

## Do poder do titular de marcas de cobrar royalties

Denis Borges Barbosa e Marcelo Siqueira (setembro de 2012)

Marcas como propriedade .....	1
Da licença de marcas.....	6
<i>Do tratamento da licença pela legislação tributária.....</i>	<i>10</i>
Quando o royalty de marca é dedutível .....	10
O que são <i>royalties</i> para a legislação tributária .....	12
O limite quantitativo do pagamento de royalties de marcas.....	15
Da aplicabilidade do limite quantitativo às operações internas.....	19
Questionamentos relativos à competência do INPI.....	24
Da objeção doutrinária à aplicação do limite quantