aos homens, e de expressão econômica.

A **coisa**, ao contrário do **bem**, não será necessariamente apreciável economicamente. São coisas sem expressão econômica aquelas existentes em abundância no universo e que podem ser livremente utilizadas por qualquer pessoa, como o ar, o mar, a água dos rios etc.; e aquelas cuja propriedade ou utilização é atribuída a várias pessoas, como as praças, os parques e as ruas, são as chamadas **coisas comuns**.

Também não são apreciáveis economicamente as coisas que nunca foram apropriadas, as **coisas sem dono** (*res nullius*), como é o caso do peixe na água, a caça solta, e o fruto de árvore situado em terreno baldio; e aquelas objeto do abandono, as **coisas móveis abandonadas** (*res derelicta*), que já foram objeto de uma relação de direito, mas deixaram de sê-lo em razão de o seu dono ter voluntariamente renunciado ao direito que tinha.<sup>4</sup>

Os direitos da personalidade, tais como o direito ao nome, à honra, à integridade física e moral, entre outros, são **coisas**, porém não são **bens** na medida em que são insuscetíveis de apropriação, pois eles surgem com o nascimento de

<sup>3</sup> Nesse sentido: Miguel Maria de Serpa Lopes (*Curso de direito civil*. 5. ed. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1971. v. 1, p. 316); Silvio Rodrigues (*Direito civil: parte geral*. 26. ed. São Paulo: Saraiva, 1996. v. 1, p. 110); Maria Helena Diniz (*Curso de direito civil brasileiro: teoria geral do direito civil*. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2008. v. 1, p. 323); Carlos Roberto Gonçalves (*Direito civil brasileiro: parte geral*. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2009. v. 1, p. 240); e Sílvio de Salvo Venosa (*Direito civil: parte geral*. São Paulo: Atlas, 2002. v. 1, p. 304). Diversamente, defendendo que bem é gênero e coisa é espécie, estão Orlando Gomes (*Introdução ao direito civil*. Edição Universitária, Rio de Janeiro: Forense, 1989. p. 205) e Renan Lotufo (*Curso avançado de direito civil: parte geral*. 2. ed. São Paulo: RT, 2003. v. 1, p. 166).

<sup>4</sup> Caio Mário da Silva Pereira esclarece que, para que as coisas sejam consideradas abandonadas, é “mister a ocorrência de um fator psíquico, contido na intenção de renunciá-las”, para isso “basta que o propósito se infira inequívoco do seu comportamento [dono] em relação à coisa” (*Instituições de direito civil*. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1990. v. 4, p. 118). De forma semelhante defende Orlando Gomes ao afirmar que as coisas abandonadas “não se confundem com as coisas perdidas”, pois “estas continuam a ter dono”. “A perda da posse dá-se involuntariamente, enquanto o abandono é voluntário, consistindo no exercício de faculdade reconhecida ao titular do direito” (*Introdução ao direito civil*. Edição Universitária. Rio de Janeiro: Forense, 1989. p. 215).

cada pessoa, não sendo adquiridos ao longo de suas vidas. Ademais, os direitos da personalidade são insuscetíveis de apreciação econômica. Não há como mensurar adequadamente quanto vale a honra, a vida ou a liberdade de uma pessoa.

A violação de um direito da personalidade, é verdade, gera um direito de ação por parte do lesado, e, ao término do processo, pode resultar em uma indenização de caráter pecuniário. O fato de o lesado receber a indenização em espécie não significa que o direito da personalidade violado é economicamente mensurável, pois se trata de mera estimativa de pretensão reparatória, que, apesar de tentar se aproximar de um valor, nunca será capaz de fielmente apurá-lo em razão do alto grau de subjetividade envolvido na questão.

Além disso, a reparação pecuniária decorrente da lesão a um direito personalíssimo com ele não se confunde, são figuras distintas, de modo que não se pode falar que em virtude da existência de indenização, tal direito seria apropriável.<sup>5</sup> O direito da personalidade, tenha sido ele lesado ou não, pertence à pessoa desde o nascituro, não há uma aquisição. Mesmo porque a indenização, quando recebida, não é um pagamento pelo direito lesado, mas simples tentativa de restauração (ainda que imprecisa) de um estado original de direito.

Em suma, entendemos como **coisa** tudo o que permeia nossa realidade, com exclusão das pessoas, e como **bem** a coisa útil, apropriável e com expressão econômica. A nosso ver, **coisa** é gênero do qual **bem** é uma espécie.

---

<sup>5</sup> Caio Mário da Silva Pereira afirma que “é preciso [...] observar que a violação de um direito de caráter não patrimonial faz nascer para o lesado uma ação, que pode converter-se em um valor pecuniário, o qual entra então no seu patrimônio, sem com isto converter aquele em direito patrimonial” (*Instituições de direito civil*. 22. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2008. v. 1, p. 397).

## 2

**BENS MATERIAIS E IMATERIAIS**

A doutrina, a fim de facilitar a inteligência dos diversos elementos que integram o sistema jurídico, tem por praxe realizar classificações nas quais reúne em conjuntos, as figuras de traços comuns. O mesmo acontece com os bens. São diversas as classificações dadas aos bens, tais como: materiais e imateriais; móveis e imóveis; fungíveis e infungíveis, públicos e particulares, entre tantas outras possíveis. Entretanto, tendo em vista os fins do presente trabalho, iremos nos ater apenas à primeira categoria acima referida: a dos bens materiais e imateriais.

A classificação dos bens em materiais e imateriais provém do Direito Romano e, inicialmente, possuía como elemento distintivo a possibilidade de o bem ser ou não tocado, isto é, sua tangibilidade. No entanto, com o passar do tempo, notou-se que esse fator de discriminação não era adequado, na medida em que deixava de incluir entre os bens corpóreos coisas que, apesar de não poderem ser tocadas – como os gases, o vapor e a energia elétrica –, eram perceptíveis por outros sentidos.

Tal classificação também recebeu uma série de críticas por parte da doutrina brasileira que, capitaneada por Augusto Teixeira de Freitas,<sup>6</sup> a considerava inadequada por separar o bem, materialmente considerado, do seu respectivo direito, na medida em que o direito inexistia sem o seu objeto. Esse fato acabou contribuindo para que a classificação dos bens em materiais e imateriais não fosse acolhida pela legislação nacional.

---

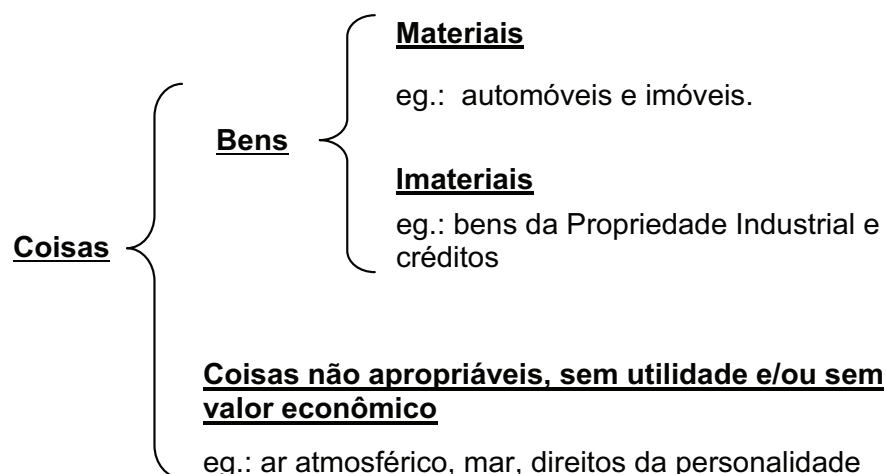
<sup>6</sup> A esse respeito afirma o jurista: “[...] nada mais incoerente do que nas chamadas **coisas corpóreas** considerar isoladamente o **objeto material** sobre que recai o **domínio** fazendo-se abstração deste primeiro direito real; ao passo que, nas chamadas **coisas incorpóreas**, prescinde-se ao contrário do **objeto** dos outros direitos, atendendo-se unicamente a estes, ou sejam **reais** – *jure in re aliena* – ou sejam **personais**. Tal é a teoria do Direito Romano, como sabem todos; de modo que em um membro da divisão ficam as **coisas** [o jurista entende por coisa somente os objetos corpóreos] propriamente ditas, e no outro membro quaisquer direitos pessoais ou reais com exceção unicamente do domínio” (*Código Civil*: esboço. Rio de Janeiro: Serviço de Documentação do Ministério da Justiça e Negócios Interiores, 1952. p. 185-186).

A despeito do exposto, a classificação dos bens em materiais e imateriais subsiste e se faz atual, pois, com a evolução e desenvolvimento dos meios de comunicação, é crescente o número de bens cujo valor não está mais baseado em algo palpável. O que se nota é que cada vez menos o valor dos negócios é dimensionado com fundamento em algo material, e cada vez mais se respalda em uma avaliação valorativa em função da utilidade, da vantagem ou do benefício que o bem pode proporcionar.

Ocorre, todavia, que a classificação dos bens em materiais e imateriais não tem mais por base o critério discriminador adotado pelo Direito Romano (tangibilidade). No contexto atual, são considerados bens materiais não apenas aqueles que podem ser tocados, mas todos aqueles que podem ser captados por algum dos nossos sentidos, como a energia elétrica, o ar comprimido, a pedra preciosa, o automóvel etc. Por outro lado, são bens imateriais os direitos das pessoas sobre o produto do intelecto, ou relativos a outras pessoas.

Os bens imateriais são abstrações criadas pelo homem, as quais foram recepcionadas pelo Direito. Têm, somente, existência lógico-jurídica, não existindo concretamente. São exemplos de bens imateriais os créditos, as criações autorais e os bens da Propriedade Industrial.

A fim de facilitar a visualização da classificação adotada, se faz oportuno conferir o seguinte quadro ilustrativo:



A partir das definições dadas, uma questão que surge é se as criações intelectuais podem ser consideradas **bens**, na medida em que, apesar de muitas serem úteis, não são passíveis de apropriação, visto que não têm um corpo físico.

Sob essa ótica, torna-se realmente complicado pensar em apropriação. No entanto, o Direito tem o poder de criar suas próprias realidades e, sendo assim, por conveniência de seus fins, determinou que as criações intelectuais que se mostrarem úteis serão consideradas como apropriáveis, ainda que não tenham consistência material.<sup>7</sup>

A fim de viabilizar a apropriação dos bens imateriais e permitir que sejam objeto de negócios jurídicos, o Direito criou títulos, que têm existência física e, com isso, permitem ao seu titular exercer as faculdades que lhes são próprias.

Desse modo, verifica-se que, em regra, os bens imateriais são juridicamente representados por títulos que, no caso das invenções, modelos de utilidade e micro-organismos transgênicos, são chamados de patentes; no caso dos desenhos industriais, signos distintivos, topografias de circuitos integrados e indicações geográficas, de registros; e no caso das cultivares, de certificados de proteção de cultivares, como será visto em detalhes adiante. Trata-se de documentos que atestam o direito de propriedade de uma dada pessoa sobre um certo bem imaterial.

Feitos os esclarecimentos acima, resta estabelecida a premissa de que os bens imateriais são todos aqueles decorrentes de abstrações humanas canceladas pelo Direito, por serem úteis para as pessoas, juridicamente passíveis de apropriação e com valor econômico. Isto posto, passemos à análise da Propriedade Intelectual a fim de melhor compreender a matéria.

---

<sup>7</sup> Cf. Miguel Maria Serpa Lopes. *Curso de direito civil*. 5. ed. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1971. v. 1, p. 320.

### 3

## O CONCEITO DE PROPRIEDADE INTELECTUAL

Inicialmente, é necessário examinar o conceito de Propriedade Intelectual a fim de avaliar a sua extensão e os bens por ela abrangidos.

O Decreto n.º 75.541, de 31.3.1975 (“Decreto 75.541/1975”), que promulgou a convenção que instituiu a Organização Mundial da Propriedade Intelectual, definiu em seu artigo 2.º, inciso VIII, quais os direitos que se encontram abrangidos pela Propriedade Intelectual.

Segundo o referido dispositivo, são abrangidos pela Propriedade Intelectual: as obras literárias, artísticas e científicas; as interpretações dos artistas intérpretes e as execuções dos artistas executantes, os fonogramas e as emissões de rádio-fusão; as invenções em todos os domínios da atividade humana; as descobertas científicas; os desenhos industriais; as marcas, bem como as formas e denominações comerciais; a proteção à concorrência desleal e todos os outros direitos inerentes à atividade intelectual nos domínios industrial, científico, literário e artístico.

A partir da posição firmada pelo artigo 2.º, inciso VIII, do Decreto 75.541/1975, observa-se que a Propriedade Intelectual é composta por descobertas científicas, Direitos Autorais e bens relacionados à Propriedade Industrial.

### 3.1 As descobertas científicas

As descobertas científicas, entre as quais se encontram as teorias e os métodos científicos, são percepções de um fenómeno natural preexistente a qualquer intervenção humana. Trata-se de simples constatações de coisas que já

existem, sobre as quais o homem não contribui com qualquer inovação ou atividade criativa.

As descobertas, em especial as científicas, resultam do espírito especulativo do homem, que por meio da investigação e da observação de fenômenos e leis naturais revela algo já existente na natureza, mas até então desconhecido pela humanidade, ampliando seus conhecimentos sobre o mundo físico.

Tendo em vista o enfoque deste trabalho, que se volta para o estudo da tributação pelo IR das contraprestações pagas pelo uso de marcas e de patentes, nos limitaremos a tecer esses breves comentários, cuja finalidade é de apenas dar uma noção do que vem a ser uma descoberta científica.

### 3.2 Os Direitos Autorais

Os Direitos Autorais,<sup>8</sup> como bem explica Eliane Yachouh Abrão,<sup>9</sup> “são um conjunto de ordem moral e de ordem patrimonial”. Os Direitos Autorais de ordem moral são: o direito ao inédito, o direito de ter seu nome sempre vinculado à obra, o direito de se opor a quaisquer modificações que nela se pretenda introduzir, e outras disposições expressamente previstas na lei especial. Ao passo que os Direitos Autorais de cunho patrimonial são aqueles que permitem ao titular da obra fruir e dispor publicamente dela, do modo que lhe convier, desde que observados os preceitos de ordem pública.

O Direito Autoral busca tutelar a operação intelectual original, resultante do trabalho criativo e capaz de ampliar os limites da realidade social. Protege-se a

---

<sup>8</sup> Cf. José Oliveira Ascensão, o Direito de Autor é termo mais restrito que Direito Autoral, que compreende, além dos Direitos de Autor, os que lhe são conexos e pertencem aos artistas intérpretes, executantes, os produtores de fonogramas e organismos de radiodifusão (*Direito autoral*. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1997. p. 15).

<sup>9</sup> O que é e o que não é Direito Autoral. Disponível em: <<http://www2.uol.com.br/direitoautoral/artigo04.htm>>. Acesso em: 1.º fev. 2010.

criação da coisa, que pode ou não ser nova, mas deve ser dotada de características próprias, traços pessoais, decorrentes da perspectiva do seu criador.

Protege-se não apenas a ideia criativa, mas também a sua forma exterior. Todavia, para que se tutelem o conteúdo e a forma da criação, é imprescindível a sua exteriorização. Em outras palavras, a ideia precisa ser expressa de alguma maneira, pois a simples conjectura ou pensamento não exposto está fora do âmbito de proteção do Direito Autoral.

Apesar de existirem bens de extraordinária importância econômica entre aqueles tutelados pelos Direitos de Autor e conexos, mais uma vez, considerando o objetivo deste trabalho, nos contentaremos apenas com essa simples referência à categoria dos aludidos bens, detendo nossa atenção sobre os bens da Propriedade Industrial.

### **3.3 A Propriedade Industrial**

Segundo o artigo 1.º, § 2.º, da Convenção de Paris para a Proteção da Propriedade Industrial, de 20.3.1883, a Propriedade Industrial abrange as “invenções, os modelos de utilidade, os desenhos ou modelos industriais, as marcas de serviço, o nome comercial e as indicações de procedência ou denominações de origem, bem como a repressão da concorrência desleal”.

Nos termos dessa convenção, a Propriedade Industrial deve ser entendida na mais ampla acepção, englobando não só a indústria e o comércio, mas também as indústrias agrícolas e extrativas e todos os produtos fabricados ou naturais, tais como: vinhos, grãos, tabaco em folhas, frutos, animais, minérios, águas minerais, cervejas, flores, farinhas etc.

Em decorrência do disposto na Convenção de Paris, constata-se que a Propriedade Industrial seria composta por bens relacionados à indústria propriamente dita, às indústrias agrícola e extrativa, produtos fabricados ou naturais, indicações geográficas, além de regras tendentes a combater concorrência desleal. Em suma, segundo a referida Convenção, a Propriedade Industrial abrangeria bens da indústria, bens naturais e regras protetivas.

O legislador nacional, entretanto, ao regular a matéria foi mais restritivo do que a posição firmada na Convenção de Paris. No artigo 2.º da Lei n.º 9.279, de 15.5.1996 (“Lei 9.279/1996”), estabeleceu que a Propriedade Industrial tem por objeto apenas as invenções, os modelos de utilidade, os desenhos industriais, as marcas, as indicações geográficas e as regras de repressão à concorrência desleal.

O legislador não incluiu na Propriedade Industrial os segredos de empresa, os bens naturais, os bens da indústria agrícola, as topografias de circuitos integrados, além dos seguintes signos distintivos empresariais: os nomes de empresa; os títulos de estabelecimento; e os nomes de domínios na Internet.

Em relação aos segredos de empresa, cumpre observar o seguinte. O Estado, para conferir especial proteção ao bem industrial, impõe como condição que o seu criador publique os detalhes da criação. Em troca dessa especial proteção, o Estado também limita o direito de exclusividade à exploração do bem a um determinado período de tempo.

Se o criador entende conveniente não divulgar as informações relativas à sua criação, para poder utilizá-la com exclusividade por tempo indeterminado, ele abre mão da tutela especial do Estado e, assim, arca com ônus de ele mesmo zelar para que terceiros não se utilizem indevidamente da sua criação.

Sendo feita a opção pela manutenção em segredo de uma criação, o criador estará amparado apenas pelas normas gerais do Direito contra a concor-

rência desleal, não fazendo jus à aplicação das normas específicas. Dessa forma, a nosso ver, foi acertada a não inclusão dos segredos de empresa entre os bens e direitos tutelados pela Propriedade Industrial.

Também foi correta, a nosso sentir, a exclusão dos bens naturais da tutela da Propriedade Industrial, uma vez que a sua finalidade é resguardar os direitos decorrentes de certos tipos de criações.

Os bens naturais, como os grãos, frutos, animais, minérios e flores, entre outros, não são criações, na medida em que não possuem nenhum traço criativo. O produto comercializado é algo já existente na natureza, que é apenas apreendido ou extraído pelo homem. O traço criativo, como se verá em detalhes adiante, é elemento essencial à tutela de um bem sob a forma de patente ou de registro.

No caso dos bens naturais, a criação fica por conta da natureza, exercendo o homem o papel de mero descobridor. Tais produtos apenas seriam passíveis de proteção pela Propriedade Industrial caso sobre eles houvesse alguma intervenção humana que lhes revelasse nova função ou utilidade para a indústria.

No que diz respeito aos bens da indústria agrícola, a Lei 9.279/1996 considera como integrantes da Propriedade Industrial somente os micro-organismos transgênicos, não tratando de outras variedades. As espécies vegetais superiores, as chamadas cultivares, apesar de não abrangidas pela Lei 9.279/1996, tiveram proteção *sui generis* concedida pela Lei n.º 9.456, de 25.4.1997 (“Lei 9.456/1997”).

Diante disso, consideramos que tanto os micro-organismos transgênicos quanto as cultivares, que podem ser genericamente denominados de biotecnologias, são bens integrantes da Propriedade Industrial. Para isso, basta que, no caso dos micro-organismos transgênicos, sejam atendidas as condições impostas pela Lei 9.279/1996, e, no caso das cultivares, as condições previstas na Lei 9.456/1997.

Situação semelhante se verifica com as topografias de circuitos integrados, que não foram mencionadas pela Lei 9.279/1996, que cuida da Propriedade Industrial, mas também possuem proteção *sui generis*, conferida pela Lei n.º 11.484, de 31.5.2007 (“Lei 11.484/2007”). As topografias de circuitos integrados, por resultarem de uma criação humana, também se encontram abrangidas pela Propriedade Industrial, desde que atendam às condições impostas pela legislação específica.

No tocante aos nomes empresariais, consideramos que a Lei 9.279/1996 deixou de incluí-lo indevidamente dentro da Propriedade Industrial, visto que se trata de uma criação intelectual, cuja finalidade é servir como elemento diferenciador de uma sociedade empresária perante as demais existentes no mercado. Denis Borges Barbosa<sup>10</sup> corrobora essa posição. Para ele, o nome empresarial é “um elemento inegavelmente integrante da propriedade industrial”, e apesar de não ter sido incluído pela Lei 9.279/1996 nesse conceito, “certamente deveria tê-lo sido”.

O mesmo aconteceu com os títulos de estabelecimento e nomes de domínio na Internet, que não foram abordados pela Lei 9.279/1996 indevidamente. Os títulos de estabelecimento quase sempre foram tutelados de forma genérica pela legislação nacional. Inicialmente foram abrangidos pelo termo “denominações”, no Decreto-lei n.º 2.682, de 23.10.1875 (“DL 2.682/1875”), no Decreto n.º 3.346, de 14.10.1887 (“Decreto 3.346/1887”) e no Decreto n.º 16.264, de 19.12.1923 (“Decreto 16.264/1923”). Posteriormente, os títulos de estabelecimento passaram a ser regulados dentro do gênero “marcas” no Decreto n.º 24.507, de 29.6.1923 (“Decreto 24.507/1923”), só recebendo tratamento próprio com o advento do Decreto-lei n.º 7.903, de 27.8.1945 (“Decreto 7.903/1945”), e os Decretos-leis n.ºs 254, de 28.2.1967 (“DL 254/1967”) e 1.005, de 21.10.1969 (“DL 1.005/1969”), que o sucederam.

---

<sup>10</sup> *Uma introdução à propriedade intelectual*. 2. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2003. p. 3.

No entanto, com a edição da Lei n.º 5.772, de 21.12.1971 (“Lei 5.772/1971”) a proteção do título do estabelecimento foi excluída, sendo mantida a exclusão pela atual lei que regula a Propriedade Industrial, a Lei 9.279/1996. Desse modo, atualmente, os títulos de estabelecimento, se não coincidentes com a marca, gozam de proteção apenas com base na repressão à concorrência desleal.<sup>11</sup>

Com os nomes de domínio na Internet a situação não é muito diferente, diante da sua não inclusão na Lei 9.279/1996, e na falta de outro dispositivo legal que o regule, atualmente são regulamentados por meros atos executivos, resoluções emitidas pelo Comitê Gestor Internet do Brasil.

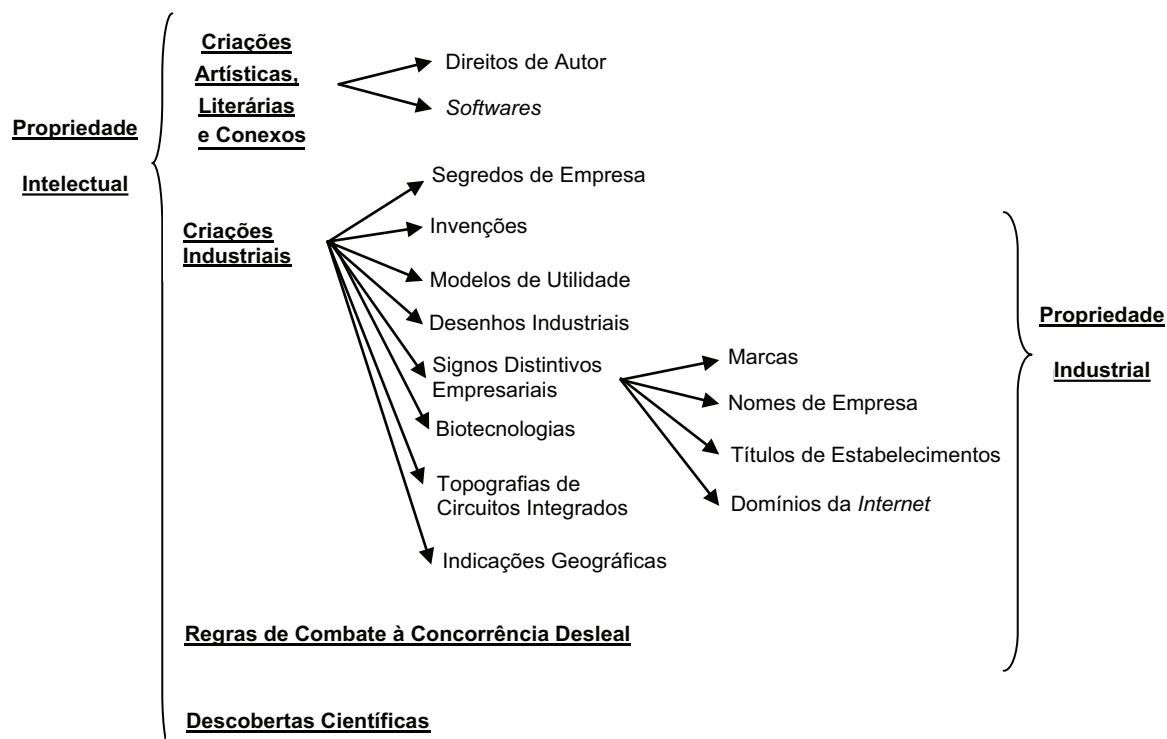
Os nomes empresariais, os títulos de estabelecimento e os nomes de domínio são inegavelmente criações humanas que objetivam servir de elementos diferenciadores de uma atividade, tais como as marcas. Assim, não nos parece razoável dispensar regramento específico às marcas e também não o fazer em relação aos demais signos distintivos empresariais. Nessa linha, a nosso ver, os nomes de empresa, os títulos de estabelecimentos e nomes de domínio deveriam ter sido regulados pela Lei 9.279/1996, e o fato de isso não ter sido feito pelo legislador ordinário não lhes retira a condição de bens integrantes da Propriedade Industrial.

Portanto, consideramos que a Propriedade Industrial compreende as invenções, os modelos de utilidade, os desenhos industriais, os signos distintivos empresariais (as marcas, os nomes de empresa, os títulos de estabelecimentos e os nomes de domínio), as biotecnologias, as topografias de circuitos integrados, as indicações geográficas e as regras de repressão à concorrência desleal.

---

<sup>11</sup> Cf. José Carlos Tinoco Soares. *Marcas vs. nome comercial: conflitos*. São Paulo: Jurídica Brasileira, 2000. p. 126-127.

Essa situação pode ser mais facilmente visualizada no seguinte quadro ilustrativo:



Cabe lembrar que os direitos relacionados ao nome ou à imagem das pessoas (direitos de personalidade), e os decorrentes de contratos (direitos das obrigações), apesar de encontrarem abrigo no Direito, não são abrangidos pela Propriedade Intelectual.

## 4

# OS BENS E OS DIREITOS DA PROPRIEDADE INDUSTRIAL

Definidos os bens e direitos integrantes da Propriedade Industrial, passemos à análise individualizada de cada uma de suas espécies.

### 4.1 Invenções

A invenção, segundo Jacques Labrunie,<sup>12</sup> “é uma criação intelectual de efeito técnico ou industrial”. Ou seja, é o resultado da intervenção do homem em elementos já existentes no mundo que o cerca, de modo a criar novas propriedades, até então inexistentes, que satisfaçam necessidades de ordem prática e/ou técnica. Trata-se de uma criação da inteligência humana que parte de elementos conhecidos para alcançar a solução de um problema social.

A criação, entretanto, não é termo sinônimo de descoberta. Como dito, a invenção consiste na criação de algo não existente. A descoberta, por outro lado, é simplesmente a revelação de algo que já se encontrava na natureza. Na descoberta não se busca resolver qualquer problema de ordem técnica ou prática, cuida-se, apenas, de aumentar os conhecimentos do homem sobre o mundo físico.<sup>13</sup>

---

<sup>12</sup> Requisitos básicos para a proteção das criações industriais. In: Manoel J. Pereira dos Santos; Wilson Pinheiro Jabur (Coord.). *Criações industriais, segredos de negócio e concorrência desleal*. São Paulo: Saraiva, 2007. p. 101.

<sup>13</sup> Segundo Pontes de Miranda, “a descoberta revela apenas o que ainda não se conhecia: é atividade do *homo sapiens*; a invenção, do *homo faber* [...]. Quem inventa dá ao mundo novo objeto inteligível, ou meio para se chegar a novos objetos utilizáveis, ou a novas aplicações úteis (*Tratado de direito privado*. Rio de Janeiro: Borsoi, 1956. t. XVI, p. 272).

João da Gama Cerqueira<sup>14</sup> comenta que na descoberta se fazem presentes o espírito especulativo e as faculdades de observação, ao passo que na invenção nota-se o espírito inventivo. Dessa forma, “com a descoberta, ficamos no campo da ciência e do **intelecto especulativo**, ao passo que, com a invenção, penetramos no domínio da realização e do **intelecto prático**”.

Essa distinção se faz importante pelo fato de somente as invenções terem a proteção do Direito sob a forma de patente. Como invenções devem-se entender tanto o produto, isto é, o “objeto material que se distingue por suas características de constituição”, tais como: estrutura, composição e forma, quanto o processo produtivo, compreendido como o “meio que, dentro de uma aplicação que lhe é dada, conduz à obtenção de um resultado ou de um produto”.<sup>15</sup>

Portanto, a invenção é um ato humano de criação que parte de elementos já existentes e gera um novo, diverso daqueles encontrados em sociedade, com o fim de satisfazer necessidades de ordem prática e/ou técnica.

#### **4.2. Modelos de utilidade**

O modelo de utilidade, assim como a invenção, resulta de uma atividade criadora. Entretanto, enquanto a invenção destina-se a solucionar um problema de ordem prática/técnica, o modelo de utilidade não agrega nenhum novo conhecimento, não traz respostas a um problema existente, limita-se, apenas, a trazer uma inovação que confere um melhor funcionamento, utilidade ou comodidade a um produto preexistente. A proteção da invenção recai sobre o conteúdo da ideia inventiva, já a proteção do modelo de utilidade recai sobre a forma pela qual ela se manifesta.

<sup>14</sup> *Tratado da propriedade industrial*. São Paulo: RT, 1982. v. 1, p. 222.

<sup>15</sup> Cf. Luiz Guilherme de A. V. Loureiro. *A Lei da Propriedade Industrial comentada*. São Paulo: Lejus, 1999. p. 44-45.

A invenção é um processo ou um produto criado em resposta a problemas técnicos, ao passo que o modelo de utilidade é fruto de alteração na forma do produto, na configuração ou na disposição dos seus elementos, que aprimora seus resultados ou produz resultados práticos novos. O modelo de utilidade resulta de modificações feitas em objetos conhecidos, que lhes proporcionam utilidade, vantagem ou efeito técnico que antes não tinham.

E mais, como bem colocado por Luiz Guilherme de A. V. Loureiro,<sup>16</sup> “o simples caráter utilitário da forma não é suficiente para a proteção pelo direito da patente. É preciso que ela seja indissociável do resultado, de maneira que, modificando-se a forma, o resultado não seria obtido”.

João da Gama Cerqueira,<sup>17</sup> ao tratar do assunto, assim conceituou o modelo de utilidade:

Os modelos de utilidade [...] consistem essencialmente em instrumentos, utensílios e objetos destinados a uma serventia prática. São modelos de objetos que, sem visarem a um **efeito técnico** peculiar (caso em que constituiriam **invenção** propriamente dita), se destinam, simplesmente, a melhorar o uso ou utilidade do objeto, a dotá-lo de maior eficiência ou comodidade em seu emprego ou utilização, por meio de nova configuração dada ao objeto, da disposição ou da combinação diferente de suas partes, de novo mecanismo ou dispositivo; em uma palavra, mediante modificação especial ou vantajosa introduzida nos objetos comuns.

A partir da definição dada acima, o referido jurista enfatiza alguns traços que entende ser essenciais ao modelo da utilidade. O primeiro aspecto é a necessidade de que o modelo de utilidade seja um objeto material, que constitua um fim em si mesmo, não sendo um meio para se obterem outros resultados.

O segundo característico diz respeito à finalidade do modelo de utilidade, que deve focar em melhorar a serventia do objeto, em relação ao uso a que

<sup>16</sup> *A Lei da Propriedade Industrial comentada*. São Paulo: Lejus, 1999. p. 47.

<sup>17</sup> *Tratado da propriedade industrial*. São Paulo: RT, 1982. v. 1, p. 600.

se destina, isto é, deve ser útil. O terceiro aspecto destacado pelo jurista consiste em ser o modelo de utilidade, em sua essência, uma criação de forma, ou seja, ele deve resultar de intervenções na forma ou na estrutura de um objeto preexistente. Por fim, o quarto fator próprio do modelo de utilidade refere-se à sua destinação, que deve se voltar a um uso ou emprego prático, que facilite a ação do homem ou aumente sua eficiência.<sup>18</sup>

Tais traços encontram-se refletidos no conceito de modelo de utilidade contido no artigo 9.º da Lei 9.279/1996, que o define como “objeto de uso prático, ou parte deste, suscetível de aplicação industrial, que apresente nova forma ou disposição, envolvendo ato inventivo, que resulte em melhoria funcional no seu uso ou em sua fabricação”.

Portanto, o modelo de utilidade é o resultado de uma atividade humana de criação que, apesar de não trazer solução para um problema técnico, confere a um produto já existente um melhor funcionamento, ou uma maior utilidade ou comodidade.

### 4.3 Desenhos industriais

Originalmente, o legislador brasileiro distinguia o desenho industrial, assim considerada a combinação de linhas ou cores aplicadas sobre um objeto para lhe dar um aspecto diferenciado ou uma fisionomia particular; do modelo industrial, um desenho em relevo, consistente em uma forma especial dada a um objeto em seu contorno ou configuração.<sup>19</sup> Ou seja, *grosso modo*, o desenho industrial referia-se a uma criação de cunho ornamental bidimensional, enquanto o modelo industrial correspondia a uma criação ornamental tridimensional.

<sup>18</sup> *Tratado da propriedade industrial*. São Paulo: RT, 1982. v. 1, p. 601-602.

<sup>19</sup> Cf. José Carlos Tinoco Soares. *Tratado da propriedade industrial: patente e seus sucedâneos*. São Paulo: Jurídica Brasileira, 1998. p. 120.

No entanto, com o advento da Lei 9.279/1996, o desenho industrial passou a representar não só os desenhos propriamente ditos, mas também os modelos industriais. As noções de desenho e modelo industrial foram reunidas em uma única figura: a do desenho industrial.

O artigo 95 da Lei 9.279/1996 define o desenho industrial como “a forma plástica ornamental de um objeto ou o conjunto ornamental de linhas e cores que possa ser aplicado a um produto, proporcionando resultado visual novo e original na sua configuração externa e que possa servir de tipo de fabricação industrial”.

A partir dessa definição observa-se a existência de dois traços relevantes do desenho industrial: um relativo à **forma**, e outro ligado à **função**. A forma diz respeito à ornamentação do bem, à contribuição estética que lhe foi dada, que deve ser inovadora e não necessariamente deve ter cunho artístico; já a função refere-se ao próprio bem objeto de ornamentação, que deve, obrigatoriamente, ter uma aplicação prática, isto é, deve visar à consecução de utilidades materiais diretas.<sup>20</sup>

No desenho industrial a inovação é de ordem estética, sobre um bem que possui cunho utilitário. Ou seja, a forma é dissociável do efeito técnico, é simplesmente ornamental. Verificada uma inovação de ordem técnica criadora de um novo bem, ou que aprimore a função de um bem já existente, ter-se-á uma invenção ou um modelo de utilidade, respectivamente, e não um desenho industrial. A obra cujo caráter seja puramente artístico, sem qualquer utilidade, também não pode ser classificada como desenho industrial, nos termos do artigo 98 da Lei 9.279/1996, sendo tutelada pelas normas de Direito Autoral.

---

<sup>20</sup> Para Pontes de Miranda, no desenho industrial “o que ressalta é a ornamentabilidade, a exterioridade nova, a nova forma do objeto. Não está em causa a invenção, nem sequer o modelo de utilidade. Mais se atende ao gosto, à forma, à cor, ou à figura, que o satisfaça, de que à utilização. Mais se está na dimensão da arte do que na dimensão da economia. Em relação à invenção, mais longe se está do que é ciência e mais perto do que é criação artística” (*Tratado de direito privado*. Rio de Janeiro: Borsoi, 1956. t. XVI, p. 419).

A exceção fica por conta dos artigos de joalheria que, apesar de não terem utilidade prática, em razão de determinação legal, são albergados pelo Direito da Propriedade Industrial, sendo equiparados a desenhos industriais. Em virtude dessa equiparação, os artigos de joalheria são passíveis de registro junto ao Instituto Nacional da Propriedade Industrial (INPI).

Portanto, será considerado um desenho industrial toda criação estética que proporcione a um dado bem de aplicação prática resultado visual inovador e seja passível de produção industrial, além dos artigos de joalheria.

#### **4.4 Signos distintivos empresariais**

Os signos distintivos empresariais são elementos que têm por finalidade identificar um determinado produto, serviço, ou atividade comercial existente no mercado, diferenciando-o dos demais. São instrumentos de comunicação entre o empresário e o seu público consumidor que permitem a identificação de um produto, serviço ou atividade, dos seus semelhantes, em razão de certas qualidades e/ou particularidades próprias daquilo que representam.

A expressão **signo distintivo empresarial** é gênero que possui entre as suas espécies as marcas, os nomes de empresa, os títulos de estabelecimento e os nomes de domínio. Em razão da singularidade de cada uma dessas formas de signos distintivos, passaremos a analisá-las individualmente a seguir.

##### **4.4.1 Marcas**

A marca é todo signo distintivo, visualmente perceptível, que identifica, direta ou indiretamente, um produto ou um serviço. Trata-se de um sinal que se soma ao produto ou serviço de modo a diferenciá-lo dos demais existentes no mer-

cado, e, indiretamente, serve como garantia de sua qualidade, distinguindo-o de outros, na medida em que, aos olhos do consumidor, todos os produtos e serviços identificados pelo mesmo sinal, por terem uma única origem, gozam de idêntica reputação.<sup>21</sup>

As marcas, conforme estabelece o artigo 123 da Lei 9.279/1996, se consideradas quanto ao seu propósito de **uso**, podem ser de três espécies distintas: (i) de produto ou serviço; (ii) de certificação; ou (iii) coletiva. A **marca de produto ou serviço** é aquela usada para distinguir um produto ou um serviço de outro idêntico, semelhante ou afim, só que de origem diversa.

A **marca de certificação**, por seu turno, é usada para atestar a conformidade de um produto ou serviço com determinadas normas ou especificações técnicas, tais como: a sua qualidade; a sua natureza; o material utilizado; e a metodologia empregada. Sua função é transmitir ao consumidor a informação de que o produto ou serviço possui uma qualidade elevada, na medida em que atende determinados padrões de excelência.

Por fim, existe a **marca coletiva**, que é aquela utilizada para identificar se um produto ou um serviço é fornecido por membro filiado a certa entidade. Trata-se de um sinal que, quando associado a um produto ou serviço, informa ao consumidor que o seu produtor ou prestador participa de uma determinada associação empresarial e que atende às condições por ela impostas. É a marca explorada por várias pessoas integrantes de uma mesma organização, que devem se ater ao regulamento de uso previamente estabelecido por essa instituição.

As marcas, entre outras classificações possíveis, também podem ser diferenciadas quanto à **forma** que se apresentam, se: (i) nominativas; (ii) figurati-

---

<sup>21</sup> Como a marca é um sinal designativo e visualmente perceptível, pela legislação brasileira em vigor, é vedado o registro de um som ou uma combinação de sons, um aroma ou uma combinação de aromas, ou então um gosto ou uma combinação de gostos.

vas; ou (iii) mistas (ou complexas). As marcas **nominativas** são compostas exclusivamente por palavras, existentes ou inventadas, as combinações de letras e/ou algarismos romanos e/ou arábicos.

As marcas **figurativas**, por seu turno, são formadas por desenhos, figuras, ou quaisquer formas estilizadas de letras e números, consideradas isoladamente. Por fim, as marcas **mistas** são aquelas que reúnem elementos nominativos e figurativos, ou são compostas somente por elementos nominativos, desde que a grafia se apresente de maneira estilizada, ou seja, grafados de uma maneira singular. Essa é apenas mais uma classificação entre tantas outras possíveis.

Do exposto tem-se que as marcas, independentemente da sua classificação, são signos distintivos que servem para diferenciar no mercado os bens e serviços provenientes de um empresário ou grupo de empresários, dos demais.

#### *4.4.2 Nomes empresariais*

O nome empresarial é uma expressão distintiva e reveladora da pessoa física ou jurídica no exercício da sua atividade negocial. Trata-se de um signo designado para individualizar e identificar a empresa e o seu negócio.

De acordo com o artigo 1.155 do Código Civil, o nome empresarial é gênero do qual são espécies: (i) a firma; e (ii) a denominação. A **firma** tem por finalidade revelar, perante terceiros, o empresário envolvido com a atividade; a **denominação**, por outro lado, busca identificar o objeto da empresa.

O empresário individual somente pode adotar a modalidade da firma como nome empresarial, ao passo que a sociedade anônima pode apenas adotar a modalidade da denominação, e as sociedades limitadas podem optar por qualquer uma das duas formas.

A firma fundamenta-se, obrigatoriamente, em nome civil de um empresário individual ou de sócio de empresa. Com a particularidade de que, sempre que a firma for titularizada por pessoa jurídica, ela também poderá ser designada por **razão social**.

No caso de empresário individual, a firma será constituída pelo seu próprio nome, completo ou abreviado, que poderá ser acrescido de menção ao ramo de atividade exercida, tais como: “Antônio Mendonça”; “A. Mendonça”; ou “Mendonça Cirurgião Dentista”.

Tratando-se de sociedade limitada, a firma será composta pelo nome de um ou mais sócios, por extenso ou abreviado, sendo possível acrescentar ao nome de um deles a expressão “e companhia” ou a partícula “& Cia.”, além de referência ao ramo de atividade explorado, seguida da palavra limitada ou sua abreviação. Nesse caso, ter-se-iam, a título ilustrativo, as seguintes possibilidades: “Antônio Mendonça Cirurgião Dentista Ltda.”; “Mendonça e Perez Cirurgiões Dentistas Ltda.”; ou “Mendonça & Cia. Serviços Odontológicos”.

Já a denominação, dentro dos limites legais, pode adotar qualquer expressão linguística, independentemente de ser ou não o nome civil de sócio da empresa, desde que designe o objeto da sociedade. Quando a denominação não corresponder ao nome civil, ter-se-á um “nome fantasia”.

No caso de sociedade limitada, a denominação social, tenha ela elemento fantasia ou não, deverá conter a palavra “limitada” ou a partícula “Ltda.”. Na hipótese de a sociedade detentora do nome empresarial ser anônima, a denominação deverá conter as palavras “sociedade anônima”, “companhia”, ou as suas respectivas abreviações. Exemplificando o que foi dito, há as seguintes possibilidades de denominação: “Moura Brandão Aviamentos Ltda.”; “M. Brandão Aviamentos S.A.”; ou “Aviamentos Dois Irmãos S.A.”.

Portanto, verifica-se que o nome empresarial, independentemente da modalidade adotada, se firma ou denominação, tem a finalidade de proteger uma determinada atividade empresarial. Para isso, busca identificar o sujeito de direito, isto é, o empresário, seja ele pessoa jurídica ou pessoa física, e a reputação que o resultado do seu trabalho gera junto aos consumidores, fornecedores e prestadores de serviço.

#### 4.4.3 *Títulos do estabelecimento*

A prática mercantil tradicional consagrou o hábito de distinguir com nomes específicos os locais nos quais são realizadas as atividades empresariais, tais como: hotéis, restaurantes, teatros, estádios, entre outros. Esses nomes específicos, pelos quais certos estabelecimentos ficaram conhecidos em determinado momento, acabam se perpetuando no tempo e, por conta disso, são tutelados pelo Direito.

Segundo José Carlos Tinoco Soares,<sup>22</sup> o título do estabelecimento é o “sinal nominativo, numérico ou figurativo que identifica o comerciante no exercício de suas atividades e pelo qual se apresenta para o público em geral”. Para Waldemar Ferreira,<sup>23</sup> “é o sinal não do organismo jurídico, como o é a firma, mas dos locais em que exerce a atividade daquela”, que pode ser exteriorizado por letreiros, tabuletas, dísticos, emblemas, entre outros, colocados na frente do estabelecimento a fim indicá-lo à clientela.

A partir das colocações feitas acima, conclui-se que o título do estabelecimento deve ser considerado como o nome ou a expressão designada pelo empresário para identificar o local no qual realiza sua atividade perante o público.

<sup>22</sup> *Marcas vs. nome comercial: conflitos*. São Paulo: Jurídica Brasileira, 2000. p. 125.

<sup>23</sup> *Tratado de direito comercial*. São Paulo: Saraiva, 1962. v. 6, p. 197.

#### 4.4.4 Nomes de domínio

A Internet é um sistema que permite diversos computadores, sediados em diferentes localidades, se intercomunicarem, transmitindo diferentes documentos e informações entre si. Os domínios são áreas de informação contidas dentro desse sistema, que recebem um nome único, a fim de possibilitar a sua identificação pelos diversos usuários da rede de computadores.

Originalmente, a identificação dos domínios era feita por meio de uma sequência de números, conhecida como Internet Protocol (IP), que funcionava relativamente bem, tendo em vista o âmbito reduzido de abrangência da Internet nos seus primórdios, quando se limitava a conectar centros de pesquisas militares norte-americanos. Todavia, com a sua massificação, visto que não era fácil nem prático lembrar os números IP, a identificação dos domínios adotou o atual formato, que consiste em uma série numérica decodificada para um endereço alfabético, tais como: <www.planalto.gov.br>, <www.jfsp.jus.br> e <www.receita.fazenda.gov.br>.<sup>24</sup>

Ao detentor de um nome de domínio, devidamente registrado no órgão competente, é conferido um título, sob a forma de registro, que lhe outorga um direito *sui generis* de propriedade, por meio do qual está autorizado a explorá-lo.<sup>25</sup>

Em suma, os nomes de domínio na Internet são sistemas de localização e identificação de informações dentro da rede mundial de computadores, e cumprem, assim, função idêntica à dos números de telefone e das caixas postais. No

<sup>24</sup> Para maiores informações sobre a origem da Internet e a sistemática de funcionamento dos domínios, conferir Marcos Rolim Fernandes Fontes. *Nomes de domínio no Brasil: natureza, regime jurídico e solução de conflitos*. São Paulo: Quartier Latin, 2006.

<sup>25</sup> Nesse sentido, Erick Iriarte Ahon afirma que “un nombre de dominio es un identificador basado en caracteres alfanuméricos, destinado a facilitar la recordación de una máquina conectada a la Red. Su naturaleza es un derecho de uso *sui generis*, pudiendo configurarse como una posesión y, eventualmente, estaríamos frente a un derecho de propiedad al nombre de dominio” (Nombres de dominio en el Internet. In: Marcos Wachowicz (Coord.). *Propriedade intelectual e Internet*. Curitiba: Juruá, 2002. p. 163).

entanto, pelo fato de a função distintiva ser feita por meio de nomes, e não apenas mediante números, eles acabam por atuar não só como uma direção para o usuário da Internet, mas também como um fator diferenciador de um produto ou serviço, aproximando-se, nesse sentido, das marcas.

#### 4.5 Biotecnologias

A biotecnologia, segundo Aurélio Wander Bastos,<sup>26</sup> pode ser definida como “a aplicação de princípios científicos para o processamento de materiais e energia por agentes biológicos com a finalidade de prover bens e serviços”. O jurista complementa essa noção ao colocar que a biotecnologia consiste “na utilização de bactérias, levedos e células animais e vegetais em cultivo, cujo metabolismo e capacidade de biossíntese estão orientados para a fabricação de substâncias específicas”.

Em termos mais simples, a biotecnologia pode ser definida como uma forma de aplicação de princípios científicos e conhecimentos tecnológicos no processamento de materiais, mediante a utilização de organismos, sistemas ou processos biológicos, visando à produção industrial de bens e serviços.

A partir da referida definição observa-se a amplitude desse ramo do conhecimento. O Direito, entretanto, tratou da matéria especificamente apenas em relação aos micro-organismos transgênicos e às cultivares, ficando as demais biotecnologias sujeitas ao regramento geral.

Os micro-organismos transgênicos são regulados pela Lei 9.279/1996, e devem ser entendidos como organismos microscópicos, inferiores a um micron, aos quais foi incorporado o resultado de trabalho intelectual humano, de modo que

---

<sup>26</sup> *Dicionário brasileiro de propriedade industrial e assuntos conexos*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 1997. p. 32.

não se encontram mais no mesmo estado em que se achavam originalmente na natureza. São exemplos de micro-organismos: as bactérias, as leveduras, os vírus, as algas, entre outros.

Já as cultivares foram definidas da seguinte maneira pelo legislador ordinário no artigo 3.º, inciso IV, da Lei 9.456/1997:

Art. 3.º Considera-se, para os efeitos desta Lei:

[...]

IV – cultivar: a variedade de qualquer gênero ou espécie vegetal superior<sup>27</sup> que seja claramente distinguível de outras cultivares conhecidas por margem mínima de descritores,<sup>28</sup> por sua denominação própria, que seja homogênea e estável quanto aos descritores através de gerações sucessivas e seja de espécie passível de uso pelo complexo agroflorestral,<sup>29</sup> descrita em publicação especializada disponível e acessível ao público, bem como a linhagem componente de híbridos.

De uma forma mais simplificada, pode-se dizer que as cultivares são espécies de plantas com flores, com finalidade comercial, que foram melhoradas pelo homem mediante alteração ou introdução de característica estável que antes não possuíam, e se apresentam de forma homogênea em outros exemplares da mesma espécie, sendo capazes de distinguir-se de outras variedades vegetais.

A Lei 9.456/1997, que trata das cultivares, protege não só as plantas, mas também as estruturas vegetais necessárias à sua reprodução e à sua multiplicação, a fim de preservar os esforços dos melhoristas para a criação de variedades vegetais novas a partir de processos de seleção e melhoria.

<sup>27</sup> As espécies vegetais estão agrupadas em vegetais superiores e inferiores, conforme a presença ou não de flores em suas estruturas. Assim são vegetais inferiores (sem flores): as algas, as briófitas e as pteridófitas; enquanto são considerados vegetais superiores (com flores): as gimnospermas e as angiospermas.

<sup>28</sup> A margem mínima de descritores corresponde às características morfológicas, fisiológicas, bioquímicas ou moleculares mínimas, herdadas geneticamente, consideradas suficientes para diferenciar uma nova cultivar das demais existentes.

<sup>29</sup> O complexo agroflorestral é o conjunto de atividades relativas ao cultivo de gêneros e espécies vegetais visando, entre outros, à alimentação humana ou animal, à produção de combustíveis, óleos, corantes, fibras e demais insumos para fins industrial, medicinal, florestal e ornamental.

As simples descobertas, o todo ou a parte de seres vivos, e os materiais biológicos encontrados na natureza, não carregam consigo qualquer traço de uma criação humana, por essa razão não são considerados micro-organismos transgênicos ou cultivares e, por consequência, não são tutelados pela Lei 9.279/1996 ou pela Lei 9.456/1997.

Do exposto, observa-se que entre as diversas espécies de biotecnologias existentes, o Direito dispõe de regulamentação específica apenas para os micro-organismos transgênicos, tutelados pela Lei 9.279/1996, e para as cultivares, reguladas pela Lei 9.456/1997. Os micro-organismos transgênicos são organismos microscópicos que sofreram uma alteração na sua composição original em razão de uma intervenção humana, enquanto as cultivares, apesar de também terem sofrido modificações, restringem-se às espécies vegetais superiores (plantas com flores).

#### **4.6 Topografias de circuitos integrados**

As topografias de circuitos integrados, segundo dispõe o artigo 26, da Lei n.º 11.484, de 31.5.2007 (“Lei 11.484/2007”), são uma série de imagens relacionadas, construídas ou codificadas sob qualquer meio ou forma, que representam a configuração tridimensional das camadas que compõem um circuito integrado, em qualquer estágio de sua concepção ou manufatura.

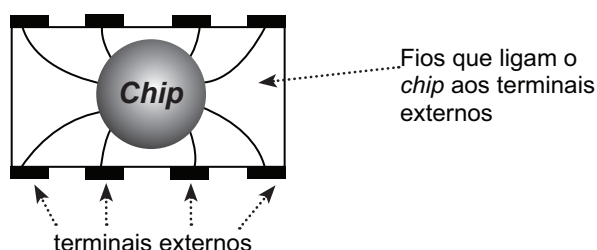
Os circuitos integrados são definidos pelo legislador como produtos, em forma final ou intermediária, com elementos ativos e com interconexões integralmente formadas sobre uma peça de material ou em seu interior, com a finalidade de desempenhar função eletrônica.

Tentando simplificar o conceito trazido pela Lei 11.484/2007, pode-se dizer que as topografias de circuitos integrados são configurações tridimensionais das camadas que compõem os circuitos integrados.

Os circuitos integrados, por sua vez, são conjuntos organizados de interconexões, transistores e resistências, dispostos em camadas sobre peças de material semicondutor, que visam a realizar funções eletrônicas em equipamentos. Trata-se de circuitos eletrônicos miniaturizados, produzidos na superfície de um substrato de material semicondutor.

Os circuitos integrados, conhecidos vulgarmente como *chips*, são usados em quase todos os equipamentos eletrônicos existentes nos dias de hoje, e têm como seus expoentes as memórias e os processadores de computador.

Os conceitos aqui mencionados podem ser mais bem compreendidos a partir da visualização da figura abaixo, que de uma maneira simplificada representa um circuito integrado visto por dentro e de cima. Vale notar que o *chip* é envolto por uma caixa que o protege, sendo a sua comunicação com o exterior feita por meio de finos fios que o ligam a terminais externos.



Dessa forma, pode-se dizer simplificada que uma topografia de um circuito integrado nada mais é do que uma representação tridimensional de um circuito eletrônico miniaturizado.

## 4.7 Indicações geográficas

De acordo com o artigo 22 do Acordo sobre Aspectos dos Direitos de Propriedade Intelectual relacionados ao Comércio (ADPIC) – também conhecido por Acordo TRIPS<sup>30</sup> –, incorporado ao ordenamento interno por meio do Decreto n.º 1.355, de 30.12.1994 (“Decreto 1.355/1994”), as indicações geográficas são genericamente definidas como indicações que individualizam um produto como originário de uma localidade, quando determinada qualidade, reputação ou outra característica do produto seja atribuída à sua origem geográfica.

A Lei 9.279/1996, ao tratar do assunto, foi mais específica, considerando indicação geográfica como gênero, do qual são espécies: (i) a indicação de procedência; e (ii) a denominação de origem. A **indicação de procedência**, segundo o artigo 177 da Lei 9.279/1996, é “o nome geográfico de país, cidade, região ou localidade de seu território, que se tenha tornado conhecido como centro de extração, produção ou fabricação de determinado produto ou de prestação de determinado serviço”.

A indicação de procedência faz referência a um determinado local, notadamente reconhecido como um centro de extração, produção ou fabricação de produto, ou prestação de determinado tipo de serviço, que não se encontra relacionado ao meio geográfico.

Em suma, basta que o produto ou o serviço provenha de certa região, não há características naturais ou humanas envolvidas na sua produção ou prestação. São exemplos de indicações de procedência: a região de Franca, em São Paulo, para calçados; o sul da Bahia, para charutos; as cidades de Gramado e Canela, no Rio Grande do Sul, para chocolates; e Minas Gerais, para a produção de queijos.

---

<sup>30</sup> TRIPS corresponde, na língua inglesa, à sigla utilizada para Trade-related Aspects of Intellectual Property Rights Agreement.

A **denominação de origem**, de acordo com o artigo 178 da Lei 9.279/1996, é “o nome geográfico de país, cidade, região ou localidade de seu território, que designe produto ou serviço cujas qualidades ou características se devam exclusiva ou essencialmente ao meio geográfico, incluídos fatores naturais e humanos”.

Ou seja, a denominação de origem designa certa localidade de elevada reputação pelas qualidades ou características dos seus produtos ou serviços, em decorrência de fatores naturais (composição do solo, formação geológica, clima, latitude, altitude, umidade, precipitação pluviométrica, vento etc.) e humanos (cultivo, tratamento, manufatura etc.).

Nas denominações de origem, o meio geográfico e o fator humano influenciam diretamente no produto ou serviço ao qual está ligado. São exemplos de denominações de origem: Champagne, em relação aos vinhos espumantes provenientes dessa região francesa; a região de Bordeaux, também na França, no que diz respeito aos vinhos tintos ali produzidos; a cidade de Parma, na Itália, relativamente aos presuntos; Cuba, para charutos; e a cidade francesa de Roquefort, para os queijos.

Portanto, enquanto a indicação de procedência identifica um centro de extração, produção ou fabricação de um produto ou serviço, que não se encontra vinculado ao meio geográfico ou a fator humano; a denominação de origem designa produto ou serviço que necessariamente está relacionado ao meio geográfico e a fator humano.<sup>31</sup>

---

<sup>31</sup> Cf. Marcos Fabrício Welge Gonçalves. *Propriedade industrial e a proteção dos nomes geográficos*. Curitiba: Juruá, 2007. p. 51-66.

#### 4.8 Regras de repressão à concorrência desleal

O artigo 170, *caput*, da Constituição Federal estabelece que a ordem econômica brasileira é fundada, entre outros valores, na livre-iniciativa. A livre-iniciativa, tal como colocada pela Constituição Federal, consiste, em linhas gerais, na liberdade que dispõe o particular para poder escolher qual atividade econômica pretende realizar, isto é, qual o empreendimento que pretende instaurar diante dos instrumentos econômicos disponíveis no mercado.

O referido dispositivo volta-se tanto para o Estado, que não deve interferir na economia de mercado, exceto quando expressamente autorizado por lei, quanto para os particulares, que não devem ameaçar o pleno exercício da livre-iniciativa.

No entanto, a própria Constituição Federal prevê restrições à plena liberdade de iniciativa, de modo a adequá-la às políticas públicas voltadas ao desenvolvimento da Economia e, por consequência, do próprio Estado. Entre os limites impostos à livre-iniciativa, encontra-se a proteção à livre concorrência.

A livre concorrência é princípio da ordem econômica e encontra-se previsto nos artigos 170, inciso IV, e 173, § 4.º, da Constituição Federal. Segundo esse princípio, devem ser coibidas as ações lesivas perpetradas: (i) por meio de atos inidôneos prejudiciais apenas aos interesses dos empresários concorrentes; ou (ii) por meio de atos inidôneos que, além de prejudicar terceiros, impliquem o abuso de poder, seja pela dominação dos mercados, pela eliminação da concorrência, ou pelo aumento arbitrário dos lucros.<sup>32</sup>

---

<sup>32</sup> Sobre o assunto, oportuna se faz a lição de Rogério Roberto Gonçalves de Abreu, que bem ponderou sobre a relação existente entre a livre-iniciativa e a livre concorrência: “Discute-se sobre a relação que existiria entre a livre-iniciativa e a livre concorrência, dizendo alguns que esta última seria corolário daquela e afirmando outros que seriam absolutamente independentes. Se a concorrência pressupõe a coexistência de diversos agentes econômicos em um determinado mercado e a livre-iniciativa é o fundamento responsável pela viabilização do surgimento de cada um desses atores, então podemos dizer que a **concorrência** (como fato econômico) é decorrência da livre-iniciativa. A **livre concorrência**, contudo, como princípio de base constitu-

A primeira modalidade de infração é reprimida no âmbito civil e criminal, e se enquadra como concorrência desleal. Já a segunda, além de ser reprimida no âmbito civil e criminal, também é combatida no nível administrativo, sendo conhecida como infração à ordem econômica.

A Propriedade Industrial, conforme preceitua o artigo 2.º, inciso V, da Lei 9.279/1996, volta-se à repressão dessa primeira modalidade de ilicitude cometida pelos particulares: a concorrência desleal. Sempre que houver um ato contrário ao que se espera da normalidade do comércio, e ao princípio da boa-fé nas relações comerciais, estará caracterizada a concorrência desleal.<sup>33</sup>

A concorrência, seja ela leal ou desleal, sempre busca prejudicar os concorrentes, retirando-lhes total ou parcialmente parcelas do mercado que haviam conquistado. Como bem coloca Fábio Ulhoa Coelho,<sup>34</sup> “a intencionalidade de causar dano a outro empresário é elemento presente tanto na concorrência lícita como na ilícita”. O fator diferenciador da concorrência leal para a desleal é o meio empregado para conquistar a preferência dos consumidores, que pode ser idôneo ou inidôneo.

Diante disso, o legislador fixou algumas ações que, uma vez verificadas, caracterizam meios inidôneos de concorrência, e serão passíveis de repressão pelo Direito. O artigo 195 da Lei 9.279/1996<sup>35</sup> determina como condutas contrárias

---

cional (indicação de objetivo a atingir), procura assegurar a eficácia da livre-iniciativa. De nada valeria poder entrar no mercado, utilizando o fundamento da livre-iniciativa, se nele não fosse possível se manter, dada a falta de efetividade do princípio da livre concorrência. Sendo assim, parece-nos adequado dizer que o princípio da livre concorrência alicerça e efetiva o fundamento constitucional econômico da livre-iniciativa” (Livre-iniciativa, livre concorrência e intervenção do estado no domínio econômico. *Revista dos Tribunais*, São Paulo: RT, ano 97, n. 874, p. 80, 2008).

<sup>33</sup> Cf. Luiz Guilherme de A. V. Loureiro. *A Lei da Propriedade Industrial comentada*. São Paulo: Lejus, 1999. p. 335-336.

<sup>34</sup> *Curso de direito comercial*. São Paulo: Saraiva, 2001. v. 1, p. 184.

<sup>35</sup> “Art. 195. Comete crime de concorrência desleal quem:

I – publica, por qualquer meio, falsa afirmação, em detrimento de concorrente, com o fim de obter vantagem;

II – presta ou divulga, acerca de concorrente, falsa informação, com o fim de obter vantagem;

à livre concorrência: (i) os atos tendentes a criar confusão entre concorrentes; (ii) as práticas de atos que denigram um concorrente; (iii) a utilização de publicidade enganosa; (iv) quaisquer manobras utilizadas para criar dificuldades a um concorrente; e (v) a divulgação de segredos da empresa.

Do exposto, observa-se que a repressão à concorrência desleal é apenas um dos elementos integrantes da política geral de defesa da livre-iniciativa, e o seu foco é coibir atos inidôneos cometidos por particulares que repercutam apenas sobre os seus concorrentes, não afetando a estrutura da ordem econômica. Essa seara do Direito, integrante da Propriedade Industrial, luta contra a concorrência exercida de forma contrária à prática comum dos bons comerciantes, como nos casos da utilização de propaganda desleal, falsa informação, desvio de clientela, uso indevido de sinal de identificação, entre tantos outros.

---

III – emprega meio fraudulento, para desviar, em proveito próprio ou alheio, clientela de outrem;

IV – usa expressão ou sinal de propaganda alheios, ou os imita, de modo a criar confusão entre os produtos ou estabelecimentos;

V – usa, indevidamente, nome comercial, título de estabelecimento ou insígnia alheios ou vende, expõe ou oferece à venda ou tem em estoque produto com essas referências;

VI – substitui, pelo seu próprio nome ou razão social, em produto de outrem, o nome ou razão social deste, sem o seu consentimento;

VII – atribui-se, como meio de propaganda, recompensa ou distinção que não obteve;

VIII – vende ou expõe ou oferece à venda, em recipiente ou invólucro de outrem, produto adulterado ou falsificado, ou dele se utiliza para negociar com produto da mesma espécie, embora não adulterado ou falsificado, se o fato não constitui crime mais grave;

IX – dá ou promete dinheiro ou outra utilidade a empregado de concorrente, para que o empregado, faltando ao dever do emprego, lhe proporcione vantagem;

X – recebe dinheiro ou outra utilidade, ou aceita promessa de paga ou recompensa, para, faltando ao dever de empregado, proporcionar vantagem a concorrente do empregador;

XI – divulga, explora ou utiliza-se, sem autorização, de conhecimentos, informações ou dados confidenciais, utilizáveis na indústria, comércio ou prestação de serviços, excluídos aqueles que sejam de conhecimento público ou que sejam evidentes para um técnico no assunto, a que teve acesso mediante relação contratual ou empregatícia, mesmo após o término do contrato;

XII – divulga, explora ou utiliza-se, sem autorização, de conhecimentos ou informações a que se refere o inciso anterior, obtidos por meios ilícitos ou a que teve acesso mediante fraude; ou

XIII – vende, expõe ou oferece à venda produto, declarando ser objeto de patente depositada, ou concedida, ou de desenho industrial registrado, que não o seja, ou menciona-o, em anúncio ou papel comercial, como depositado ou patenteado, ou registrado, sem o ser;

XIV – divulga, explora ou utiliza-se, sem autorização, de resultados de testes ou outros dados não divulgados, cuja elaboração envolva esforço considerável e que tenham sido apresentados a entidades governamentais como condição para aprovar a comercialização de produtos.”

## 5

### A BASE CONSTITUCIONAL DOS BENS DA PROPRIEDADE INDUSTRIAL

A Propriedade Industrial é assunto que nem sempre é tratado pelas Constituições nacionais, sendo, em grande parte das vezes, regulada apenas pela legislação infraconstitucional. No Brasil, todavia, o legislador constituinte agiu de forma diversa e incorporou a matéria ao corpo da Constituição Federal, dando a ela posição de destaque.

O artigo 170, inciso IV, da Constituição Federal prevê como fundamento da ordem econômica a livre concorrência e, assim, reprime qualquer ato contrário à prática regular do comércio. Em outras palavras, a Constituição Federal coíbe a concorrência desleal, como visto anteriormente. Ocorre que o presente trabalho tem por finalidade analisar aspectos tributários relacionados apenas às marcas e às patentes, **bens** da Propriedade Industrial. Por essa razão, deixaremos de examinar em maiores detalhes tal dispositivo, centrando-nos no artigo 5.º, inciso XXIX, da Constituição Federal, que trata dos bens da Propriedade Industrial.

O artigo 5.º, inciso XXIX, da Constituição Federal expressamente determina que serão assegurados aos autores de inventos industriais o privilégio temporário da sua utilização, a proteção da sua criação, além da propriedade da marca, do nome empresarial e de outros signos distintivos.<sup>36</sup>

A inclusão dos bens da Propriedade Industrial na Constituição Federal, entretanto, tem suscitado alguns questionamentos no meio jurídico. A crítica, res-

---

<sup>36</sup> “Art. 5.º [...]

[...]

XXIX – a lei assegurará aos autores de inventos industriais privilégio temporário para sua utilização, bem como proteção às criações industriais, à propriedade das marcas, aos nomes de empresas e a outros signos distintivos, tendo em vista o interesse social e o desenvolvimento tecnológico e econômico do País.”

salte-se, não diz respeito ao fato de os bens da Propriedade Industrial terem sido alçados ao foro de matéria constitucional, o que, diga-se de passagem, é louvável, mas, sim, em razão do capítulo no qual a matéria foi inserida, e do conflito que há em se tutelar um direito de exclusividade, diante de certos valores resguardados constitucionalmente.

### **5.1 A alocação dos bens da Propriedade Industrial na Constituição Federal**

A proteção dos bens da Propriedade Industrial foi inserida no inciso XXIX do artigo 5.º, que se encontra alocado no Título III da Constituição Federal, que trata “Dos Direitos e Garantias Fundamentais”. Assim, a questão imediata que se levanta é se os bens da Propriedade Industrial devem ou não ser tratados como direitos e garantias fundamentais dos cidadãos e, assim, gozar da especial proteção que essa categoria de direitos possui.

Os direitos e garantias fundamentais dos cidadãos são normas e instituições voltadas a resguardar a dignidade, a liberdade e a igualdade humana.<sup>37</sup> São direitos inatos ao homem que, em um Estado Democrático de Direito, não podem ser suplantados.

Assim, o reconhecimento constitucional da propriedade como direito fundamental só pode ocorrer quando ela for necessária para proporcionar ao indivíduo uma existência minimamente digna. Em outras palavras, quando a propriedade exercer a função de proteção às necessidades básicas da pessoa.

Nessa linha, os bens e direitos da Propriedade Industrial somente poderão ser considerados direitos fundamentais do homem se demonstrado que os

---

<sup>37</sup> Cf. Maria Helena Diniz. *Dicionário jurídico*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2008. v. 2, p. 158-192.

rendimentos deles decorrentes são imprescindíveis à pessoa, para que ela tenha ao menos as condições básicas para viver com dignidade.

Ressalvada essa hipótese, como bem coloca José Afonso da Silva<sup>38</sup> ao comentar o inciso XXIX do artigo 5.º da Constituição Federal, que trata dos bens sobre a Propriedade Industrial, tal dispositivo “está entre os dos direitos fundamentais, sem razão plausível para isso, pois evidentemente não tem natureza de direito fundamental do homem”. Por essa razão, tal previsão legal estaria mais bem alocada caso figurasse “entre as normas da ordem econômica”.

## **5.2 Os bens da Propriedade Industrial e os conflitos com outros valores constitucionais**

Outro aspecto que merece destaque são os pontos de conflito entre os bens da Propriedade Industrial e os seguintes valores assegurados constitucionalmente: a liberdade de concorrência; o desenvolvimento tecnológico e econômico do País; e o uso social das propriedades.

Os bens da Propriedade Industrial consistem, em verdade, em restrições à concorrência, por meio da concessão a uma pessoa de um direito de exclusividade por um determinado período de tempo. Trata-se da reserva da utilização econômica de um bem a alguns, e o conseqüente constrangimento social dos demais, que têm suas liberdades limitadas. É uma exceção à liberdade geral de utilização de um bem, que é retirado de circulação e colocado no âmbito de privilégio do indivíduo.

Em razão da peculiaridade dos bens da Propriedade Industrial acima apontada, José Oliveira Ascensão<sup>39</sup> defende que os direitos deles decorrentes re-

<sup>38</sup> *Curso de direito constitucional positivo*. 26. ed. São Paulo: Malheiros, 2006. p. 277.

<sup>39</sup> A pretensa propriedade intelectual. *Revista do Instituto dos Advogados de São Paulo*, São Paulo: RT, ano 10, n. 20, p. 252 e 261, jul.-dez. 2007. Sobre o assunto, cumpre mencionar a lição de José Oliveira Ascensão em artigo intitulado Direito intelectual, exclusivo e liberdade, no

sultam “da exclusão de terceiros de atividades relativas a bens intelectuais”, sendo, assim, “um direito de exclusivo e não um direito de propriedade”. Não obstante a opinião do mestre português, Jacques Labrunie,<sup>40</sup> apoiado nas lições de José Roberto Gusmão, bem coloca que os bens da Propriedade Industrial têm sim natureza jurídica de um direito de propriedade. Entretanto, trata-se de um direito de propriedade *sui generis*, pois os referidos bens têm a particularidade de ser imateriais e, conseqüentemente, insuscetíveis de posse, assim como contam com a característica de poder se sujeitar à proteção temporária.

Vale notar que a existência de restrições ao uso de criações industriais tem por finalidade recompensar o criador pelos benefícios por ele proporcionados à sociedade com o objeto do seu esforço pessoal, e estimular o desenvolvimento de novas atividades criativas capazes de agregar valores à coletividade, pela garantia de proteção de eventuais resultados. Tratando-se especificamente dos signos distintivos, a proteção ocorre para evitar a prática de atos confusórios, típicos da concorrência desleal.

Ocorre que, como dito, muitas vezes os benefícios concedidos pela Constituição Federal aos criadores entram em conflito com outros valores dela constantes, como: a liberdade de concorrência, prevista no artigo 1.º, inciso IV, e no artigo 170, inciso IV; o desenvolvimento tecnológico e econômico do País, expresso no artigo 3.º, inciso II, e artigo 5.º, inciso XXIX; e o uso social das propriedades, contido no artigo 5.º, inciso XXIII, e artigo 170, inciso III.

Os direitos, ainda que constitucionais, não são ilimitados, a despeito de sua natureza e da posição que ocupam na Constituição Federal. Os direitos, na

---

qual afirma que o fato de o legislador, por vezes, fazer referência inadequadamente ao termo **propriedade**, em termos práticos não se trata de um grande problema, pois “a lei vincula pelo regime que estabelece, e não pelas qualificações a que recorre” (*Revista da ABPI*, São Paulo: Garilli, n. 59, p. 44, jul.-ago. 2002).

<sup>40</sup> *Criações industriais, segredos de negócio e concorrência desleal*. Coordenação de Wilson Pinheiro Jabur e Manoel J. Pereira dos Santos. São Paulo: Saraiva, 2007. p. 105-106. (Série GVLaw.)

medida em que têm de conviver com outros direitos, estão sujeitos a restrições de várias ordens.

O Direito não é um amontoado de normas, mas sim uma série de arrazoados interligados que desempenham cada qual uma função coordenada com a função dos outros, de modo a formar um sistema. Assim, verificada uma tensão entre garantias constitucionais, ou seja, situação na qual duas normas jurídicas, em razão de circunstâncias específicas, não possam ser realizadas em todas as suas potencialidades concomitantemente, o conflito deve ser solucionado por meio da razoabilidade.

Com base nos ensinamentos de Luis Roberto Barroso,<sup>41</sup> uma aplicação de uma norma em detrimento de outra será razoável quando for: (i) adequada, isto é, for apta a atingir os objetivos almejados; (ii) necessária, ou seja, deve ser útil ao fim colimado; e (iii) proporcional, isto é, deve haver ponderação entre os “ônus impostos e os bônus conseguidos”. Logo, é indispensável a motivação da opção pela regra de prevalência escolhida como base na razoabilidade, mesmo porque no sistema jurídico sempre deve-se primar pela segurança das relações.

Do exposto conclui-se que as normas protetivas dos bens e direitos da Propriedade Industrial não são regras tendentes a tutelar criadores ou investidores, mas sim instrumentos de medida e ponderação, que assim devem ser interpretados, a fim de se alcançar um ponto de equilíbrio entre a Propriedade Industrial e os demais valores constitucionais.

Portanto, os bens da Propriedade Industrial devem ser sempre limitados, de modo a conciliar as finalidades e vantagens concedidas ao seu titular com o interesse geral, em especial com os direitos da livre concorrência, do desenvolvimento tecnológico e econômico do País, e do uso social das propriedades.

---

<sup>41</sup> *Interpretação e aplicação da Constituição: fundamentos de uma dogmática constitucional transformadora*. São Paulo: Saraiva, 1996. p. 208-209.

## 6

# AS FORMAS DE PROTEÇÃO DOS BENS DA PROPRIEDADE INDUSTRIAL

Os direitos dos criadores sobre invenções, modelos de utilidade, desenhos industriais, signos distintivos empresariais, biotecnologias, topografias de circuitos integrados e indicações geográficas são tutelados pelo Direito sob a forma de figuras específicas, quais sejam: as patentes, os registros (nas suas diversas formas) e os certificados de proteção de cultivares. Tendo em vista a amplitude do tema e o objetivo do presente trabalho, que se volta à análise dos aspectos tributários apenas das invenções, modelos de utilidade, micro-organismos transgênicos e marcas, iremos nos limitar a examinar a seguir as patentes e os registros de marcas.

### 6.1 As patentes

#### 6.1.1 *Noções gerais*

A proteção dos direitos relativos às invenções, aos modelos de utilidade e aos micro-organismos transgênicos é feita por meio da carta-patente ou, simplesmente, da patente. Isso não significa dizer que antes da concessão da patente o criador não tenha direitos assegurados. O direito do criador preexiste à patente, nasce com a criação, mas somente com a patente é que surge o direito de propriedade.

Antes da obtenção da patente o criador detém os direitos morais sobre a sua criação, como o de ter seu nome a ela vinculado. Entretanto, é somente após a obtenção do referido título que surgem para ele os direitos de cunho patrimonial decorrentes da exploração da criação.<sup>42</sup>

---

<sup>42</sup> Nessa linha é a lição de Pontes de Miranda ao afirmar que “a técnica legislativa apenas cindiu o tempo entre a criação do elemento patenteável ou a concepção do sinal distintivo ou sua destinação e o exurgimento do direito real. Adiou-se a atribuição de natureza real ao direito,

A patente é um título concedido pelo Estado ao titular de uma invenção, modelo de utilidade, ou micro-organismo transgênico. Tal título caracteriza-se por ser uma contrapartida assegurada ao criador por um trabalho intelectual tornado público, que contribui para o desenvolvimento técnico e comercial da sociedade, por meio da concessão de um direito exclusivo e temporário de exploração.

Visto de outra forma, a patente é um título capaz de assegurar ao seu detentor o monopólio temporário do uso de um produto ou processo produtivo, sendo-lhe reservado, inclusive, o direito de impedir que terceiros explorem o objeto da patente.

### *6.1.2 Requisitos para a concessão das patentes*

Para que as patentes sejam concedidas pelo INPI, órgão responsável pelo seu registro e fiscalização, e, assim, o seu detentor possa gozar de especial proteção, devem ser atendidas algumas condições legais. Parte das restrições impostas pelo legislador é geral, e vale tanto para as invenções quanto para os modelos de utilidade e para os micro-organismos transgênicos. Entretanto, parte delas é específica, e varia conforme a figura a ser tutelada.

#### *6.1.2.1 Restrições gerais*

Inicialmente, cabe destacar que as simples descobertas, inclusive o todo ou a parte de seres vivos e materiais biológicos encontrados na natureza, não podem ser objeto de patente, pois não carregam consigo qualquer traço criativo ou de

---

no tocante a criações industriais e a sinais distintivos. Todo o tempo, para as obras literárias, artísticas e científicas, é cheio pela propriedade intelectual. Para as criações industriais e os sinais distintivos, dividiu-se em dois tratos de tempo: um, correspondente à existência do direito formativo gerador, até o exercício desse; outro, desde o exercício, que leva à decisão constitutiva, com eficácia *ex tunc*" (*Tratado de direito privado*. Campinas: Bookseller, 2002. t. XVII, p. 507-508).

inovação que lhes permita receber especial proteção do Direito. Por questões de ordem moral, também não são patenteáveis as invenções que tenham por objeto formas derivadas de raça animal.

Vale notar que o isolamento e/ou a purificação de materiais biológicos só permite a patenteabilidade se demonstrada a sua utilidade e destinação industrial. Exemplo disso são os transgênicos, que resultam de uma transformação genética introduzida pelo homem em micro-organismos (artigo 18, inciso III, da Lei 9.279/1996).

Mas esses não são os únicos impedimentos à obtenção da patente. De acordo com o artigo 10 da Lei 9.279/1996, também não são patenteáveis: as teorias; os esquemas, planos, princípios ou métodos científicos, comerciais, matemáticos, contábeis, financeiros, educativos, publicitários, de sorteio e de fiscalização; a apresentação de informações; regras de jogos; pois, em geral, caracterizam-se por ser ideias abstratas sem aplicação industrial.<sup>43</sup>

As obras literárias, arquitetônicas, artísticas e científicas também não gozam da prerrogativa de serem protegidas pela patente, visto que são objeto de registro segundo legislação própria, dos Direitos Autorais, que resguarda a ideia criativa e sua forma exterior.

O mesmo ocorre com os programas de computador, que de acordo com a legislação específica são passíveis de registro. A esse respeito esclarece Denis Borges Barbosa<sup>44</sup> que o programa, “para ser patenteado, superando a proibição genérica de patentear *softwares* ‘em si mesmos’, deverá ter um tipo de atividade inventiva que seja apurado **num campo técnico**”. Ou seja, a solução dada pelo

---

<sup>43</sup> Cf. Denis Borges Barbosa. *Uma introdução à propriedade intelectual*. 2. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2003. p. 246-352.

<sup>44</sup> Idem, *ibidem*, p. 359.

programa de computador criado deve ser técnica (contribuir para o progresso tecnológico), e não se dar no campo de técnica.

Exemplos de programa de *softwares* patenteáveis são aqueles destinados a dar vida ao computador como o antigo MS-DOS, o Windows ou o MAC, entre outros, que se diferenciam de outros programas que têm função específica, mas não vitais ao funcionamento da máquina, tais como o Word, o Excel, o iTunes etc.

Não são protegidos pela Propriedade Industrial as técnicas e os métodos operatórios ou cirúrgicos, bem como os métodos terapêuticos ou de diagnóstico para aplicação no corpo humano ou animal, não pelo fato de poderem ou não ser caracterizados como criações, mas em razão de interesses públicos e questões de ordem moral.

Exatamente por esses motivos, o artigo 18, inciso I, da Lei 9.279/1996 prevê expressamente que não pode ser tutelado sob a forma de patente tudo aquilo que for contrário à moral, aos bons costumes, à segurança, à ordem e à saúde pública.

Por fim, existem as substâncias, matérias, misturas, elementos ou produtos resultantes de transformação do núcleo atômico, ou da modificação de suas propriedades e respectivos processos produtivos, cuja concessão de patente foi expressamente vedada pelo legislador ordinário, por meio do artigo 18, inciso II, da Lei 9.279/1996. Tal proibição se deve a razões ligadas ao interesse geral de desenvolvimento tecnológico e defesa nacional.<sup>45</sup>

---

<sup>45</sup> Não prevendo a concessão de patentes para atividades nucleares, o legislador pretendeu estimular a atividade inventiva, favorecendo a indústria nacional (tecnologicamente menos desenvolvida), em detrimento da estrangeira. Para os estrangeiros, o negócio de transformação do núcleo atômico, por envolver vultosos investimentos e não lhes garantir a segurança da exploração exclusiva da criação por certo período de tempo, acaba se tornando desinteressante.

As pretensões do legislador são questionáveis, pois, se por um lado a não concessão de patentes para atividades nucleares de fato serve de desestímulo aos investidores estrangeiros, por outro lado tal medida não assegura os interesses nacionais por meio da modernização da indústria local. Como a experiência tem mostrado, se houvesse concorrência vinda do exterior,

Traçados os impedimentos gerais à concessão de patentes, passemos à análise das restrições específicas existentes nos casos das invenções, modelos de utilidade e micro-organismos transgênicos.

### 6.1.2.2 Restrições específicas

#### 6.1.2.2.1 Invenções

Uma vez superados todos os impedimentos acima enumerados, para se obter proteção de uma invenção, seu inventor ainda deve comprovar que a sua criação atende a três requisitos, quais sejam: (i) a novidade; (ii) a atividade inventiva; e (iii) a aplicação industrial.<sup>46</sup>

A **novidade**, em linhas gerais, consiste na criação de algo até então desconhecido no meio especializado. Nesse sentido, a invenção deve ser vista sob um duplo enfoque: **objetivamente**, isto é, em relação às demais coisas existentes; e **subjetivamente**, isto é, em relação ao inventor. Não basta que uma criação seja nova para o seu inventor, ela também deverá o ser para as outras pessoas. O desconhecimento por parte do inventor de que o resultado da sua criação já foi inventado por outra pessoa anteriormente não pode autorizar a concessão da patente, por mais inovadora que ela seja para ele.

No entanto, segundo o artigo 11 da Lei 9.279/1996, novo é aquilo que não se encontra no “estado da técnica”. Portanto, para compreender o que a legislação nacional considera como novo, é preciso primeiro saber o que vem a ser

---

a indústria nacional, para não perder espaço no mercado, seria pressionada a se capacitar e a se estruturar melhor para poder concorrer em igualdade de condições com os estrangeiros, gerando, com isso, o melhor atendimento das demandas nacionais.

<sup>46</sup> Luiz Guilherme de A. V. Loureiro esclarece que, “embora alguns autores enumerem a existência de uma invenção como a quarta condição de patenteabilidade, não se pode confundir o objeto com as condições de proteção. Com efeito, a invenção é o objeto da proteção e não uma de suas condições” (*A Lei da Propriedade Industrial comentada*. São Paulo: Lejus, 1999. p. 44).

o estado da técnica. E foi a própria Lei 9.279/1996 que, no § 1.º do artigo 11, se encarregou de definir o estado da técnica como “tudo aquilo tornado acessível ao público antes da data de depósito do pedido de patente, por descrição escrita ou oral, por uso ou qualquer outro meio, no Brasil ou no exterior”.

Trocando um pouco as palavras, o que o legislador pretendeu estabelecer é que o objeto reivindicado pelo inventor não pode se encontrar acessível às pessoas, leigas ou não. O invento não deve ter sido divulgado ou tornado acessível ao público<sup>47</sup> até o momento do depósito do pedido de patente, ainda que sua publicação ocorra em momento posterior.

Mas não é toda divulgação que deve ser vista como um óbice à obtenção da patente. A divulgação de invenção feita pelo seu próprio inventor, quando verificada doze meses antes da data de depósito da patente – o chamado “período de graça” – em congresso, revista especializada ou em outro meio, não faz com que a invenção integre o estado da técnica. O mesmo ocorre quando dentro desse período a divulgação for feita inadvertidamente pelo INPI em decorrência de fraude, ou por terceiro não autorizado (artigo 12 da Lei 9.279/1996).

A divulgação do invento, aliás, como previsto no artigo 11, § 1.º, da Lei 9.279/1996, não deve ter ocorrido no País ou no exterior. Isso porque, apesar de a proteção patentária ser nacional, restringindo-se, no caso, ao Brasil, a análise da novidade é mundial. Ou seja, para fins de concessão de patente, a novidade deve ser absoluta.

O segundo requisito exigido pela legislação para a concessão da patente é a verificação de **atividade inventiva**. A atividade inventiva, segundo o artigo 13 da Lei 9.279/1996, ocorre sempre que, para um técnico no assunto, a invenção

---

<sup>47</sup> Cf. Luiz Guilherme de A. V. Loureiro, “pode ser considerado público uma multidão de pessoas, um pequeno grupo ou até mesmo uma só pessoa, desde que essa pessoa seja capaz de entender e comunicar o conteúdo da invenção e que não tenha recebido a comunicação como segredo” (*A Lei da Propriedade Industrial comentada*. São Paulo: Lejus, 1999. p. 53).

não decorra de maneira evidente ou óbvia do estado da técnica. Ou seja, é necessário que a criação represente um resultado técnico singular, que exceda à prática normal. Ela não deve decorrer da reunião de simples conhecimentos, mas de um legítimo ato de engenho.

O requisito da atividade inventiva, portanto, estará presente sempre que para um especialista<sup>48</sup> a invenção não representar uma decorrência óbvia de algo já conhecido. A verificação da inventividade da criação pode ser auxiliada por meio da análise da sua aceitabilidade pelos consumidores e dos resultados que o invento proporciona, tais como: eficiência, redução de custos, simplificação de processos industriais ou a diminuição do tamanho de utensílios e máquinas.<sup>49</sup>

Por fim, o terceiro requisito necessário à patenteabilidade de uma invenção refere-se à sua **aplicação industrial**. A aplicação industrial nada mais é do que a possibilidade da criação ser fabricada ou utilizada em qualquer tipo de indústria (artigo 15 da Lei 9.279/1996). E, quando a lei fala em qualquer tipo de indústria, o termo indústria deve ser interpretado da forma mais ampla possível, estando nele compreendidas não somente as invenções decorrentes de técnicas mecânicas, mas também aquelas vinculadas à agricultura, à arboricultura e à horticultura.<sup>50</sup>

---

<sup>48</sup> Denis Borges Barbosa esclarece que “a noção de decorrer de maneira evidente do estado da técnica indica que o padrão de avaliação é o homem especializado na matéria, mas não o maior expoente mundial do setor. Há um parâmetro usualmente utilizado para esta avaliação, que é do profissional graduado na especialidade, detentor dos conhecimentos acadêmicos comuns e da experiência média de um engenheiro ou técnico, **operando no setor industrial pertinente**. Decididamente, o parâmetro não é do cientista exponencial laureado com o prêmio Nobel” (*Uma introdução à propriedade intelectual*. 2. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2003. p. 383). No mesmo sentido é a lição de Jacques Labrunie: “[...] para que uma invenção preencha o requisito da atividade inventiva, ela não pode ser evidente, considerando-se o que já é conhecido. Mas – ainda resta a questão – evidente para quem? Para qualquer indivíduo, para um *expert* no assunto que envolve a invenção? Nem um, nem outro. Para ter atividade inventiva, a invenção não pode ser óbvia ou evidente para um técnico no assunto (em francês, *homme du métier*), não necessitando este ser alguém que conheça profundamente o assunto” (Requisitos básicos para a proteção das criações industriais. In: Manoel J. Pereira dos Santos; Wilson Pinheiro Jabur (Coord.). *Criações industriais, segredos de negócio e concorrência desleal*. São Paulo: Saraiva, 2007. p. 117). Em suma, trata-se do profissional que possui conhecimentos normais da técnica usada na invenção.

<sup>49</sup> Cf. Fábio Ulhoa Coelho. *Curso de direito comercial*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2001. v. 1, p. 147.

<sup>50</sup> Cf. Jacques Labrunie. Requisitos básicos para a proteção das criações industriais. In: Manoel J. Pereira dos Santos; Wilson Pinheiro Jabur (Coord.). *Criações industriais, segredos de negócio e concorrência desleal*. São Paulo: Saraiva, 2007. p. 121.

O objetivo de impor a industriabilidade como uma condição necessária à concessão da patente, na verdade, é evitar duas situações específicas: criações que dependam para a sua implementação de conhecimentos técnicos que, ainda que previsíveis, não existam; e invenções que não tragam proveito para as pessoas em geral. O papel da Lei 9.279/1996 é afastar a concessão de patentes a invenções cuja fabricação ainda não é possível, em razão do estágio evolutivo do estado da técnica, ou que não possuem qualquer utilidade para o homem.

A inexistência de condições econômicas que viabilizem a produção do invento em larga escala não é fator impeditivo à concessão de patente. Havendo a tecnologia necessária ao desenvolvimento da invenção, ainda que o seu custo seja elevado, a patente deve ser concedida.<sup>51</sup>

Do exposto, para o invento ser tutelado pelo Direito sob a forma da patente, ele não pode se enquadrar em nenhum dos impedimentos legais gerais, e deve atender simultaneamente aos requisitos da novidade, da atividade inventiva e da aplicação industrial.

#### 6.1.2.2.2 Modelos de utilidade

Assim como acontece com a invenção, o legislador nacional estabeleceu algumas condições particulares para que seja concedido o privilégio da patente ao modelo de utilidade. De início, é necessário que o resultado criativo não se enquadre em nenhum óbice legal. Para a concessão da patente para o modelo de utilidade são impostos os impedimentos gerais anteriormente mencionados, que se encontram previstos nos artigos 10 e 18 da Lei 9.279/1996.

---

<sup>51</sup> Cf. Fábio Ulhoa Coelho. *Curso de direito comercial*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2001. v. 1, p. 148.

Superada essa questão, para a obtenção da patente o inventor do modelo de utilidade deve comprovar que a sua criação atende a três requisitos: (i) a novidade; (ii) o ato inventivo; e (iii) a aplicação industrial. Os requisitos da **novidade** e da **aplicação industrial** devem ser compreendidos nos exatos termos definidos anteriormente, para o caso da invenção. Isto é, o modelo de utilidade deve representar uma criação até então desconhecida no meio especializado (que não se encontra no estado da técnica), e deve ser útil e passível de fabricação ou utilização em qualquer tipo de indústria.

A distinção do modelo de utilidade para a invenção dar-se-á no tocante ao ato inventivo. Os artigos 8.º e 13 da Lei 9.279/1996 mencionam como requisito necessário à proteção da invenção a existência de “atividade inventiva”, ao passo que os artigos 9.º e 14 da mesma lei dizem ser necessário à obtenção da patente que o modelo de utilidade represente um “ato inventivo”.

A atividade inventiva se faz presente sempre que, para um técnico no assunto, a criação não decorra de maneira **evidente** ou **óbvia** do estado da técnica. Já o **ato inventivo** se verifica sempre que para um técnico no assunto a criação não decorra de maneira **comum** ou **vulgar** do estado da técnica.

A diferença entre atividade inventiva e ato inventivo é sutil, mas existe. Ocorre que na prática é difícil diferenciar tais requisitos. Denis Borges Barbosa<sup>52</sup> conceitua ato inventivo como “um mínimo de inventividade além do que seria simplesmente novo”. Assim, como bem coloca Jacques Labrunie,<sup>53</sup> o intérprete deve ter em mente “a ideia de o requisito da atividade inventiva ser mais rígido e exigente do que o do ato inventivo”.

<sup>52</sup> *Uma introdução à propriedade intelectual*. 2. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2003. p. 384.

<sup>53</sup> Requisitos básicos para a proteção das criações industriais. In: Manoel J. Pereira dos Santos; Wilson Pinheiro Jabur (Coord.). *Criações industriais, segredos de negócio e concorrência desleal*. São Paulo: Saraiva, 2007. p. 119.

Se para a invenção exige-se um grau de inventividade mais elevado, por óbvio, no modelo de utilidade essa obrigação deve ser reduzida e exigida em uma menor proporção. Todavia, ainda que flexibilizada essa exigência, o modelo de utilidade impõe a existência de algo minimamente inovador, que não decorra do resultado da simples aplicação dos conhecimentos técnicos usuais.

Portanto, para que uma criação possa ser protegida pelo Direito por meio do privilégio da patente, é necessário que não se enquadre em nenhum óbice legal e atenda, simultaneamente, aos requisitos da novidade, do ato inventivo e da aplicação industrial.

#### 6.1.2.2.3 Micro-organismos transgênicos

Os micro-organismos transgênicos, para serem patenteáveis, nos termos do artigo 18, inciso III, da Lei 9.279/1996, além de não se enquadrarem em nenhum dos impedimentos gerais estabelecidos em lei, devem atender aos requisitos de: (i) novidade; (ii) atividade inventiva; e (iii) aplicação industrial.

A **novidade** consiste na criação de algo inexistente e desconhecido no meio especializado. A **atividade inventiva** impõe a criação de algo singular, que não decorra do simples emprego da técnica ou de prática habitual. Finalmente a **aplicação industrial** refere-se à possibilidade de a criação ser produzida em escala industrial, o que impõe a existência de meios aptos a desenvolverem o micro-organismo, e que este tenha proveito comercial.

Os requisitos específicos para a concessão de patentes aos micro-organismos transgênicos são idênticos àqueles previstos para as invenções. Dessa forma, iremos nos limitar a traçar essas poucas linhas sobre o assunto, na medida em que a matéria já foi examinada em detalhes quando feita referência às invenções.

### 6.1.3 Formas de exploração das patentes

Uma vez cumpridos os requisitos e observados os impedimentos legais mencionados, será concedida a patente. O titular da patente, entretanto, não terá a propriedade sobre a invenção, o modelo de utilidade, ou o micro-organismo transgênico, mas sim “sobre o título e o direito exclusivo de exploração da invenção que ele confere, no prazo e nas condições estabelecidas pela lei de propriedade industrial”.<sup>54</sup>

O proprietário da patente poderá explorar pessoalmente a invenção, o modelo de utilidade, ou o micro-organismo transgênico; permitir que terceiro explore sua patente por meio de um contrato de licença; ou então, mediante contrato de cessão, transferir o seu direito para terceiro, que poderá explorá-la diretamente ou outorgar tal competência para pessoa de seu interesse.

#### 6.1.3.1 Cessão

A cessão tem como propósito a mudança do titular da patente e, nas palavras de Manuel Botana Agra,<sup>55</sup> é “toda operación jurídica *inter vivos* o *mortis causa* por cuya virtud el titular transfiere la patente, con todos los derechos y facultades que ésta comporta y son susceptibles de transmisión, a un tercero que adquiere la titularidad de la misma”.

O contrato de cessão de patente, se for oneroso, terá a natureza jurídica de um contrato de compra e venda. Por outro lado, se for gratuito, terá a natureza jurídica de um contrato de doação e, em ambos os casos, será regido pelo direito

<sup>54</sup> Cf. Luiz Guilherme de A. V. Loureiro. *A Lei da Propriedade Industrial comentada*. São Paulo: Lejus, 1999. p. 39.

<sup>55</sup> *Manual de la propiedad industrial*. Carlos Fernández-Nóvoa, José Manuel Otero Lastres e Manuel Botana Agra. Madrid: Marcial Pons, 2009. p. 192.

das obrigações, no que não for incompatível com as normas especiais que regem a Propriedade Industrial.<sup>56</sup>

Na cessão de patente, o cessionário fica investido de todos os direitos do titular anterior (cedente), bem como obrigado a respeitar eventual contrato de licença, em curso, outorgado a terceiro, pois, em razão da já mencionada semelhança dessa espécie contratual com a compra e venda, a ela se aplicam supletivamente as regras relativas à venda de bem locado.

O contrato de cessão ainda poderá ser total ou parcial. Será total quando compreender todo o conjunto da patente e abranger a sua exploração na totalidade do território nacional. De outra forma, será parcial se a patente, comportando várias aplicações, for cedida de maneira restrita, limitando-se a determinada aplicação da invenção, modelo de utilidade, ou micro-organismo transgênico, e/ou tiver restringida a sua exploração à parte do território brasileiro.<sup>57</sup>

### 6.1.3.2 Licença

A licença é um ato pelo qual o detentor da patente (licenciador) preserva o seu direito de propriedade, mas cede a terceiro (o licenciado), voluntária ou obrigatoriamente, o direito de uso da invenção, do modelo de utilidade, ou do micro-organismo transgênico, por certo período de tempo.

A licença, quando for onerosa, terá a natureza jurídica de um contrato de locação. Todavia, se gratuita, assumirá a natureza jurídica de um comodato.<sup>58</sup>

<sup>56</sup> Nesse sentido, Fábio Ulhoa Coelho. *Curso de direito comercial*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2001. v. 1, p. 165.

<sup>57</sup> Sobre o assunto confira-se: Denis Borges Barbosa (Licenças e cessão. *Revistas da ABPI*, Rio de Janeiro, n. 40, p. 29-39, maio-jun. 1999) e Luiz Guilherme de A. V. Loureiro (*A Lei da Propriedade Industrial comentada*. São Paulo: Lejus, 1999. p. 134-135).

<sup>58</sup> Nesse sentido: João da Gama Cerqueira (*Tratado da propriedade industrial*. São Paulo: RT, 1982. v. 1, p. 438); Gabriel Francisco Leonardos (*Tributação da transferência de tecnologia*. Rio de Janeiro: Forense, 1997. p. 86-88); Fábio Ulhoa Coelho (*Curso de direito comercial*. 5. ed.

A licença da patente, tal qual ocorre com a sua cessão, poderá ser total, quando abranger todas as aplicações da invenção, do modelo de utilidade, ou do micro-organismo transgênico; ou parcial, se limitada apenas à parte de suas aplicações, por exemplo, no caso em que terceiro é autorizado a fabricar determinado produto patenteado, mas não a vendê-lo, ou vice-versa.

No tocante à abrangência territorial da patente, em regra, ela é concedida sobre a totalidade do território nacional, de modo que, se o uso da patente for parcial, restrito a certa localidade, tal limitação deverá constar expressamente do contrato.<sup>59</sup>

O contrato de licença, entretanto, quando autoriza a exploração de uma patente, não se limita a permitir que o licenciado apenas utilize um produto ou um processo produtivo, ele gera o compromisso por parte do licenciador de fornecer toda a tecnologia e *expertise* necessárias à adequada exploração da patente.

Isso porque, diante da inexistência de normas substantivas sobre licença de patentes, aplica-se a elas o direito comum. No caso, o artigo 566 do Código Civil, que incide supletivamente sobre questões ligadas à Propriedade Industrial, estabelece que, salvo disposição contratual em contrário, é dever do locador entregar ao locatário a coisa alugada “em estado de servir ao uso a que se destina”.

Disso decorre que em um contrato de licença poderá haver valores referentes à contraprestação paga pela exploração da patente, e valores relativos ao

---

São Paulo: Saraiva, 2001. v. 1, p. 164); e Luiz Guilherme de A. V. Loureiro (*A Lei da Propriedade Industrial comentada*. São Paulo: Lejus, 1999. p. 139).

<sup>59</sup> Sobre o assunto confira-se: Denis Borges Barbosa (Licenças e cessão. *Revistas da ABPI*, Rio de Janeiro, n. 40, p. 29-39, maio-jun. 1999) e Luiz Guilherme de A. V. Loureiro (*A Lei da Propriedade Industrial comentada*. São Paulo: Lejus, 1999. p. 138-140). As licenças ainda podem ser classificadas em simples ou exclusivas. Será simples quando a licença permitir que o licenciador possa continuar a explorar direta ou indiretamente o objeto da patente; e exclusiva quando o licenciador ficar impedido de utilizá-la. Não nos deteremos a analisar essa questão em maiores detalhes, na medida em que essa classificação é de pouco interesse para os fins do presente trabalho.

fornecimento de tecnologia e/ou *know-how* eventualmente necessários ao seu uso adequado, podendo ou não ser objeto de um mesmo acordo.

Um ponto que merece ser ressaltado é que o exercício do direito concedido pela patente não é absoluto e o seu uso abusivo, o seu não uso, ou a sua utilização abaixo das necessidades do mercado, nos termos do artigo 68 da Lei 9.279/1996, podem motivar uma intervenção estatal capaz de promover a licença obrigatória da patente. Nesse caso, em decorrência de expressa previsão legal, apesar de o titular da patente receber contraprestação pelo uso do bem que lhe pertence, ele se verá obrigado a licenciar sua patente em favor de terceiro interessado.

Por fim, situação interessante pode ocorrer nos casos envolvendo contratos de licença relativos a micro-organismos transgênicos. Os micro-organismos transgênicos, por envolverem matéria viva, são passíveis de sofrer mutações, sejam elas naturais ou decorrentes de intervenções do homem. Diante disso, a questão que surge é se o fruto dessas modificações pode ou não ser explorado pelo licenciado livremente.

A legislação é silente quanto a essa questão, de modo que ela acaba sendo regulada contratualmente, de acordo com o estabelecido pelas partes. Sendo assim, entende-se que o derivado espontâneo do material biológico de partida encontra-se abrangido pela licença e pode ser utilizado pelo licenciado, a menos que haja expressa disposição em contrário no contrato vedando a sua exploração, ou condicionando a sua utilização ao pagamento de contraprestação.

Nos casos envolvendo derivado por intervenção humana de material biológico de partida, conforme dispõe o artigo 63 da Lei 9.279/1996, se a intervenção for feita pelo licenciado, os benefícios do aperfeiçoamento da patente lhe pertencem, podendo ele explorá-la livremente, dentro dos limites legais.<sup>60</sup>

---

<sup>60</sup> Sobre o assunto confira-se Luiz Guilherme de A. V. Loureiro. *A Lei da Propriedade Industrial comentada*. São Paulo: Lejus, 1999. p. 138-140.

## 6.2 Os registros

### 6.2.1 Noções gerais

As marcas, diferentemente das invenções, modelos de utilidade e micro-organismos transgênicos, que têm seus direitos protegidos pelas patentes, são tuteladas pelo registro. O registro, tal qual a patente, assegura ao seu detentor a propriedade do bem.

Assim, os direitos patrimoniais do criador sobre a marca surgem com a concessão da proteção legal, e não quando da sua criação. O registro, também de forma semelhante ao que se observa da patente, é um título exclusivo e temporário outorgado por força de lei pelo Estado, ao autor da marca ou seu sucessor, e lhe permite impedir que terceiros, sem sua prévia autorização, se utilizem ou de alguma forma se beneficiem do bem objeto da proteção legal.

A esse respeito bem pondera Newton Silveira,<sup>61</sup> a propriedade não é sobre o sinal, mas “sim sobre a aplicação do sinal a determinado produto, mercadoria ou serviço, ou seja, corresponde ao uso exclusivo do sinal quanto a determinada categoria de bens materiais ou imateriais – serviços”.

Para as marcas, conforme dispõe a Lei 9.279/1996, o registro, para ter validade perante terceiros, deve ser feito junto ao INPI, sendo eficaz em todo o território nacional.

### 6.2.2 Requisitos para a concessão do registro de marcas

As marcas podem ou não ser levadas a registro. Quando isso ocorrer, ela será considerada uma marca registrada, e gozará das prerrogativas que lhe

---

<sup>61</sup> *A propriedade intelectual e as novas leis autorais: propriedade industrial, direito de autor, software e cultivares*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1998. p. 27.

são próprias. Todavia, não sendo feito o registro, ter-se-á uma marca de fato sobre a qual o seu criador, apesar de não contar com a proteção da lei das marcas, terá certos direitos.

Isso porque a Constituição Federal, em seu artigo 5.º, inciso XXXV, estabelece claramente que não será excluída da apreciação do Poder Judiciário qualquer lesão ou ameaça a direito. Ademais, o artigo 10-*bis* da Convenção de Paris para a Proteção da Propriedade Industrial determina que qualquer falsa afirmação ou indicação, ou ato capaz de trazer prejuízos ao empresário, será caracterizado como ato de concorrência desleal. Assim, sendo o ato definido como ilícito, pode a parte lesada socorrer-se dos meios legais para afastar a ameaça de lesão ou ser reparada pelos eventuais prejuízos causados pelo ato de concorrência desleal, ainda que a sua marca não seja registrada.

No entanto, as marcas que interessam ao presente trabalho são as marcas registradas, que se encontram sob o manto da legislação da Propriedade Industrial. Uma marca, para ser registrada, de acordo com o artigo 122 da Lei 9.279/1996, deve atender a três condições: (i) possuir novidade relativa; (ii) não colidir com marca de alto renome ou notória; e (iii) não se enquadrar dentro de qualquer impedimento legal.

A primeira condição impõe que a marca seja nova, pois somente assim ela será capaz de distinguir um produto ou serviço dos demais concorrentes. Entretanto, a **novidade** exigida não é absoluta, sendo necessário apenas que o uso emprestado à expressão linguística ou ao signo não linguístico represente uma nova utilização dentro da classe de produtos ou serviços aos quais está vinculada. Isso porque, para a marca, vigora o princípio da especialidade, segundo o qual um mesmo signo pode ser registrado para distinguir produtos ou serviços pertencentes a ramos de atividade diversos.

A marca não deverá reproduzir, imitar, ou traduzir, no todo ou em parte, outra marca pertencente ao ramo de negócio no qual se pretende efetivar o registro, evitando-se, com isso, confusão por parte do comprador do produto ou do adquirente do serviço.

O segundo requisito imposto pela lei é de a marca **não coincidir com outra marca amplamente conhecida no mercado**, ainda que o seu detentor não atue no mesmo segmento. Isto é, a marca, para ser registrada, não pode ser idêntica ou semelhante à marca de alto renome, assim entendida aquela que possui elevada reputação e reconhecimento em diferentes ramos de negócio, de modo que tanto o mercado quanto o consumidor a vinculam a determinada empresa. Tampouco pode se assemelhar à marca notória, isto é, aquela que é amplamente conhecida em seu ramo, esteja ela previamente registrada no INPI ou não.<sup>62</sup>

Os proprietários de marca de alto renome e de marca notoriamente conhecida são excepcionados da aplicação do princípio da especialidade e têm sua proteção ampliada a todos os ramos de atividades econômicas, nos termos dos artigos 125 e 126 da Lei 9.279/1996, a fim de impedir que o seu uso para identificar produto ou serviço possa causar confusão ao consumidor.

A terceira condição a ser atendida pela marca, para que ela possa ser registrada, refere-se ao **desimpedimento**. Ou seja, o signo não pode deixar de cumprir nenhuma das condições previstas em lei. Não deve haver nenhum impedimento legal que obste o seu registro.

Atualmente, um signo, para ser suscetível de registro não pode se enquadrar em nenhuma das hipóteses previstas no artigo 124 da Lei 9.279/1996.<sup>63</sup>

---

<sup>62</sup> A marca de alto renome não se confunde com a marca notoriamente conhecida. A primeira é registrada no INPI e é amplamente conhecida em todos os ramos de atividade, ao passo que a segunda não é, necessariamente, registrada no INPI, e é largamente conhecida apenas em um ramo específico de atividade.

<sup>63</sup> “Art. 124. Não são registráveis como marca:

I – brasão, armas, medalha, bandeira, emblema, distintivo e monumento oficiais, públicos, nacionais, estrangeiros ou internacionais, bem como a respectiva designação, figura ou imitação;

Em linhas gerais, as marcas não podem consistir em: brasões, armas, bandeiras, letras, algarismos, sinais contrários aos bons costumes, sinais de caráter genérico, cores e suas denominações, indicações geográficas, reproduções ou imitações de sinais, entre outros.

---

II – letra, algarismo e data, isoladamente, salvo quando revestidos de suficiente forma distintiva;

III – expressão, figura, desenho ou qualquer outro sinal contrário à moral e aos bons costumes ou que ofenda a honra ou imagem de pessoas ou atente contra liberdade de consciência, crença, culto religioso ou ideia e sentimento dignos de respeito e veneração;

IV – designação ou sigla de entidade ou órgão público, quando não requerido o registro pela própria entidade ou órgão público;

V – reprodução ou imitação de elemento característico ou diferenciador de título de estabelecimento ou nome de empresa de terceiros, suscetível de causar confusão ou associação com estes sinais distintivos;

VI – sinal de caráter genérico, necessário, comum, vulgar ou simplesmente descritivo, quando tiver relação com o produto ou serviço a distinguir, ou aquele empregado comumente para designar uma característica do produto ou serviço, quanto à natureza, nacionalidade, peso, valor, qualidade e época de produção ou de prestação do serviço, salvo quando revestidos de suficiente forma distintiva;

VII – sinal ou expressão empregada apenas como meio de propaganda;

VIII – cores e suas denominações, salvo se dispostas ou combinadas de modo peculiar e distintivo;

IX – indicação geográfica, sua imitação suscetível de causar confusão ou sinal que possa falsamente induzir indicação geográfica;

X – sinal que induza a falsa indicação quanto à origem, procedência, natureza, qualidade ou utilidade do produto ou serviço a que a marca se destina;

XI – reprodução ou imitação de cunho oficial, regularmente adotada para garantia de padrão de qualquer gênero ou natureza;

XII – reprodução ou imitação de sinal que tenha sido registrado como marca coletiva ou de certificação por terceiro, observado o disposto no art. 154;

XIII – nome, prêmio ou símbolo de evento esportivo, artístico, cultural, social, político, econômico ou técnico, oficial ou oficialmente reconhecido, bem como a imitação suscetível de criar confusão, salvo quando autorizados pela autoridade competente ou entidade promotora do evento;

XIV – reprodução ou imitação de título, apólice, moeda e cédula da União, dos Estados, do Distrito Federal, dos Territórios, dos Municípios, ou de país;

XV – nome civil ou sua assinatura, nome de família ou patronímico e imagem de terceiros, salvo com consentimento do titular, herdeiros ou sucessores;

XVI – pseudônimo ou apelido notoriamente conhecidos, nome artístico singular ou coletivo, salvo com consentimento do titular, herdeiros ou sucessores;

XVII – obra literária, artística ou científica, assim como os títulos que estejam protegidos pelo direito autoral e sejam suscetíveis de causar confusão ou associação, salvo com consentimento do autor ou titular;

XVIII – termo técnico usado na indústria, na ciência e na arte, que tenha relação com o produto ou serviço a distinguir;

XIX – reprodução ou imitação, no todo ou em parte, ainda que com acréscimo, de marca alheia registrada, para distinguir ou certificar produto ou serviço idêntico, semelhante ou afim, suscetível de causar confusão ou associação com marca alheia;

XX – dualidade de marcas de um só titular para o mesmo produto ou serviço, salvo quando, no caso de marcas de mesma natureza, se revestirem de suficiente forma distintiva;

Assim, como o artigo 124 da Lei 9.279/1996 enumera apenas os sinais que não podem ser registrados, permite, *a contrario sensu*, que todos os demais sinais não incluídos nessa relação possam ser registrados como marcas, desde que atendam às exigências legais.

Uma vez presentes simultaneamente os requisitos acima indicados, e não caracterizado nenhum dos impedimentos legais contidos no artigo 124 da Lei 9.279/1996, a marca será passível de registro. O registro da marca assegurará ao seu proprietário o direito de se utilizar dela, com exclusividade, nos produtos ou serviços indicados no próprio registro, em todo o País. O direito do detentor do registro da marca será oponível a todos, indistintamente, independentemente de ser utilizada, respeitado o prazo de caducidade.

### **6.3 Formas de exploração dos registros**

Da mesma forma como ocorre com as patentes, os registros de marcas podem ser objeto de cessão ou de licença de uso. A cessão, como visto, implica a transferência da propriedade industrial de um bem para terceiro, ao passo que a licença conserva a propriedade do bem com o seu titular e transfere a terceiro apenas o seu direito de uso.

Assim, os registros podem ter sua propriedade transferida a terceiros, por meio de contrato de cessão; podem ser explorados de forma direta, com o seu titular assumindo os riscos da atividade empresarial; ou então podem ser explorados de forma indireta, com a outorga de licença de uso em favor de terceiro.

---

XXI – a forma necessária, comum ou vulgar do produto ou de acondicionamento, ou, ainda, aquela que não possa ser dissociada de efeito técnico;

XXII – objeto que estiver protegido por registro de desenho industrial de terceiro; e

XXIII – sinal que imite ou reproduza, no todo ou em parte, marca que o requerente evidentemente não poderia desconhecer em razão de sua atividade, cujo titular seja sediado ou domiciliado em território nacional ou em país com o qual o Brasil mantenha acordo ou que assegure reciprocidade de tratamento, se a marca se destinar a distinguir produto ou serviço idêntico, semelhante ou afim, suscetível de causar confusão ou associação com aquela marca alheia.”

No caso da outorga de licença de uso a terceiro, ficará a critério das partes estabelecer se o licenciado poderá explorar o registro com exclusividade, ou se o licenciador poderá explorá-la simultaneamente.

Em relação à cessão e à licença das marcas, valem os mesmos comentários feitos para a cessão e a licença de patentes.

A cessão, quando onerosa, se assemelha à figura da compra e venda e, se gratuita, à figura da doação. Já a licença, sendo onerosa, se equipara à locação, enquanto, se gratuita, ao comodato, sendo aplicáveis a essas figuras, subsidiariamente à legislação específica que trata da Propriedade Industrial, as normas de natureza civil.

A cessão e a licença das marcas, assim como ocorre com a das patentes, poderão ser totais, quando compreenderem todos os direitos do titular do bem; ou parciais, se os direitos de exploração forem limitados a determinada região geográfica, ou se abrangerem apenas parte dos produtos ou serviços para os quais a marca está registrada.

No entanto, como bem alerta Carlos Fernández-Nóvoa,<sup>64</sup> nessa última hipótese de transferência parcial do direito de exploração da marca, seja por meio de cessão ou de licença de uso, “si los productos o servicios cubiertos por la marca residual del cedente y los productos o servicios cubiertos por la marca adquirida por el cesionario son similares, el futuro uso de una y otra marca podrá provocar un riesgo de confusión”. E, havendo o risco de confusão em razão da semelhança entre os produtos ou serviços cobertos pela marca detida pelo cedente/licenciador, e os produtos e serviços abrangidos pela marca detida pelo cessionário/licenciado, o negócio jurídico não poderá validamente acontecer.

---

<sup>64</sup> *Manual de la propiedad industrial*. Carlos Fernández-Nóvoa, José Manuel Otero Lastres e Manuel Botana Agra. Madrid: Marcial Pons, 2009. p. 691.

## 7

## A REMUNERAÇÃO DOS CONTRATOS DE CESSÃO E DE LICENÇA DE MARCAS E DE PATENTES

### 7.1 Ganhos de capital

As patentes e as marcas são bens da Propriedade Industrial que podem ser objeto de contratos de cessão e de licença de uso. A contraprestação paga em decorrência da cessão de patente ou da marca, quando gerar um acréscimo patrimonial para o cedente, em regra, caracterizará uma receita não operacional.

Essa receita não operacional será denominada de ganho de capital. Tal rendimento, nos termos do artigo 138 do Decreto n.º 3.000, de 26.3.1999, que aprovou o Regulamento do Imposto sobre a Renda (RIR/1999), e tem por fundamento legal o artigo 3.º, § 2.º, da Lei n.º 7.713, de 22.12.1988 (Lei 7.713/1988), será determinado pela diferença positiva apurada entre o valor de alienação e o custo de aquisição de um bem ou direito.

Assim, sempre que a cessão for realizada por valor superior ao custo de aquisição da patente ou da marca, haverá um ganho de capital sujeito à incidência do IR.

Ocorre que a tributação do ganho de capital não é uniforme e varia de acordo com o local em que se encontra estabelecido o beneficiário, ou o bem ou direito alienado. Essas circunstâncias envolvem uma série de variáveis e demandam um exame detalhado do tema que, em razão de sua amplitude, não será analisado no presente trabalho, cujo foco é a tributação dos pagamentos decorrentes dos contratos de licença de uso de marcas e de patentes, pelo IR.

## 7.2 *Royalties*

As remunerações pagas em decorrência da outorga de licença de uso são genericamente conhecidas como *royalties*. Os *royalties*, cuja tradução para o português é “regalias”, surgiram originariamente para designar os pagamentos exigidos pelo soberano em razão da concessão, a um particular, do privilégio de exercer uma atividade lucrativa.

Posteriormente, os *royalties* passaram a caracterizar a indenização paga ao proprietário do solo pela exploração mineral do subsolo. Mais tarde, o termo assumiu a designação dos pagamentos feitos ao titular de uma patente de invenção ou marca, pelo direito de explorar o produto patenteado ou garantido pela marca. A palavra *royalties*, tempos atrás, ainda chegou a representar os pagamentos feitos em troca de informações técnicas referentes a processos industriais mantidos secretos pelos inventores ou proprietários.<sup>65</sup>

Nos dias de hoje, os *royalties* são definidos no âmbito internacional pelo artigo 12 da Convenção Modelo da Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), da versão de 17.7.2008, como o pagamento de qualquer natureza recebido como contraprestação pelo uso, ou pelo direito de uso, de qualquer direito autoral sobre obra literária, artística ou científica, incluindo filmes cinematográficos, qualquer patente, marca, desenho ou modelo, plano, qualquer fórmula ou processo secreto ou por informações relativas a experiência industrial, comercial ou científica.<sup>66</sup>

---

<sup>65</sup> Cf. Noé Winkler. Tratamento fiscal dos ‘royalties’ e dos rendimentos de assistência na legislação do imposto sobre a renda – retrospectiva. *Imposto de Renda – Estudos*, São Paulo: Resenha Tributária, n. 5, p. 473, 1988.

<sup>66</sup> Tradução livre.

No cenário nacional, a definição de *royalties* é dada pelo artigo 22 da Lei n.º 4.506, de 30.11.1964 (“Lei 4.506/1964”),<sup>67</sup> reeditado pelo artigo 52 do RIR/1999, que os considera como rendimentos de qualquer espécie decorrentes do uso, da fruição, ou da exploração de direitos.

A título exemplificativo, o referido dispositivo enumera algumas situações nas quais os rendimentos percebidos podem ser classificados como *royalties*. São elas: colher ou extrair recursos vegetais, inclusive florestais; pesquisar e extrair recursos minerais; usar ou explorar invenções, processos e fórmulas de fabricação, e marcas de indústria e comércio; e explorar direitos autorais, salvo quando percebidos pelo autor ou criador do bem ou obra. Também integram o conceito de *royalties* os valores dos juros de mora e de outras compensações devidos pelo atraso no pagamento.

O artigo 22 da Lei 4.506/1964 não é exaustivo ao enumerar as espécies de pagamentos que caracterizam *royalties*. Tal dispositivo, ao indicar as situações que se enquadram no conceito de *royalties*, utiliza a expressão “tais como”, de modo que, se a intenção do legislador fosse efetivamente exaurir as hipóteses abrangidas pelo termo *royalties*, teria se utilizado de outro vocábulo que de fato evidenciasse uma postura restritiva. Todavia, esse não é caso.<sup>68</sup>

---

<sup>67</sup> “Art. 22. Serão classificados como ‘royalties’ os rendimentos de qualquer espécie decorrentes do uso, fruição, exploração de direitos, tais como:

- a) direito 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.

Parágrafo único. Os juros de mora e quaisquer outras compensações pelo atraso no pagamento dos ‘royalties’ acompanharão a classificação destes.”

<sup>68</sup> Nesse sentido afirma Gabriel Francisco Leonardos que “a enunciação do art. 22 da Lei n. 4.506 é exemplificativa, cabendo a caracterização como *royalty* também para qualquer rendimento decorrente da exploração de direitos que não esteja mencionado em suas alíneas. Esse artigo não limita expressamente o conceito de *royalties* aos pagamentos por marcas e patentes [...] (*Tributação da transferência de tecnologia*. Rio de Janeiro: Forense, 1997. p. 67).

O caráter exemplificativo do conceito de *royalties* contido no artigo 22 da Lei 4.506/1964 fica evidente quando se observa a definição do termo dada pelo artigo 3.º, inciso VIII, alínea a, da Lei n.º 8.955, de 15.12.1994 (Lei 8.955/1994), que dispõe sobre os contratos de franquia e o conceitua como a “remuneração periódica pelo uso do sistema, da marca ou em troca dos serviços efetivamente prestados pelo franqueador ao franqueado”.

A definição prevista no artigo 3.º da Lei 8.955/1994 amplia a definição de *royalties* para além das contraprestações pagas pela exploração de patentes e registros, de modo a também englobar a remuneração referente ao complexo de direitos que um franqueado passa a usufruir por integrar um sistema de franquias.<sup>69</sup>

A despeito dessa questão e da controvérsia que a envolve, o que se observa é que, da mesma forma que os juros representam a remuneração do capital financeiro e o aluguel, o capital aplicado em bens corpóreos, os *royalties* são a remuneração do capital investido em bens incorpóreos.<sup>70</sup> Assim, os pagamentos feitos em razão da outorga de licença de uso de invenção, modelo de utilidade, micro-organismo transgênico ou de marca, para fins legais, são considerados como *royalties*.

Estabelecidas as premissas do presente trabalho e a natureza dos rendimentos que serão analisados – os *royalties* pagos pelo uso de marcas e de patentes –, passemos a examinar a tributação desses valores e as questões que os circundam.

---

<sup>69</sup> O assunto é explorado em detalhes em artigo de José Artur Lima Gonçalves e Márcio Severo Marques, intitulado A tributação dos sistemas de franquia na esfera federal. In: Maria Helena Diniz (Coord.). *Atualidades jurídicas*. São Paulo: Saraiva, 1999. p. 173-208.

<sup>70</sup> Cf. José Luiz Bulhões Pedreira. *Imposto de renda*. Rio de Janeiro: Justec, 1971. p. 9-5.

## 8

# A MATERIALIDADE DO IMPOSTO SOBRE A RENDA

### 8.1 A competência tributária

A Constituição Federal, em seu artigo 1.º, estabelece que o Brasil é uma República Federativa, composta pela união indissolúvel dos Estados, Municípios e do Distrito Federal, organizada sob a forma de um Estado Democrático de Direito.

O Estado de Direito prevê a submissão do governo e dos governantes às leis preexistentes, sejam elas quais forem. Por seu turno, o Estado Democrático remete à ideia de um governo do povo e para o povo, isto é, o Estado deve se submeter à vontade popular e atuar de modo a alcançar os fins propostos pelos cidadãos.

Assim, no Estado Democrático de Direito os governantes devem sempre buscar alcançar o fim almejado pela lei, nos exatos limites por ela impostos, pois, em última análise, a lei representa a vontade dos cidadãos.

A fim de preservar o Estado Democrático de Direito, o que se observa no Brasil é que o poder soberano, outorgado pelo povo, apesar de ser uno e indivisível, é exercido por órgãos distintos (Executivo, Legislativo e Judiciário). Cada órgão exercendo apenas parcela do poder soberano do Estado, permite-se que o poder possa controlar o próprio poder, evitando-se, assim, uma indevida restrição de liberdades e de garantias fundamentais dos cidadãos.

O poder político estatal e as funções exercidas pelos seus órgãos (Executivo, Legislativo e Judiciário), no regime federativo brasileiro, são ainda desdobrados em ordens jurídicas parciais (União, Estados, Municípios e o Distrito Federal). Dessa divisão do exercício do poder soberano surge a noção de competência.

A competência, genericamente falando, corresponde à parcela de poder outorgada a um órgão ou a uma pessoa política, para o exercício de certa função. Assim, na atual estrutura do Estado brasileiro, verifica-se a repartição de competências (funções) em dois planos: (i) na ordem jurídica global, com a distribuição de poderes entre os órgãos Executivo, Legislativo e Judiciário; e (ii) nas ordens jurídicas parciais, com o fracionamento dos poderes entre União, Estados, Municípios e Distrito Federal.

Na seara do Direito Tributário, a despeito de os órgãos Executivo e Judiciário terem extrema relevância e influírem diretamente na realidade dos seus jurisdicionados, é o Legislativo (infraconstitucional) que assume especial papel tendo a obrigação de prestigiar a repartição de competências, pois a ele cabe a função inaugural de criar os tributos.

A competência do Legislativo para instituir tributos é fracionada entre União, Estados, Municípios e Distrito Federal. No caso do IR, a competência para a criação desse tributo foi outorgada pelo constituinte à União, por meio do artigo 153, inciso III, da Constituição Federal.<sup>71</sup> A outorga dessa competência foi reiterada no âmbito infraconstitucional pelo artigo 43 do Código Tributário Nacional.<sup>72</sup>

---

<sup>71</sup> “Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

[...]

III – renda e proventos de qualquer natureza.”

<sup>72</sup> “Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

I – de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

II – de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

§ 1.º A incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção.

§ 2.º Na hipótese de receita ou de rendimento oriundos do exterior, a lei estabelecerá as condições e o momento em que se dará sua disponibilidade, para fins de incidência do imposto referido neste artigo.”

Por meio desses dispositivos a União foi habilitada a instituir tributo sobre a renda e proventos de qualquer natureza e, por se tratar de uma competência exclusiva, as demais pessoas políticas estão impedidas de fazê-lo.

## 8.2 A regra-matriz tributária

As normas jurídicas que tratam da instituição de um tributo são muitas e diferem entre si. A maior parte das normas encontradas no ordenamento é funcional, e se destina a regular questões como: lançamentos, prazos, fiscalizações, deveres instrumentais, entre outros. Todavia, algumas normas, chamadas por Paulo de Barros Carvalho<sup>73</sup> de “normas tributárias em sentido estrito”, estabelecem aspectos relativos à regra-matriz de incidência tributária.

Essas normas são as responsáveis pela criação de um tributo, na medida em que definem o âmbito da incidência fiscal e fixam parâmetros para que o legislador ordinário possa instaurar a exação.

As regras-matrizes de incidência dos tributos são normas compostas por um **antecedente**, que contém a previsão de um fato de conteúdo econômico, e um **consequente**, que prevê uma relação jurídica a ser instaurada, uma vez verificada a situação hipoteticamente descrita no antecedente, entre o Estado ou quem lhe faça as vezes, e uma pessoa física ou jurídica, seja ela particular ou pública.

O antecedente da regra-matriz consiste no comportamento de uma pessoa (aspecto material), condicionado no espaço (aspecto espacial) e no tempo (aspecto temporal). Enquanto no consequente, ter-se-á a definição dos sujeitos da relação (aspecto pessoal) e da dívida tributária, por meio da fixação da base de cálculo e da alíquota do tributo (aspecto quantitativo).

<sup>73</sup> *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 5. ed. São Paulo Saraiva, 2007. p. 93-98.

Somente com a conjugação de todos esses aspectos é que existe, de fato, a norma jurídico-tributária e é possível compreendê-la na sua plenitude. Ausente um dos aspectos da norma tributária, não há norma e, conseqüentemente, não existe incidência.<sup>74</sup>

Todos os aspectos componentes da regra-matriz de incidência tributária encontram-se genericamente previstos na Constituição Federal. Ocorre que alguns deles, por opção do constituinte, estão expressos no texto constitucional, enquanto outros não, e devem ser inferidos pelo intérprete a partir de uma análise sistemática. A Constituição Federal, apesar de nem sempre deixar claros os aspectos da incidência de um tributo, fornece elementos suficientes para que o intérprete possa identificá-los e diferenciá-los entre si e entre as demais espécies tributárias.

Ao se analisarem os dispositivos constitucionais que tratam de matéria tributária, não há como negar que o constituinte optou por referir-se expressamente ao critério material das regras-matrizes de incidência dos tributos, dando a este maior relevância. Talvez isso tenha ocorrido em razão de se tratar, conforme explica Geraldo Ataliba,<sup>75</sup> do aspecto mais complexo da norma jurídica, pois “contém a indicação de sua substância essencial que é o que mais importante e decisivo há na sua configuração”.

No entanto, a despeito dos motivos que levaram o constituinte a ser expresso quanto à materialidade do tributo, é evidente que se trata de “aspecto decisivo que enseja fixar a espécie tributária a que o tributo [...] pertence”, e que o aspecto material da norma é, verdadeiramente, “a imagem abstrata de um fato jurídico”.<sup>76</sup>

<sup>74</sup> Cf. Paulo de Barros Carvalho. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 5. ed. São Paulo Saraiva, 2007. p. 93-95).

<sup>75</sup> *Hipótese de incidência tributária*. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2003. p. 106.

<sup>76</sup> *Ibidem*, p. 107.

Apesar de não ignorarmos a imprescindibilidade dos demais aspectos da regra-matriz de incidência, em virtude da ênfase com que é tratado o aspecto material das normas de incidência tributária pela Constituição Federal, que o utilizou inclusive para realizar a repartição das competências impositivas, iremos centrar nossa análise somente sobre ele.

### 8.3 Considerações gerais sobre a materialidade do Imposto sobre a Renda

O aspecto material da regra-matriz de incidência tributária é formado por um comportamento humano que, como ensina Paulo de Barros Carvalho,<sup>77</sup> é representado por um verbo de ação seguido de um predicado que o complementa. No caso do IR, conforme se observa do artigo 153, inciso III, da Constituição Federal, a materialidade do tributo consiste no ato de **auferir renda ou proventos de qualquer natureza**.

O Código Tributário Nacional, exercendo o papel de lei complementar à Constituição Federal, em seu artigo 43, busca estabelecer os contornos da materialidade do IR, ao prever que a renda resulta de uma **aquisição** e, para ser tributada, deve estar **disponível econômica** ou **juridicamente** ao contribuinte.

Portanto, a fim de se encontrar a real dimensão do critério material da norma tributária de incidência do IR, alguns termos merecem ser analisados mais detidamente. São eles: (i) renda; (ii) proventos; (iii) qualquer natureza; (iv) aquisição; e (v) disponibilidade.

No entanto, antes de passarmos a analisar cada um dos referidos vocábulos, cumpre reforçar que a procura por um conceito se não unívoco, mas que ao menos reduza a vagueza e a ambiguidade que cercam a materialidade do IR,

---

<sup>77</sup> *Curso de direito tributário*. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2003. p. 253-256.

deve, necessariamente, ter sempre como parâmetro a Constituição Federal, pois, como dito, só assim teremos a adequada compreensão do tributo e seu alcance, uma vez que os aspectos de incidência encontram-se delineados no texto constitucional.

#### 8.4 Renda

O vocábulo **renda** provém do verbo latino *reddere*, que deu origem à palavra rédito, cujo significado é render e nos remete à ideia de lucro, ganho, rendimento e juros produzidos pelo capital.<sup>78</sup>

Na tentativa de encontrar o real significado da palavra renda para fins tributários, muitas foram as teorias que procuraram defini-la, como a teoria econômica; as teorias fiscais da renda-produto e da renda-acrécimo patrimonial; e a teoria legalista.<sup>79</sup> Todavia, verifica-se no sistema tributário nacional uma prevalência da teoria fiscal da renda-acrécimo patrimonial sobre as demais.<sup>80</sup>

De acordo com essa teoria, já há muito consagrada pela doutrina no Direito Tributário brasileiro, renda é produto, é tudo aquilo que se encontrar disponível para o seu titular e representa uma riqueza nova, decorrente do trabalho, do capital, ou da combinação de ambos.

---

<sup>78</sup> Cf. Mary Elbe Queiroz. *Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza: princípios, conceitos, regra-matriz de incidência, mínimo existencial, retenção na fonte, renda transnacional, lançamento, apreciações críticas*. Barueri: Manole, 2004. p. 67.

<sup>79</sup> Para maiores informações sobre o assunto, vide Idem, *ibidem*, p. 66-71.

<sup>80</sup> Segundo Ricardo Mariz de Oliveira, a Constituição Federal e o Código Tributário Nacional “ficaram num terreno híbrido”, no qual tanto a corrente da renda-acrécimo quanto a corrente da renda-produto foram acolhidas, havendo uma prevalência da primeira sobre a segunda. Por conta disso, de acordo com o jurista, só há que se falar em acréscimo tributável quando ele advenha de receita ou rendimento. A mera transferência de patrimônio de uma pessoa para outra, em um único sentido e sem contraprestação, não se enquadra na materialidade do IR (*Fundamentos do imposto de renda*. São Paulo: Quartier Latin, 2008. p. 170-201).

Essa nova riqueza nada mais é do que um acréscimo patrimonial obtido a partir do confronto das receitas e das despesas verificadas dentro de certo período de tempo, que não se confundem com o patrimônio da onde provêm.

Diante da definição de renda abraçada pelo ordenamento pátrio, surgem como elementos imprescindíveis à compreensão do seu significado os termos **aquisição** e **disponibilidade**, trazidos pelo legislador infraconstitucional por meio do artigo 43 do Código Tributário Nacional.

#### 8.4.1 Aquisição

A aquisição de renda se vincula à ideia de incremento patrimonial, e há muito tempo tem sido defendida pela doutrina. Para Vito Bompani,<sup>81</sup>

[...] é intuitivo, anzitutto, che il primo presupposto del reddito debba consistere in una ricchezza nuova che si aggiunga alla ricchezza preesistente, o, più esattamente, in un aumento di valore che si verifichi nel patrimonio di un soggetto in un dato momento o in un determinato spazio di tempo.

Nessa mesma linha se manifestou Gilberto de Ulhôa Canto,<sup>82</sup> ao sustentar que, no caso do Imposto sobre a Renda, “o acréscimo de patrimônio é [...] pressuposto legal da ocorrência da obrigação tributária”, que só existe “se o valor deste aumentar de um período para outro”.

Não divergem Henry Tilbery e Antonio Carlos Rodrigues do Amaral,<sup>83</sup> ao manifestarem que “renda é a aquisição da disponibilidade econômica e jurídica

<sup>81</sup> *Técnica tributária*. Milano: Giuffrè, 1963. p. 113.

<sup>82</sup> A aquisição de disponibilidade e o acréscimo patrimonial no imposto sobre a renda. In: Ives Gandra da Silva Martins (Coord.). *Imposto de renda: conceitos, princípios, comentários*. São Paulo: Atlas, 1996. p. 57.

<sup>83</sup> Imposto de Renda – Contribuição Social sobre o Lucro – Imposto sobre o Lucro Líquido – Demonstrações financeiras – Diferenças entre BTNF e IPC – Lei n.º 8.200/91 – Parecer. In: Ives Gandra da Silva Martins (Coord.). *Imposto de renda: conceitos, princípios, comentários*. São Paulo: Atlas, 1996. p. 242.

que se realiza na ocorrência da elevação patrimonial de valores, bens ou direitos relativos”, e que “aquisição corresponde a algo que se acrescenta, que aumenta a patrimonialidade anterior”.

Mais recentemente, Roque Antonio Carrazza<sup>84</sup> também considerou que a renda e os proventos de qualquer natureza “são **acréscimos patrimoniais** experimentados pelo contribuinte ao longo de um determinado período de tempo”.

Logo, o que se observa é que, para que possamos falar em renda tributável, primeiro é necessário verificar se em um dado período de tempo houve efetivamente um aumento do patrimônio do contribuinte, não bastando para caracterizar o aspecto material do IR a constatação da entrada de recursos no caixa da pessoa.

Portanto, nas palavras de José Artur Lima Gonçalves,<sup>85</sup> renda é o “(i) saldo positivo resultante (ii) do confronto (ii.a) entre certas entradas e (ii.b) certas saídas, ocorridas ao longo de um dado (iii) período”. Renda não é tudo o que se acresce ao patrimônio do sujeito passivo, mas tão somente o resultado decorrente da soma das receitas obtidas em um determinado período subtraída do valor dos recursos utilizados na sua obtenção e na manutenção da fonte produtora.

#### 8.4.2 Disponibilidade

Para se chegar à correta noção de renda, é necessário conjugar à ideia de aquisição o conceito de disponibilidade, que com ela está intimamente ligado. A análise do aspecto material do IR leva, necessariamente, à confirmação da ocor-

<sup>84</sup> *Imposto sobre a renda: perfil constitucional e temas específicos*. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 36.

<sup>85</sup> *Imposto sobre a renda: pressupostos constitucionais*. 1. ed. 2.<sup>a</sup> tiragem. São Paulo: Malheiros, 2002. p. 174-190.

rência de acréscimo patrimonial com a existência de disponibilidade para o titular do patrimônio.

Rubens Gomes de Souza,<sup>86</sup> ao analisar a matéria, já alertava para tal fato. Segundo o jurista, “o elemento definidor da renda é a sua disponibilidade pelo respectivo titular”, assim entendido “por ‘disponibilidade’ da renda a sua capacidade de ser consumida sem redução do capital produtor”. Isso porque o requisito de “riqueza nova está implícito nesse conceito, pois, a não ser assim, o consumo não seria de ‘renda’ mas de uma parcela do próprio capital”.

O termo **disponibilidade** deriva da palavra latina *disponere* e representa a característica daquilo que se encontra desimpedido, livre de qualquer obstáculo. Muitos são os significados encontrados para **disponibilidade**, mas na linha do que coloca Mary Elbe Queiroz,<sup>87</sup> aquele que em termos jurídicos melhor se encaixa é o de “liberdade necessária à normalidade dos negócios, caracterizando-se como a situação que possibilita ao titular poder dar destinação livre e imediata à renda ou ao provento percebido, não alcançado a disponibilidade apenas potencial”.

Em complemento a essa noção, o artigo 43 do Código Tributário Nacional esclarece que a disponibilidade da renda poderá ser econômica ou jurídica. A disponibilidade econômica se verifica quando há a efetiva percepção da renda ou provento pelo contribuinte, quando o rendimento é recebido, quando se encontra em caixa. Trata-se da incorporação física e material dos rendimentos ao patrimônio do contribuinte.

A disponibilidade jurídica, por outro lado, corresponde ao rendimento ou provento adquirido, isto é, quando o rendimento, ainda que não realizado, encontra-se disponível para o contribuinte em virtude de título jurídico (crédito) que lhe

<sup>86</sup> *Pareceres-1: imposto de renda*. São Paulo: Resenha Tributária, 1975. p. 70.

<sup>87</sup> Mary Elbe Queiroz. *Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza: princípios, conceitos, regra-matriz de incidência, mínimo existencial, retenção na fonte, renda transnacional, lançamento, apreciações críticas*. Barueri: Manole, 2004. p. 72.

confere poderes para deliberar pela sua efetiva percepção. É a posse do direito à renda ou ao provento.

Portanto, tem-se que só será passível de incidência pelo IR a renda que representar um acréscimo patrimonial para o contribuinte e for para ele disponível, isto é, que puder ser por ele livremente utilizada, seja porque já se encontra incorporada efetivamente ao seu patrimônio, seja porque detém título que lhe permite dela dispor conforme os seus interesses.

## 8.5 Proventos

O termo **proventos** advém do vocábulo latino *proventus* e genericamente significa resultado, rendimento, crédito.<sup>88</sup> Roberto Quiroga Mosqueira,<sup>89</sup> ao analisar o termo a partir do texto constitucional, concluiu que ele deve ser entendido como equivalente aos rendimentos provenientes da aposentadoria recebida pelos ex-trabalhadores. São rendimentos que os indivíduos recebem a título de aposentadoria em decorrência do trabalho desempenhado durante sua vida, ou em virtude de eventos que os impeçam de exercer sua função laboral.

Clara definição do termo é dada por Misabel Derzi.<sup>90</sup> Para ela provento é o “fruto não da realização imediata e simultânea de um patrimônio, mas, sim, do acréscimo patrimonial resultante de uma atividade que já cessou, mas que ainda produz rendimentos”.

---

<sup>88</sup> Cf. Mary Elbe Queiroz. *Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza: princípios, conceitos, regra-matriz de incidência, mínimo existencial, retenção na fonte, renda transnacional, lançamento, apreciações críticas*. Barueri: Manole, 2004. p. 67.

<sup>89</sup> *Renda e proventos de qualquer natureza: o imposto e o conceito constitucional*. São Paulo: Dialética, 1996. p. 59-64.

<sup>90</sup> Aliomar Baleeiro. *Direito tributário brasileiro*. Atualizado por Misabel Abreu Machado Derzi. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999. p. 291.

A noção de **proventos** é ainda complementada por Roque Antonio Carrazza,<sup>91</sup> que considera que, além dos rendimentos recebidos por aposentados e pensionistas, também são reputados proventos os resultados obtidos pelos cônjuges e herdeiros em razão da aposentadoria do segurado ou do servidor público.

Portanto, o termo **proventos**, no sentido pelo qual é empregado pela Constituição Federal, corresponde aos resultados auferidos, direta ou indiretamente, pelas pessoas, em decorrência de aposentadoria por tempo de serviço ou por evento que impediu o regular desempenho das suas atividades laborais.

## 8.6 Qualquer natureza

A expressão **qualquer natureza**, que acompanha o vocábulo **proventos**, não apresenta qualquer significado particular no contexto constitucional, tem por finalidade apenas ampliar o alcance do termo **proventos**. O que legislador buscou ao inserir tal expressão na Constituição Federal foi incluir na materialidade do IR não só os rendimentos percebidos, direta ou indiretamente, a título de aposentadoria ou de pensão, mas também os valores recebidos pelo contribuinte a qualquer título, de qualquer espécie ou origem, com exceção daquelas decorrentes de transferências patrimoniais sem contraprestação.

Dessa forma, tem-se que a materialidade do IR é composta por acréscimos patrimoniais verificados em um determinado período de tempo já disponíveis ao contribuinte, que decorram do trabalho, do capital, da aposentadoria, de pensão ou de fonte de qualquer outra natureza, diversa da transferência de patrimônio gratuita.

---

<sup>91</sup> *Imposto sobre a renda: perfil constitucional e temas específicos*. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 53.

## 8.7 Definição da materialidade do Imposto sobre a Renda

A materialidade da regra-matriz de incidência do IR, assim como os seus demais aspectos, encontram-se previstos na Constituição Federal. Portanto, resta claro que qualquer análise sobre a viabilidade de se tributar determinado rendimento deve, necessariamente, partir do texto constitucional, servindo a legislação complementar e ordinária como meros contornos, cuja função é a de aclarar os conceitos nele contidos, sem nunca extrapolar seus limites.

Por mais que o conceito de renda não esteja claramente demarcado pela Constituição Federal, as suas estruturas, princípios e regras que organizam o Sistema Constitucional Tributário brasileiro estabelecem limites à atuação do legislador infraconstitucional, restringindo sua liberdade de ação ao conteúdo e alcance desse conceito.

Tendo em mente essa premissa e as definições desenvolvidas acima sobre os termos **renda, aquisição, disponibilidade, proventos e qualquer natureza**, que norteiam o aspecto material da norma de incidência do IR, chegamos a uma definição.

A materialidade do IR consiste no ato de auferir renda ou proventos de qualquer natureza. Desse modo, deve ser entendida como o ato de auferir rendimento – seja ele decorrente do trabalho, do capital, de aposentadoria, de pensão, ou de qualquer outra natureza (exceto as transferências patrimoniais não onerosas), inclusive da combinação de duas ou mais espécies –, que já se encontre disponível econômica ou juridicamente ao contribuinte, e resulte em efetivo aumento patrimonial, consideradas as despesas necessárias à sua obtenção e à manutenção da fonte produtora, dentro de certo período de tempo.

Desse conceito é importante destacar que as despesas necessárias à obtenção do rendimento e à manutenção da sua fonte produtora devem ser con-

sideradas dedutíveis da base de cálculo do IR, independentemente do que venha a estabelecer o legislador infraconstitucional, na medida em que, se isso não ocorrer, se estará tributando o patrimônio, e não a renda do contribuinte, o que viola não só o conceito constitucionalmente pressuposto de renda, mas também gera o confisco.

Tendo essas considerações em mente, passemos a analisar a tributação pelo IR dos *royalties* pagos pelo uso de marcas e de patentes, a fim de observar em quais situações essas quantias serão consideradas como uma receita tributável e em quais hipóteses serão admitidas como despesas, dedutíveis da base de cálculo do imposto.

## 9

### A TRIBUTAÇÃO DOS *ROYALTIES* PAGOS PELA EXPLORAÇÃO DE MARCAS E DE PATENTES

Os *royalties*, como visto, correspondem à contraprestação decorrente do uso de diversos elementos, nem todos eles bens da Propriedade Industrial. Entretanto, como o objeto da presente análise restringe-se à remuneração decorrente da utilização de marcas e patentes, é sobre ela que o enfoque do trabalho irá se voltar. Assim, o exame da tributação pelo IR dos *royalties* relacionados às marcas e às patentes será feito primeiro sob o ponto de vista do licenciador e, posteriormente, sob o enfoque do licenciado. Vejamos.

#### 9.1 Licenciador pessoa física residente no Brasil

No caso de o licenciador da marca ou da patente ser uma pessoa física, independentemente de o pagamento ser feito por outra pessoa física ou por uma pessoa jurídica, os *royalties*, por constituírem acréscimo patrimonial para o licenciador, serão tributáveis pelo Imposto sobre a Renda da Pessoa Física (IRPF) de acordo com a tabela progressiva prevista no artigo 86 do RIR/1999, cuja base legal é o artigo 21 da Lei n.º 9.532, de 10.12.1997 (“Lei 9.532/1997”).

Tal tabela tem por limite a alíquota de 27,5%, que incide sobre a diferença resultante da soma de todos os rendimentos tributáveis percebidos durante o ano-calendário (neles incluídos os *royalties*), com a soma dos rendimentos já tributados diretamente na fonte e as deduções autorizadas por lei, somente no que exceder ao limite de isenção.

A despeito de a alíquota e a base de cálculo aplicáveis para os pagamentos efetuados por pessoas físicas ou jurídicas para o licenciador pessoa física

serem a mesma, até porque não faria sentido ser de forma diversa, existem diferenças na sistemática de arrecadação dependendo de quem for a fonte pagadora.

Nas situações em que a fonte pagadora dos *royalties* é pessoa física, de acordo com o disposto no artigo 8.º da Lei 7.713/1988, reeditado pelo artigo 106 do RIR/1999, fica a cargo do licenciador, pessoa física, apurar, mediante a aplicação da tabela progressiva acima mencionada, o montante devido mensalmente a título de IRPF e efetuar o recolhimento do imposto sob a forma de Carnê-Leão, que deverá ser informado na Declaração de Ajuste Anual.

Por outro lado, quando a fonte pagadora for pessoa jurídica, os *royalties* serão tributados na fonte, conforme determinam os artigos 7.º, inciso II, da Lei 7.713/1988 e 631 do RIR/1999, sendo que a quantia recolhida a título de Imposto sobre a Renda Retido na Fonte (IRF), no momento da entrega da Declaração de Ajuste Anual, será considerada como antecipação do imposto devido.

Do exposto, tem-se que os *royalties* percebidos por pessoa física serão tributados pelo IRPF com base em tabela progressiva – cuja alíquota máxima é de 27,5% –, devendo ser calculados e recolhidos pelo próprio licenciador pessoa física, quando a fonte pagadora for outra pessoa física, ou ficando sob a responsabilidade da pessoa jurídica, quando ela for a fonte pagadora.

## **9.2 Licenciador pessoa jurídica residente no Brasil**

O licenciador pessoa jurídica que receber pagamento de *royalties* em decorrência da exploração de marcas e de patentes, seja ele feito por pessoa física ou jurídica, deverá tributá-lo pelo Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ), na medida em que a quantia recebida configura um acréscimo ao seu patrimônio.

Os *royalties* recebidos pelo licenciador pessoa jurídica serão tributados diversamente, dependendo da sistemática de apuração do IRPJ na qual ele está enquadrado.

As pessoas jurídicas elencadas nas disposições previstas no artigo 14 da Lei n.º 9.718, de 27.11.1998 (“Lei 9.718/1998”),<sup>92</sup> são obrigadas a apurar seus rendimentos por meio do lucro real. Para as demais pessoas jurídicas, a adoção dessa sistemática é uma opção.

Assim, tanto para as pessoas jurídicas obrigadas por lei quanto para aquelas que escolherem voluntariamente apurar seus rendimentos pelo **lucro real**, o valor das contraprestações pagas pela exploração de marcas e de patentes deverá integrar o lucro líquido<sup>93</sup> do período de apuração. O lucro líquido será ajustado pelas adições das parcelas indicadas na lei como não dedutíveis, pelas exclusões

<sup>92</sup> “Art. 14. Estão obrigadas à apuração do lucro real as pessoas jurídicas:

I – cuja receita total, no ano-calendário anterior seja superior ao limite de R\$ 48.000.000,00 (quarenta e oito milhões de reais), ou proporcional ao número de meses do período, quando inferior a 12 (doze) meses;

II – cujas atividades sejam de bancos comerciais, bancos de investimentos, bancos de desenvolvimento, caixas econômicas, sociedades de crédito, financiamento e investimento, sociedades de crédito imobiliário, sociedades corretoras de títulos, valores mobiliários e câmbio, distribuidoras de títulos e valores mobiliários, empresas de arrendamento mercantil, cooperativas de crédito, empresas de seguros privados e de capitalização e entidades de previdência privada aberta;

III – que tiverem lucros, rendimentos ou ganhos de capital oriundos do exterior;

IV – que, autorizadas pela legislação tributária, usufruam de benefícios fiscais relativos à isenção ou redução do imposto;

V – que, no decorrer do ano-calendário, tenham efetuado pagamento mensal pelo regime de estimativa, na forma do art. 2.º da Lei n.º 9.430, de 1996;

VI – que explorem as atividades de prestação cumulativa e contínua de serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção e riscos, administração de contas a pagar e a receber, compras de direitos creditórios resultantes de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços (*factoring*); e

VII – que explorem as atividades de securitização de créditos imobiliários, financeiros e do agronegócio.”

<sup>93</sup> O lucro líquido, conforme prescrevem os artigos 6.º do Decreto-lei n.º 1.598, de 26.12.1977 (“DL 1.598/1977”), e 248 do RIR/1999, é a soma algébrica de lucro operacional, dos resultados não operacionais, do saldo da conta de correção monetária e das participações. Entretanto, esse conceito que é base de determinação do lucro real, não se confunde com o conceito de lucro líquido previsto no artigo 191, da Lei n.º 6.404, de 15.12.1976 (“Lei 6.404/1976”), que é o resultado do exercício menos: (i) os prejuízos acumulados; (ii) as provisões para o IR; e (iii) as participações nos lucros atribuídas aos administradores, empregados, partes beneficiárias, fundos de previdência ou assistência de empregados e debêntures.

das parcelas prescritas ou autorizadas em lei, e as compensações de prejuízos anteriores, a fim de se chegar ao lucro real da empresa, base de cálculo do IRPJ (artigos 6.º do DL 1.598/1977 e 247 do RIR/1999).

Sobre essa base de cálculo, que será composta em parte pelos *royalties* recebidos em pagamento, incidirá a alíquota de 15% (artigos 3.º da Lei n.º 9.249, de 26.12.1996 – “Lei 9.249/1995” – e 541 do RIR/1999), e, sobre o valor excedente a R\$20.000,00 por mês, será aplicado uma alíquota adicional de 10%.

Para aqueles que não estiverem obrigados a se submeter à apuração dos rendimentos pela sistemática do lucro real e fizerem a escolha pelo pagamento do imposto sob a sistemática do **lucro presumido**, os rendimentos percebidos pela exploração de marcas e de patentes comporão a receita bruta da empresa, a partir da qual será apurada trimestralmente a base de cálculo do IRPJ, mediante a aplicação de percentuais fixos, de acordo com a atividade da empresa (artigos 15 da Lei 9.249/1995 e 518 e 519 do RIR/1999).<sup>94</sup>

Sobre o valor da base de cálculo, no qual devem estar incluídos os *royalties* pagos pela exploração de marcas e de patentes, será aplicada a alíquota de 15% (artigos 3.º da Lei 9.249/1995 e 541 do RIR/1999). Além disso, haverá a incidência do adicional do IRPJ à alíquota de 10% sobre a parcela da base de cálculo que exceder o limite legal.<sup>95</sup>

Por fim, os rendimentos da pessoa jurídica ainda poderão ser apurados com base no **lucro arbitrado**. Trata-se de situação excepcional na qual o contribuinte, não tendo meios seguros para a determinação do imposto calculado com

<sup>94</sup> A base de cálculo do imposto também será composta pelos ganhos de capital e pelos rendimentos e ganhos líquidos auferidos em aplicações financeiras, nos termos do artigo 25 da Lei n.º 9.430, de 27.12.1996 (“Lei 9.430/1996”).

<sup>95</sup> Conforme prevê o artigo 3.º, § 1.º, da Lei 9.249/1995, reeditado pelo artigo 542 do RIR/1999, o limite é de R\$20.000,00 para cada mês do período de apuração. Como o período de apuração do IRPJ na sistemática do lucro presumido é trimestral, o adicional apenas passará a incidir sobre a quantia que ultrapassar R\$60.000,00.

base no lucro real ou no lucro presumido, submete-se ou é submetido de ofício, pelas autoridades fiscais, a essa sistemática.

O lucro arbitrado, se conhecida a receita bruta da empresa, será determinado pela aplicação sobre essa quantia, de percentuais definidos, de acordo com o tipo de atividade exercida, acrescidos de 20%.<sup>96</sup> Todavia, quando o valor da receita bruta for desconhecido, o lucro arbitrado será determinado de ofício pelas autoridades fiscais sobre bases alternativas.<sup>97</sup>

Calculado o lucro arbitrado, serão adicionados a esse valor os ganhos de capital, os rendimentos e ganhos líquidos auferidos em aplicações financeiras, as demais receitas e os resultados positivos decorrentes de receitas não abrangidas pela atividade da empresa – como, em regra, é o caso dos *royalties* –, auferidos no trimestre.

O IRPJ será apurado pela aplicação da alíquota de 15% sobre a referida base de cálculo (lucro arbitrado mais demais receitas e ganhos de capital). Sobre a parcela da base de cálculo que exceder o valor resultante da multiplicação de R\$20.000,00 pelo número de meses do período de apuração, tal qual ocorre com o lucro real e o lucro presumido, será cobrado um adicional do imposto à alíquota de 10%.

Dessa forma, observa-se que, independentemente da sistemática de apuração do IRPJ à qual está sujeito o contribuinte, se a do lucro real, a do lucro presumido ou a do lucro arbitrado, os *royalties* decorrentes da exploração de marcas e de patentes integram a base de cálculo do imposto. E o IRPJ será apurado a partir da aplicação da alíquota de 15% sobre a base de cálculo, acrescido do resul-

<sup>96</sup> Os percentuais aplicáveis de acordo com o tipo de atividade da empresa estão previstos no artigo 15 da Lei 9.249/1995, reeditado pelo artigo 519 do RIR/1999.

<sup>97</sup> As bases alternativas para o cálculo do lucro presumido, quando não se pode identificar a receita bruta da empresa, estão previstas no artigo 535 do RIR/1999, cujo fundamento de validade é o artigo 51 da Lei n.º 8.981, de 20.1.1995 (“Lei 8.981/1995”).

tado decorrente da aplicação da alíquota adicional de 10% sobre o valor excedente a R\$20.000,00 por mês.

### **9.3 Licenciador pessoa física ou jurídica residente no exterior**

No caso em que o licenciador da marca ou da patente for residente no exterior, a tributação será a mesma, independentemente de ele ser pessoa física ou jurídica. O legislador nacional, ao regular a questão, tratou indistintamente os domiciliados fora do Brasil.

Segundo o artigo 382, inciso I, do RIR/1999, cujo fundamento de validade é o artigo 97, alínea *a*, do Decreto-lei n.º 5.844, de 23.9.1943 (“DL 5.844/1943”), os rendimentos provenientes de fontes pagadoras situadas no País, quando percebidos por pessoas físicas ou jurídicas residentes ou domiciliadas no exterior, estão sujeitos ao IRF.

Nessa situação, as importâncias pagas a título de *royalties* serão tributadas pelo IRF à alíquota genérica de 15%, conforme previsto nos artigos 3.º da Medida Provisória n.º 2.159-70, de 24.8.2001 (“MP 2.159/2001”) e 710 do RIR/1999. A exceção a essa regra fica por conta dos pagamentos efetuados a beneficiários residentes em países com a tributação favorecida, quando a alíquota do imposto será de 25%.

Em relatório publicado em 1998,<sup>98</sup> sob o título “Competição Fiscal Nociva: Um Problema Global Emergente”,<sup>99</sup> a OCDE considerou países com a tributação favorecida as jurisdições: (i) cuja tributação nominal é baixa ou inexistente; (ii) que impedem a troca de informações tributárias; (iii) que não são transparentes

<sup>98</sup> Disponível em: <<http://www.oecd.org/dataoecd/25/26/44430243.pdf>>. Acesso em: 9 out. 2010.

<sup>99</sup> Tradução livre.

quanto à aplicação da lei fiscal; e (iv) que não requerem substância econômica nas atividades empresariais.

O Brasil, na esteira da globalização e da estabilidade política e econômica, a fim de harmonizar seu sistema tributário à realidade internacional, incorporou de forma restritiva o conceito de países com a tributação favorecida por meio do artigo 24 da Lei 9.430/1996, que assim considerou os países que não tributam a renda ou que a tributam a alíquota máxima inferior a 20%. Para a caracterização de país como de tributação favorecida, basta a verificação alternativa de um dos citados requisitos.

Em 23.6.2008, a fim de complementar a regulamentação sobre a matéria, foi editada a Lei n.º 11.727 (“Lei 11.727/2008”), que introduziu o artigo 24-A na Lei 9.430/1996 e o conceito de regime fiscal privilegiado. O regime fiscal favorecido passou a contemplar não apenas os países que não tributavam a renda ou a tributavam a uma alíquota inferior a 20%, mas também todas as localidades, sejam elas países ou não, que concedam vantagem de natureza fiscal a pessoa física ou jurídica não residente: (i) sem exigência da realização de atividade econômica substantiva no país ou dependência; ou (ii) condicionada ao não exercício de atividade econômica substantiva no país ou dependência.

O referido regime fiscal ainda passou a abranger as localidades que não tributam os rendimentos auferidos fora de seu território, que o faça em alíquota máxima inferior a 20%, ou não permitam o acesso a informações relativas à composição societária, titularidade de bens ou direitos ou às operações econômicas realizadas.

No entanto, com advento do artigo 24-A da Lei 9.430/1996, surgiu questão relativa ao seu campo de abrangência, se limitado às regras de preços de transferência, ou se também alcançaria as situações de aplicação da alíquota majorada

do IRF de 25% para residentes no exterior, assim como acontece com o conceito de países de tributação favorecida.

Essa questão, todavia, é resolvida quando feita uma análise sistemática e contextualizada do artigo 24-A da Lei 9.430/1996, que evidencia que o referido dispositivo não teve o condão de afetar as hipóteses de aplicação da alíquota agravada de 25% do IRF para os residentes no exterior.

Em primeiro lugar, a opção do legislador por não alterar a redação do artigo 24 da Lei 9.430/1996 e introduzir nova regra no artigo 24-A da lei demonstra tratar-se de dispositivo autônomo, que preservou a redação do artigo 24 e, por consequência, o seu campo de abrangência.

O segundo elemento capaz de mostrar que a aplicação do artigo 24-A da Lei 9.430/1996 está restrita ao âmbito das regras de preços de transferência provém do processo legislativo que envolveu a edição do ato. No texto original da Medida Provisória n.º 413, de 3.1.2008 (“MP 413/2008”), posteriormente convertida na Lei 11.727/2008, inicialmente havia previsão para se ampliar o conceito de país com tributação favorecida, com a introdução do § 5.º no artigo 24 da Lei 9.430/1996. Referido dispositivo afirmava expressamente que “o disposto neste artigo aplica-se também a regime fiscal privilegiado”.

Todavia, a introdução do § 5.º no artigo 24 da Lei 9.430/1996 foi barrada pelo Legislativo, que optou pela introdução de novo artigo para tratar da questão: o artigo 24-A da Lei 9.430/1996. E, no *caput* desse novo dispositivo, se afirma, com clareza meridiana, que a sua aplicação se restringe às regras de preços de transferência previstas nos artigos 18 a 22 da Lei 9.430/1996.

Portanto, se considerada evolução legislativa do artigo 24-A da Lei 9.430/1996, também sob esse enfoque fica evidente que o legislador ordinário, ao editar o dispositivo, optou abertamente por fazê-lo incidir apenas sobre situações

envolvendo preços de transferência, e não sobre as hipóteses em que a alíquota do IRF é majorada para os residentes no exterior para 25%.

Um terceiro motivo, que demonstra que o artigo 24-A da Lei 9.430/1996 se restringe às regras de preços de transferência, se deve ao fato de o dispositivo não fazer qualquer referência ao artigo 24 dessa lei. Normalmente, de acordo com a boa técnica legislativa, para que a previsão contida em um normativo possa produzir efeitos sobre o disposto em outro artigo, recorre-se ao recurso da remissão, pelo qual um dispositivo abertamente estabelece um vínculo relacional com outro.

Dessa forma, caso fosse desejo do legislador fazer com que as alíquotas agravadas do IRF de 25% incidissem nas remessas de capital feitas também para as localidades consideradas regimes fiscais privilegiados, o artigo 24-A da Lei 9.430/1996 deveria ter feito expressa remissão ao artigo 24 do diploma legal. Entretanto, o fato de não tê-lo feito corrobora o entendimento de que a referida alíquota do IRF se limita aos países de tributação favorecida.

Por fim, cabe ainda destacar um quarto elemento capaz de comprovar a aplicação do artigo 24-A da Lei 9.430/1996 somente sobre as regras de preços de transferência. Trata-se das finalidades distintas das figuras do regime fiscal privilegiado e do país com a tributação favorecida. O regime fiscal privilegiado foi concebido como um conceito jurídico tendente a combater a concorrência fiscal prejudicial, de modo a evitar que os lucros e os rendimentos se desloquem de uma localidade para outra apenas em razão da existência de tributação mais benéfica. Ao passo que o conceito de país com a tributação favorecida tem a finalidade específica de compensar o Estado da fonte produtora do rendimento pela tributação insuficiente ocorrida no país do beneficiário dos rendimentos.<sup>100</sup>

---

<sup>100</sup> Os argumentos acima colocados sinteticamente, pelos quais entendemos não se aplicar a alíquota majorada do IRF de 25% nas remessas de capital feitas para o exterior a residente situado nas localidades abrangidas pelo artigo 24-A da Lei 9.430/1996, têm por fundamento a posição firmada por Alberto Xavier, Roberto Duque Estrada e Renata Emery, no trabalho intitulado Países com a tributação favorecida e regimes fiscais privilegiados, no qual é explorada em maiores detalhes (*Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 168, p. 7-17, 2009).

Verifica-se, portanto, que a nova sistemática de tributação implementada pela Lei 11.727/2008, que introduziu o artigo 24-A à Lei 9.430/1996, denominada de regime fiscal privilegiado, foi concebida tão somente com o intuito de aumentar o controle das operações envolvendo localidades que favorecem a prática da concorrência fiscal prejudicial, sem qualquer finalidade compensatória, de modo que as previsões contidas nesse dispositivo não se aplicam às situações envolvendo as remessas de capital feitas a residentes no exterior e a sua tributação pelo IRF sob a alíquota majorada de 25%.<sup>101</sup>

---

<sup>101</sup> Esse entendimento é corroborado pela Solução de Consulta nº 52, da Superintendência Regional da Receita Federal do Brasil da 4ª Região Fiscal, publicada em 1.10.2010, na qual restou decidido que “as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas para beneficiário residente ou domiciliado no exterior, sob regime fiscal privilegiado, a título de juros sobre o capital próprio, sujeitam-se à incidência do Imposto de Renda na fonte à alíquota de 15% (quinze por cento)”. Ainda que na situação em tela estejamos tratando de quantias remetidas para o exterior a título de *royalties*, e não juros sobre capital próprio, tal manifestação reitera a posição acima firmada de que o artigo 24-A da Lei 9.430/96, que trata dos regimes fiscais privilegiados, aplica-se, tão somente, às regras de preços de transferência.

## 10

### A DEDUTIBILIDADE DOS *ROYALTIES* PAGOS PELO LICENCIADO

#### 10.1 Considerações gerais

A materialidade do IR consiste no ato de auferir renda ou proventos de qualquer natureza, e, como demonstrado, essa questão encontra-se intimamente relacionada à existência ou não de acréscimo patrimonial. A aquisição de renda é aferida a partir do confronto das entradas e das saídas verificadas em um determinado período de tempo por uma pessoa física ou jurídica.

Assim, para a apuração de renda tributável é preciso considerar não só as receitas, mas também todas as despesas necessárias incorridas pela pessoa na geração de valor. A Constituição Federal só admite a incidência do IR se houver alteração positiva do patrimônio do contribuinte.

Não verificada essa situação, o legislador infraconstitucional estará criando exação diversa do IR, sem autorização da Constituição Federal, na medida em que estará tributando o patrimônio do contribuinte, e não sua renda efetivamente. O patrimônio, além de ser grandeza distinta da renda e com ela não se confundir, se tributado, paulatinamente acaba por exaurir a fonte de produção do rendimento.

Dessa forma, sendo o recurso despendido pelo contribuinte essencial à geração da renda, não há como o legislador infraconstitucional negar ou limitar a sua dedutibilidade da base de cálculo do IR, pois, se assim o fizer, estará desnaturando a hipótese de incidência do imposto constitucionalmente autorizada.

Como bem colocam José Artur Lima Gonçalves e Márcio Severo Marques,<sup>102</sup> “é, pois, juridicamente irrelevante o fato da lei reconhecer ou não a dedutibilidade; necessária a despesa, é ela dedutível. São ineficazes as tentativas de restringir a dedutibilidade das despesas necessárias”. À legislação infraconstitucional é facultado apenas estabelecer os métodos e critérios para identificar e quantificar as despesas necessárias.

Firmes nessas premissas, passemos a analisar a dedutibilidade dos *royalties* decorrentes do uso de marcas e de patentes em relação às pessoas físicas e jurídicas.

## 10.2 Pessoa física

As regras gerais de dedutibilidade do IRPF estão previstas nos artigos 74, 75 e 78 a 83 do RIR/1999. Segundo os referidos dispositivos, as pessoas físicas residentes ou domiciliadas no Brasil podem deduzir da base de cálculo do IR: (i) as contribuições para a previdência oficial e privada; (ii) as remunerações, seus respectivos encargos e emolumentos pagos a terceiros em decorrência de relação com vínculo empregatício; (iii) as despesas de custeio necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora do rendimento; (iv) os valores pagos a título de pensão alimentícia; (v) as despesas médicas; (vi) as despesas com educação, dentro dos limites legais; (vii) as contribuições para o Fundo de Aposentadoria Programada Individual (FAPI), se o ônus recair sobre pessoa física; e (viii) os gastos com dependente, dentro do teto fixado em lei.

Apesar de os *royalties* não constarem nominalmente entre as hipóteses de dedução admitidas pelo artigo 83 do RIR/1999, a nosso ver, tais despesas são dedutíveis pela pessoa física, das receitas auferidas com a própria atividade, des-

---

<sup>102</sup> A tributação dos sistemas de franquia na esfera federal. In: Maria Helena Diniz (Coord.). *Atualidades jurídicas*. São Paulo: Saraiva, 1999. p. 197.

de que elas estejam devidamente escrituradas em Livro-Caixa, de modo a permitir a sua quantificação e qualificação. O artigo 75, inciso III, do RIR/1999<sup>103</sup> admite a dedutibilidade das “despesas de custeio pagas, necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora”.

A apuração de receita decorrente da utilização de marca ou de patente só é possível mediante a existência do direito de uso do bem que gerou o rendimento. Trata-se de condição *sine qua non*. A renda só surge a partir da utilização do bem, e a sua exploração depende da outorga de licença, que, por sua vez, só é concedida se houver o pagamento de contraprestação.

Logo, é evidente que os *royalties* pagos são uma despesa necessária à percepção da receita decorrente da utilização de marca ou de patente. E mais, se o contribuinte por algum motivo deixar de pagar os *royalties*, o contrato de uso poderá ser rescindido e a sua licença, revogada. Sem que haja licença de exploração, o contribuinte pessoa física não poderá se beneficiar da marca ou da patente e, por conseguinte, perderá sua fonte produtora de rendimentos.

Portanto, os *royalties* pagos pela exploração de marca ou de patente representam despesas necessárias à percepção dos respectivos rendimentos, e, se devidamente escriturados no Livro-Caixa, devem ser considerados dedutíveis da

---

<sup>103</sup> “Art. 75. O contribuinte que perceber rendimentos do trabalho não assalariado, inclusive os titulares dos serviços notariais e de registro, a que se refere o art. 236 da Constituição, e os leiloeiros, poderão deduzir, da receita decorrente do exercício da respectiva atividade (Lei n.º 8.134, de 1990, art. 6.º, e Lei n.º 9.250, de 1995, art. 4.º, inciso I):

I – a remuneração paga a terceiros, desde que com vínculo empregatício, e os encargos trabalhistas e previdenciários;

II – os emolumentos pagos a terceiros;

III – as despesas de custeio pagas, necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora.

Parágrafo único. O disposto neste artigo não se aplica (Lei n.º 8.134, de 1990, art. 6.º, § 1.º, e Lei n.º 9.250, de 1995, art. 34):

I – a quotas de depreciação de instalações, máquinas e equipamentos, bem como a despesas de arrendamento;

II – a despesas com locomoção e transporte, salvo no caso de representante comercial autônomo;

III – em relação aos rendimentos a que se referem os arts. 47 e 48.”

base de cálculo do IRPF, do contrário estar-se-á tributando algo que não é renda e, por consequência, desvirtuando-se do conceito constitucionalmente pressuposto.

A dedutibilidade desses valores, todavia, em decorrência de expressa determinação contida no *caput* do artigo 75 do RIR/1999, deve ser compatível com a receita auferida com a atividade. A necessidade de que a dedução das despesas com *royalties* não supere a receita gerada em decorrência do uso da marca ou da patente, a nosso ver, é o único limite existente.

As restrições impostas pela Portaria do Ministério da Fazenda n.º 436, de 30.12.1958 (“Portaria 436/1958”) não são aplicáveis às pessoas físicas, visto que tal ato executivo, como consta expressamente do seu texto, foi criado unicamente com o objetivo de regulamentar a “determinação do lucro real das pessoas jurídicas”.

### **10.3 Pessoa jurídica**

#### *10.3.1 Regra geral*

Inicialmente, vale destacar que a pessoa jurídica que apurar seus rendimentos pela sistemática do lucro presumido ou arbitrado poderá deduzir o valor do IR retido na fonte sobre receitas que integraram a base de cálculo do tributo, desde que a retenção tenha ocorrido até o encerramento do correspondente período de apuração.

Tendo em vista que as quantias remetidas para o exterior a título de *royalties* pelo uso de marcas e de patentes estão sujeitas à incidência do IRF, uma vez demonstrado que tais valores integraram a base de cálculo do IRPJ, apurada pela sistemática do lucro presumido ou arbitrado, para fins fiscais, eles serão dedutíveis. É nesse sentido que dispõem os artigos 34 da Lei 8.981/1995 e 526 do

RIR/1999, no que se refere ao lucro presumido, e os artigos 10 da Lei 9.532/1997 e 540 do RIR/1999, em relação ao lucro arbitrado.

Diferentemente das sistemáticas de apuração do lucro presumido e arbitrado, nas quais o cálculo do imposto devido é feito por meio de deduções a partir de certos fatos conhecidos, no lucro real, como o próprio nome diz, busca-se uma base de cálculo que efetivamente seja condizente com a realidade, isto é, que represente a totalidade dos rendimentos disponíveis aos contribuintes em um determinado período de tempo. Para isso, as regras que envolvem a dedutibilidade de despesas são mais criteriosas, conforme se verá a seguir.

A regra geral sobre a dedutibilidade de despesas, para fins de apuração do lucro real, está prevista no artigo 299 do RIR/1999, correspondente ao artigo 47 da Lei 4.506/1964, que estabelece que somente podem ser deduzidas como despesas operacionais aquelas que forem **normais, usuais e necessárias** à consecução do objeto social da empresa.

Ao abordar o assunto, o Parecer Normativo do Coordenador do Sistema de Tributação n.º 32, de 17.8.1981 (“PN 32/1981”), tratou de esclarecer o que deve ser entendido por despesa normal, usual e necessária. Confira-se:

4. Segundo o conceito legal transcrito, o gasto é necessário quando essencial a qualquer transação ou operação exigida pela exploração das atividades, principais ou acessórias, que estejam vinculadas com as fontes produtoras de rendimentos.
5. Por outro lado, despesa normal é aquela que se verifica comumente no tipo de operação ou transação efetuada e que, na realização do negócio, se apresenta de forma usual, costumeira e ordinária. O requisito usualidade deve ser interpretado na acepção de habitual na espécie de negócio.

Conforme se infere do PN 32/81, as ideias de despesa normal e usual se confundem, e ambas consistem em um gasto decorrente do regular exercício da atividade empresarial. Representam despesa habitualmente observada na realiza-

ção do negócio jurídico. Já a necessidade da despesa se faz presente sempre que se constatar que, diante da sua ausência, a atividade pretendida não se realizaria ou, ainda que realizável, não se verificaria de forma plena.

Para o caso específico dos *royalties* pagos por pessoas jurídicas a questão da dedutibilidade também é regulada pelo artigo 71 da Lei 4.506/1964, cujo teor foi reeditado pelo artigo 352 do RIR/1999.<sup>104</sup> O mencionado dispositivo reforça a posição manifestada no artigo 299 do RIR/1999, condicionando a dedutibilidade dos *royalties* à comprovação da necessidade da despesa para que o contribuinte mantenha a posse, o uso ou a fruição do bem ou direito que produz o rendimento.

Com as pessoas jurídicas que apuram o IRPJ com base no lucro real, verifica-se situação muito semelhante à apontada para as pessoas físicas. O pagamento de *royalties* como contraprestação pelo uso de uma marca ou de uma patente, mais do que uma necessidade normal e usual, é uma condição imprescindível, sem a qual o licenciado fica completamente impossibilitado de utilizá-la e, por consequência, dela obter rendimentos.

As marcas e as patentes são fontes potenciais de rendimentos. Todavia, para que elas possam ser validamente exploradas é preciso que a pessoa detenha a sua propriedade, ou, ao menos, possua autorização para o seu uso. Sendo assim, aquele que não é proprietário, para fazer uso do bem, em regra, deve remunerar o proprietário pela exploração de algo que não lhe pertence. Sem que haja o pagamento dessa contraprestação, o licenciado fica impedido de fruir do bem e dele retirar rendimentos.

Em suma, sem o pagamento dos *royalties*, quando exigida uma contraprestação pela outorga de licença de uso de uma marca ou de uma patente, o

---

<sup>104</sup> “Art. 352. 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.”

licenciado é obstado de se beneficiar do bem. Mesmo porque o sujeito, sem que efetue o pagamento, sequer será alçado à condição de licenciado.

Diante da clara vinculação existente entre os *royalties* e a utilização da marca ou da patente, restam demonstradas não só a necessidade, a normalidade e a usualidade desses pagamentos, mas a sua indispensabilidade, de modo que deve ser admitida a dedução da base de cálculo do IRPJ de despesas dessa natureza, com retenção do imposto na fonte ou não.

A necessidade, a normalidade e a usualidade das despesas com *royalties*, entretanto, devem ser suportadas por documentação idônea, que se mostre apta a comprovar a natureza do desembolso realizado pela empresa e a sua vinculação à fonte produtora dos rendimentos, a fim de permitir a dedutibilidade da base de cálculo do IRPJ.

### 10.3.2 Exceções

Em determinadas situações, ainda que atendidas às condições gerais de dedutibilidade previstas nos artigos 299 e 352 do RIR/1999 para a apuração do lucro real – que demandam a comprovação da normalidade, usualidade e necessidade das despesas –, a legislação nacional veda a dedução das quantias pagas a título de *royalties*.

A primeira vedação à dedutibilidade encontra-se prevista no artigo 26 da Lei n.º 12.249, de 11.6.2010 (“Lei 12.249/2010”). De acordo com esse dispositivo, não serão dedutíveis as despesas relacionadas a importâncias remetidas a título de *royalties* a pessoas físicas ou jurídicas residentes ou constituídas no exterior e submetidas a um tratamento de localidade com tributação favorecida ou sob regime fiscal privilegiado, conforme estabelecido pelos artigos 24 e 24-A da Lei 9.430/1996.

Tal restrição justifica-se em razão de as empresas situadas em países com a tributação favorecida ou em localidades com regime fiscal privilegiado contarem, em regra, com a benevolência da legislação local que, ao não tributar os rendimentos dos seus residentes ou tributá-los a uma alíquota inferior a 20%, ao permitir a não identificação do efetivo beneficiário dos rendimentos percebidos, e dispensar a comprovação da sua capacidade operacional, contribui para evasão de divisas do território nacional.

A segunda situação para a qual o legislador impediu a dedução das quantias remetidas para o exterior está descrita no artigo 71, parágrafo único, alínea e, item 1, da Lei 4.506/1964, reeditado pelo artigo 353, inciso III, alínea a, do RIR/1999. Nos termos desse dispositivo legal, os *royalties* decorrentes do uso de marca ou de patente pagos pela filial no Brasil em benefício da sua matriz estabelecida no exterior não são passíveis de dedução na apuração do lucro real da empresa brasileira.

Essa vedação à dedutibilidade, tal qual a contida no artigo 26 da Lei 12.249/2010, encontra justificativa no combate à sonegação de impostos no Brasil, visto que tempos atrás era prática corrente a realização de pagamentos excessivos a títulos de *royalties* pelo uso de marcas e de patentes entre filiais brasileiras e a sua matriz estrangeira.

E, finalmente, a terceira e mais controvertida hipótese, na qual é vedada a dedutibilidade, está contida no artigo 353, inciso I, do RIR/1999,<sup>105</sup> que tira seu fundamento de validade do artigo 71, parágrafo único, alínea d, da Lei 4.506/1964.

---

<sup>105</sup> “Art. 353. Não são dedutíveis (Lei n.º 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.”

O artigo 71, parágrafo único, alínea *d*, da Lei 4.506/1964,<sup>106</sup> que originalmente dispôs sobre a matéria, determina que é vedada a dedução dos “*royalties* pagos a sócios ou dirigentes de empresas, e a seus parentes ou dependentes”. Ou seja, sempre que o pagamento dos *royalties* for feito a uma **pessoa física** sócia de empresa, a dirigente, ou então a parente ou dependente de sócio ou dirigente, a dedução da despesa fica proibida.

Com o advento do artigo 353, inciso I, do RIR/1999, sob o pretexto de se reeditar o disposto na Lei 4.506/1964, o assunto foi reescrito, entretanto trouxe consigo inovação sem previsão legal. O artigo 353, inciso I, do RIR/1999, ao tratar do assunto, considerou indedutíveis “os *royalties* pagos a sócios, pessoas físicas ou jurídicas, ou dirigentes de empresas, e a seus parentes ou dependentes”.

Em outras palavras o referido dispositivo acabou estendendo a indedutibilidade das quantias pagas aos sócios de empresas pessoas físicas, aos sócios de empresas **pessoas jurídicas**. E, esse entendimento, foi endossado pelas autoridades fiscais.<sup>107</sup>

No entanto, se analisado com cautela o texto do artigo 71 da Lei 4.506/1964, observa-se que, quando é dito “os *royalties* pagos a sócios ou dirigentes de empresas, e a seus parentes e dependentes”, a expressão “a seus parentes

---

<sup>106</sup> “Art. 71. A dedução de despesas com aluguéis ou ‘royalties’ para efeito de apuração de rendimento líquido ou do lucro real sujeito ao imposto de renda, será admitida:

[...]

Parágrafo único. Não são dedutíveis:

[...]

d) os ‘royalties’ pagos a sócios ou dirigentes de empresas, e a seus parentes ou dependentes.”

<sup>107</sup> Nesse sentido, o Parecer Normativo do Coordenador do Sistema de Tributação n.º 102, de 1.9.1975 (“PN 102/1975”) afirma que a restrição legal prevista no artigo 71, parágrafo único, alínea *d*, da Lei 4.506/1964 “é extensiva também às pessoas jurídicas”. Esse posicionamento é reiterado pelo Parecer Normativo do Coordenador do Sistema de Tributação n.º 139, de 2.12.1975 (“PN 139/1975”).

e dependentes” é ampla e está se referindo tanto aos sócios quanto aos dirigentes de empresas.

Assim, como não há que falar de parentes e dependentes em relação a pessoas jurídicas, resta claro que o artigo 71 da Lei 4.506/1964 veda, tão somente, a dedução dos pagamentos de *royalties* feitos a sócios pessoas físicas.

Caso a intenção do legislador fosse ter vinculado a expressão “parentes e dependentes” a apenas aos dirigentes de empresas, deveria tê-lo feito expressamente. Como sugere Gabriel Francisco Leonardos,<sup>108</sup> bastaria ao legislador ter dito não serem dedutíveis os *royalties* pagos aos “dirigentes de empresas, seus parentes e dependentes, e sócios de empresas”. A especificação, como visto, era simples e poderia ter sido feita facilmente.

Todavia, isso não ocorreu, o que nos leva a crer não ser essa a vontade do legislador. Essa, aliás, também foi a conclusão de José Luiz Bulhões Pedreira,<sup>109</sup> para quem a norma em questão “sòmente se aplica aos pagamentos a pessoas físicas. O texto legal não deixa dúvidas, quando fala em titular, dirigente ou parente, que sòmente podem ser pessoas físicas”.

Ademais, a vedação à dedutibilidade dos *royalties* pagos aos sócios, pelo simples fato de ser uma proibição, há de ser interpretada restritivamente, como aplicável somente às pessoas físicas.

E mais, considerando-se que a expressão “parentes e dependentes” está atrelada apenas aos dirigentes, e não também aos sócios das empresas, estar-se-á, sem qualquer motivo razoável, criando uma distinção indevida entre os parentes e dependentes dos dirigentes e os parentes e dependentes dos sócios. Isso porque

---

<sup>108</sup> *Royalties* pagos a sócio pessoa jurídica e o art. 292, I, do Novo Regulamento do Imposto de Renda. *Revista da Associação Brasileira da Propriedade Intelectual*, São Paulo, n. 10, p. 30, jan.-fev. 1994.

<sup>109</sup> *Imposto de renda*. Rio de Janeiro: Justec, 1971. p. 6-21.

os parentes e os dependentes de um dirigente não poderiam deduzir da base de cálculo do imposto os gastos com *royalties*, enquanto os parentes e dependentes de um sócio da empresa poderiam fazê-lo sem qualquer restrição legal.

Raciocínio como esse se mostra completamente anti-isonômico, o que é veementemente coibido pela Constituição Federal, que estabelece, em seus artigos 5.º, *caput*, e 150, inciso II, o tratamento igualitário dos contribuintes que se encontram em situações equivalentes, não sendo admissíveis distinções infundadas, especialmente no campo tributário.

Não bastassem os motivos expostos – que já se mostram suficientes a demonstrar a indevida inovação promovida pelo artigo 353, inciso I, do RIR/1999, em relação ao disposto no artigo 71, parágrafo único, alínea *d*, da Lei 4.506/1964 –, existe mais um ponto a ser considerado.

Se o artigo 71, parágrafo único, alínea *d*, da Lei 4.506/1964 considerasse indedutíveis todos os *royalties* pagos aos sócios de empresas, sejam eles pessoas físicas ou jurídicas, a norma contida no artigo 71, parágrafo único, alínea *e*, item 2, dessa mesma lei seria mera repetição, sendo completamente supérflua.

No entanto, o artigo 71, parágrafo único, alínea *e*, item 2, da Lei 4.506/1964, estava longe de ser supérfluo. Tanto isso é verdade que tal dispositivo – que previa a indedutibilidade dos *royalties* pagos a controladores, diretos ou indiretos, no exterior – foi posteriormente revogado pelo artigo 50 da Lei 8.383/1991, que passou a considerar como dedutíveis os *royalties* pagos a controladores no exterior, desde que o contrato de licença esteja regularmente registrado no INPI e no Banco Central do Brasil (Bacen).

Fosse o artigo 71, parágrafo único, alínea e, item 2, da Lei 4.506/1964 totalmente desnecessário, não haveria motivo para a edição de norma posterior dispondo de forma diversa a fim de revogá-lo.<sup>110</sup>

Ademais, caso mantido o entendimento de que o artigo 71, parágrafo único, alínea d, da Lei 4.506/1964 considera indedutíveis os *royalties* pagos aos sócios pessoas jurídicas, ter-se-ia a absurda situação de, por um lado, se admitir a dedutibilidade dos *royalties* pagos ao sócio pessoa jurídica no exterior, e, por outro, tendo em vista a inovação promovida pelo artigo 50 da Lei 8.383/1991, considerarem-se indedutíveis os *royalties* pagos à pessoa jurídica controladora situada no Brasil.

Portanto, a conclusão mais acertada, e que evita a existência de contradição interna na ordem jurídica, é a de que a edição do artigo 50 da Lei 8.383/1991 só foi possível pelo fato de os *royalties* pagos a pessoa jurídica no País serem dedutíveis.

Nesse sentido, aliás, foi o entendimento da Câmara Superior de Recursos Fiscais do Ministério da Fazenda, órgão responsável pela uniformização da jurisprudência administrativa fiscal, no âmbito federal, que, ao apreciar a questão no Acórdão n.º CSRF/01-04.629, publicado no *Diário Oficial da União*, de 30.6.2005, considerou que, “na vigência do art. 71 da Lei 4.506/1964, a vedação constante do art. 71, parágrafo único, letra ‘d’, não se estende aos pagamentos efetuados a sócio pessoa jurídica”.

Pelo exposto, resta demonstrado que o artigo 353, inciso I, do RIR/1999, ao ampliar a indedutibilidade dos *royalties* pagos a sócios pessoas físicas também

<sup>110</sup> Cf. Gabriel Francisco Leonardos. *Royalties* pagos a sócio pessoa jurídica e o art. 292, I, do Novo Regulamento do Imposto de Renda. *Revista da Associação Brasileira da Propriedade Intelectual*, São Paulo, n. 10, p. 30-31, jan.-fev. 1994.

para os sócios pessoas jurídicas, extrapolou os limites impostos pelo artigo 71, parágrafo único, alínea *d*, da Lei 4.506/1964, de modo que tal dispositivo é ilegal.

Por fim, cumpre fazer uma última observação. O artigo 353, inciso II, do RIR/1999, com fundamento no artigo 71, parágrafo único, alínea *c*, da Lei 4.506/1964, estabelece que também não são dedutíveis “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”.

Ocorre que as quantias pagas a terceiros pela aquisição de bem ou direito (ganhos de capital) decorrem de cessão, e não de licença de uso. Desse modo, disposição dessa natureza não deveria ser regulada com dispositivos que tratam apenas das despesas com aluguéis ou *royalties*.

O mesmo acontece, a nosso ver, com os valores pagos para que um contrato de licença de uso seja prorrogado ou alterado. Essas quantias não representam uma contraprestação pelo uso de um bem material ou imaterial e, nessa condição, a sua alocação em meio a dispositivos de natureza diversa mostra-se totalmente inadequada.<sup>111</sup>

---

<sup>111</sup> Cumpre destacar que as três condições e o impedimento apontados, previstos nos artigos 353 e 355 do RIR/1999, o foram apenas para fins de dedutibilidade de *royalties* pagos ao exterior em decorrência da exploração de marcas e de patentes. A outros bens da Propriedade Industrial diversos dos referidos não são aplicáveis tais restrições, incidindo somente a regra geral estabelecida pelo artigo 299 do RIR/1999.

Se a intenção do legislador fosse aplicar essas restrições sobre outros bens da Propriedade Industrial, ele deveria tê-lo feito de forma expressa, na medida em que, de acordo com o artigo 111 do Código Tributário Nacional, a legislação que prevê o cumprimento de obrigações tributárias acessórias deve ser interpretada literalmente.

Tanto isso é verdade que o Executivo, ao regulamentar a previsão contida no artigo 355, § 1.º, do RIR/1999, editou a Portaria 436/1958, que, apesar de fixar limites de dedutibilidade de validade questionável, somente tratou dos *royalties* pagos pelo uso de patentes de invenção, processos e fórmulas de fabricação, e pelo uso de marcas.

Portanto, o Legislativo e o Executivo restringiram a dedutibilidade dos *royalties* remetidos para o exterior apenas em relação ao uso de patentes e de marcas. Os *royalties* decorrentes de outros bens da Propriedade Industrial não estão sujeitos às restrições constantes dos artigos 353 e 355 do RIR/1999, ou da Portaria 436/1958, que tratou de regulamentar este último dispositivo, aplicando-se sobre tais bens apenas a regra geral de dedutibilidade estabelecida pelo artigo

### 10.3.3 Histórico legislativo

A dedução dos *royalties* pagos foi pela primeira vez regulamentada pelo artigo 74 da Lei 3.470/1958. Esse dispositivo introduziu o limite máximo de 5% à dedutibilidade desses valores quando decorrentes da utilização de marcas ou de patentes. O limite dedutível, à época, era calculado sobre a receita bruta decorrente da venda de produtos fabricados ou vendidos, e não sobre a receita líquida, como atualmente preceitua o artigo 355 do RIR/1999.

Além disso, o artigo 74 da Lei 3.470/1958 introduziu previsão que autorizava ao Ministério da Fazenda editar ato definindo os coeficientes percentuais de dedutibilidade admitidos conforme o tipo de produção ou atividade. Outra condição imposta à admissão da dedutibilidade dos *royalties* foi a de que os contratos de licença de uso de marca ou de patente estivessem devidamente averbados no órgão competente. Confira-se:

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

§ 1.º 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.

§ 2.º Poderão ser também deduzidas do lucro real, observadas as disposições deste artigo e do parágrafo anterior, as quotas destinadas à amortização do valor das patentes de invenção adquiridas e incorporadas ao ativo da pessoa jurídica.

§ 3.º A comprovação das despesas a que se refere este artigo será feita mediante contrato de cessão ou licença de uso da marca ou invento privilegiado, regularmente registrado no país, de acordo com as prescrições do Código da Propriedade Industrial (Decreto-lei n.º 7.903, de 27 de agosto de 1945), ou de assistência técnica,

---

299 do RIR/1999, quando o beneficiário não estiver estabelecido em localidade com a tributação favorecida ou de regime fiscal privilegiado (artigos 24 e 24-A da Lei 9.430/1996).

científica, administrativa ou semelhante, desde que efetivamente prestados tais serviços.

Vale notar que o artigo 74 da Lei 3.470/1958 não delimitou seu âmbito de incidência, de modo que as restrições por ele trazidas eram aplicáveis sobre quaisquer situações envolvendo o pagamento de *royalties* pelo uso de marcas ou de patentes, estivessem ambas as partes envolvidas no negócio estabelecidas no Brasil ou o licenciador situado no exterior.

Mais tarde, a questão da dedutibilidade dos *royalties* voltou a ser abordada pelo legislador nacional no artigo 12 da Lei 4.131/1962, que praticamente reproduziu o disposto no artigo 74 da Lei 3.470/1958. A saber:

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 o efeito do art. 37 do Decreto n.º 47.373 de 07/12/1959, até o limite máximo de cinco por cento (5%) da receita bruta do produto fabricado ou vendido.

§ 1.º 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.

§ 2.º 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.

§ 3.º As despesas de assistência técnica, científica, administrativa e semelhantes, somente poderão ser deduzidas nos cinco primeiros anos do funcionamento da empresa ou da introdução de processo especial de produção, quando demonstrada sua necessidade, podendo este prazo ser prorrogado até mais cinco anos, por autorização do Conselho da Superintendência do Conselho da Superintendência da Moeda e do Crédito.

Confrontado o artigo 74 da Lei 3.470/1958 com o artigo 12 da Lei 4.131/1962, observa-se que a matéria relativa à dedutibilidade de *royalties* foi inte-

gralmente disciplinada pela legislação superveniente,<sup>112</sup> havendo a revogação tácita do artigo 74 da Lei 3.470/1958, isso porque, nos termos do artigo 2.º, § 1.º, da Lei de Introdução do Código Civil, “a lei posterior revoga a anterior [...] quando regule inteiramente a matéria de que tratava a lei anterior”.

Essa questão pode ser facilmente visualizada a partir do quadro abaixo, no qual consta na primeira coluna a forma pela qual a dedutibilidade dos *royalties* foi tratada pela Lei 3.470/1958, e, na segunda coluna, o modo pelo qual a Lei 4.131/1962 regulou a matéria. Confira-se:

Leis 3.470/1958	Lei 4.131/1962
(i) “Para os fins da determinação do lucro real das pessoas jurídicas como o define a legislação do impôsto de renda, sòmente poderão ser deduzidas do lucro bruto <b>a soma das quantias devidas a título de ‘royalties’ pela exploração de marcas de indústria e de comércio e patentes de invenção</b> , por assistência técnica, científica, administrativa ou semelhantes <b>até o limite máximo de 5% (cinco por cento) da receita bruta do produto fabricado ou vendido</b> ” (art. 74, <i>caput</i> – destaques nossos).	(i) “ <b>As somas das quantias devidas a título de ‘royalties’ pela exploração de patentes de invenção, ou uso da marcas de indústria e de comércio</b> e por assistência técnica, científica, administrativa ou semelhante, poderão ser deduzidas, nas declarações de renda, para o efeito do <b>art. 37 do Decreto n.º 47.373 de 07/12/1959, até o limite máximo de cinco por cento (5%) da receita bruta do produto fabricado ou vendido</b> ” (art. 12, <i>caput</i> – destaques nossos).
(ii) “ <b>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</b> ” (art. 74, § 1.º – destaques nossos).	(ii) “ <b>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</b> ” (art. 12, § 1.º – destaques nossos).
(iii) “A comprovação das despesas a que se refere este artigo será feita <b>mediante contrato de cessão ou licença de uso da marca ou invento privilegiado, regularmente registrado no país, de acòrdo com as prescrições do Código da Propriedade Industrial</b> (Decreto-lei n.º 7.903, de 27 de agòsto de 1945), ou de assistência técnica, científica, administrativa ou semelhante, desde que efetivamente prestados tais serviços” (art. 74, § 3.º – destaques nossos).	(iii) “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 <b>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</b> ” (art. 12, § 2.º – destaques nossos).

<sup>112</sup> Vale notar que o § 2.º do artigo 74 da Lei 3.470/1958 e o § 3.º do artigo 12 da Lei 4.131/1962 não tratam da dedutibilidade de *royalties* decorrentes do uso de marcas ou de patentes. O primeiro dispositivo regula a amortização do custo de patentes incorporadas ao ativo da empresa, enquanto o segundo disciplina a dedução de despesas de assistência técnica, científica, administrativa e semelhantes.

Da leitura do artigo 12 da Lei 4.131/1962 observa-se que, tal qual ocorreu com o artigo 74 da Lei 3.470/1958, no corpo do dispositivo não foi feita qualquer delimitação quanto ao campo de incidência da norma, o que, em princípio, nos levaria à conclusão de que tal normativo também seria aplicável a todas as situações envolvendo o pagamento de *royalties*, estivessem ambas as partes contratantes situadas no Brasil, ou o beneficiário dos rendimentos estabelecido no exterior.

Todavia, nesse caso, é possível aferir o âmbito de abrangência do dispositivo que regula a dedutibilidade dos *royalties* a partir da sua análise em conjunto com a parte preliminar da Lei 4.131/1962, na qual consta expressamente que o objetivo da lei é disciplinar “a aplicação do capital estrangeiro e as remessas de valores para o exterior”.

Assim, quando examinado o contexto no qual foi inserido o artigo 12 da Lei 4.131/1962, fica claro que as restrições à dedutibilidade de *royalties* que no curso da Lei 3.470/1958 eram aplicadas indistintamente, passaram a ser aplicáveis somente sobre os pagamentos efetuados ao licenciador residente no exterior.

Tal entendimento é corroborado pelo fato de o referido artigo estar inserido no subtítulo que trata “Das remessas de juros, ‘Royalties’ e por assistência técnica”, bem como em razão de o artigo 14 da Lei 4.131/1962<sup>113</sup> deixar evidente que a matéria por ela tratada refere-se à remessa ao exterior de *royalties* pelo uso de marcas e de patentes.

Diante desse cenário, observa-se que, apesar de tanto a Lei 3.470/1958 quanto a Lei 4.131/1962 regularem a dedutibilidade de *royalties* decorrentes de

---

<sup>113</sup> “Art. 14. Não serão permitidas remessas para pagamentos de ‘royalties’, pelo uso de patentes de invenção e de marcas de indústria ou de comércio, entre filial ou subsidiária de empresa estabelecida no Brasil e sua matriz com sede no exterior ou quando a maioria do capital da empresa no Brasil, pertença ao aos titulares do recebimento dos ‘royalties’ no estrangeiro. Parágrafo único. Nos casos de que trata este artigo não é permitida a dedução prevista no art. 12 (doze).”

marcas e de patentes, a primeira lei era genérica, sendo aplicável às operações realizadas entre partes brasileiras e àquelas envolvendo licenciador situado no exterior, enquanto a segunda lei tratava particularmente das remessas de *royalties* para fora do país.

Disso tudo conclui-se que, quando uma nova norma dispõe sobre a mesma relação regulada por norma já existente, disciplinando-a de forma diversa e total, revela-se o ânimo do legislador de substituir uma disciplina por outra. Portanto, a Lei 3.470/1958 foi tacitamente revogada pela Lei 4.131/1962, que impôs restrições à dedutibilidade dos *royalties* apenas em relação aos negócios nos quais o beneficiário fosse estrangeiro.

Posteriormente, foi editado o artigo 71 da Lei 4.506/1964, que tornou a disciplinar a matéria relativa aos *royalties* pagos pela utilização de marca ou de patente, prevendo condições e impedimentos à dedutibilidade dessas quantias na apuração do lucro real. Confira-se:

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

- a) quando necessárias para que o contribuinte mantenha a posse, uso ou fruição do bem ou direito que produz o rendimento; e
- b) se o aluguel não constituir aplicação de capital na aquisição do bem ou direito, nem distribuição disfarçada de lucros de pessoa jurídica.

Parágrafo único. Não são dedutíveis:

- a) os aluguéis pagos pelas pessoas naturais pelo uso de bens que não produzam rendimentos, como o prédio de residência;
- b) os aluguéis pagos a sócios ou dirigentes de empresas, e a seus parentes ou dependentes, em relação à parcela que exceder do preço ou valor do mercado;
- c) as importâncias pagas a terceiros para adquirir os direitos de uso de um bem ou direito e os pagamentos para extensão ou modificação do contrato, que constituirão aplicação de capital amortizável durante o prazo do contrato;
- d) os “royalties” pagos a sócios ou dirigentes de empresas, e a seus parentes ou dependentes;
- e) os “royalties” pelo uso de patentes de invenção, processos e fórmulas de fabricação ou pelo uso de marcas de indústria ou de comércio, quando:

- 1) Pagos pela filial no Brasil de empresa com sede no exterior, em benefício da sua matriz;
- 2) Pagos pela sociedade com sede no Brasil a pessoa com domicílio no exterior que mantenha, direta ou indiretamente, controle do seu capital com direito a voto;
- f) os “royalties” pelo uso de patentes de invenção, processos e fórmulas de fabricação pagos ou creditados a beneficiário domiciliado no exterior:
  - 1) Que não sejam objeto de contrato registrado na Superintendência da Moeda e do Crédito e que não estejam de acordo com o Código da Propriedade Industrial; ou
  - 2) Cujos montantes excedam dos limites periodicamente fixados pelo Ministro da Fazenda para cada grupo de atividades ou produtos, segundo o grau de sua essencialidade e em conformidade com o que dispõe a legislação específica sobre remessa de valores para o exterior;
- g) os ‘royalties’ pelo uso de marcas de indústria e comércio pagos ou creditados a beneficiário domiciliado no exterior:
  - 1) Que não sejam objeto de contrato registrado na Superintendência da Moeda e do Crédito e que não estejam de acordo com o Código da Propriedade Industrial; ou
  - 2) Cujos montantes excedem dos limites periodicamente fixados pelo Ministro da Fazenda para cada grupo de atividade ou produtos, segundo o grau de sua essencialidade, de conformidade com a legislação específica sobre remessas de valores para o exterior.

Como se depreende do dispositivo acima transcrito, a Lei 4.506/1964 tratou de estabelecer regras gerais à dedutibilidade dos *royalties*, autorizando-a quando comprovadas a necessidade e a usualidade dos pagamentos para a realização do negócio, e vedando-a quando os *royalties* forem pagos aos sócios pessoas físicas ou dirigentes de empresas, a seus parentes, ou dependentes.

No entanto, o artigo 71 da Lei 4.506/1964 não se limitou a estabelecer regras gerais, pois também impôs limites específicos às transações envolvendo pagamentos de *royalties* à parte domiciliada no exterior. Tal dispositivo determinou a indedutibilidade dos *royalties* pagos pelo uso de marca ou de patente: (i) por filial brasileira de empresa estrangeira em benefício da matriz; (ii) por controlada no Brasil à sua controladora no exterior; e (iii) por parte residente ou domiciliada no Brasil a beneficiário estrangeiro, quando o contrato não estiver registrado na Superinten-

dência da Moeda e do Crédito,<sup>114</sup> ou no montante que exceder os limites fixados por ato do Ministério da Fazenda.

Feita uma comparação entre o artigo 12 da Lei 4.131/1962 e o artigo 71 da Lei 4.506/1964, observa-se que a matéria relativa à dedutibilidade dos *royalties* pagos em decorrência do uso de marca ou de patente foi atualizada e complementada por esse último normativo, que buscou deixar claro que as restrições nele previstas aplicam-se somente aos casos em que o beneficiário do pagamento fosse residente no exterior.

Os limites de dedutibilidade das despesas com *royalties* pelo uso de marcas e de patentes fixados pelo artigo 12, *caput* e § 1.º, pela Lei 4.131/1962 foram regulados pelo artigo 71, parágrafo único, alíneas *f* e *g*, item 1, da Lei 4.506/1964, que manteve e evidenciou a sua aplicação unicamente aos pagamentos remetidos para o exterior.

A necessidade de comprovação das despesas com *royalties* por meio do registro do contrato de licença nos termos da legislação que trata da Propriedade Industrial, prevista pelo artigo 12, § 2.º, da Lei 4.131/1962, foi regulada pelo artigo 71, parágrafo único, alíneas *f* e *g*, item 1, da Lei 4.506/1964, que evidenciou, novamente, que tal restrição se aplica somente aos casos em que os beneficiários do pagamento se encontram estabelecidos no exterior.

A vedação da dedutibilidade das quantias pagas a título de *royalties* pela filial ou controlada situada no Brasil à sua matriz ou controladora no exterior, prevista inicialmente no artigo 14, parágrafo único, da Lei 4.131/1962, foi reeditada pelo artigo 71, parágrafo único, alínea *e*, itens 1 e 2, da Lei 4.506/1964.

---

<sup>114</sup> Trata-se de autoridade monetária criada pelo Decreto-lei n.º 7.293, de 2.2.1945 (“DL 7.293/1945”), com a finalidade de exercer o controle do mercado monetário no Brasil. Foi extinta em decorrência da transferência da sua competência para o Bacen, criado por meio da Lei n.º 4.595, de 31.12.1964 (“Lei 4.595/1964”).

As referidas mudanças na legislação que regula a dedutibilidade dos *royalties* podem ser mais bem observadas no quadro abaixo:

Lei 4.131/1962	Lei 4.506/1964
<p>(i) “As somas das quantias devidas a título de <b>‘royalties’ pela exploração de patentes de invenção, ou uso da marcas de indústria e de comércio</b> e por assistência técnica, científica, administrativa ou semelhante, <b>poderão ser deduzidas</b>, nas declarações de renda, para o efeito do <b>art. 37 do Decreto n.º 47.373 de 07/12/1959, até o limite máximo de cinco por cento (5%)</b> da receita bruta do produto fabricado ou vendido” (art. 12, <i>caput</i> – destaques nossos).</p> <p>“Serão estabelecidos e revistos periodicamente, mediante ato do <b>Ministro da Fazenda, os coeficientes percentuais</b> admitidos para as deduções a que se refere este artigo, <b>considerados os tipos de produção ou atividades reunidos em grupos, segundo o grau de essencialidade</b>” (art. 12, § 1.º – destaques nossos).</p>	<p>(i) “Não são dedutíveis:</p> <p>[...]</p> <p>f) os <b>‘royalties’ pelo uso de patentes de invenção</b>, processos e fórmulas de fabricação pagos ou creditados a beneficiário domiciliado no exterior:</p> <p>[...]</p> <p>2) Cujos montantes <b>excedam dos limites periodicamente fixados pelo Ministro da Fazenda para cada grupo de atividades ou produtos, segundo o grau de sua essencialidade</b> e em conformidade com o que dispõe a legislação específica sobre remessa de valores para o exterior.</p> <p>g) os <b>‘royalties’ pelo uso de marcas de indústria e comércio</b> pagos ou creditados a beneficiário domiciliado no exterior:</p> <p>[...]</p> <p>2) Cujos montantes <b>excedem dos limites periodicamente fixados pelo Ministro da Fazenda para cada grupo de atividade ou produtos, segundo o grau de sua essencialidade</b>, de conformidade com a legislação específica sobre remessas de valores para o exterior” (art. 71, parágrafo único, alíneas <i>f</i> e <i>g</i>, item 1 – destaques nossos).</p>

Lei 4.131/1962	Lei 4.506/1964
<p>(ii) “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 <b>marcas e de patentes</b> de invenção, <b>regularmente registrado no País, de acordo com as prescrições do Código de Propriedade Industrial</b>” (art. 12, § 2.º – destaques nossos).</p>	<p>(ii) “Não são dedutíveis: [...] f) os ‘royalties’ pelo uso de <b>patentes</b> de invenção, processos e fórmulas de fabricação pagos ou creditados a beneficiário domiciliado no exterior: [...] 1) Que não sejam objeto de <b>contrato</b> registrado na Superintendência da Moeda e do Crédito e <b>que não estejam de acordo com o Código da Propriedade Industrial</b>; g) os ‘royalties’ pelo uso de <b>marcas</b> de indústria e comércio pagos ou creditados a beneficiário domiciliado no exterior: [...] 1) Que não sejam objeto de <b>contrato</b> registrado na Superintendência da Moeda e do Crédito e <b>que não estejam de acordo com o Código da Propriedade Industrial</b>” (art. 71, parágrafo único, alíneas <i>f</i> e <i>g</i>, item 1 – destaques nossos).</p>
<p>(iii) “Não serão permitidas remessas para pagamentos de ‘royalties’, pelo uso de <b>patentes</b> de invenção e de <b>marcas</b> de indústria ou de comércio, <b>entre filial ou subsidiária de empresa estabelecida no Brasil e sua matriz com sede no exterior ou quando a maioria do capital da empresa no Brasil, pertença ao titulares do recebimento dos ‘royalties’ no estrangeiro</b>” (art. 14, <i>caput</i> – destaques nossos).</p> <p>“Nos casos de que trata este artigo não é permitida a dedução prevista no art. 12 (doze)” (art. 14, parágrafo único).</p>	<p>(iii) “Não são dedutíveis: [...] e) os ‘royalties’ pelo uso de <b>patentes</b> de invenção, processos e fórmulas de fabricação ou pelo uso de <b>marcas</b> de indústria ou de comércio, quando: 1) <b>Pagos pela filial no Brasil de empresa com sede no exterior, em benefício da sua matriz</b>; 2) <b>Pagos pela sociedade com sede no Brasil a pessoa com domicílio no exterior que antenha, direta ou indiretamente, controle do seu capital com direito a voto</b>” (art. 71, parágrafo único, alíneas <i>e</i>, itens 1 e 2 – destaques do autor).</p>

Portanto, do confronto realizado entre as Leis 4.131/1962 e 4.506/1964 verifica-se que a regulamentação da matéria relativa à dedutibilidade dos *royalties* foi praticamente reescrita a fim de que não restassem dúvidas sobre a sua aplicação somente para os casos envolvendo a remessa de *royalties* feita por licenciado residente no Brasil a licenciador domiciliado no exterior.

No entanto, nessa análise comparativa, também se observa que a Lei 4.506/1964 nada dispõe sobre o limite máximo de 5% estipulado pelo artigo 12, *caput*, da Lei 4.131/1962, para fins de dedução das quantias pagas a título de *royalties* pelo uso de marcas e de patentes, que permaneceu intacto, sem sofrer qualquer alteração. Com isso, a conclusão a que se chega é que o aludido limite máximo, por ser compatível com as disposições trazidas pela Lei 4.506/1964, permanece em vigor, de modo que a derrogação causada pela referida lei foi apenas parcial em relação à Lei 4.131/1962.

Em 17.12.1979, a legislação que trata da dedutibilidade dos *royalties* sofreu nova modificação com a edição do Decreto-lei n.º 1.730 (“DL 1.730/1979”). O artigo 6.º desse decreto alterou o limite de dedutibilidade dos *royalties* pela utilização de patente ou de marca, que até então era de 5% da **receita bruta** das vendas do produto fabricado ou vendido, para 5% da **receita líquida**. A saber:

Art. 6.º. O limite máximo das deduções, estabelecido no **artigo 12 da Lei n.º 4.131, de 3 de setembro de 1962**, será calculado sobre a receita líquida das vendas do produto fabricado ou vendido” (destaques nossos).

Do exame do referido dispositivo cumpre observar nem tanto a majoração do IRPJ por ele gerada, na medida em que reduziu o limite de despesas com *royalties* a serem deduzidas, mas sim a posição de que o limite máximo de 5% para fins de dedução dos *royalties* permanece vigente, em virtude da expressa menção que é feita pelo artigo 6.º do DL 1.730/1979 ao artigo 12 da Lei 4.131/1962.

Outra conclusão que se extrai do artigo 6.º do DL 1.730/1979 é a seguinte. O artigo 74 da Lei 3.470/1958 regulava a mesma matéria constante do artigo 12 da Lei 4.131/1962, qual seja: a limitação da dedutibilidade dos *royalties* a 5% da receita bruta do produto fabricado ou vendido. Quando o artigo 6.º do DL 1.730/1979 alterou esse limite para 5% da receita líquida do produto fabricado ou vendido, **fez referência unicamente ao artigo 12 da Lei 4.131/1962.**

Assim, se o artigo 74 da Lei 3.470/1958 ainda estivesse em vigor, como ele tratava da mesma matéria prevista no artigo 12 da Lei 4.131/1962, o DL 1.730/1979, ao modificar o limite de dedutibilidade dos *royalties*, deveria ter feito menção a ambos os dispositivos. Se isso não ocorreu, é porque à época da edição desse normativo o artigo 74 da Lei 3.470/1958 já se encontrava revogado, sendo completamente desnecessária qualquer referência a ele.

Posteriormente, em 30.12.1991, com a edição da Lei n.º 8.383 (“Lei 8.383/1991”), passou a ser autorizada a dedutibilidade dos *royalties* pagos por empresa brasileira a pessoa estrangeira que seja sua controladora direta ou indireta, em decorrência da utilização de marca ou de patente. Confira-se:

Art. 50. As despesas referidas na alínea b do parágrafo único do art. 52 e **no item 2 da alínea “e” do parágrafo único do art. 71, da Lei n.º 4.506, de 30 de novembro de 1964**, decorrentes de contratos que, posteriormente a 31 de dezembro de 1991, venham a ser assinados, averbados no Instituto Nacional da Propriedade Industrial (INPI) e registrados no Banco Central do Brasil, passam a ser dedutíveis para fins de apuração do lucro real, observados os limites e condições estabelecidos pela legislação em vigor.

Parágrafo único. A vedação contida **no art. 14 da Lei n.º 4.131, de 3 de setembro de 1962**, não se aplica às despesas dedutíveis na forma deste artigo (destaques nossos).

Portanto, o artigo 50 da Lei 8.383/1991 derogou o impedimento previsto no artigo 71, parágrafo único, alínea e, item 1, da Lei 4.506/1964, passando a autorizar a dedutibilidade dos *royalties* pagos por empresa situada no Brasil à sua controladora estrangeira. Como únicas condições à dedutibilidade dos *royalties*, o

artigo 50 da Lei 8.383/1991 estabeleceu a necessidade de registro do contrato de licença de uso no INPI e no Bacen.

Todavia, cabe ressaltar que foi mantida a proibição de a filial no País deduzir o valor dos *royalties* pagos à matriz no exterior (artigo 71, parágrafo único, alínea e, item 2, da Lei 4.506/1964).

Diante da evolução legislativa traçada, tem-se que, atualmente, a matéria relativa à dedutibilidade dos *royalties* pagos em decorrência do uso de marcas e de patentes é regulada pelos artigos 12 da Lei 4.131/1962 e 71 da Lei 4.506/1964, com as alterações implementadas pelo DL 1.730/1979 e pela Lei 8.383/1991.

Sendo assim, o limite de 5% da receita líquida do produto fabricado ou vendido para a dedução dos *royalties*, a exigência de averbação do contrato de licença de uso no INPI e a necessidade de registro do contrato de licença de uso no Bacen são condições aplicáveis somente aos contratos firmados com titular de marca ou de patente situado no exterior. Nos casos em que ambas as partes contratantes estiverem estabelecidas no Brasil, a nosso ver, nenhuma dessas restrições precisará ser cumprida.<sup>115</sup>

#### 10.3.4 A limitação máxima de 5% na dedutibilidade de royalties

A aplicação do limite máximo de 5% para a dedutibilidade das despesas de *royalties*, previsto no artigo 12 da Lei 4.131/1962, foi regulamentada pela Portaria 436/1958 e gerou uma série de questionamentos por parte dos contribuintes,

<sup>115</sup> Nessa linha se manifestou a Conselheira Sandra Faroni, do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais do Ministério da Fazenda, em voto proferido em 16.4.2004, no Acórdão n.º 101-94.552: “[...] em relação aos *royalties* pagos a beneficiário no Brasil, a única limitação específica estabelecida na nova lei é que são indedutíveis os *royalties* pagos a sócios ou dirigentes de empresas, e a seus parentes ou dependentes (art. 71, parágrafo único, alínea d). Todas as demais restrições se dirigem a *royalties* pagos, direta ou indiretamente, a beneficiário no exterior”.

que defendiam a inaplicabilidade dessas restrições para as situações em que o pagamento dos *royalties* envolvia somente partes situadas no Brasil.

Dessa forma, em 2.12.1975, a fim de esclarecer a quem era aplicável a limitação de 5%, o coordenador do Sistema de Tributação publicou o Parecer Normativo n.º 139,<sup>116</sup> no qual manifestou o entendimento de que: (i) o artigo 12 da Lei 4.131/1962, por supostamente não fazer distinção quanto ao país do domicílio do beneficiário dos *royalties*, mantinha a aplicação da limitação de 5% tanto para os contratos celebrados entre partes domiciliadas ou residentes no Brasil quanto para as situações nas quais o licenciador encontra-se estabelecido fora do País; e (ii) o artigo 74 da Lei 3.470/1958, que instituiu a limitação de 5% para fins de dedutibilidade de *royalties*, permanecia válido, pois o Regulamento do Imposto sobre a Renda aprovado pelo Decreto n.º 76.186, de 2.9.1975 (RIR/1975), fazia referência indireta a tal dispositivo.

Em primeiro lugar, ocorre que o artigo 12 da Lei 4.131/1962, apesar de não dispor expressamente sobre a abrangência das limitações nele contidas, como mencionado anteriormente, encontra-se inserido em lei que trata exclusivamente da aplicação de capital estrangeiro e da remessa de valores para o exterior. Assim, se devidamente contextualizado o dispositivo, conclui-se que as restrições por ele

---

<sup>116</sup> “4. Em se analisando o supramencionado artigo 177, § 1.º (matriz legal – Lei n.º 4.131/62, art. 12, § 1.º), 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, indiscriminadamente, 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 artigo 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.

5. Não se alegue, de outro lado, que por força dos artigos 52 e 71, da Lei n.º 4.506, de 30.11.64, 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 n.º 4.131/62 (artigo 12), mais abrangentes, conforme exposto no item anterior. Estas últimas, por sua vez, por via de referência expressa ao artigo 37 do Decreto n.º 47.373, de 7.12.59, reportam-se ao artigo 74, § 1.º, da Lei n.º 3.470/58 (uma das já mencionadas matrizes legais do artigo 175, § 1.º, do anterior RIR – item 3 deste Parecer), e que também não fez distinção entre beneficiários domiciliados no exterior ou no Brasil.”

trazidas referem-se somente à dedutibilidade de valores pagos a título de *royalties* a beneficiários estrangeiros.

E, em segundo lugar, o fato de o RIR/1975 fazer simples referência indireta ao artigo 74 da Lei 3.470/1958 não tem o condão de validar norma tacitamente revogada. Conforme debatido em detalhes, a limitação de 5% à dedutibilidade dos *royalties* genericamente prevista no artigo 74, *caput*, da Lei 3.470/1958 foi reeditada no artigo 12, *caput*, da Lei 4.131/1962, de modo que a sua aplicação ficou restrita aos casos em que o beneficiário fosse pessoa estrangeira.<sup>117</sup>

Para que fique clara a improcedência da posição firmada no PN 139/1975, faz-se oportuno o seguinte esclarecimento. No referido parecer normativo defende-se a aplicação do limite de dedutibilidade de 5% no pagamento de *royalties*, mesmo nos casos envolvendo partes residentes no Brasil. O que legitimaria esse entendimento seria a previsão contida no artigo 74 da Lei 3.470/1958, mencionado pelo artigo 37 do Decreto n.º 47.373, de 7.12.1959 (“Decreto 47.373/1959”) que, por sua vez, é referido pelo artigo 12, *caput*, da Lei 4.131/1962. Enfim, o artigo 74 da Lei 3.470/1958, indiretamente, daria suporte para tal entendimento.

Ocorre que o artigo 12, *caput*, da Lei 4.131/1962, quando se reporta ao artigo 37 do Decreto 47.373/1959, não o coloca na condição de seu fundamento de validade, mesmo porque não faria sentido algum uma lei (ato legislativo) ter um decreto (ato executivo) como base legal. O que o artigo 12, *caput*, da Lei 4.131/1962 faz é determinar que as quantias devidas a título de *royalties* pela exploração de marcas ou patentes “poderão ser deduzidas, nas declarações de renda, **para o**

<sup>117</sup> Essa também foi a conclusão de Eros Santos Carrilho ao afirmar que “o equívoco do Parecer foi tomar como legítima a reprodução simultânea do art. 74 da Lei 3.470/58 e dos artigos 52 e 71 da Lei 4.506/64, feita pelo Regulamento do Imposto de Renda, sem analisar o fato de que, tendo a Lei 4.506 disciplinado por inteiro a matéria tratada no citado dispositivo da Lei 3.470, ocasionou sua revogação, face ao que preceitua o art. 2.º, § 1.º, da Lei de Introdução ao Código Civil” (*Royalties – Contratos relativos a patentes, assistência técnica, transferência de tecnologia e marcas – Beneficiário com domicílio ou sede no Brasil – Inexistência de limites à dedutibilidade e desnecessidade de averbação no INPI. Resenha Tributária*, São Paulo, n. 7, p. 177, 1987).

**efeito do art. 37 do Decreto n.º 47.373 de 07/12/1959**, até o limite máximo de cinco por cento (5%) da receita bruta do produto fabricado ou vendido”.<sup>118</sup>

O artigo 37 do Decreto 47.373/1959 trata da forma de apuração do lucro real, base de cálculo do IRPJ. Assim, verifica-se que o que o artigo 12, *caput*, da Lei 4.131/1962 verdadeiramente faz é estabelecer que as quantias pagas a título de *royalties* para o exterior podem ser deduzidas do lucro real até o limite de 5%. Em momento algum é reconhecida a validade do artigo 74 da Lei 3.470/1958.

E mais, é natural a referência feita pelo Decreto 47.373/1959 ao artigo 74 da Lei 3.470/1958 no momento de enumerar as receitas e despesas que devem ser adicionadas ou deduzidas do lucro real, pois à época da sua edição (7.12.1959) ainda não se encontrava em vigor a Lei 4.131/1962, que viria a revogar tal dispositivo.

Portanto, o limite máximo de 5% para a dedução das despesas com *royalties* pelo uso de marcas e patentes é aplicável somente para os contratos de licença nos quais o beneficiário se encontra estabelecido no exterior. Os argumentos trazidos pelo PN 139/1975 sobre a aplicação genérica do artigo 12 da Lei 4.131/1962 tanto para os beneficiários brasileiros quanto estrangeiros, e sobre a validade do artigo 74 da Lei 3.470/1958, são frágeis e não se sustentam diante de uma análise sistemática desses dispositivos.

#### *10.3.5 A necessidade de averbação dos contratos de licença no INPI como condição à dedutibilidade dos royalties*

Outro ponto muito debatido a respeito do artigo 74 da Lei 3.470/1958 é o condicionamento da dedutibilidade dos *royalties* pagos pelo uso de marcas e de patentes ao registro dos respectivos contratos de licença de uso no INPI.

---

<sup>118</sup> Destaques nossos.

A origem dessa regra, tal qual a da limitação máxima de 5% para fins de dedução, está na eliminação das fraudes no pagamento de *royalties* por empresas brasileiras às suas matrizes ou controladoras estrangeiras.

As fraudes, como mencionado, contribuíam para a evasão de divisas. Assim, a imposição do registro dos contratos inicialmente no Departamento Nacional da Propriedade Industrial e, posteriormente no INPI, órgão que lhe sucedeu, ocorreu para que os *royalties* não fossem pagos antes de haver um exame prévio da marca ou da patente utilizada, que atestasse a sua real existência, a conveniência da sua utilização no Brasil e a adequação dos objetivos estabelecidos no contrato com a política nacional de desenvolvimento econômico.

No entanto, essa exigência, assim como o limite máximo de dedução, não cabe para os contratos de licença nos quais o licenciado e o beneficiário são pessoas domiciliadas no Brasil. Em operações entre pessoas residentes no País, não há o risco de prejuízo ao erário público e, se vedada a dedutibilidade dos *royalties* nessa situação, o perigo é de que tais valores sejam tributados em duplicidade.

A questão da necessidade de registro dos contratos de licença no INPI foi solucionada pela Lei 4.506/1964, que no item 1 da alínea *f* e no item 1 da alínea *g*, do parágrafo único do artigo 71, estabeleceu que tal providência representaria uma condição à dedutibilidade dos *royalties*, apenas nos casos em que os beneficiários fossem domiciliados no exterior.

A despeito disso, o coordenador do Sistema de Tributação, baseando-se em disposições contidas na Lei n.º 5.772, de 21.12.1971 (“Lei 5.772/1971”) e na Instrução Normativa n.º 5, de 8.1.1974 (“IN 5/1974”), concluiu que, por não haver discriminação expressa nesses normativos sobre quem, para poder deduzir as quantias pagas a título de *royalties* pelo uso de marca ou de patente, estaria condicionado ao registro dos contratos de licença no INPI. Segundo o fisco, a aver-

bação dos contratos no INPI deveria acontecer independentemente da situação do domicílio do beneficiário dos rendimentos.

Ocorre que a solução encontrada pelas autoridades fiscais não é adequada. Primeiro, porque a IN 5/1974, da qual o PN 5/1974 diz retirar seu embasamento, na condição de simples norma secundária, não tem poder para instituir qualquer obrigação aos contribuintes, em atenção ao princípio da estrita legalidade previsto no artigo 150, inciso I, da Constituição Federal.

Segundo, porque a Lei 5.772/1971 (antigo Código da Propriedade Industrial), que supostamente também serviria de fundamento ao PN 5/1974, era norma de direito privado destinada a disciplinar unicamente as relações jurídicas no âmbito da Propriedade Industrial. Todavia, a lei que deve definir o que é ou o que não é dedutível para fins fiscais é lei de direito público, mais especificamente norma tributária, não sendo válidas quaisquer restrições veiculadas por normativos de outra espécie.

A Lei 5.772/1971, tal qual a Lei 9.279/1996, que a revogou, não tem nem nunca teve qualquer propósito fiscal. Exige a averbação dos contratos de licença no INPI, mesmo quando firmados entre empresas nacionais, somente porque a lei atribuiu a esse órgão competência para fiscalizar e controlar negócios que envolvam bens da Propriedade Industrial. O registro se faz necessário para atendimento de política governamental a respeito do processo e desenvolvimento tecnológico, e para divulgar o conteúdo das transações ocorridas nesse meio a fim de resguardar eventuais direitos de terceiros interessados.

E, diga-se de passagem, o fisco não é terceiro em relação ao contribuinte. Terceiros são apenas aqueles que reivindicuem direito sobre o bem licenciado.

O fisco tem interesse apenas quanto à correta aplicação da lei tributária e ao recolhimento dos tributos relativos ao negócio jurídico. Não tem interesse nas relações contratuais dos contribuintes.

Mesmo porque, a prosperar o entendimento de que o fisco é terceiro em relação ao contribuinte, como bem coloca Eros Santos Carrilho,<sup>119</sup> “não só os contratos que geram o pagamento de ‘Royalties’, mas também todos os demais contratos deveriam ser registrados nos Registros competentes para gerar despesas dedutíveis”. Esse seria o caso da compra e venda de mercadorias, da locação, da empreitada, da prestação de serviços, contratos de seguro e tantos outros, o que é um verdadeiro absurdo.

Portanto, os *royalties* pagos por fonte brasileira a beneficiário residente no País são dedutíveis na apuração do lucro real, a despeito de os respectivos contratos de licença de uso estarem ou não averbados no INPI, uma vez que não existe lei específica que imponha validamente essa condição.<sup>120</sup>

### 10.3.6 A jurisprudência

Diante da existência de posicionamentos divergentes tanto em relação à aplicação do limite máximo de 5% na dedução dos *royalties* pagos a beneficiário situado no Brasil quanto em relação à exigência de averbação dos contratos de licença no INPI para fins de dedução dos *royalties* pagos a licenciador no Brasil, essas questões acabaram chegando ao Judiciário.

<sup>119</sup> *Royalties* – Contratos relativos a patentes, assistência técnica, transferência de tecnologia e marcas – Beneficiário com domicílio ou sede no Brasil – Inexistência de limites à dedutibilidade e desnecessidade de averbação no INPI. *Resenha Tributária*, São Paulo, n. 7, p. 190, 1987.

<sup>120</sup> Sobre o assunto confira-se Luiz Mélega. Contrato de prestação de assistência técnica. *Revista de Direito Mercantil, Industrial, Econômico e Financeiro*, São Paulo: RT, n. 19, p. 61-70, 1975.

O extinto Tribunal Federal de Recursos, criado pela Constituição Federal de 1946 na condição de um dos órgãos máximos do Poder Judiciário brasileiro, em todas as oportunidades em que foi conclamado a se manifestar sobre a matéria, adotou o mesmo entendimento, qual seja: considerou que as exigências contidas no artigo 74 da Lei 3.470/1958 tinham sido revogadas por legislação posterior, não se justificando, assim, qualquer limitação quantitativa dos *royalties* pagos a pessoa domiciliada no Brasil, ou o condicionamento da sua dedutibilidade ao registro do contrato de licença de uso no INPI. Confira-se:

TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. PAGAMENTO DE *ROYALTIES* A EMPRESA COM SEDE NO PAÍS, POR USO DE MARCAS. DEDUTIBILIDADE DA DESPESA. DESPESA DE PROPAGANDA. CONTABILIZAÇÃO. REGIME DE COMPETÊNCIA E DE CAIXA. REVISÃO FISCAL. LEI 4.506/64 (ART. 71). DECRETO-LEI 1.598/77 (ARTS. 6 E 8). EFEITOS. REVISÃO FISCAL. O pagamento de *royalties* por uso de marca, a empresa com sede no país não está sujeito a limite de dedutibilidade nem a registro do contrato respectivo no INPI. Revogação do art. 74 da Lei 3.470, de 1954, pelo art. 71 da Lei 4.506/64. Precedentes da corte. [...] (Apelação em Mandado de Segurança n.º 109.899/SP, Rel. Min. Sebastião Reis, 5.ª Turma, *DJ* 16.6.1988).<sup>121</sup>

No entanto, quando a questão parecia estar resolvida, o Supremo Tribunal Federal se pronunciou expressando posicionamento diverso do que vinha sendo manifestado pelo Tribunal Federal de Recursos, ao considerar que o artigo 74 da Lei 3.470/1958 encontrava-se vigente e suas limitações aplicavam-se para pagamentos de *royalties* feitos a partes brasileiras e a partes estrangeiras. Confira-se:

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. 3.470, DE 1958. LEI N. 4.506, DE 30.12.1964, ART. 71 E SEU PARÁGRAFO ÚNICO. R.I.R. DE 1966, ARTS. 232, 233 E 234. A Lei n. 4.506/1964, embora haja estabelecido modificações, no que concerne a

<sup>121</sup> No mesmo sentido existem os seguintes julgados do Tribunal Federal de Recursos: Apelação Cível n.º 68.411/RJ, 4.ª Turma, Rel. Min. Carlos Mario Velloso, *DJ* 13.5.1982; Apelação Cível n.º 59.884/SP, 5.ª Turma, Rel. Min. Sebastião Reis, *DJ* 13.10.1983; e Remessa Ex-Officio n.º 146.381/SP, 4.ª Turma, Rel. Min. Armando Rolemberg, *DJ* 18.4.1989.

dedutibilidade de despesas como “royalties”, não revogou o art. 74, da Lei n. 3.470/1958. R.I.R. de 1966, arts. 174 e 175. Acórdão que negou vigência ao art. 74, da Lei n. 3.470/1958, devidamente prequestionado, e ao art. 175, do RIR de 1966. Recurso extraordinário conhecido e provido, para restabelecer a sentença (Recurso Extraordinário n.º 104.368/SP, Rel. Min. Néri da Silveira, 1.ª Turma, DJ 28.2.1992).

No referido julgamento decidiu-se que a limitação de 5% deveria ser aplicada tanto para os contratos firmados com licenciador residente no exterior quanto para os contratos firmados entre partes estabelecidas no Brasil. Apesar de a decisão não ter se pronunciado sobre a necessidade de averbação dos contratos de licença de uso no INPI, pelo fato de o artigo 74 da Lei 3.470/1958 ter sido considerado vigente, é de se concluir pela sua aplicação também para o beneficiário dos *royalties* situado no Brasil.

De acordo com a posição manifestada no julgamento do Recurso Extraordinário n.º 104.368/SP, o Supremo Tribunal Federal considerou que o entendimento de que a Lei 4.131/1962 teria revogado o artigo 74 da Lei 3.470/1958 não deve ser acolhido, pois a nova norma teve por escopo, apenas, regular o controle do capital estrangeiro e de remessas para o exterior, “não devendo, assim, o seu silêncio, a respeito dos pagamentos a domiciliados no Brasil ter o significado pretendido pela suplicante”, qual seja o do que seu âmbito de abrangência se restringe às operações envolvendo beneficiários estrangeiros.

Curiosamente, o Tribunal Federal de Recursos, ao apreciar a matéria, já havia se posicionado de maneira diametralmente contrária. Por ocasião do julgamento da Apelação Cível n.º 59.884/SP, ponderou que “a L-4506/64 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 L-3470/1958”.

E, prosseguindo com a análise, esse tribunal ainda examinou o “silêncio” do legislador, não em relação à Lei 4.131/1962, mas no tocante à Lei 4.506/1964. A

esse respeito concluiu que, se o legislador “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”.

Essa linha de raciocínio, mais adiante, ainda foi reforçada pelo Tribunal Federal de Recursos sob a assertiva de “[...] o silêncio do legislador [relativamente à Lei 3.470/1958] 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”.

A despeito da análise feita pelos tribunais sobre o “silêncio” do legislador, que em virtude da ausência de elementos que permitam uma interpretação consistente pouco contribui para a solução da questão, mesmo porque comporta interpretações tanto no sentido da revogação do artigo 74 da Lei 3.470/1958 quanto no da sua vigência, a análise da matéria deve se focar em outros fatores que podem, de fato, contribuir em prol de uma ou de outra conclusão.

O Supremo Tribunal Federal, no julgamento do Recurso Extraordinário n.º 104.368/SP, justificou o entendimento de que as Leis 4.131/1962 e 4.506/1964 não revogaram o artigo 74 da Lei 3.470/1958, por considerar que tais normativos, em verdade, “dispuseram, de explícito, quanto à dedutibilidade de ‘royalties’, pagos a beneficiários domiciliados no exterior”. Ou seja, para o tribunal, as normas que sucederam a Lei 3.470/1958 em matéria de *royalties* somente vieram a clarear algo que já constava da própria legislação fiscal.

A Lei 3.470/1958, bem como as Leis 4.131/1962 e 4.506/1964, que lhe sucederam, foram criadas com o objetivo de impedir a remessa de lucros por sociedades controladas no Brasil para suas controladoras no exterior sob a forma de *royalties*. Buscou-se, com tal medida, evitar o pagamento de *royalties* em níveis exagerados, ou mesmo a remuneração de patentes que já se encontravam no do-

mínio público, entre outras situações, a fim de reduzir o lucro das empresas brasileiras e, conseqüentemente, o IRPJ a pagar.

Enfim, a criação das Leis 3.470/1958, 4.131/1962 e 4.506/1964 foi motivada pelo combate à evasão de divisas e o controle das remessas de lucros para o exterior. Dessa forma, resta claro que, apesar de a Lei 3.470/1958 ser genérica, a intenção do legislador ao editar essa lei e as leis que a sucederam foi a de controlar o fluxo de recursos para o exterior.

Assim, as restrições criadas sempre tiveram por objetivo combater a evasão fiscal praticada por filiais e subsidiárias de empresas estrangeiras, e não de limitar a dedutibilidade dos *royalties* pagos a beneficiário residente no Brasil. Tratando-se de empresas domiciliadas no Brasil, não há o risco de evasão de divisas porque “os valores descontados na pessoa jurídica pagadora dos ‘Royalties’ seriam simetricamente registrados como receitas a influir na apuração do resultado do beneficiário dos referidos pagamentos”.<sup>122</sup>

Se tanto a fonte pagadora quanto o beneficiário encontram-se estabelecidos no País, o que é despesa para um representa receita para o outro, não havendo prejuízo ao erário público.

Ademais, ao se aplicar o limite de dedução para beneficiário residente no Brasil, incorre-se na repudiada prática do *bis in idem*, visto que a mesma renda seria tributada duas vezes: uma na pessoa do pagador dos *royalties* e outra na pessoa do beneficiário.

Pelo exposto, nota-se que a decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal, ao aplicar indistintamente as restrições previstas no artigo 74 da Lei

<sup>122</sup> Cf. Eros Santos Carrilho. *Royalties – Contratos relativos a patentes, assistência técnica, transferência de tecnologia e marcas – Beneficiário com domicílio ou sede no Brasil – Inexistência de limites à dedutibilidade e desnecessidade de averbação no INPI. Resenha Tributária*, São Paulo, n. 7, p. 178, 1987.

3.470/1958 para o pagamento de *royalties* a beneficiários sediados no exterior e no Brasil, não foi acertada.

Outro aspecto que merece destaque é que a decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal nos autos do Recurso Extraordinário n.º 104.368/SP, foi tomada por apenas três<sup>123</sup> dos onze Ministros integrantes desse Tribunal; e, ainda, aconteceu em 17.6.1988, poucos meses antes da promulgação da nova Constituição Federal, ocorrida em 5.10.1988, que restringiu a competência dessa Corte a questões constitucionais.

Com isso, o que se pretende deixar é claro é que a posição firmada pelo Supremo Tribunal Federal sobre a validade do artigo 74 da Lei 3.470/1958 não reflete a posição majoritária do Tribunal, e foi tomada “no apagar das luzes”.

Ademais, diante da mudança de competência do Supremo Tribunal Federal, o acórdão tornou-se uma decisão isolada, e essa questão não deverá ser por ele novamente reexaminada, na medida em que envolve matéria eminentemente infraconstitucional, cuja competência, de acordo com a atual Constituição Federal, é do Superior Tribunal de Justiça.

É bem verdade que o Superior Tribunal de Justiça, que atualmente é a autoridade máxima para decidir sobre questões infraconstitucionais, em algumas ocasiões<sup>124</sup> já analisou a matéria manifestando-se pela vigência do artigo 74 da Lei 3.470/1958 e sobre a aplicação das restrições por ele previstas para os *royalties* remetidos para o exterior.

---

<sup>123</sup> Na ata do julgamento consta que dos integrantes da 1.ª Turma do Supremo Tribunal Federal, então composta pelos Ministros Moreira Alves, Néri da Silveira, Octavio Gallotti, Oscar Corrêa e Sydney Sanches, os dois últimos não estiveram presentes à sessão.

<sup>124</sup> Recurso Especial n.º 204.696/RJ, Rel. Min. João Otávio de Noronha, 2.ª Turma, DJ 22.8.2005; Recurso Especial n.º 260.513/RS, Rel. Min. Castro Meira, 2.ª Turma, DJ 24.10.2005; e Recurso Especial n.º 378.575/RS, Rel. Min. João Otávio de Noronha, 2.ª Turma, DJ 29.3.2006.

No entanto, se analisados os precedentes do Superior Tribunal de Justiça sobre a matéria, que ainda são poucos e se limitam a reiterar os fundamentos da decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal nos autos do Recurso Extraordinário n.º 104.368/SP, o que se nota é que todos eles foram proferidos pela Segunda Turma, não havendo, até o momento, posição firmada pela Primeira Turma ou pela Primeira Seção, órgão responsável pela uniformização da jurisprudência do Tribunal, tratando-se de matéria tributária.

Desse modo, o que se nota das decisões proferidas pelos tribunais nacionais, em especial as Cortes Superiores, é que, apesar de no Judiciário existir uma inclinação da jurisprudência pela não revogação do artigo 74 da Lei 3.470/1958 (com a qual não concordamos), e a matéria versar sobre direito positivado há anos,<sup>125</sup> até o momento não houve a apreciação definitiva da controvérsia.

E o mesmo acontece na esfera administrativa. Nessa instância, inicialmente os órgãos de decisão se pronunciaram pela revogação do artigo 74 da Lei 3.470/1958, chegando até mesmo a ser proferido nesse sentido o Acórdão n.º CSRF/01-04.046, de 22.10.2002, da Câmara Superior de Recursos Fiscais, órgão do Ministério da Fazenda responsável pela uniformização da jurisprudência administrativa fiscal em matéria federal. Todavia, em 10.9.2007, por ocasião do julgamento do Acórdão n.º CSRF/01-05.700, o mesmo órgão julgador reformou o posicionamento anterior, manifestando-se pela vigência artigo 74 da Lei 3.470/1958, em razão da posição que vem sendo adotada pelo Judiciário.

---

<sup>125</sup> Apesar de as discussões sobre a validade do artigo 54 da Lei 3.470/1958 serem antigas, a sua chegada tardia aos tribunais do País e a inexistência de posição definitiva sobre o tema até os dias de hoje, em muito se deve ao fato de as empresas brasileiras terem permanecido por muito tempo atrasadas em relação ao estágio tecnológico de desenvolvimento das empresas estrangeiras, o que fez com que os contratos envolvendo o uso de marcas, patentes e outros bens da Propriedade Industrial, em sua maioria, fossem firmados com beneficiários no exterior. No entanto, com a modernização do parque industrial brasileiro e o fortalecimento das empresas nacionais, a tendência é de aumento das exportações de intangíveis, o que deve fazer com que a questão ganhe força novamente e volte a ser objeto de análise do Judiciário.

O relator do Acórdão n.º CSRF/01-05.700 expressamente afirma em seu voto que, “até que o STJ modifique o entendimento até aqui mantido por sua 2.ª Turma, deve a Câmara Superior de Recursos Fiscais seguir-lhe os passos”. Portanto, observa-se que na esfera administrativa a discussão sobre a validade dos limites impostos pelo artigo 74 da Lei 3.470/1958 encontra-se vinculada à posição que vier a ser definitivamente assumida pelo Poder Judiciário, o que, como dito, ainda não ocorreu.

#### *10.3.7 As condições à dedutibilidade aplicáveis aos contratos firmados entre partes brasileiras e beneficiário no exterior*

Diante da evolução legislativa traçada em relação à matéria da dedutibilidade dos *royalties* e a análise contextualizada dos normativos que regulam o assunto, constata-se que, tratando-se de contrato de licença de uso de marca ou de patente firmado entre **partes brasileiras**, salvo na hipótese prevista no artigo 353, inciso I, do RIR/1999, a dedução das quantias pagas a título de *royalties* está condicionada, tão somente, ao cumprimento da regra geral de dedutibilidade, isto é, à demonstração de necessidade, normalidade e usualidade da despesa para a manutenção da fonte produtora do rendimento.

Eventual questionamento à dedução das quantias pagas a título de *royalties* em razão (i) do limite de dedução de 5% da receita líquida do produto fabricado ou vendido, (ii) da exigência de averbação do contrato de licença de uso no INPI e (iii) da necessidade de registro do contrato de licença de uso no Bacen não são aplicáveis quando ambas as partes contratantes estiverem estabelecidas no Brasil, pois não existe **lei** prevendo determinação nesse sentido.

No Brasil consagrou-se o princípio da legalidade, especialmente em matéria tributária, de modo que ninguém é obrigado a fazer ou a deixar de fazer algo se não em virtude de lei. Desse modo, a existência de normas secundárias que

imponham condições à dedutibilidade das quantias pagas a título de *royalties* entre partes brasileiras não implica qualquer óbice à sua dedução pelo contribuinte.

Nos negócios celebrados com **parte estrangeira** (licenciador estrangeiro e licenciado brasileiro) a dedução dos *royalties* também se encontra condicionada ao cumprimento das regras gerais de dedutibilidade e às exceções legalmente previstas tendentes a combater a evasão de divisas. Todavia, nos pagamentos a beneficiário domiciliado no exterior a **lei** exige adicionalmente: (i) o respeito ao limite máximo de dedução de 5% da receita líquida das vendas do produto fabricado ou vendido; (ii) a averbação do contrato de licença no INPI; e (iii) o seu registro perante o Bacen.

Apesar de os três requisitos adicionais exigidos para os contratos internacionais estarem previstos em lei (Leis 4.131/1962 e 4.506/1964, com as alterações do DL 1.730/1979 e da Lei 8.383/1991), entendemos que tais condições não são aplicáveis aos contratos em que o beneficiário é parte estrangeira.

Conforme exhaustivamente colocado, a Constituição Federal, ao tratar do IR, impôs somente uma condição à cobrança do imposto: a existência de um incremento patrimonial já disponível ao contribuinte. Nenhuma outra restrição foi prevista no texto constitucional, como a limitação do percentual a ser deduzido e o registro do contrato de licença de uso no INPI ou no Bacen. Sendo assim, se o constituinte não impôs tais condições, não poderia o legislador infraconstitucional fazê-lo.

E, para que reste caracterizada a existência de acréscimo patrimonial, repita-se, única exigência feita pela Constituição Federal, é necessário que, em um determinado período de tempo, após contrapostas todas as receitas e todas as despesas necessárias, seja apurado um resultado positivo.

A Constituição Federal não restringiu a qualidade ou a quantidade das despesas que devem ser abatidas dos resultados positivos obtidos no período. Sendo necessária a despesa à obtenção do rendimento, ela é dedutível.

Admitir que isso possa ocorrer é o mesmo que admitir que o conceito de renda não é pressuposto pela Constituição Federal e que a sua definição está ao livre talante do legislador infraconstitucional. Toda vez que o legislador infraconstitucional cria um impedimento à dedutibilidade de despesa necessária à obtenção do rendimento ou à manutenção da sua fonte produtora, tributa-se patrimônio, e não renda, em patente afronta ao disposto no artigo 153, inciso III, da Constituição Federal.

A inconstitucionalidade das previsões legais que restringem a dedutibilidade dos gastos com *royalties* também é corroborada por José Artur Lima Gonçalves e Márcio Severo Marques.<sup>126</sup> Confira-se:

A medida da dedutibilidade de uma despesa necessária ou útil à percepção do rendimento não pode ocasionar a tributação, por meio do imposto sobre a renda, de algo que não seja renda. Há contornos constitucionais mínimos que precisam ser respeitados. A legislação federal deve guardar irrestrito respeito aos limites do conceito constitucionalmente pressuposto de renda, sob pena de incorrer em irremediável inconstitucionalidade.

[...] os dispêndios com *royalties* não estão à disposição da legislação infraconstitucional (muito menos à mercê de atos normativos administrativos, infralegais, como a Portaria n.º 436/58), condicionando-se apenas à sua caracterização como necessárias ou úteis à percepção de seus rendimentos.

[...]

E – repita-se – nem se cogite de vincular o reconhecimento da dedutibilidade das despesas em questão a uma disposição legal – ou infralegal – prévia, pela simples razão de que o direito à dedutibilidade dessas despesas diz respeito diretamente ao conceito de renda, que é constitucional, só podendo ser analisado e pesquisado a partir das normas e da sistemática constitucional. O fundamento jurídico geral do direito à dedutibilidade das

<sup>126</sup> A tributação dos sistemas de franquia na esfera federal. In: Maria Helena Diniz (Coord.). *Atualidades jurídicas*. São Paulo: Saraiva, 1999. p. 173-208.

despesas necessárias ou úteis à percepção dos rendimentos é, portanto, o próprio conceito constitucionalmente pressuposto de renda.

Portanto, consideramos que nos contratos de licença de uso de marca ou de patente em que o beneficiário do pagamento dos *royalties* for pessoa domiciliada no exterior, além da observância dos casos excepcionais previstos no artigo 26 da Lei 12.249/2010 e no artigo 353, incisos I e III, alínea a, do RIR/1999, é necessário, somente, atender às regras gerais de dedutibilidade, demonstrando-se a necessidade, a normalidade e a utilidade da despesa incorrida para a geração do rendimento ou a manutenção da sua fonte de produção. Limites encontrados na legislação infraconstitucional ou em normas secundárias, sem amparo na Constituição Federal, não são válidos, e sua eventual aplicação mostra-se totalmente inadequada.

## 11

### AS IMPROPRIEDADES DA PORTARIA 436/1958

#### 11.1 A revogação da Portaria 436/1958

A dedutibilidade dos *royalties* pagos pelo uso de marcas e de patentes foi inicialmente regulada pela Lei 3.470/1958. Conforme mencionado anteriormente, essa lei instituiu limites e condições à dedução dos valores pagos a título de *royalties*, entre os quais vale destacar o limite máximo de dedução de 5% da receita bruta do produto fabricado ou vendido, e a necessidade de averbação dos contratos de licença de uso perante o INPI. Ainda que, como visto, a legitimidade dessas restrições seja bastante questionável, se ignorada essa questão, o que se observa é que a Portaria 436/1958, responsável pela regulamentação da Lei 3.470/1958, contém uma série de outros vícios que impedem sua regular aplicação, como se verá a seguir.

A Lei 3.470/1958 não fez qualquer restrição sobre seu campo de abrangência, de modo que suas previsões eram aplicáveis tanto sobre contratos firmados por brasileiro com licenciador estrangeiro quanto aos contratos firmados entre partes brasileiras.

No entanto, com advento das Leis 4.131/1962 e 4.506/1964, que regulamentaram integralmente a matéria e restringiram a aplicação dos limites e condições à dedutibilidade das quantias pagas a título de *royalties* somente para os contratos celebrados por brasileiros com beneficiários situados no exterior, a Lei 3.470/1958 acabou sendo tacitamente revogada.

A Portaria 436/1958 foi editada com o fim específico de regulamentar a Lei 3.470/1958, estabelecendo coeficientes percentuais máximos para as de-

duções, conforme os tipos de produção, atividade e grau de essencialidade. Em outras palavras, a Portaria 436/1958 possuía como fundamento de validade a Lei 3.470/1958.

Ocorre que, se a base legal da Portaria 436/1958 era a Lei 3.470/1958, uma vez revogada essa lei, como consequência imediata, a portaria também acaba por ser revogada, ainda que tacitamente, na medida em que a sua vigência e a sua validade estão diretamente relacionadas à vigência e à validade da Lei 3.470/1958.

No sistema jurídico brasileiro, a revogação de uma lei alcança os atos que dela desbordam. No caso, a Portaria 436/1958 é plenamente vinculada à Lei 3.470/1958, da qual extrai a precisa delimitação do seu conteúdo. Sendo assim, revogada a lei, o ato executivo a ela atrelado perde sua razão de existir, não fazendo nenhum sentido crer na sua vigência.

Tampouco as Portarias do Ministério da Fazenda n.ºs 113, de 25.5.1959 (“Portaria 113/1959”), 314, de 25.11.1970 (“Portaria 314/1970”), 60, de 1.º.2.1994 (“Portaria 60/1994”), que introduziram alterações na Portaria 436/1958, tiveram o condão de convalidá-la. Primeiro, porque introduziram alterações pontuais, incluindo novas atividades na relação daquelas que se encontravam sujeitas às limitações de dedutibilidade, que em nada contribuíam para sua fundamentação. Segundo, pelo fato de um ato executivo não ter competência para servir de embasamento legal para outro ato executivo, o que só é permitido à lei. E, em terceiro lugar, em razão de as Portarias 314/1970 e 60/1994 não poderem ser aplicadas retroativamente, com o fim de convalidar ato pretérito já revogado.

Ainda no tocante à revogação da Portaria 436/1958, existe outro ponto que merece ser analisado. O artigo 25, inciso I, do Ato das Disposições Constitucio-

nais Transitórias estabeleceu que, após 180 dias da promulgação da Constituição Federal de 1988, ficam revogados todos os dispositivos legais que atribuam ou deleguem a órgão do Poder Executivo competência relativa à ação normativa.

Com base nesse dispositivo existem aqueles<sup>127</sup> que defendem que o artigo 74 da Lei 3.470/1958, por delegar ao Ministério da Fazenda competência para fixar os coeficientes percentuais máximos para a dedução de despesas com *royalties*, teria sido revogado. Nessa linha, se a delegação de competência havia sido revogada pelo artigo 25, inciso I, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, a Portaria 436/1958, na condição de ato acessório à lei, também estaria revogada.

Assim, para os partidários dessa corrente, a aplicação de percentuais inferiores a 5% para a dedução de despesas com *royalties*, nos moldes estabelecidos pela Portaria 436/1958, implicaria a majoração de tributo sem base em lei, em afronta ao princípio da estrita legalidade, previsto no artigo 150, inciso I, da Constituição Federal.

Com a devida vênia, a nosso ver, esse entendimento não se mostra adequado. O que se observa da leitura do artigo 25 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias é que, a partir 5.4.1989, não era mais possível baixar qualquer ato normativo com fundamento em dispositivo legal que atribuísse ou delegasse a órgão do Poder Executivo competência que, nos termos da Constituição Federal de 1988, passava a ser de atribuição do Congresso Nacional.

Da leitura de tal dispositivo observa-se a preocupação do legislador constituinte em não mais deixar nas mãos do Poder Executivo a regulamentação de matérias que sejam relevantes para a democracia. Tal preocupação é motivada

---

<sup>127</sup> Nesse sentido estão Hiromi Higushi, Fábio Hiroshi Higushi e Celso Hiroyuki Higushi. *Imposto de renda das empresas: interpretação e prática*. 35. ed. São Paulo: IR Publicações, 2010. p. 366-367.

pelos tempos da ditadura, quando o Brasil era governado por militares e, frequentemente, os cidadãos se deparavam com transgressões a direitos e garantias fundamentais, cometidas por meio de atos executivos.

Sendo assim, pretendeu o legislador constituinte preservar os valores que julgava mais relevantes sob a tutela da lei. Com isso, por meio do artigo 25 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, tornou imprescindível a edição de lei (*stricto sensu*), com obediência ao processo legislativo constitucional, para regular matérias que, a partir do advento da Constituição Federal de 1988, se tornaram de competência do Congresso Nacional.

Dessa forma, parece-nos que a melhor interpretação a ser dada ao artigo 25, inciso I, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias não é no sentido de o referido dispositivo ter eliminado do ordenamento jurídico todos os textos elaborados antes da sua entrada em vigor, com base na delegação de competência legislativa ao Poder Executivo. Mas, sim, que a revogação se operou de modo a impedir que novos atos normativos, sob o pretexto da antiga delegação de competência, fossem editados após 5.4.1989, quando já vigorava a Constituição Federal de 1988.

*A mens constitutionis* foi impedir que as matérias reconhecidas pelo novo Diploma como próprias de lei e insuscetíveis de delegação fossem novamente disciplinadas por meio de ato executivo. As normas já editadas, e que se encontravam de acordo com o conteúdo material da Constituição Federal de 1988, foram devidamente recepcionadas.

No caso, o que se observa é que a inaplicabilidade da Portaria 436/1958 não ocorre em razão da previsão contida no artigo 25, inciso I, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias que, tendo por base as considerações feitas acima, não revogou tal ato executivo, uma vez que foi editado na vigência de Constituição Federal que admitia a delegação de competência. A inaplicabilidade da Por-

taria 436/1958 se deve ao fato de o seu fundamento de validade, o artigo 74 da Lei 3.470/1958, ter sido tacitamente revogado pelos artigos 12 da Lei 4.131/1962 e 71 da Lei 4.506/1964, o que fez com que perdesse o seu objeto, qual seja regulamentar a Lei 3.470/1958.

Portanto, tendo em vista que a Portaria 436/1958 não se encontra mais vigente – se admitidas restrições em relação aos gastos necessários, normais e usuais à geração da renda ou à manutenção da sua fonte de produção, o que, a nosso ver, é inconstitucional –, deve prevalecer para todas as atividades o percentual genérico de 5% fixado pelo artigo 12 da Lei 4.131/1962, para fins de dedutibilidade dos *royalties* pagos pela exploração de patentes e de marcas.

A determinação de novos coeficientes percentuais máximos para a dedução de tais despesas, de acordo com os tipos de produção ou atividades, e o seu grau de essencialidade, só ocorrerá validamente – se ignorada a violação ao conceito constitucional de renda que tal medida impõe – mediante a edição de novo ato executivo que tenha por fundamento legal o artigo 12 da Lei 4.131/1962, ainda em vigor.

## **11.2 A falta de revisão periódica dos coeficientes percentuais admitidos para as deduções**

Outra impropriedade constante da Portaria 436/1958 decorre da previsão contida no artigo 74, § 1.º, da Lei 3.470/1958, reeditado pelo artigo 12, § 1.º, da Lei 4.131/1962. Segundo os referidos dispositivos, os coeficientes percentuais admitidos para as deduções de valores pagos a título de *royalties* pela exploração de patentes e marcas “serão estabelecidos e revistos periodicamente mediante ato do Ministro da Fazenda”.

Todavia, no caso dos *royalties*, os coeficientes percentuais de dedutibilidade foram estabelecidos em 28.11.1958, pela Portaria 436/1958, e, desde então, jamais foram revisados pelo Poder Executivo. As Portarias 113/1959, 314/1970 e 60/1994, que introduziram modificações no texto da Portaria 436/1958, se restringiram a incluir novas atividades entre aquelas cujos *royalties* estavam sujeitos aos limites de dedutibilidade. Em momento algum, tais normativos revisaram os coeficientes percentuais de dedutibilidade, que permanecem inalterados.

O artigo 87, parágrafo único, inciso II, da Constituição Federal prevê que compete ao Ministro de Estado “expedir instruções para a execução das leis”. Ou seja, compete ao Poder Executivo promulgar atos administrativos destinados a prover situações gerais ou individuais, abstratamente previstas pela legislação.

Assim, se já é atribuição ordinária do Executivo editar atos regulamentares com o fim de explicar a lei e facilitar a sua execução, aclarando seus mandamentos e orientando sobre a sua aplicação, nos casos em que o legislador manifesta expressamente a necessidade de edição de normativo dessa natureza, tal ato ganha relevância, tornando-se, verdadeiramente, imprescindível.

A despeito da necessidade latente pela edição de atos executivos periódicos para tratar da matéria, isso não ocorreu. Passados mais de cinquenta anos desde a edição da Portaria 436/1958, nada foi feito, apesar de existir expressa determinação nos artigos 74, § 1.º, da Lei 3.470/1958 e 12, § 1.º, da Lei 4.131/1962, para que os coeficientes de dedutibilidade fossem revisados regularmente.

O Poder Executivo, devendo zelar pelo fiel cumprimento de previsão legal, assim não procedeu. Desse modo, tornou-se inaplicável a Portaria 436/1958, mesmo porque os percentuais de dedutibilidade dos *royalties* estabelecidos para as atividades por ela enumerados encontram-se extremamente defasados, havendo a necessidade iminente de repensar tais limites a fim de, se não eliminá-los, ao menos adequá-los às atuais condições de mercado.

Os reduzidos percentuais de dedutibilidade constantes da Portaria 436/1958 claramente não incentivam o investimento no Brasil por empresas multinacionais, bem como representam um desestímulo aos residentes no Brasil a obterem o direito de uso de marcas ou de patentes estrangeiras, que contribuem para a modernização dos pátios industriais brasileiros, estimulando a competitividade no mercado nacional.

Portanto, tendo em vista que a Portaria 436/1958 não cumpre a determinação contida nos artigos 74, § 1.º, da Lei 3.470/1958 e 12, § 1.º, da Lei 4.131/1962, que impõem a revisão periódica dos coeficientes de dedutibilidade; não atende ao reclamo previsto no artigo 87, parágrafo único, inciso II, da Constituição Federal, que determina que os atos executivos devem garantir o fiel cumprimento do disposto em lei; tampouco se adéqua ao contexto econômico atual no qual o País se encontra inserido, tal ato executivo é inconstitucional e ilegal, não podendo ser aplicado.

Assim, se por absurdo não reconhecida a dedutibilidade de todas as despesas necessárias, normais e usuais à obtenção do rendimento, em atenção ao conceito constitucional de renda, ao menos deve prevalecer o limite máximo de 5% previsto no artigo 12, *caput*, da Lei 4.131/1962, diante da inaplicabilidade da Portaria 436/1958.

### **11.3 O coeficiente de dedutibilidade e os limites à sua aplicação**

#### *11.3.1 A interpretação sistemática da Portaria 436/1958*

O artigo 74 da Lei 3.470/1958 estabeleceu para fins de determinação do lucro real que podiam ser deduzidas as quantias pagas a título de *royalties* até

o limite máximo de 5% da receita bruta **do produto** fabricado ou vendido. Essa previsão foi reiterada pelo artigo 12 da Lei 4.131/1962 que, posteriormente, teve a sua redação alterada pelo artigo 6.º do DL 1.730/1979, de modo que, atualmente, se impõe para fins de dedutibilidade de *royalties*, “o limite máximo de 5% da receita líquida das vendas **do produto** fabricado ou vendido”.<sup>128</sup>

O que se observa, assim, é o que legislador, ao tratar dos limites de dedutibilidade, restringiu-se a fixar um teto máximo de 5% **por produto** que o contribuinte não poderia ultrapassar, sob pena de ter glosadas as despesas deduzidas acima desse limite legal.

A Portaria 436/1958, ao regulamentar a matéria, estabeleceu que os *royalties* pagos em decorrência do uso de patentes poderiam ser deduzidos da base de cálculo do IRPJ na condição de despesas: até o limite de 5%, tratando-se de atividade relacionada à indústria de base; e em percentuais que variam de 1% a 4%, quando as atividades estiverem relacionadas à indústria de transformação. No tocante aos *royalties* pagos pela utilização de marca, o limite de dedutibilidade seria de 1%.

Todavia, ao contrário do que se observa nos artigos 74 da Lei 3.470/1958, 12 da Lei 4.131/1962 e 6.º do DL 1.730/1979, que trataram de estabelecer que o limite máximo para fins de dedutibilidade era de 5% **por produto**, a Portaria 436/1958, ao fixar os coeficientes percentuais de dedução, foi omissa em relação a essa questão.

Diante da omissão cometida pela Portaria 436/1958, passou-se a questionar se nas situações em que a fonte pagadora brasileira remete ao exterior, pela exploração de um bem, *royalties* de diferentes origens, se os limites impostos a cada marca ou a cada patente poderiam ser cumulados até se alcançar o teto de

---

<sup>128</sup> Destaques nossos.

5%; ou então se o limite previsto na portaria refere-se a uma única marca ou patente, ainda que o seu percentual individual não atinja o limite legal de 5%.

Sobre essa questão existe posicionamento do fisco,<sup>129</sup> no qual foi manifestado o entendimento de que na apuração da base de cálculo do IRPJ os percentuais estabelecidos pela Portaria 436/1958 para limitar a dedutibilidade das quantias devidas a título de *royalties* devem ser considerados por marca ou patente e não podem ser somados.

Ou seja, para o fisco, se empresa brasileira remeter *royalties* para o exterior em decorrência da utilização de, por exemplo, uma marca e uma patente de invenção, sobre um mesmo produto, ainda que os percentuais individuais de dedutibilidade somados não ultrapassem 5%, ela não poderá considerá-los globalmente. Tendo em vista que a marca e a patente dizem respeito a um único produto, a empresa no Brasil deverá optar por deduzir na apuração do lucro real os *royalties* pagos para o exterior de acordo com o limite de dedução previsto para a marca, ou conforme o limite previsto para a patente, sem poder aplicá-los em conjunto.

Ocorre que, se feita uma interpretação sistemática dos artigos 74 da Lei 3.470/1958, 12 da Lei 4.131/1962 e 6.º do DL 1.730/1979, nota-se que a legislação sempre fez referência ao limite de dedutibilidade como algo a ser considerado em relação ao produto, e não isoladamente. Nas citadas leis não há qualquer referência no sentido de que a aplicação do limite de dedução menor do que 5% para pagamentos decorrentes de marcas ou de patentes impeça a dedução de outros valores pagos a esse título sobre um mesmo produto, até que se atinja o percentual máximo de dedução de 5%.

A corroborar esse entendimento está o Parecer Normativo do Coordenador do Sistema de Tributação n.º 117, de 26.9.1975 (“PN 117/1975”), que apesar

<sup>129</sup> Decisão n.º 283, de 30.11.2000, proferida pela Superintendência Regional da Receita Federal do Brasil da 8.ª Região Fiscal em processo de consulta.

de não tratar exatamente de situação envolvendo o pagamento de *royalties* de diferentes naturezas, mas de questão relacionada ao pagamento de *royalties* e de despesas de assistência decorrentes do mesmo produto, deixou transparecer posição favorável a aqui defendida.

Segundo o referido parecer, como o artigo 12 da Lei 4.131/1962 emprega a palavra “somadas” quando se refere às “somadas das quantias devidas a título de ‘royalties’” deveria ser afastada 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”.

O conceito de soma pressupõe a possibilidade da dedução de *royalties* pelo uso de tantas marcas ou patentes quantas forem licenciadas e utilizadas pelo contribuinte em um mesmo produto, que fica limitado, obviamente, ao teto de 5%.

O limite de 5%, frise-se, diz respeito ao máximo dedutível como custo ou despesa operacional, considerados globalmente os gastos tanto com *royalties* quanto com despesas de assistência técnica, científica, administrativa ou semelhante. E isso fica claro da leitura do PN 117/1975, que coloca que a *mens legis* é evitar que a aplicação de um percentual de dedutibilidade para os *royalties* e de outro para as despesas com assistência atinja um total superior ao limite máximo de 5% fixado em lei.

Portanto, os limites de dedução previstos na Portaria 436/1958 devem ser aplicados, em relação a um mesmo produto, independentemente de quantas marcas ou patentes sejam utilizadas, desde que a soma dos limites de dedutibilidade de cada item não supere o teto legal de 5%.<sup>130</sup>

<sup>130</sup> Partilha desse entendimento Denis Borges Barbosa que, depois de analisar o PN 117/1975, conclui “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” (*Tributação da propriedade industrial e do comércio de tecnologia*. São Paulo: RT, 1984. p. 42).

### 11.3.2 A ofensa ao princípio da estrita legalidade em matéria tributária

A majoração de um tributo pode ocorrer de forma direta ou indireta. Será de forma direta, quando se verificar a ampliação da sua base de cálculo e/ou o aumento da sua alíquota. Já o aumento indireto acontece, entre outras situações, nas hipóteses em que é vedada a aplicação de índice de correção monetária sobre créditos fiscais ou, como no caso da Portaria 436/1958, em que foi reduzido o limite de dedução previsto nas Leis 3.470/1958 e 4.131/1962.

A referida portaria, apesar de não aumentar a base de cálculo ou a alíquota do IRPJ, majorou indiretamente o imposto devido. Isso porque, caso os limites de dedutibilidade nela previstos sejam aplicados individualmente por marca ou por patente, e não considerados de forma global **por produto**, o valor dos *royalties* passível de dedução será menor. Sendo reduzida a possibilidade de dedução, consequentemente haverá um aumento da base de cálculo do IRPJ e, ato contínuo, a majoração do tributo a ser recolhido.

No entanto, no Brasil vigora o princípio da estrita legalidade, previsto no artigo 150, inciso I, da Constituição Federal, e reiterado pelo artigo 97 do Código Tributário Nacional. Segundo tal princípio constitucional, só é válida a criação de tributo por meio de lei. E, como bem destacado por Roque Antonio Carrazza,<sup>131</sup> “*criar um tributo é descrever abstratamente sua hipótese de incidência, seu sujeito ativo, seu sujeito passivo, sua base de cálculo e sua alíquota. Em suma: é editar, pormenorizadamente, a norma jurídica tributária*”.

O aumento de tributo, portanto, seja ele de forma direta ou indireta, só pode ocorrer mediante expressa e prévia autorização legal, porque, no Brasil, um Estado Democrático de Direito, impera a liberdade dos cidadãos que só encontra óbice na sua própria vontade. Portanto, somente os cidadãos, por meio de seus

<sup>131</sup> *Curso de direito constitucional tributário*. 19. ed. São Paulo: Malheiros, 2003. p. 220.

representantes, podem tolher a sua própria liberdade. A vontade de um povo, em um regime democrático de direito, é expressa mediante lei. Desse modo, qualquer imposição por parte do Estado só poderá ocorrer por meio da lei, porta-voz dos anseios populares.

Geraldo Ataliba,<sup>132</sup> ao tratar do assunto, explica que “não tolera a nossa Constituição, em princípio, que o Executivo exerça qualquer tipo de competência normativa inaugural, nem mesmo em matéria administrativa”, pois a competência legislativa, em nosso ordenamento, “foi categoricamente reservada aos órgãos de representação popular”, de modo que “ninguém, nenhuma pessoa, nenhum sujeito de direito, poderá ser constrangido por norma que não emane do legislador”.

No caso, não existe fundamento legal que autorize restringir o limite de dedução por marca ou por patente, pois, como visto anteriormente, as Leis 3.470/1958 e 4.131/1962 estabelecem o limite de dedução em 5% **por produto**, a despeito de quantas licenças de uso para ele tenham sido outorgadas.

Logo, trata-se de restrição à dedutibilidade imposta única e exclusivamente por um ato executivo sem fundamento legal. Acontece que a Portaria 436/1958, ao proceder dessa maneira, extrapolou os limites da sua competência afrontando, assim, o princípio da estrita legalidade, na medida em que é vedado à União aumentar tributo sem lei que o estabeleça. Entendimento, aliás, que é corroborado pelo artigo 97, § 1.º, do Código Tributário Nacional, que determina expressamente que se equipara à majoração do tributo a modificação de sua base de cálculo, visto que tal procedimento o torna mais oneroso ao contribuinte.

Portanto, são patentes a inconstitucionalidade e a ilegalidade da Portaria 436/1958, quando interpretada em desacordo com as Leis 3.470/1958 e 4.131/1962, de modo a restringir a dedução das quantias remetidas para o exterior

---

<sup>132</sup> *República e Constituição*. 2. ed. 4.ª tiragem. São Paulo: Malheiros, 2007. p. 133.

a título de *royalties* por marca ou por patente, não autorizando a sua soma até o limite global de 5% por produto.

### *11.3.3 A função regulamentadora dos atos executivos*

No Brasil, conforme se infere da leitura dos artigos 84, inciso IV, e 87, parágrafo único, inciso II, da Constituição Federal, o regulamento executivo, independentemente da sua natureza, se decreto, instrução normativa, portaria ou resolução, sujeita-se ao princípio da legalidade, sendo sua função dar plena aplicabilidade ao que está disposto em lei, isto é, operacionalizá-la.

Essa noção é reforçada pelo artigo 99 do Código Tributário Nacional, que estabelece que o conteúdo e o alcance dos decretos se restringem aos das leis em função das quais foram expedidos. Ou seja, a submissão do regulamento executivo à lei é absoluta.

Isso, todavia, não quer dizer que tal ato normativo deva se limitar a reproduzir os termos da lei, pois, se assim o fizer, será ele totalmente desprovido de utilidade. O regulamento deve procurar aclarar o que a lei determina, de modo a agregar-lhe concreção e dar condições de ser plenamente eficaz sem, entretanto, ampliar ou cercear direitos.

Sendo assim, se as Leis 3.470/1958 e 4.131/1962 não restringiram os limites de dedutibilidade por marca ou por patente, não pode a Portaria 346/1958

assim o fazer, devendo respeitar a limitação global de dedutibilidade de 5% por produto, do valor pago a título de *royalties*. Como dito, o ato executivo não tem competência para restringir o que está disposto no texto legal, ainda que se considere que o legislador tenha dito mais do que realmente pretendia. A eventual falta de bom senso do legislador tributário não pode ser superada por regulamento executivo. Possível imprecisão de lei só pode ser sanada por norma de mesma natureza. Ao ato normativo não é dado o direito de corrigir a lei.<sup>133</sup>

No caso, a Portaria 436/1958 é ato do Ministério da Fazenda cujo campo de aplicação se restringe aos funcionários públicos subordinados a esse órgão, não alcançado, e muito menos impondo obrigações, aos administrados. Sobre o assunto há muito já se pronunciou Pontes de Miranda,<sup>134</sup> ao bem colocar que “a portaria lembra a ordem ou mando ao porteiro, ou aos porteiros. Pensar-se que a Justiça pode atribuir à portaria o que só à lei é dado edictar é pensar-se que os juízes se possam esquecer de textos claríssimos da Constituição”.<sup>135</sup>

Por conseguinte, se interpretada a Portaria 436/1958 de forma a admitir-se a dedução do percentual referente a uma única marca ou patente por produto, e não se autorizar a cumulação desses percentuais até o limite de 5%, quando as marcas e/ou patentes se referirem ao mesmo produto, o mencionado ato executivo será manifestamente inconstitucional e ilegal, na medida em que estará impondo restrição não existente nas Leis 3.470/1958 e 4.131/1962 e, assim, exorbitando de suas atribuições ordinárias.

<sup>133</sup> Cf. Roque Antonio Carrazza. *Curso de direito constitucional tributário*. 19. ed. São Paulo: Malheiros, 2003. p. 234-235.

<sup>134</sup> *Comentários à Constituição de 1967*. 2. ed. São Paulo: RT, 1973. t. V, p. 3.

<sup>135</sup> Sobre o assunto, também se faz oportuna a transcrição de trecho da lição de José Artur Lima Gonçalves, para quem os atos ministeriais têm alcance “limitado à área de competência do Ministro (art. 87, I); não têm forma inovadora; não criam; não modificam; e não extinguem direitos. Logo, também, não obrigam os cidadãos, mas só os subordinados hierárquicos do Ministro” (*Imposto sobre a renda: pressupostos constitucionais*. 1. ed. 2.<sup>a</sup> tiragem. São Paulo: Malheiros, 2002. p. 75).

## 12

### PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA

A Lei 9.430/1996 introduziu no ordenamento nacional as regras de preços de transferência. A finalidade dessas normas é impedir a perda de receitas fiscais em decorrência de transações feitas entre partes relacionadas,<sup>136</sup> baseadas em preços estipulados artificialmente, que não condizem com aqueles encontrados no mercado em condições análogas.

A Exposição de Motivos da Lei 9.430/1996 confirma esse objetivo ao esclarecer que as regras de preços de transferência visam a evitar prática contrária aos interesses nacionais verificada por meio “de transferência de resultados para o exterior, mediante manipulação dos preços pactuados nas importações ou exportações de bens, serviços ou direitos, em operações com pessoas vinculadas, residentes ou domiciliadas no exterior”.

Embora não impeçam a realização das operações de importação e exportação nos valores acordados pelas partes, as regras de preços de transferência impõem adições ou exclusões (ajustes) na base de cálculo do IRPJ. Esses ajustes

---

<sup>136</sup> Nos termos do artigo 23 da Lei 9.430/1996, considera-se parte vinculada ou relacionada à pessoa jurídica domiciliada no Brasil: (i) a sua matriz, quando domiciliada no exterior; (ii) a sua filial ou sucursal domiciliada no exterior; (iii) a pessoa física ou jurídica, residente ou domiciliada no exterior, cuja participação societária no seu capital social a caracterize como sua controladora ou coligada; (iv) a pessoa jurídica domiciliada no exterior que seja caracterizada como sua controlada ou coligada; (v) a pessoa jurídica domiciliada no exterior, quando esta e a empresa domiciliada no Brasil estiverem sob controle societário ou administrativo comum ou quando pelo menos 10% do capital social de cada uma pertencer a uma mesma pessoa física ou jurídica; (vi) a pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior que, em conjunto com a pessoa jurídica domiciliada no Brasil, tiver participação societária no capital social de uma terceira pessoa jurídica, cuja soma as caracterize como controladoras ou coligadas desta; (vii) a pessoa física ou jurídica, residente ou domiciliada no exterior, que seja sua associada, na forma de consórcio ou condomínio, conforme definido na legislação brasileira, em qualquer empreendimento; (viii) a pessoa física residente no exterior que for parente ou afim até o terceiro grau, cônjuge ou companheiro de qualquer de seus diretores ou de seu sócio ou acionista controlador em participação direta ou indireta; (ix) a pessoa física ou jurídica, residente ou domiciliada no exterior, que goze de exclusividade, como seu agente, distribuidor ou concessionário, para a compra e venda de bens, serviços ou direitos; e (x) a pessoa física ou jurídica, residente ou domiciliada no exterior, em relação à qual a pessoa jurídica domiciliada no Brasil goze de exclusividade, como agente, distribuidora ou concessionária, para a compra e venda de bens, serviços ou direitos.

correspondem às diferenças verificadas entre o preço efetivamente praticado entre as partes vinculadas e o preço parâmetro obtido a partir da aplicação das regras de preços de transferência.

Para se proceder a tais ajustes, foram estabelecidos critérios de arbitramento para fins de determinação do lucro real em operações comerciais e financeiras realizadas entre partes vinculadas, quando uma delas estiver sediada no Brasil e a outra, em jurisdição diversa. Tais normas também são aplicáveis nos casos em que, ainda que as partes não sejam relacionadas, uma delas esteja sediada em território com a tributação favorecida ou com regime fiscal privilegiado, nos termos estabelecidos pela legislação fiscal.

De acordo com o artigo 18 da Lei 9.430/1996,<sup>137</sup> os custos, as despesas e os encargos relativos a bens e direitos, nas operações efetuadas com pessoa

<sup>137</sup> “Art. 18. Os custos, despesas e encargos relativos a bens, serviços e direitos, constantes dos documentos de importação ou de aquisição, nas operações efetuadas com pessoa vinculada, somente serão dedutíveis na determinação do lucro real até o valor que não exceda ao preço determinado por um dos seguintes métodos:

I – Método dos Preços Independentes Comparados - PIC: definido como a média aritmética dos preços de bens, serviços ou direitos, idênticos ou similares, apurados no mercado brasileiro ou de outros países, em operações de compra e venda, em condições de pagamento semelhantes;

II – Método do Preço de Revenda menos Lucro – PRL: definido como a média aritmética dos preços de revenda dos bens ou direitos, diminuídos:

- a) dos descontos incondicionais concedidos;
- b) dos impostos e contribuições incidentes sobre as vendas;
- c) das comissões e corretagens pagas;
- d) da margem de lucro de:

1. sessenta por cento, calculada sobre o preço de revenda após deduzidos os valores referidos nas alíneas anteriores e do valor agregado no País, na hipótese de bens importados aplicados à produção;

2. vinte por cento, calculada sobre o preço de revenda, nas demais hipóteses.

III – Método do Custo de Produção mais Lucro – CPL: definido como o custo médio de produção de bens, serviços ou direitos, idênticos ou similares, no país onde tiverem sido originariamente produzidos, acrescido dos impostos e taxas cobrados pelo referido país na exportação e de margem de lucro de vinte por cento, calculada sobre o custo apurado.

§ 1.º As médias aritméticas dos preços de que tratam os incisos I e II e o custo médio de produção de que trata o inciso III serão calculados considerando os preços praticados e os custos incorridos durante todo o período de apuração da base de cálculo do imposto de renda a que se referirem os custos, despesas ou encargos.

§ 2.º Para efeito do disposto no inciso I, somente serão consideradas as operações de compra e venda praticadas entre compradores e vendedores não vinculados.

vinculada, ou sediada em localidade com a tributação favorecida ou regime fiscal privilegiado, somente serão dedutíveis na determinação do lucro real até um valor-limite estabelecido por um dos critérios de arbitramento previstos na lei.

Assim, em princípio, os *royalties* pelo uso de marcas e de patentes, quando (i) remetidos para o exterior a parte relacionada, a pessoa estabelecida em território com a tributação favorecida ou com regime fiscal privilegiado, ou (ii) recebido por beneficiário brasileiro de parte vinculada, ou domiciliada nas referidas localidades, para serem dedutíveis na apuração do lucro real, deveriam se sujeitar às regras de preços de transferência.

Ocorre que, segundo o artigo 18, § 9.º, da Lei 9.430/1996, as regras de preço de transferência não se aplicam aos casos de *royalties*, ainda que os pagamentos tenham sido feitos à parte relacionada, ou uma das partes se encontre situada em localidade de tributação favorecida ou com regime fiscal privilegiado.

O referido dispositivo, ao fazer referência ao termo *royalties*, foi genérico, não esclarecendo a natureza desses *royalties*, se decorrentes da exploração de marcas, de patentes, de Direitos Autorais, ou de outros. O artigo apenas prevê

---

§ 3.º Para efeito do disposto no inciso II, somente serão considerados os preços praticados pela empresa com compradores não vinculados.

§ 4.º Na hipótese de utilização de mais de um método, será considerado dedutível o maior valor apurado, observado o disposto no parágrafo subsequente.

§ 5.º Se os valores apurados segundo os métodos mencionados neste artigo forem superiores ao de aquisição, constante dos respectivos documentos, a dedutibilidade fica limitada ao montante deste último.

§ 6.º Integram o custo, para efeito de dedutibilidade, o valor do frete e do seguro, cujo ônus tenha sido do importador e os tributos incidentes na importação.

§ 7.º A parcela dos custos que exceder ao valor determinado de conformidade com este artigo deverá ser adicionada ao lucro líquido, para determinação do lucro real.

§ 8.º A dedutibilidade dos encargos de depreciação ou amortização dos bens e direitos fica limitada, em cada período de apuração, ao montante calculado com base no preço determinado na forma deste artigo.

§ 9.º O disposto neste artigo não se aplica aos casos de *royalties* e assistência técnica, científica, administrativa ou assemelhada, os quais permanecem subordinados às condições de dedutibilidade constantes da legislação vigente.”

que os *royalties* ficarão sujeitos “às condições de dedutibilidade constantes da legislação vigente”.

O mesmo acontece nos artigos 42, inciso II, da Instrução Normativa da Receita Federal do Brasil n.º 38, de 30.4.1997 (“IN 38/1997”), 43, inciso II, da Instrução Normativa da Receita Federal do Brasil n.º 32, de 30.3.2001 (“IN 32/2001”), e 43 da Instrução Normativa da Receita Federal do Brasil n.º 243, de 11.11.2002 (“IN 243/2002”), que definem também de forma ampla que “as normas sobre preços de transferência de que trata esta instrução normativa não se aplicam aos casos de *royalties* e assistência técnica, científica, administrativa ou assemelhada”.

Com a edição do RIR/1999, as previsões contidas no artigo 18 da Lei 9.430/1996 foram reiteradas no artigo 241 do regulamento, que acabou repisando em seu § 9.º que as regras de preços de transferência não se aplicam “aos casos de *royalties* [...] referidos nos arts. 352 a 355”, ou seja, aos *royalties* pagos a licenciador domiciliado no exterior pelo uso de marcas ou de patentes.

A inaplicabilidade das regras de preços de transferência somente para os casos envolvendo pagamentos pelo uso de marcas e de patentes foi posteriormente endossada pelas autoridades fiscais. Isso ocorreu na seção de perguntas e respostas constante do *site* da Receita Federal do Brasil, no item 29 do Capítulo XIX, do Título “IRPJ e CSLL – Operações Internacionais”, no qual se afirma que as regras de preço de transferência “não se aplicam aos pagamentos de *royalties* e assistência técnica, científica, administrativa (ou assemelhados) referidos nos arts. 352 a 355 do RIR/1999, respeitadas as definições do art. 22, da Lei n.º 4.506, de 1964”.<sup>138</sup>

Portanto, a partir da análise feita, observa-se que a legislação expressamente excepciona da aplicação das regras de preços de transferência as situações

<sup>138</sup> Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/perguntao/dipj2009/CapituloXIX-IR-PJCSLLOperacoesInternacionais2009.pdf>>. Acesso em: 29 ago. 2010.

que envolvam a remessa de *royalties* decorrentes do uso de marcas e de patentes a beneficiário domiciliado no exterior.<sup>139</sup>

Ocorre que a legislação é silente quanto à aplicação das referidas regras nos casos em que os *royalties* pela utilização de marca ou de patente são pagos por pessoa residente no exterior a beneficiário brasileiro.

O artigo 18, § 9.º, da Lei 9.430/1996 encontra-se alocado na seção da lei que trata de preços de transferência, sob o título relativo aos “Bens, Serviços e Direitos Adquiridos no Exterior”. Portanto, se examinado o dispositivo de forma sistemática, de acordo com o contexto no qual se encontra inserido, a conclusão à que se chega é que apenas não estão sujeitas às regras de preços de transferência as operações que envolvam a remessa de *royalties* a beneficiário no exterior. Para os casos em que o beneficiário do pagamento se encontra situado no Brasil, nos termos da Lei 9.430/1996, há a aplicação do referido regramento.

No entanto, o artigo 43 da IN 243/2002, que está previsto no título das “Disposições Gerais” e no subtítulo que trata dos “Procedimentos de Fiscalização”, excetua de forma ampla a aplicação das normas de preços de transferências sobre os *royalties*, independentemente de onde se encontra estabelecido o seu beneficiário. Corrobora essa posição o fato de a IN 243/2002 regular tanto as operações nas quais a licença de uso é outorgada por estrangeiro quanto aquelas em que a outorga do uso é feita por brasileiro.

---

<sup>139</sup> O artigo 241, § 9.º, do RIR/1999 restringiu indevidamente o disposto no artigo 18, § 9.º, da Lei 9.430/1996, que determinava a não aplicação das regras de preço de transferência aos casos envolvendo a remessa de *royalties* para o exterior. Se a Lei 9.430/1996 não especificou a natureza dos *royalties* sobre os quais se aplica o benefício, não poderia o regulamento ter restringido sua aplicação a apenas aqueles decorrentes do uso de marcas e de patentes. Ao assim proceder, o artigo 241, § 9.º, do RIR/1999 violou o disposto no artigo 99 do Código Tributário Nacional, que prevê que “o alcance dos decretos restringem-se aos das leis em função das quais sejam expedidos”. Ao decreto cabe apenas guardar a mais absoluta relação de compatibilidade com a lei. Desse modo, a nosso ver, com base no artigo 18, § 9.º, da Lei 9.430/1996, as regras de preços de transferência não são aplicáveis não só aos *royalties* remetidos para o exterior pelo uso de marcas e de patentes, mas também a todos os demais enumerados pelo artigo 22 da Lei 4.506/1964.

Logo, conclui-se que, em razão do disposto no artigo 18, § 9.º, da Lei 9.430/1996, as regras de preços de transferência não são aplicáveis às remessas de *royalties* para o exterior pelo uso de marcas e de patentes; e que, em virtude de uma benesse concedida pelo Executivo, por meio do artigo 43 da IN 243/2002, os *royalties* recebidos pela outorga de licença de uso de marca ou de patente a pessoa residente no exterior ficam excluídos da aplicação dessa sistemática.

## 13

# TRATADOS INTERNACIONAIS CELEBRADOS PELO BRASIL PARA EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO DA RENDA

### 13.1 Noções gerais e base legal

Os Estados, a fim de promoverem seus programas sociais e custearem as suas despesas, têm a competência de instituir e arrecadar tributos dos seus administrados. A competência tributária dos Estados não se limita aos seus respectivos territórios, ela pode ir além das suas fronteiras, dependendo do elemento de conexão escolhido.

Os elementos de conexão, como bem ensina Alberto Xavier,<sup>140</sup> “consistem nas relações ou ligações existentes entre as pessoas, os objetos e os fatos com os ordenamentos tributários”. Em outras palavras, são os elementos da norma que elegem uma dada situação como capaz e suficiente de determinar a aplicação de um ordenamento jurídico. São elementos que vinculam fatos ao poder tributante.

Ocorre que os Estados, na ânsia de ampliar suas pretensões arrecadatórias, extrapolam seus limites territoriais e, muitas vezes, elegem os mesmos elementos de conexão no momento de instituir seus tributos. Quando isso se verifica, surgem os conflitos de arrecadação, com dois ou mais Estados pretendendo tributar o mesmo rendimento.

A dupla ou pluritributação da renda se verifica quando, como bem coloca Ramón Falcón y Tella e Elvira Pulido Guerra,<sup>141</sup> “[...] una misma renta o un mismo elemento patrimonial se grava (identidad de objeto), en el mismo periodo impositivo

<sup>140</sup> *Direito tributário internacional do Brasil*. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010. p. 187.

<sup>141</sup> *Derecho fiscal internacional*. Madrid: Marcial Pons, 2010. p. 87.

(identidad temporal), por dos (o más) Estados a través de un impuesto de la misma o similar naturaleza (identidad de concepto tributario)”.

A fim de evitar uma situação excessivamente onerosa para o beneficiário de um rendimento e a conseqüente restrição à circulação de bens, serviços, capitais ou pessoas entre países, os Estados submetem-se voluntariamente às obrigações de um acordo que impõe concessões mútuas, a fim de impedir ou ao menos mitigar os efeitos da bitributação, e contribuir para o bem-viver na comunidade internacional.<sup>142</sup>

Os tratados internacionais em matéria tributária, nas palavras de Klaus Vogel,<sup>143</sup> “são normas sobre a aplicação de normas”, e têm por objetivo definir as situações em que a legislação interna de um Estado signatário será aplicável e quando não o será. São normas que “não disciplinam [...] a aplicação de um direito estrangeiro”, e sim “limitam o próprio direito interno dos Estados Contratantes”.

No ordenamento brasileiro os acordos celebrados entre os Estados encontram seu fundamento de validade no artigo 5.º, § 2.º, da Constituição Federal, que estabelece que os direitos e garantias nela expressos não excluem outros decorrentes do regime e dos princípios adotados, ou dos tratados internacionais de que o Brasil seja parte. Nessa linha, o artigo 98 do Código Tributário Nacional prevê que os tratados e convenção internacionais revogam<sup>144</sup> ou modificam a legislação

<sup>142</sup> Cf. Luciana Rosanova Galhardo. *Rateio de despesas no direito tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2004. p. 189.

<sup>143</sup> Problemas na interpretação de acordos de bitributação. In: Luís Eduardo Schoueri (Coord. e Trad.). *Direito tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2003. v. 2, p. 964.

<sup>144</sup> A esse respeito bem pondera Luciana Rosanova Galhardo que “os Acordos **não revogam** a legislação interna, apenas lhe retiram a eficácia interna com relação ao caso neles amparado; assim, a norma interna permanece intacta e em pleno vigor, sendo aplicada a outras situações não amparadas pelos Acordos” (*Rateio de despesas no direito tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2004. p. 192). De forma semelhante se manifestou Luís Eduardo Schoueri, ao sustentar que “os tratados internacionais não revogam a legislação interna, apenas prevalecem. Esta continua válida, mas tem sua aplicação contida pelo tratado internacional” (Tratados e conven-

tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha. Esse dispositivo ainda é reiterado pelo artigo 997 do RIR/1999.

Desses dispositivos observa-se que a Constituição Federal admite os tratados como fonte de direito, e o Código Tributário Nacional e o RIR/1999 reconhecem a prevalência dos tratados internacionais sobre a legislação brasileira.

O Tribunal Pleno do Supremo Tribunal Federal, nos autos do Recurso Extraordinário n.º 80.004/SE, decidiu pela inexistência de hierarquia entre os tratados internacionais e a legislação interna, de modo que essa última norma, se incompatível e posterior ao tratado, poderia ser validamente aplicada.

A despeito de toda a discussão que essa decisão do Supremo Tribunal Federal gerou no meio jurídico – na medida em que os internacionalistas<sup>145</sup> defendem que, quando o Brasil não tem mais interesse no tratado, deve denunciá-lo, em vez de unilateralmente aprovar uma lei modificando o seu conteúdo –, o fato é que a controvérsia envolvida nos autos do Recurso Extraordinário n.º 80.004/SE se referia à adoção de lei uniforme aprovada na Convenção de Genebra, em matéria de letras de câmbio e notas promissórias. Ou seja, o referido julgamento avaliou a prevalência dos tratados em matéria de Direito Comercial.

Todavia, ocorre que em matéria tributária, diferentemente dos outros campos do Direito, existem dispositivos específicos – artigos 98 Código Tributário Nacional e 997 do RIR/1999 – predispostos a assegurar a primazia do tratado internacional sobre a legislação interna. Assim, existindo eventual conflito entre um tratado internacional e uma norma interna, em decorrência da relação de

---

ções internacionais sobre tributação. *Direito Tributário Atual*, São Paulo: Dialética, n. 17, p. 35, 2003).

<sup>145</sup> Vide Carlos Roberto Husek. *Curso de direito internacional público*. 4. ed. São Paulo: LTr, 2003. p. 26-31.

especialidade,<sup>146</sup> o conflito deve ser solucionado a favor do tratado, ainda que a norma interna tenha sido editada posteriormente.<sup>147</sup>

Portanto, ao celebrar tratados internacionais, o Brasil está autorizado a versar sobre quaisquer matérias, inclusive tributária, sem que isso implique a invasão de competência das pessoas políticas de direito interno.

### 13.2 Métodos para evitar a dupla ou pluritributação

De modo geral, os tratados são firmados com o objetivo de eliminar, ou ao menos mitigar, a dupla ou a pluritributação dos rendimentos auferidos em operações transnacionais. Para isso, dois métodos são geralmente aplicados: (i) o da isenção dos rendimentos apurados no exterior; ou (ii) o da imputação de créditos decorrentes do imposto pago no exterior.

<sup>146</sup> Norberto Bobbio explica que, havendo “duas normas incompatíveis, uma geral e uma especial (ou excepcional), prevalece a segunda: *lex specialis derogate general*”. Isso porque a lei especial “representa um momento ineliminável do desenvolvimento de um ordenamento”, e “bloquear a lei especial frente à geral significaria paralisar esse desenvolvimento” (*Teoria do ordenamento jurídico*. Tradução de Maria Celeste C. J. Santos. 10. ed. Brasília: Ed. Universidade de Brasília, 1999. p. 95-96).

<sup>147</sup> Ao tratar do assunto, Ricardo Lobo Torres esclarece que “é particularidade do Direito Tributário brasileiro reconhecer a prevalência do tratado internacional sobre a legislação nacional. Diz o art. 98 do CTN que ‘os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha’. Observe-se que não se trata, a rigor, de revogação da legislação interna, mas de suspensão da norma tributária nacional, que readquirirá a sua aptidão para produzir efeitos se e quando o tratado for denunciado. Essa característica do Direito Tributário brasileiro não se estende a outros ramos do Direito, nem mesmo ao Financeiro, pois o Supremo Tribunal Federal não generalizou a tese do primado do Direito Internacional; admitiu, pelo contrário, que a norma internacional sobre letras de câmbio e notas promissórias, incorporada à legislação interna, fosse revogada por lei ordinária posterior” (*Curso de direito financeiro e tributário*. 9. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2002. p. 45). Ainda sobre o assunto, oportuna se faz a lição de Luciano da Silva Amaro: “[...] o conflito entre a lei interna e o tratado resolve-se, pois, a favor da norma especial (do tratado), que excepciona a norma geral (da lei interna), tornando-se indiferente que a norma interna seja anterior ou posterior ao tratado. Este prepondera em ambos os casos (abstraída a discussão sobre se ele é ou não superior à lei interna) porque traduz preceito especial, harmonizável com a norma geral” (*Direito tributário brasileiro*. São Paulo: Saraiva, 2007. p. 181). Partilha desse entendimento Heleno Taveira Torres. *Pluritributação internacional sobre as rendas das empresas*. São Paulo: RT, 1997. p. 393-394).

Pelo método da **isenção de créditos**, o país de residência da pessoa que aufera a renda assegura a sua isenção quando a renda já tiver sido tributada no país em que foi originada. Nesse caso, a renda é tributada uma única vez, no país em que foi gerada, não sendo novamente tributada no país de residência do seu detentor.

Existem duas modalidades de isenção: a *integral*, que ocorre quando os rendimentos apurados no exterior não são levados em consideração para quaisquer fins, de modo que o Estado da residência do beneficiário o tributa como se essa renda não existisse; e a *progressiva*, na qual, embora os rendimentos não sejam tributados, eles são considerados em conjunto com os rendimentos gerados internamente (no país no qual o beneficiado encontra-se estabelecido), na determinação da alíquota aplicável à renda global.

Em alguns casos a aplicação do método de isenção de créditos pode estar condicionada à renda ser tributada no exterior ou ser tributada sob determinado percentual, a fim de se combaterem os paraísos fiscais. Todavia, para que tal sistemática seja implementada é preciso haver expressa determinação nesse sentido no acordo ou na legislação interna do país de residência do beneficiário.<sup>148</sup>

Na sistemática da **imputação de créditos**, diferentemente, o país de residência da pessoa que aufera a renda assegura o crédito do IR pago no país em que a renda foi originada (fonte dos rendimentos). Nesse caso, a mesma renda é tributada duas vezes, mas o imposto pago no país da origem do rendimento é compensado com o imposto pago no país da residência do beneficiário.

No caso da imputação de créditos também são duas as modalidades existentes: a da *imputação integral*, na qual o imposto pago no exterior é integralmente compensado contra o imposto local; e da *imputação ordinária*, em que o

<sup>148</sup> Cf. Ramón Facón y Tella e Elvira Pulido Guerra. *Derecho fiscal internacional*. Madrid: Marcial Pons, 2010. p. 91-92.

limite máximo de compensação corresponde à fração do imposto local que seria cobrada sobre os mesmos rendimentos.

Note-se que a aplicação do método de imputação (seja integral ou ordinária) está baseada no imposto efetivamente pago no exterior, a ser compensado com o imposto devido no país, sendo o imposto estrangeiro compensado integralmente ou até o limite do imposto que seria cobrado no país de residência sobre os mesmos rendimentos, se não houvesse a concessão de créditos.

Como regra geral, o Brasil evita a dupla tributação da renda por meio do sistema de imputação ordinária de créditos, tributando os rendimentos auferidos por seus residentes no exterior, mas assegurando o direito de o brasileiro compensar o IR pago fora do Brasil, até o limite do valor do imposto que seria devido, caso o rendimento tivesse sido tributado no País. Solução semelhante foi dada, na maior parte dos casos, para os rendimentos oriundos do Brasil e auferidos por pessoas residentes no exterior.

Além de adotar tais mecanismos, os tratados internacionais podem conter dispositivos que vão além da simples eliminação ou diminuição da dupla tributação, permitindo que sejam utilizados créditos de um imposto que nunca foi pago no exterior.

Tais créditos podem ser concedidos com base em um **imposto presumido** (*matching credit*), correspondente a um montante maior do que aquele que resultaria da aplicação da alíquota disposta no tratado ou na legislação doméstica do país exercendo a tributação na fonte. Exemplificando: no país onde o rendimento é produzido, a alíquota do IR é de 15%, e, apesar disso, o Estado de residência do beneficiário concede-lhe um crédito de 20%.

Outra hipótese existente é a do **imposto fictício** (*tax sparing*), que consiste na concessão de crédito no valor do imposto que deveria ter sido pago no país

de origem da renda, não fossem os benefícios fiscais lá concedidos. Tal medida visa a evitar que o contribuinte deixe de se beneficiar do incentivo concedido pelo país da fonte, pois, de outra forma, na ausência do crédito fictício, o beneficiado acabaria perdendo os incentivos concedidos pelo país da fonte do rendimento, ou mesmo em um maior imposto a pagar no país de residência do detentor da renda.<sup>149</sup>

As sistemáticas do imposto presumido e do imposto fictício não são contempladas nos modelos de acordo da OCDE ou da Organização das Nações Unidas (ONU), entretanto são encontrados com certa frequência em tratados firmados entre países desenvolvidos e países em desenvolvimento.

Trata-se de mecanismo que visa a favorecer os países emergentes, na medida em que a concessão de incentivos fiscais pelos países menos desenvolvidos contribui para a atração do capital estrangeiro necessário ao seu desenvolvimento econômico. De outra forma, como o fluxo financeiro é praticamente unidirecional em prol dos Estados desenvolvidos, o que o Estado em desenvolvimento deixa de arrecadar não é compensado pelo fluxo inverso, praticamente inexistente.<sup>150</sup>

<sup>149</sup> Cf. Alberto Xavier (*Direito tributário internacional do Brasil*. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010. p. 639-653); Ramón Facón y Tella e Elvira Pulido Guerra (*Derecho fiscal internacional*. Madrid: Marcial Pons, 2010p. 98); e Luís Eduardo Schoueri (Tratados e convenções internacionais sobre tributação. *Direito Tributário Atual*, São Paulo: Dialética, n. 17, p. 47, 2003).

<sup>150</sup> Como coloca Luís Eduardo Schoueri, as sistemáticas do imposto presumido e do imposto fictício foram largamente adotadas pelo Brasil na década de 1970. Na época, a sua adoção era devida ao atraso da economia nacional quando comparada com as demais economias mundiais. Ocorre que com o avanço da economia brasileira, cada vez tem sido mais difícil incluir em seus acordos bilaterais cláusulas contendo os referidos benefícios.

A manutenção da cláusula do imposto fictício ainda tem sido mantida com certo êxito em virtude do argumento de que o Brasil, por mais que tenha se desenvolvido nas últimas décadas, ainda não é um país homogêneo, de modo que as suas desigualdades regionais, para serem combatidas mais eficazmente, dependem de incentivos fiscais.

No entanto, no tocante ao imposto presumido, que é visto como um incentivo conferido ao investidor e não ao Estado de sua residência, sua manutenção nos acordos bilaterais tem se mostrado mais difícil, pois os dividendos, juros e *royalties* que antigamente eram tributados pelo IR à alíquota de 25%, atualmente são isentos (dividendos) ou tiveram sua alíquota reduzida para 15% (juros e *royalties*), de modo que para o Estado da residência não haveria mais motivos para conceder tal crédito fictício.

O Brasil, entretanto, insiste em manter nos acordos em vigor e naqueles a serem celebrados cláusulas que tratem do imposto presumido ou do imposto fictício porque, se aceitar negociar a sua não inclusão, poderia ter que revisar todos os acordos atualmente vigentes (Contribuição à história dos acordos de bitributação: a experiência brasileira. *Revista de Direito Tributário Atual*, São Paulo: Dialética, n. 22, p. 282-283, 2008).

Definida a prevalência dos tratados internacionais sobre a legislação interna em matéria tributária, e examinadas, em linhas gerais, as sistemáticas adotadas pelos acordos para evitar a dupla ou a pluritributação da renda, passemos à análise dispensada pelos tratados aos *royalties* pagos por licença de uso de marca ou de patente.

### **13.3 O artigo 12 da Convenção Modelo da OCDE: a tributação dos *royalties* gerados em Estados Contratantes**

Inicialmente é importante reforçar que a legislação interna define os *royalties* de forma mais restritiva do que o direito internacional. Enquanto o artigo 22 da Lei 4.506/1964 considera como *royalties* apenas os rendimentos decorrentes da extração de recursos vegetais e minerais, da exploração de invenções, processos e fórmulas de fabricação de marcas, e de direitos autorais, com exceção daqueles percebidos pelo criador do bem, o artigo 12 da Convenção Modelo da OCDE, além dos rendimentos previstos no artigo 22 da Lei 4.506/1964, abrange os pagamentos por tecnologia não patenteada.

A despeito dessa divergência, ela não causa maiores dificuldades, tendo em vista que os tratados para evitar a bitributação definem o que é entendido como *royalties* para os fins do acordo, justamente para eliminar dúvidas terminológicas.

Nos tratados internacionais o termo *royalties* designa as remunerações de qualquer natureza pagas pelo uso ou pela concessão do uso de um direito de autor sobre uma obra literária, artística ou científica (inclusive os filmes cinemato-

gráficos, filmes ou fitas de gravação de programas de televisão ou radiodifusão), qualquer patente, marcas de indústria ou comércio, desenho ou modelo, plano, fórmula ou processo secreto, bem como pelo uso ou pela concessão do uso de um equipamento industrial, comercial ou científico e por informações correspondentes à experiência adquirida no setor industrial, comercial ou científico.

A regra geral prevista no artigo 12 da Convenção Modelo da OCDE estabelece que os *royalties* gerados em um Estado Contratante que beneficiem pessoa residente em outro Estado Contratante só podem ser tributados nesse último Estado. Ou seja, o direito de tributar os *royalties*, em regra, é do Estado Contratante no qual se encontra domiciliado o beneficiário.

Todavia, essa regra geral deixará de ser aplicada sempre que se verificar que o beneficiário efetivo dos *royalties* exerce sua atividade no Estado Contratante no qual foi originada a renda, por meio de estabelecimento permanente,<sup>151</sup> antes sem personalidade jurídica. Ressalte-se que, para ser excepcionado da aplicação da previsão contida no artigo 12 da Convenção Modelo da OCDE, o rendimento percebido pelo beneficiário deve estar diretamente vinculado ao estabelecimento permanente. Do contrário, se os *royalties* não puderem ser imputados ao referido estabelecimento, estarão sujeitos à tributação pelo Estado da residência do beneficiário.

Uma vez atribuído o pagamento dos *royalties* à atividade realizada por estabelecimento permanente, tais rendimentos seguirão a sistemática de tributação prevista no artigo 7.º da Convenção Modelo da OCDE, e serão considerados

<sup>151</sup> Conforme previsto no artigo 5.º da Convenção Modelo OCDE, caracterizam-se como estabelecimentos permanentes as instalações em que a pessoa realize, no todo ou em parte, a sua atividade econômica, tais como: (i) as sedes de administração; (ii) as sucursais; (iii) os escritórios; (iv) as fábricas; (v) as oficinas; (vi) as minas, pedreiras ou quaisquer outros locais de extração de recursos naturais; (vii) os canteiros de construção ou de montagem, cuja duração exceda a doze meses; e (viii) as pessoas que atuem em nome de empresas, ostentando e exercendo habitualmente em um Estado Contratante, poderes que as permitam celebrar contratos em nome dessas pessoas jurídicas.

como lucros tributáveis no Estado no qual o estabelecimento permanente encontra-se situado.

A despeito de a Convenção Modelo da OCDE prever como regra que os *royalties* pagos pelo uso de marcas e de patentes são tributáveis pelo Estado da residência do beneficiário, o Brasil adotou como postura não excluir dos tratados por ele firmados o direito do país da origem do rendimento a tributá-lo na fonte. Nessa hipótese, estabelece-se que, caso o Estado da origem dos recursos resolva tributar os *royalties*, o Estado de residência concederá ao beneficiário um crédito a ser deduzido na apuração do IR, até o limite do imposto pago no Estado de origem.

Um ponto que ainda deve ser ressaltado é que, de acordo com o § 4.º do artigo 12 da Convenção Modelo da OCDE, nas situações em que em razão da existência de relação especial entre pagador e beneficiário, ou entre ambos e um terceiro (partes relacionadas), a quantia paga a título de *royalties* que exceder o valor contratado pelas partes ficará sujeita à tributação de acordo com a legislação de cada Estado Contratante.

Do exposto tem-se que, nos casos de pagamentos efetuados por pessoa residente no Brasil para beneficiário situado no exterior em país com o qual o Brasil mantenha tratado para evitar a bitributação, os *royalties* serão tributados pelo IRF, em regra, a uma alíquota de 15%, ficando a cargo do Estado estrangeiro isentar o beneficiário do pagamento do imposto ou conceder um crédito passível de dedução.

Por outro lado, nas situações em que o beneficiário do pagamento for domiciliado no Brasil, se pessoa física, em geral, os *royalties* serão tributados pelo IR de acordo com a tabela progressiva, prevista no artigo 111 do RIR/1999; e, se pessoa jurídica, em regra, sob a alíquota de 15% e, sobre o valor excedente a R\$20.000,00 por mês, será aplicada uma alíquota adicional de 10%, nos termos dos artigos 541 e 542 do RIR/1999.

Além disso, será assegurado ao beneficiário residente no Brasil o direito de deduzir da base de cálculo do IRPF, se pessoa física, e da base de cálculo do IRPJ, se pessoa jurídica que apura o imposto com base no lucro real, o montante pago no exterior a título de IR, desde que esse valor não ultrapasse o valor do imposto que seria devido no Brasil sobre os *royalties*.

Vale notar, entretanto, que, em decorrência dos tratados para evitar a bitributação da renda, as alíquotas do IR fixadas entre os Estados Contratantes costumam ser menores do que as acima indicadas, conforme se verifica da tabela abaixo:

PAÍS	ALÍQUOTA ROYALTIES MARCAS	ALÍQUOTA ROYALTIES DIREITOS AUTORAIS	ALÍQUOTA ROYALTIES DEMAIS ESPÉCIES	CRÉDITO NO BRASIL
África do Sul	15%	10%	10%	no valor do imposto pago no exterior <sup>152</sup>
Argentina	conforme as leis brasileiras	conforme as leis brasileiras	conforme as leis brasileiras	no valor do imposto pago no exterior
Áustria	25%	10%	15%	no valor do imposto pago no exterior
Bélgica	20%	10%	15%	no valor do imposto pago no exterior
Canadá	25%	15%	15%	no valor do imposto pago no exterior
Chile	15%	15%	15%	no valor do imposto pago no exterior
China	25%	15%	15%	no valor do imposto pago no exterior
Coreia do Sul	25%	10%	10%	presunção de 20% <sup>153</sup>
Dinamarca	25%	15%	15%	no valor do imposto pago no exterior
Equador	25%	15%	15%	presunção de 25% <sup>154</sup>

<sup>152</sup> Vale notar que o montante do crédito, todavia, não excederá o valor do imposto brasileiro sobre os *royalties*, calculado nos termos da legislação e das normas tributárias do Brasil. Esse comentário se aplica às demais observações nas quais conste a expressão “no valor do imposto pago no exterior”.

<sup>153</sup> Apenas em relação aos *royalties* provenientes do uso ou da concessão do uso de marcas de indústria ou comércio, será admitida a dedução na apuração do IR devido no Brasil, no valor do imposto pago na Coreia do Sul, desde que não excedente ao valor do imposto brasileiro.

<sup>154</sup> Apenas em relação aos *royalties* provenientes do uso ou da concessão do uso de marcas de indústria ou comércio, será admitida a dedução na apuração do IR devido no Brasil, no valor do imposto pago no Equador, desde que não excedente ao valor do imposto brasileiro.

PAÍS	ALÍQUOTA ROYALTIES MARCAS	ALÍQUOTA ROYALTIES DIREITOS AUTORAIS	ALÍQUOTA ROYALTIES DEMAIS ESPÉCIES	CRÉDITO NO BRASIL
Espanha	15%	10%	10%	presunção de 25%
Filipinas	25%	15%	15%	presunção de 25%
Finlândia	25%	10%	15%	no valor do imposto pago no exterior
França	25%	10%	15%	no valor do imposto pago no exterior
Holanda	25%	15%	15%	no valor do imposto pago no exterior
Hungria	25%	15%	15%	no valor do imposto pago no exterior
Índia	25%	15%	15%	presunção de 25% <sup>155</sup>
Israel	15%	10%	10%	no valor do imposto pago no exterior
Itália	25%	15% <sup>156</sup>	15%	no valor do imposto pago no exterior
Japão	25%	12,5% <sup>157</sup>	12,5%	no valor do imposto pago no exterior
Luxemburgo	25%	15% <sup>158</sup>	15%	no valor do imposto pago no exterior
México	15%	10%	10%	no valor do imposto pago no exterior
Noruega	25%	15% <sup>159</sup>	15%	no valor do imposto pago no exterior
Peru	15%	15%	15%	no valor do imposto pago no exterior
Portugal	15%	15%	15%	no valor do imposto pago no exterior
República Eslovaca	25%	15%	15%	no valor do imposto pago no exterior
República Tcheca	25%	15%	15%	no valor do imposto pago no exterior
Suécia	25%	15% <sup>9</sup>	15%	no valor do imposto pago no exterior
Ucrânia	15%	15%	15%	no valor do imposto pago no exterior

<sup>155</sup> Apenas em relação aos *royalties* provenientes do uso ou da concessão do uso de marcas de indústria ou comércio, será admitida a dedução na apuração do IR devido no Brasil, no valor do imposto pago na Índia, desde que não excedente ao valor do imposto brasileiro.

<sup>156</sup> No caso de *royalties* pagos pelo uso ou pela concessão do uso de filmes cinematográficos, filmes ou fitas de gravação de programas de televisão ou radiodifusão a alíquota será de 25%.

<sup>157</sup> Idem.

<sup>158</sup> Idem.

<sup>159</sup> Idem.

Do quadro acima observa-se que, em regra, as autoridades brasileiras mantêm a tributação da licença de uso de marcas mais elevada do que a tributação das licenças de uso de direitos autorais e de outros bens da Propriedade Industrial.

Tal postura demonstra a posição do governo brasileiro no sentido de considerar que a utilização de marcas estrangeiras em nada ou pouco agrega ao crescimento da economia do País. “Segundo a visão das autoridades brasileiras, as licenças de marcas constituem meros instrumentos de controle de mercados sem que haja uma contribuição ao desenvolvimento econômico nacional.”<sup>160</sup> Por seu turno, de outra forma, a exploração de patentes e de outros bens da Propriedade Industrial é vista positivamente, como algo que contribui para a expansão econômica do Brasil, razão pela qual são tributados, em regra, por alíquotas menores.

#### **13.4 Artigo 24 da Convenção Modelo da OCDE: a norma de não discriminação dos residentes em Estados Contratantes**

O Brasil, a partir de 1967, começou a firmar acordos para evitar a dupla tributação, acompanhando uma tendência mundial iniciada com o tratado celebrado entre a Alemanha e Itália. As cláusulas dos tratados internacionais, em regra, têm sido estabelecidas com base na Convenção Modelo da OCDE.<sup>161</sup>

Desde a Convenção Modelo da OCDE firmada em 1963, que passaria por posteriores revisões, no artigo 24 do documento foi incluída a cláusula da não discriminação. Segundo esse dispositivo, não deve ser dispensado tratamento dife-

<sup>160</sup> Cf. Gabriel Francisco Leonardos. *Tributação da transferência de tecnologia*. Rio de Janeiro: Forense, 1997. p. 204.

<sup>161</sup> Cf. Denis Borges Barbosa. *Tributação da propriedade industrial e do comércio de tecnologia*. São Paulo: RT, 1984. p. 136-142.

renciado a pessoas residentes em um Estado Contratante em relação aos residentes de outro Estado Contratante, com o qual mantenha relações.

A norma de não discriminação, como esclarece com propriedade Kees van Raad,<sup>162</sup> “não é um ingrediente necessário, nem mesmo óbvio, de um acordo de bitributação”. Isso porque tal norma não é primordial à celebração do acordo, trata-se de mera opção política dos Estados Contratantes por criarem um ambiente fiscal isonômico para os seus residentes, de modo a promover “a livre movimentação de pessoas, negócios e capitais”.

A partir dessa perspectiva, a cláusula de não discriminação, apesar de nem sempre ser aceita sem reservas pelos Estados Contratantes, tem conseguido irradiar seus efeitos. Nessa linha, o § 5.º do artigo 24 da Convenção Modelo da OCDE estabelece que as empresas de um Estado Contratante que sejam detidas ou controladas, direta ou indiretamente, por residentes em outro Estado Contratante não serão submetidas a nenhum tratamento mais gravoso do que aquele dispensado às pessoas domiciliadas no primeiro Estado Contratante.

O artigo 14 da Lei 4.131/1962 previa que não seriam dedutíveis as remessas para pagamentos de *royalties*, pelo uso de marcas e de patentes, entre filial ou subsidiária estabelecida no Brasil e a sua matriz sediada no exterior.

Esse dispositivo foi posteriormente revogado pelo artigo 71, parágrafo único, alínea e, da Lei 4.506/1964, que considerou como indedutíveis na apuração do lucro real os *royalties* pagos pelo uso de marcas e de patentes quando pagos: pela filial no Brasil em benefício da sua matriz no exterior; ou pela sociedade com sede no Brasil à sua controladora estrangeira, direta ou indireta.

<sup>162</sup> Não discriminação na tributação de operações transnacionais: escopo e questões conceituais. Tradução de Flávio Rubinstein. *Revista Atual de Direito Tributário*, São Paulo: Dialética, n. 19, p. 58, 2005.

Ou seja, a legislação vedava a dedução dos *royalties* pagos por fonte residente no País em favor de matriz ou controladora estabelecida no exterior. Ocorre que, na legislação nacional, não existia nenhuma determinação que impedisse a dedução na apuração do IR, dos *royalties* pagos em decorrência de contrato de licença de uso firmado entre partes vinculadas brasileiras.

Com isso, o que se observou foi que, por um lado, o Brasil admitia a dedução dos pagamentos de *royalties* feitos entre partes relacionadas situadas no Brasil e, por outro, impedia a dedução da base de cálculo do IR dos *royalties* pagos por filial ou controlada no País, à sua matriz ou controladora estrangeira.

A legislação nacional acabava impondo uma tributação mais onerosa às filiais e controladas de empresas estrangeiras, visto que elas não podiam deduzir despesas reais e efetivamente suportadas da apuração do seu lucro tributável, além de terem os gastos com *royalties* considerados como receitas e, assim, tributados como lucros distribuídos.

Em princípio, essa discriminação imposta pelo legislador brasileiro era até admissível, na medida em que se pretendia salvaguardar o interesse nacional coibindo-se a evasão de divisas. Todavia, essas previsões legais, quando analisadas perante o artigo 24 da Convenção Modelo da OCDE, passaram a ser conflitantes, visto que o Brasil firmava tratados para evitar a bitributação com base em dispositivo que vedava o tratamento discriminatório entre residentes no País e estrangeiros, porém sua legislação interna não respeitava tal determinação.

A fim de tentar contornar o problema, e evitar questionamentos por parte dos países parceiros, o Brasil passou a complementar os acordos que possuía para evitar a dupla tributação, por meio de protocolos. Nos referidos protocolos eram in-

introduzidos dispositivos que previam que a lei brasileira, no que dizia respeito à não dedutibilidade dos *royalties* pelo uso de marcas ou de patentes pagos a matriz ou controladora estrangeira, não era conflitante com o § 5.º do artigo 24 da Convenção Modelo da OCDE.

Nessa linha, foram firmados protocolos com a Alemanha, cujo tratado não mais se encontra em vigor, a Argentina, a Áustria, o Canadá, a Coreia do Sul, a Dinamarca, o Equador, a Espanha, as Filipinas, a Holanda, a Hungria, a Itália, Luxemburgo, a Noruega, a República Tcheca, a República Eslovaca e a Suécia.

Vale notar que à época, nos protocolos de algumas convenções, foi prevista a “cláusula de nação mais favorecida”, segundo a qual, se o Brasil passasse a admitir a dedutibilidade de pagamentos de *royalties* feitos entre subsidiária e matriz, ou entre controlada e controladora para qualquer outro país, automaticamente seriam dedutíveis os pagamentos a empresas estabelecidas no país contratante com o Brasil.<sup>163</sup>

Esse era o caso dos acordos para evitar a dupla tributação celebrados pelo Brasil com a Áustria, a Bélgica, o Canadá, a Espanha, a Finlândia, a Holanda, a Hungria, a Itália, Luxemburgo, Noruega e Suécia.

No entanto, toda essa celeuma viria mais tarde a ser superada pela edição da Lei 8.383/1991, que por meio do seu artigo 50 autorizou a dedução das quantias pagas a título de *royalties* pelo uso de marcas ou de patentes às controladoras de empresas brasileiras situadas no exterior, desde que os contratos de licença estivessem devidamente registrados no INPI e no Bacen.

Com o advento desse dispositivo legal, foi revogada a vedação contida no artigo 71, parágrafo único, alínea e, item 2, da Lei 4.506/1964, de modo que,

---

<sup>163</sup> Cf. Gabriel Francisco Leonardos. *Tributação da transferência de tecnologia*. Rio de Janeiro: Forense, 1997. p. 209.

para evitar a bitributação, os tratados firmados após a edição da Lei 8.383/1991 deixaram de conter disposição que tratasse da indedutibilidade dos referidos *royalties*.

Apesar de o artigo 50 da Lei 8.383/1991 não ter revogado a previsão contida no artigo 71, parágrafo único, alínea e, item 1 da Lei 4.506/1964, que previa a impossibilidade de dedução dos valores pagos a título de *royalties* pela filial brasileira à sua matriz no exterior, como bem assevera Gabriel Francisco Leonardos,<sup>164</sup> não há qualquer discriminação, uma vez que “as filiais de empresas nacionais tampouco podem deduzir pagamentos [...] efetuados a suas matrizes estabelecidas no Brasil, tendo em vista que o imposto de renda tributa a matriz e as filiais da pessoa jurídica brasileira de forma unificada”.

No tocante às cláusulas de não discriminação contidas nos tratados internacionais celebrados pelo Brasil, outro ponto que merece ser destacado diz respeito ao limite e às condições de dedutibilidade impostos pelo artigo 71 da Lei 4.506/1964.

Segundo o referido dispositivo, tratando-se de contratos firmados com titular de marca ou de patente situado no exterior, os *royalties* pagos pelo licenciado no Brasil serão dedutíveis na apuração do lucro real até o limite de 5% da receita líquida do produto fabricado ou vendido, e tais contratos deverão ser averbados no INPI e registrados perante o Bacen.

No entanto, quando feita uma análise sistemática da legislação que trata da matéria e pelos motivos expostos anteriormente, conclui-se que as restrições previstas no artigo 71 da Lei 4.506/1964 não se aplicam às situações em que tanto o licenciador quanto o licenciado estejam estabelecidos no Brasil. Tratando-se de

---

<sup>164</sup> *Tributação da transferência de tecnologia*. Rio de Janeiro: Forense, 1997. p. 210.

contratos de licença de uso de marca ou de patente firmados entre partes brasileiras, a nosso ver, nenhuma das citadas restrições é aplicável.

Assim, acontece que nos casos em que forem celebrados contratos de licença de uso de marcas e/ou patentes entre partes residentes no Brasil e partes domiciliadas em território, com o qual o País mantenha tratado para evitar a dupla tributação, será dispensado tratamento discriminatório entre os contratos internacionais e os contratos internos.

Para os contratos internacionais envolvendo licença de uso cujo detentor é residente em país com o qual o Brasil mantenha tratado para afastar a bitributação, haveria, em princípio, restrições inexistentes para os contratos internos, celebrados entre partes brasileiras. Contudo, o artigo 24 da Convenção Modelo da OCDE, cujo ideal encontra-se expresso nos acordos internacionais firmados pelo Brasil, proíbe que o país dispense tratamento anti-isonômico aos seus parceiros.

Portanto, não é possível limitar a dedutibilidade dos *royalties* pagos por pessoa domiciliada no Brasil, pelo uso de marca ou de patente cujo detentor é pessoa residente em Estado com o qual o país mantenha acordo para evitar a dupla tributação, tampouco condicionar a dedução dos *royalties* ao registro do contrato de licença no INPI e no Bacen, sob pena de ilegalidade e inconstitucionalidade, uma vez que nessa situação seriam violados os artigos 997 do RIR/1999, 98 do Código Tributário Nacional, e 5.º, § 2.º, da Constituição Federal, que determinam a prevalência em matéria tributária dos tratados internacionais sobre a legislação interna.

## 14 CONCLUSÃO

### 14.1 Síntese conclusiva

Diante de todo o exposto, observa-se que o presente trabalho tem por embasamento as seguintes premissas, essenciais às conclusões a seguir indicadas.

**Coisa** e **bem** são palavras polissêmicas utilizadas com diferentes significados. Entretanto, em termos jurídicos, **coisa** deve ser considerada como tudo aquilo que existe no mundo, com exceção das pessoas. A **coisa** pode ser material ou imaterial, apropriável ou inapropriável. O **bem**, por sua vez, é uma espécie de coisa, ou seja, existe e não é humano, com o diferencial de guardar as características de ser útil, suscetível de apropriação e com valor econômico. O **bem** pode ser material ou imaterial, todavia deve ser sempre apropriável, pois, do contrário, será insuscetível de valoração econômica.

Os bens são muitos e têm naturezas distintas, assim é importante sistematizá-los, conforme seus traços característicos. Entre as diversas classificações possíveis dos bens, chamamos a atenção para aquela que os divide em materiais e imateriais. Materiais, em uma concepção atual, são os bens que podem ser captados por qualquer um dos sentidos do homem, como o ar comprimido, um metal, a energia elétrica, entre outros. Já os imateriais são bens decorrentes de abstrações humanas que não existem concretamente, mas foram recepcionadas pelo Direito, que lhes assegura sua existência do ponto de vista jurídico. Trata-se de criações intelectuais do homem chanceladas pelo Direito, como os créditos e os bens da Propriedade Intelectual.

Entre os bens imateriais, em vista do objetivo do trabalho, ganham relevo os bens da Propriedade Intelectual que, de acordo com o artigo 2.º, inciso VIII, do Decreto 75.541/1975, que promulgou a Organização Mundial de Propriedade Intelectual, é composta por descobertas científicas, Direitos Autorais e bens relacionados à Propriedade Industrial.

As descobertas científicas são constatações feitas pelo homem a partir de fenômenos ocorridos na natureza, trata-se de simples revelações sem nenhum traço criativo. Os Direitos Autorais, de outra forma, são frutos do trabalho criativo capaz de ampliar os limites da realidade social, eles não precisam ser totalmente inovadores para encontrarem guarida no Direito, mas devem ser dotados de características próprias decorrentes da perspectiva do seu criador.

Entre os Direitos da Propriedade Intelectual, há ainda os Direitos da Propriedade Industrial, que, apesar de definidos de forma ampla pelo artigo 1.º, § 2.º, da Convenção de Paris para a Proteção da Propriedade Industrial, de 20.3.1883, de modo a abranger inclusive os segredos de empresa e os bens naturais, foram recepcionados pelo ordenamento brasileiro de forma mais restrita.

A Lei 9.279/1996, em seu artigo 2.º, considerou como integrantes da Propriedade Industrial apenas as invenções, os modelos de utilidade, os desenhos industriais, as marcas, as indicações geográficas e as regras de repressão à concorrência desleal. Entretanto, a nosso ver, a Propriedade Industrial compreende, além dos elementos citados, os nomes empresariais, os títulos de estabelecimento, os nomes de domínio na Internet, as biotecnologias<sup>165</sup> e as topografias de circuitos integrados.

Os bens e direitos da Propriedade Intelectual constitucionalmente assegurados são os seguintes: (i) **as invenções**, assim considerados os atos humanos

---

<sup>165</sup> Vale reforçar que das biotecnologias existentes o Direito tutela sob regramento específico apenas os micro-organismos transgênicos e as cultivares.

de criação que partem de elementos já existentes para chegar a outro(s), diverso(s) daqueles encontrados no mundo e tendente(s) a satisfazer necessidades de ordem técnica e/ou prática; (ii) **os modelos de utilidade**, isto é, os bens resultantes de atividade humana de criação que, apesar de não trazerem soluções para um problema de ordem técnica, conferem a produtos já existentes um melhor funcionamento ou maior utilidade ou comodidade; (iii) **os desenhos industriais**, na condição de criações estéticas que proporcionam a certos bens de aplicação prática resultados visualmente inovadores, e são passíveis de reprodução industrial, além dos artigos de joalheria; (iv) **as marcas**, que representam signos distintivos cuja finalidade é diferenciar no mercado determinado produto ou serviço proveniente de um empresário de um grupo deles, dos demais; (v) **os nomes empresariais**, independentemente da forma em que se apresentem, se firma ou denominação, são instrumentos que servem para identificar o sujeito de direito e, assim, resguardar a reputação que o resultado do seu trabalho gera junto a consumidores, fornecedores e prestadores de serviço; (vi) **os títulos de estabelecimentos**, entendidos como os nomes ou expressões designadas pelo empresário para identificar o local no qual realiza sua atividade perante o público; (vii) **os nomes de domínio**, ou seja, sistemas de localização de informações dentro da Internet que cumprem uma dupla função: identificar uma direção para o usuário da rede e servir de elemento diferenciador de um produto ou serviço; (viii) **os micro-organismos transgênicos e as cultivares**, os primeiros, vistos como organismos microscópicos alterados na sua composição original em decorrência de intervenção humana, e os últimos, como espécies vegetais superiores geneticamente modificadas pelo homem; (ix) **as topografias de circuitos integrados**, que são representações tridimensionais de circuitos eletrônicos miniaturizados; (x) **as indicações geográficas**, na condição de gênero que abrange **indicações de procedência**, que são nomes de localidades que identificam um centro de extração, produção ou fabricação de produto ou serviço não relacionado a fator humano ou geográfico; e **denominações de origem**, consistentes em designações de produto ou serviço necessariamente relacionadas ao fator humano ou ao meio geográfico; e (xi) **as regras de repressão à concorrência desleal**, isto é, normas que visam coibir a prática de atos inidôneos

pelos particulares que repercutam somente sobre os seus concorrentes, não afetando a ordem econômica.

Os bens da Propriedade Industrial ocupam no ordenamento pátrio lugar de destaque, na medida em que estão previstos no artigo 5.º, inciso XXIX, da Constituição Federal. Todavia, o fato de o referido artigo figurar no capítulo que trata “Dos Direitos e Garantias Fundamentais” não é suficiente para alçar os bens da Propriedade Industrial à condição de garantias fundamentais dos cidadãos, o que só ocorrerá nos casos em que restar demonstrado que os rendimentos decorrentes desses bens são imprescindíveis para assegurar o mínimo vital aos seus detentores.

Ademais, as garantias reconhecidas aos bens da Propriedade Industrial, quando em conflito com outros valores constitucionais, como a liberdade de concorrência, a necessidade de desenvolvimento tecnológico e econômico do País e o uso social das propriedades, deverão ser vistas com razoabilidade e ponderação, a fim de encontrar um ponto de equilíbrio entre o interesse coletivo e o interesse dos criadores e investidores.

Entre os bens da Propriedade Industrial estão as marcas, as invenções, os modelos de utilidade e os micro-organismos transgênicos. As invenções, os modelos de utilidade e os micro-organismos transgênicos são tutelados pelo Direito sob a figura da patente. A patente é um título concedido pelo Estado capaz de assegurar ao seu detentor o monopólio temporário da exploração de um produto ou processo produtivo.

Em regra, para a concessão de uma patente, o produto ou o processo produtivo não deve se enquadrar em nenhum dos seguintes impedimentos: (i) ser simples descoberta; (ii) ter como objeto forma derivada da raça animal; (iii) ser teoria, esquema, plano, princípio ou método científico, comercial, matemático, contábil, financeiro, educativo, publicitário, de sorteio ou de fiscalização; (iv) ser

apresentação de informações; (v) consistir em regras de jogos; (vi) ser obra literária, arquitetônica, artística ou científica; (vii) ser programa de computador; (viii) corresponder a técnica ou método operatório, cirúrgico, terapêutico ou de diagnóstico para aplicação no corpo humano ou animal; (ix) ser contrário à moral, aos bons costumes, à segurança, à ordem e à saúde pública; e (x) consistir em substância, matéria, mistura, elemento ou produto resultante de transformação do núcleo atômico, ou da modificação de suas propriedades e respectivos processos produtivos.

No caso das invenções e dos micro-organismos transgênicos, a concessão da patente está condicionada à comprovação de que ela atende simultaneamente aos requisitos: da novidade; da atividade inventiva; e da aplicação industrial. Os modelos de utilidade, diferentemente, devem obedecer, além dos impedimentos gerais mencionados, os requisitos da novidade, do ato inventivo e da aplicação industrial.

As marcas são tuteladas pelo Direito sob a figura do registro, que assegura ao seu detentor a possibilidade de explorá-la em todo o País de forma exclusiva e temporária, e impede que terceiros possam utilizá-la sem autorização do seu titular. Para que seja concedido o registro de uma marca ela deve, simultaneamente, possuir novidade relativa, não colidir com marca de alto renome ou notória, e não se enquadrar entre os impedimentos legais enumerados no artigo 124 da Lei 9.279/1996.

As patentes e os registros de marca podem ser explorados pessoalmente, pelo seu detentor, ou por meio de terceiros, mediante a sua cessão ou licença de uso, que poderão ser totais, ou parciais, quando seu uso for limitado à parte do território nacional ou a determinadas aplicações do bem.

Nas hipóteses de cessão de marca ou de patente, as contraprestações recebidas pelo cedente são consideradas para fins fiscais, em regra, como receitas não operacionais, denominadas de ganhos de capital. Os ganhos de capital,

nos termos dos artigos 3.º, § 2.º, da Lei 7.713/1988, reeditado pelo artigo 138 do RIR/1999, estão sujeitos ao IR e correspondem à diferença positiva apurada entre o valor da alienação e o custo de aquisição dos bens.

Ao passo que, diante da outorga de licença de uso de marca ou de patente, as contraprestações recebidas pelo licenciador, que em regra também são consideradas como receitas não operacionais, são denominadas de *royalties*. Com base no artigo 22 da Lei 4.506/1964, reeditado pelo artigo 52 do RIR/1999, podem-se entender como *royalties* os rendimentos de qualquer espécie decorrentes do uso, da fruição ou da exploração de direitos. Assim, observa-se que as remunerações pagas pelos licenciados aos licenciadores pelo uso de marcas ou de patentes, para fins fiscais, são consideradas como *royalties*.

Estabelecidas as premissas acima mencionadas, cabe destacar as seguintes conclusões obtidas neste trabalho em relação aos aspectos tributários, em especial sob o enfoque do IR, que envolvem os *royalties* pagos pelo uso de marcas e de patentes.

A competência para a criação de tributos, no Brasil, foi outorgada pela Constituição Federal ao Poder Legislativo, fracionada entre União, Estados, Municípios e Distrito Federal. No caso do IR, o legislador constituinte optou por habilitar, com exclusividade, a União para tributar a renda. Além disso, o constituinte tratou de delinear todos os aspectos da regra-matriz de incidência tributária do IR no próprio texto constitucional, consignando, de forma expressa, a materialidade do imposto, qual seja auferir renda ou proventos de qualquer natureza.

O ato de auferir renda ou proventos de qualquer natureza, de acordo com o disposto na Constituição Federal e os contornos dados pela legislação complementar, deve ser entendido como: o ato de apurar rendimento decorrente do trabalho, do capital, de aposentadoria, de pensão ou de qualquer outra natureza (que não a transferência patrimonial não onerosa), ou da combinação deles, disponível

econômica ou juridicamente ao contribuinte, que, consideradas as despesas necessárias à sua obtenção, resulte em efetivo aumento patrimonial em certo período de tempo.

Nessa linha, quando os *royalties* forem auferidos por pessoa física, estarão sujeitos à incidência do IRPF com base na tabela progressiva prevista no artigo 86 do RIR/1999, que reeditou o artigo 21 da Lei 9.532/1997, e tem por limite a alíquota de 27,5%. O tributo devido deve ser calculado e recolhido pelo próprio licenciador, quando a fonte pagadora do rendimento for outra pessoa física, e pelo licenciado, quando ele for pessoa jurídica.

Todavia, nos casos em que o licenciador for pessoa jurídica, os *royalties* percebidos serão tributados pelo IRPJ, a despeito de a fonte pagadora ser pessoa física ou jurídica. Os *royalties* integrarão a base de cálculo do IRPJ, independentemente da sistemática de apuração adotada, se a do lucro real, a do lucro presumido ou a do lucro arbitrado. Sobre a base de cálculo, em qualquer uma das hipóteses, será aplicada a alíquota de 15%, e sobre o valor excedente a R\$20.000,00 por mês haverá ainda a incidência de um adicional de 10% (artigos 3.º da Lei 9.249/1995 e 541 do RIR/1999).

Quando o licenciador, pessoa física ou jurídica, estiver estabelecido no exterior, os *royalties* pagos por fonte produtora brasileira sofrerão retenção na fonte do IRF, à alíquota genérica de 15% (artigos 3.º da MP 2.159/2001 e 710 do RIR/1999). A exceção fica por conta do beneficiário residente em país considerado pelo artigo 24 da Lei 9.430/1996, que tem a tributação favorecida. Nessa hipótese, o IRF incidirá sobre os valores remetidos para o exterior a título de *royalties* à alíquota de 25%. Alíquota majorada do IRF não se aplica às localidades com regime fiscal favorecido, na medida em que o artigo 24-A da Lei 9.430/1996, que regula a matéria, tem sua aplicação restrita às situações que envolvam preços de transferência.

Ocorre que na apuração do IR incidente sobre os *royalties*, em atenção ao conceito constitucional de renda, devem ser levadas em consideração não somente as receitas apuradas, mas também as despesas necessárias à sua obtenção, sob pena de se tributar pelo imposto algo que não é renda, mas patrimônio do contribuinte.

Tratando-se de pessoa física, o artigo 83 do RIR/1999, que cuida da regra geral de dedutibilidade, não prevê expressamente a possibilidade de dedução das despesas com o pagamento de *royalties*. Entretanto, tais gastos são dedutíveis da base de cálculo do IRPF, visto que, nos termos do artigo 75, inciso III, do RIR/1999, são necessários à percepção da receita à manutenção da fonte produtora, desde que estejam devidamente escriturados no Livro Caixa e não superem a receita gerada pelo uso da marca ou da patente.

Já no caso de pessoa jurídica a regra geral para aqueles que têm seus rendimentos apurados pela sistemática do lucro presumido ou arbitrado é a de permitir a dedução da base de cálculo do IRPJ, além dos percentuais fixos previstos em lei, das quantias retidas na fonte nos pagamentos efetuados a beneficiário estrangeiro pelo uso de marcas e de patentes (artigos 10 da Lei 9.532/1997, 34 da Lei 8.981/1995 e 526 e 540 do RIR/1999). Enquanto para aqueles que apuram o IRPJ pelo lucro real a regra geral autoriza a dedução das despesas com *royalties* retidas ou não na fonte, em razão da necessidade do desembolso para se manterem a posse, o uso e a fruição do bem produtor do rendimento (artigos 47 e 71 da Lei 4.506/1964 e 299 e 352 do RIR/1999).

Exceções às regras gerais de dedutibilidade são as hipóteses previstas: (i) no artigo 26 da Lei 12.249/10, que veda a dedução da despesa quando os *royalties* forem remetidos a pessoa, física ou jurídica, situada em localidade com tributação favorecida ou sujeita a regime fiscal privilegiado, nos termos dos artigos 24 e 24-A da Lei 9.430/1996; (ii) no artigo 71, parágrafo único, alínea e, item 1, da Lei 4.506/1964, correspondente ao artigo 353, inciso III, alínea a, do RIR/1999,

que não autoriza a dedução dos *royalties* pagos pelo uso de marcas e de patentes pagos por filial brasileira à sua matriz domiciliada no exterior; e (iii) no artigo 71, parágrafo único, alínea *d*, da Lei 4.506/1964, que impede a dedução dos *royalties* pagos a sócios de empresas pessoas físicas, dirigentes, e aos parentes e dependentes de ambos. Tais restrições justificam-se em razão do combate à evasão de divisas do Brasil.

Salvo as exceções acima mencionadas, diante de uma interpretação histórico-sistemática da legislação que trata do tema, o que se observa é que, tratando-se de contrato de licença de uso de marca ou de patente firmado entre **partes brasileiras**, a dedução dos *royalties* está condicionada apenas à demonstração da necessidade da despesa para a geração do rendimento ou para a manutenção da fonte de produção.

Atualmente, não há lei que validamente imponha aos contratos firmados entre brasileiros restrições à dedutibilidade, tais como: (i) o limite de dedução de 5% da receita líquida do produto fabricado ou vendido; (ii) a exigência de averbação do contrato de licença no INPI; ou (iii) a necessidade de registro do contrato no Bacen.

Diversamente ocorre com os contratos de licença de uso firmados com **beneficiário no exterior**. Para esses casos existe previsão legal que condiciona a dedução dos gastos com *royalties* não só à observância da regra geral – que impõe a demonstração da necessidade do desembolso à obtenção do rendimento –, mas também ao cumprimento: (i) do limite de dedução de 5% da receita líquida do produto fabricado ou vendido; (ii) da exigência de averbação do contrato de licença no INPI; ou (iii) do dever de registro do contrato no Bacen.

A despeito de haver regras específicas impostas por lei para a dedução dos *royalties* pagos nos contratos em que o beneficiário é estrangeiro, tais restrições não são aplicáveis. A Constituição Federal determina como única condição à

incidência do IR a existência de acréscimo patrimonial disponível ao contribuinte. Não é feita qualquer outra restrição pelo texto constitucional.

Assim, não pode o legislador infraconstitucional pretender condicionar a dedução dos gastos com *royalties* à averbação do contrato no INPI ou ao seu registro no Bacen. Tampouco pode o legislador infraconstitucional pretender limitar a dedução das despesas com *royalties* a 5% da receita líquida do produto fabricado ou vendido. A Constituição Federal, ao estabelecer o conceito constitucional de renda, condiciona a incidência do imposto à aquisição de renda, que decorre do resultado das entradas observadas em um período, subtraído das respectivas despesas.

A limitação das despesas dedutíveis a certo percentual acaba por incluir na base de cálculo do imposto gastos, e não somente rendimentos. Com isso, o que se verifica é a tributação não da renda, mas do patrimônio do contribuinte, o que não é autorizado pela Constituição Federal.

Assim, os gastos decorrentes de contratos de licença de marcas e de patentes firmados com beneficiário no exterior são dedutíveis desde que demonstrada a sua necessidade e respeitadas as exceções previstas nos artigos 26 da Lei 12.249/2010 e 71, parágrafo único, alíneas *d* e *e*, item 1, da Lei 4.506/1964, sendo desprovida de fundamento qualquer outra exigência.

Apesar da inadmissibilidade das limitações infraconstitucionais para fins de dedutibilidade, o que se observa é que a Portaria 436/1958, responsável pela regulamentação da Lei 3.470/1958, também não é aplicável. O fundamento de validade do referido ato normativo, a Lei 3.470/1958, foi tacitamente revogado pelos artigos 12 da Lei 4.131/1962 e 71 da Lei 4.506/1964. Assim, tendo sido revogada a base legal do normativo, ela perde o seu objeto, também estando revogada.

Ademais, a Portaria 436/1958: (i) não atende à determinação contida no artigo 74, § 1.º, da Lei 3.470/1958, reiterado pelo artigo 12, § 1.º, da Lei 4.131/1962,

que prevê a revisão periódica dos coeficientes de dedutibilidade nela previstos; (ii) viola o artigo 87, parágrafo único, inciso II, da Constituição Federal, que determina que os atos executivos devem garantir o fiel cumprimento do disposto em lei; e (iii) não se adéqua ao atual contexto econômico do País, desestimulando os investimentos estrangeiros.

A Portaria 436/1958, a despeito de não estar mais em vigor, ainda deve ser interpretada em consonância com o disposto nos artigos 74 da Lei 3.470/1958, 12 da Lei 4.131/1962 e 6.º do DL 1.730/1979. O limite de dedutibilidade de 5% deve ser considerado como um teto máximo a ser atingido por produto, de modo que, se a patente isoladamente atingir tal limite ou este for atingido apenas por meio da soma dos percentuais de dedutibilidade fixados para certo número de marcas ou de patentes, pouco importa. Defender a dedutibilidade dos *royalties* com base em um único percentual fixado para uma patente ou marca, não se admitindo a sua soma nos casos em que percentual da marca ou da patente isoladamente considerado não ultrapassa o teto de dedutibilidade de 5%, é ilegal, pois conflita com a previsão contida nos referidos normativos.

Além disso, restringir a dedução das quantias remetidas para o exterior a título de *royalties* por marca ou por patente, não autorizando a sua soma até o limite global de 5% por produto, gera um aumento do IRPJ sem qualquer previsão legal – visto que tal interpretação não encontra amparo nas Leis 3.470/1958 e 4.131/1962 – em afronta ao princípio da estrita legalidade, previsto nos artigos 150, inciso I, da Constituição Federal e no artigo 97 do Código Tributário Nacional.

Por fim, se as Leis 3.470/1958 e 4.131/1962 não restringiram o limite de dedutibilidade por marca ou por patente, não pode a Portaria 436/1958, cuja função é dar-lhes plena aplicabilidade, fazê-lo. O regulamento executivo deve submeter-se à lei. Portanto, se não interpretada a Portaria 436/1958 em acordo com os normativos que a regulam, haverá clara afronta ao disposto nos artigos 84, inciso IV,

e 87, parágrafo único, inciso II, da Constituição Federal e no artigo 99 do Código Tributário Nacional.

A Lei 9.430/1996 introduziu no ordenamento as regras de preços de transferência com a finalidade de evitar a evasão de divisas em transações realizadas com parte relacionada, parte sediada em localidade com a tributação favorecida, ou com regime fiscal privilegiado. Diante disso, em princípio, os *royalties* pagos à parte relacionada, pagos a beneficiário no exterior sediado em localidade com a tributação favorecida ou com regime fiscal privilegiado, ou então recebidos por beneficiário brasileiro de parte estabelecida nos referidos territórios, estariam sujeitos a regramento específico.

No entanto, o artigo 18, § 9.º, da Lei 9.430/1996 expressamente excepciona da aplicação das regras de preços de transferência as remessas de *royalties* pelo uso de marcas e de patentes à parte vinculada estrangeira, e para beneficiário, ainda que não vinculado, sediado em localidade com a tributação favorecida ou com regime fiscal privilegiado. A Lei 9.430/1996, entretanto, não dispensa do regramento específico os *royalties* recebidos por beneficiário brasileiro de parte vinculada no exterior, ou de estrangeiro estabelecido nesses territórios. A não aplicação das referidas regras nessa hipótese se deve, apenas, a uma benesse do Executivo constante do artigo 43 da IN 243/2002.

Quando uma das partes contratantes for residente no Brasil e a outra estiver domiciliada em país com o qual o Brasil mantenha tratado para evitar a bitributação, os *royalties* pagos pelo uso de marca ou de patente, de acordo com o artigo 12 da Convenção Modelo da OCDE, serão tributados pelo Estado no qual for residente o beneficiário do rendimento.

Entretanto, se o beneficiário exercer sua atividade no Estado em que a renda foi originada por meio de estabelecimento permanente, e essa renda estiver a ele vinculada, a tributação ocorrerá de acordo com a sistemática prevista no arti-

go 7.º Convenção Modelo da OCDE, sendo considerada lucro tributável no Estado em que se encontra situado o estabelecimento permanente.

O Brasil, todavia, tem adotado como postura não excluir dos tratados que celebra o direito de o país da origem do rendimento tributá-lo na fonte, ficando a cargo do Estado da residência do beneficiário isentá-lo do IR ou conceder um crédito passível de dedução.

Nessa linha, as remessas de *royalties* feitas para país com o qual o Brasil mantenha acordo de não bitributação são, em regra, tributadas à alíquota de 15%. E os *royalties* percebidos por beneficiário residente no Brasil, se pessoa física, serão tributados com base na tabela progressiva prevista no artigo 111 do RIR/1999, cuja alíquota máxima é de 27,5%; e se pessoa jurídica, sob a alíquota de 15%, e sobre o valor excedente a R\$20.000,00 mensais haverá a cobrança de um adicional de 10%, conforme determinam os artigos 541 e 542 do RIR/1999. O beneficiário brasileiro, em geral, ainda poderá deduzir da base de cálculo do IR o montante pago no exterior, desde que não ultrapasse o valor do imposto que seria devido em decorrência dos *royalties* auferidos. Todavia, em razão dos acordos para evitar a dupla tributação, as alíquotas do IR fixadas pelo Brasil e outros países para os pagamentos feitos a título de *royalties*, muitas vezes, se mostram inferiores às acima mencionadas, devendo cada caso ser analisado individualmente.

Nos tratados para evitar a bitributação outra disposição vista com frequência é a cláusula de não discriminação, contida no artigo 24, § 5.º, da Convenção Modelo da OCDE, que impede que a uma pessoa domiciliada em um Estado Contratante seja dispensado tratamento mais gravoso do que aquele dado a pessoa residente no outro.

Situação discriminatória chegou a ocorrer com os países com os quais o Brasil tinha acordo de não bitributação, na vigência do artigo 71, parágrafo único, alínea e, item 2, da Lei 4.506/1964, que vedava a dedução da base de cálculo do

IR dos *royalties* pagos por filial ou controlada no País, à sua matriz ou controladora no exterior. Isso porque os pagamentos de *royalties* feitos entre partes relacionadas situadas no Brasil eram dedutíveis, não havendo qualquer impedimento nesse sentido. Essa questão só veio a ser efetivamente solucionada com o advento da Lei 8.383/1991, que revogou o artigo 71, parágrafo único, alínea e, item 2, da Lei 4.506/1964.

Atualmente, a nosso ver, é dado tratamento discriminatório pelo Brasil aos países com os quais mantém tratado para evitar a dupla tributação, em relação aos limites e condições de dedutibilidade fixados pelo artigo 71 da Lei 4.506/1964. Esse dispositivo restringe a dedução das quantias remetidas para o exterior na condição de *royalties*, a 5% da receita da líquida do produto fabricado ou vendido, e exige a averbação dos contratos de licença de uso no INPI e o registro no Bacen. Para os *royalties* pagos a beneficiário brasileiro pelo uso de marca ou de patente, não há lei que preveja a aplicação de tais restrições.

Logo, tratando-se de país com o qual o Brasil mantém acordo de não bitributação, e havendo nesse tratado cláusula de não discriminação, por força dos artigos 98 do Código Tributário Nacional e 997 do RIR/1999, que estabelecem a prevalência em matéria tributária dos tratados internacionais sobre a legislação interna, os limites e condições previstos no artigo 71 da Lei 4.506/1964 não poderão ser aplicados.

## **14.2 Considerações finais**

Analisada toda a legislação fiscal que envolve a tributação pelo IR dos *royalties* decorrentes do uso de marcas e de patentes, o que se observa é que o legislador infraconstitucional, ao regular, e o Poder Executivo, ao regulamentar a matéria, se distanciam dos parâmetros estabelecidos pela Constituição Federal e,

muitas vezes, por conta disso, acabam cometendo ilegalidades e inconstitucionalidades.

A Constituição Federal brasileira destaca-se mundialmente pela sua rigidez e pelo alto nível de detalhamento com que trata os assuntos nela contidos. Esse traço característico é ainda mais evidente na seara tributária. O legislador constituinte, ao redigi-la, optou por tratar da matéria com minudência, abrindo, inclusive, capítulo específico para cuidar do assunto. Desse modo, não é exagerado dizer que, no tocante à matéria tributária, quase tudo está previsto na Constituição Federal, restando para o legislador infraconstitucional e para o Poder Executivo apenas delinear os contornos do que nela já está contido.

Assim, a elaboração de qualquer norma infraconstitucional, bem como a sua interpretação, deve, necessariamente, pautar-se nas balizas estabelecidas pela Constituição Federal. O ordenamento brasileiro é escalonado, e encontra no seu ápice a Constituição Federal. Por conseguinte, qualquer processo legislativo ou interpretativo deve, imprescindivelmente, partir do texto magno e só depois seguir para a legislação complementar, passando pela legislação ordinária e, por fim, pelos atos executivos.

No entanto, o que se nota, especificamente em relação à legislação que trata da tributação dos *royalties* decorrentes da exploração de marcas e de patentes, é que nem sempre esse procedimento tem sido adotado pelos legisladores e intérpretes, sejam eles autorizados ou não.

A legislação, por vezes, é elaborada e/ou interpretada de forma isolada, sem que haja uma adequada correlação com a Constituição Federal. Ao procederem dessa maneira, legislador e intérprete, exageradamente focados em um determinado assunto, esquecem que, para serem feitas uma construção e uma leitura adequadas do ordenamento, é preciso recuar, de modo a ter noção global do que

se está tratando. E esse recuo impõe, necessariamente, um olhar crítico para a Constituição Federal e os seus mandamentos.

Olvidar-se disso e permanecer centrado nas especificidades da legislação potencializa o risco de o legislador, no processo legislativo, ou do intérprete, no processo interpretativo, incorrerem no grave erro de fazerem um exame isolado da matéria que pretendem tratar, quando, na verdade, deveriam buscar avaliar a situação de forma sistemática.

No presente trabalho foi exatamente isso o que se observou. Os Poderes Legislativo, Executivo e até mesmo o Judiciário, ao avaliarem questões ligadas à tributação pelo IR dos *royalties* pagos pelo uso de marcas e de patentes, não se atentaram para o fato de a matéria relativa ao IR ser tratada praticamente na sua íntegra pela Constituição Federal, ainda que nem sempre de forma expressa. E, lamentavelmente, sempre que isso se verifica, surgem normas e decisões que não encontram amparo no Sistema Tributário brasileiro.

Mesmo porque cabe ao legislador infraconstitucional e ao intérprete, com base nos princípios de interpretação das regras jurídicas, ajustar a dicção da lei ou do ato executivo às normas constitucionais vigentes, a fim de encontrar a sua precisa compreensão, dando-lhes o devido espaço na ordem jurídica e a sua exata aplicação aos fatos verificados.

Com o presente trabalho pretendeu-se, assim, identificar os dispositivos legais aplicáveis e o seu alcance em relação à tributação pelo IR dos *royalties* decorrentes do uso de marcas e de patentes, com o intuito de trazer maiores esclarecimentos sobre a matéria e contribuir para o debate concernente a tema ainda pouco explorado pela doutrina, e de crescente repercussão nos dias atuais em razão de sua relevância econômica.

Concluimos, portanto, que, principalmente em matéria tributária, a observância da Constituição Federal é algo imprescindível, devendo servir sempre como ponto de partida para toda e qualquer produção normativa ou análise. Sem que isso ocorra, seja o legislador ou o intérprete, contribui, verdadeiramente, para a dilapidação do Sistema Tributário nacional mediante a inserção de normas e decisões inconsistentes e sem fundamento de validade, o que deve, de todas as formas, ser evitado.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- ABRÃO, Eliane Yachouh. O que é e o que não é direito autoral. Disponível em: <<http://www2.uol.com.br/direitoautoral/artigo04.htm>>. Acesso em: 1.º fev. 2010.
- ABREU, Rogério Roberto Gonçalves de. Livre-iniciativa, livre concorrência e intervenção do estado no domínio econômico. *Revista dos Tribunais*, São Paulo: RT, ano 97, n. 874, p. 70-100, 2008.
- AGRA, Manuel Botana. *Manual de la propiedad industrial*. Carlos Fernández-Nóvoa, José Manuel Otero Lastres e Manuel Botana Agra. Madrid: Marcial Pons, 2009.
- AHON, Erick Iriarte. Nombres de dominio en el Internet. In: WACHOWICZ, Marcos (Coord.). *Propriedade intelectual e Internet*. Curitiba: Juruá, 2002. p. 163.
- ALVIM, Agostinho. *Comentários ao Código Civil*. Rio de Janeiro: Jurídica e Universitária Ed., 1968. v. 1.
- AMARO, Luciano da Silva. *Direito tributário brasileiro*. São Paulo: Saraiva, 2007.
- ASCENÇÃO, José Oliveira. A pretensa propriedade intelectual. *Revista do Instituto dos Advogados de São Paulo*, São Paulo: RT, ano 10, n. 20, p. 252 e 261, jul.-dez. 2007.
- . *Direito autoral*. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1997.
- . Direito intelectual, exclusivo e liberdade. *Revista da ABPI*, São Paulo: Garrilli, n. 59, p. 44, jul.-ago. 2002.

- ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2003.
- . *República e Constituição*. 2. ed. 4.<sup>a</sup> tiragem. São Paulo: Malheiros, 2007.
- BALEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. Atualizado por Misabel Abreu Machado Derzi. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999.
- BARBOSA, Denis Borges. Licenças e cessão. *Revistas da ABPI*, Rio de Janeiro, n. 40, p. 29-39, maio-jun. 1999.
- . *Tributação da propriedade industrial e do comércio de tecnologia*. São Paulo: RT, 1984.
- . *Uma introdução à propriedade intelectual*. 2. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2003.
- BARROSO, Luis Roberto. *Interpretação e aplicação da Constituição: fundamentos de uma dogmática constitucional transformadora*. São Paulo: Saraiva, 1996.
- BASTOS, Aurélio Wander. *Dicionário brasileiro de propriedade industrial e assuntos conexos*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 1997.
- BOBBIO, Norberto. *Teoria do ordenamento jurídico*. Tradução de Maria Celeste C. J. Santos. 10. ed. Brasília: Ed. Universidade de Brasília, 1999.
- BOMPANI, Vito. *Técnica tributária*. Milano: Giuffrè, 1963.
- CANTO, Gilberto de Ulhôa. A aquisição de disponibilidade e o acréscimo patrimonial no imposto sobre a renda. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Imposto de renda: conceitos, princípios, comentários*. São Paulo: Atlas, 1996.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 19. ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

———. *Imposto sobre a renda: perfil constitucional e temas específicos*. São Paulo: Malheiros, 2005.

CARRILHO, Eros Santos. *Royalties – Contratos relativos a patentes, assistência técnica, transferência de tecnologia e marcas – Beneficiário com domicílio ou sede no Brasil – Inexistência de limites à dedutibilidade e desnecessidade de averbação no INPI*. *Resenha Tributária*, São Paulo, n. 7, p. 177, 1987.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2003.

———. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 5. ed. São Paulo Saraiva, 2007.

CERQUEIRA, João da Gama. *Tratado da propriedade industrial*. São Paulo: RT, 1982. v. 1.

COELHO, Fábio Ulhoa. *Curso de direito comercial*. São Paulo: Saraiva, 2001. v. 1.

DINIZ, Maria Helena. *Curso de direito civil brasileiro: teoria geral do direito civil*. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2008. v. 1.

———. *Dicionário jurídico*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2008. v. 2.

FERNÁNDEZ-NÓVOA, Carlos. *Manual de la propiedad industrial*. Carlos Fernández-Nóvoa, José Manuel Otero Lastres e Manuel Botana Agra. Madrid: Marcial Pons, 2009.

- FERREIRA, Waldemar. *Tratado de direito comercial*. São Paulo: Saraiva, 1962. v. 6.
- FONTES, Marcos Rolim Fernandes. *Nomes de domínio no Brasil: natureza, regime jurídico e solução de conflitos*. São Paulo: Quartier Latin, 2006.
- FREITAS, Augusto Teixeira de. *Código Civil: esboço*. Rio de Janeiro: Serviço de Documentação do Ministério da Justiça e Negócios Interiores, 1952.
- GALHARDO, Luciana Rosanova. *Rateio de despesas no direito tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2004.
- GOMES, Orlando. *Introdução ao direito civil*. Edição Universitária. Rio de Janeiro: Forense, 1989.
- GONÇALVES, Carlos Roberto. *Direito civil brasileiro: parte geral*. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2009. v. 1.
- GONÇALVES, José Artur Lima. *Imposto sobre a renda: pressupostos constitucionais*. 1. ed. 2.<sup>a</sup> tiragem. São Paulo: Malheiros, 2002.
- ; MARQUES, Márcio Severo. A tributação dos sistemas de franquia na esfera federal. In: Maria Helena Diniz (Coord.). *Atualidades jurídicas*. São Paulo: Saraiva, 1999. p. 173-208.
- GONÇALVES, Marcos Fabrício Welge. *Propriedade industrial e a proteção dos nomes geográficos*. Curitiba: Juruá, 2007.
- HIGUSHI, Hiromi; HIGUSHI, Fábio Hiroshi; HIGUSHI, Celso Hiroyuki. *Imposto de renda das empresas: interpretação e prática*. 35. ed. São Paulo: IR Publicações, 2010.

HUSEK, Carlos Roberto. *Curso de direito internacional público*. 4. ed. São Paulo: LTr, 2003.

LABRUNIE, Jacques. *Criações industriais, segredos de negócio e concorrência desleal*. Coordenação de Wilson Pinheiro Jabur e Manoel J. Pereira dos Santos. São Paulo: Saraiva, 2007. (Série GVLaw.)

———. Requisitos básicos para a proteção das criações industriais. In: SANTOS, Manoel J. Pereira dos; JABUR, Wilson Pinheiro (Coord.). *Criações industriais, segredos de negócio e concorrência desleal*. São Paulo: Saraiva, 2007. p. 117.

LEONARDOS, Gabriel Francisco. *Royalties* pagos a sócio pessoa jurídica e o art. 292, I, do Novo Regulamento do Imposto de Renda. *Revista da Associação Brasileira da Propriedade Intelectual*, São Paulo, n. 10, p. 30, jan.-fev. 1994.

———. *Tributação da transferência de tecnologia*. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

LOPES, Miguel Maria de Serpa. *Curso de direito civil*. 5. ed. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1971. v. 1.

LOTUFO, Renan. *Curso avançado de direito civil: parte geral*. 2. ed. São Paulo: RT, 2003. v. 1.

LOUREIRO, Luiz Guilherme de A. V. *A Lei da Propriedade Industrial comentada*. São Paulo: Lejus, 1999.

MÉLEGA, Luiz. Contrato de prestação de assistência técnica. *Revista de Direito Mercantil, Industrial, Econômico e Financeiro*, São Paulo: RT, n. 19, p. 61-70, 1975.

- MOSQUEIRA, Roberto Quiroga. *Renda e proventos de qualquer natureza: o imposto e o conceito constitucional*. São Paulo: Dialética, 1996.
- OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Fundamentos do imposto de renda*. São Paulo: Quartier Latin, 2008.
- PEDREIRA, José Luiz Bulhões. *Imposto de renda*. Rio de Janeiro: Justec, 1971.
- PEREIRA, Caio Mário da Silva. *Instituições de direito civil*. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1990. v. 4.
- . ———. 22. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2008. v. 1.
- PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. *Comentários à Constituição de 1967*. 2. ed. São Paulo: RT, 1973. t. V.
- . *Tratado de direito privado*. Rio de Janeiro: Borsoi, 1956. t. XVI.
- . ———. *Tratado de direito privado*. Campinas: Bookseller, 2002. t. XVII.
- QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. *Imposto sobre a renda: requisitos para uma tributação constitucional*. Rio de Janeiro: Forense, 2003.
- QUEIROZ, Mary Elbe. *Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza: princípios, conceitos, regra-matriz de incidência, mínimo existencial, retenção na fonte, renda transnacional, lançamento, apreciações críticas*. Barueri: Manole, 2004.
- RAAD, Kees van. Não discriminação na tributação de operações transnacionais: escopo e questões conceituais. Tradução de Flávio Rubinstein. *Revista Atual de Direito Tributário*, São Paulo: Dialética, n. 19, p. 52-63, 2005.

RODRIGUES, Silvio. *Direito civil: parte geral*. 26. ed. São Paulo: Saraiva, 1996. v. 1.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Contribuição à história dos acordos de bitributação: a experiência brasileira. *Revista de Direito Tributário Atual*, São Paulo: Dialética, n. 22, p. 267-287, 2008.

———. Tratados e convenções internacionais sobre tributação. *Direito Tributário Atual*, São Paulo: Dialética, n. 17, p. 20-49, 2003.

SILVA, José Afonso da. *Curso de direito constitucional positivo*. 26. ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

SILVEIRA, Newton. *A propriedade intelectual e as novas leis autorais: propriedade industrial, direito de autor, software e cultivares*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1998.

SOARES, José Carlos Tinoco. *Marcas vs. nome comercial: conflitos*. São Paulo: Jurídica Brasileira, 2000.

———. *Tratado da propriedade industrial: patente e seus sucedâneos*. São Paulo: Jurídica Brasileira, 1998.

SOUZA, Rubens Gomes de. *Pareceres-1: imposto de renda*. São Paulo: Resenha Tributária, 1975.

TELLA, Ramón Falcón y; GUERRA, Elvira Pulido. *Derecho fiscal internacional*. Madrid: Marcial Pons, 2010.

TILBERY, Henry; AMARAL, Antonio Carlos Rodrigues do. Imposto de Renda – Contribuição Social sobre o Lucro – Imposto sobre o Lucro Líquido – Demonstrações financeiras – Diferenças entre BTNF e IPC – Lei n.º 8.200/91 – Pa-

recer. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Imposto de renda: conceitos, princípios, comentários*. São Paulo: Atlas, 1996. p. 242.

TORRES, Heleno Taveira. *Pluriributação internacional sobre as rendas das empresas*. São Paulo: RT, 1997.

TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*. 9. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2002.

VENOSA, Sílvio de Salvo. *Direito civil: parte geral*. São Paulo: Atlas, 2002. v. 1.

VOGEL, Klaus. Problemas na interpretação de acordos de bitributação. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (Coord. e Trad.). *Direito tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2003. v. 2, p. 963-975.

WINKLER, Noé. Tratamento fiscal dos 'royalties' e dos rendimentos de assistência na legislação do imposto sobre a renda – retrospectiva. *Imposto de Renda – Estudos*, São Paulo: Resenha Tributária, n. 5, p. 473, 1988.

XAVIER, Alberto. *Direito tributário internacional do Brasil*. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

———; ESTRADA, Roberto Duque; EMERY, Renata. Países com a tributação favorecida e regimes fiscais privilegiados. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 168, p. 7-17, 2009.

### **Sites consultados**

<<http://www.oecd.org/dataoecd/25/26/44430243.pdf>>. Acesso em: 9 out. 2010.

<<http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/perguntao/dipj2009/CapituloXIX-IR-PJCSLLOperacoesInternacionais2009.pdf>>. Acesso em: 29 ago. 2010.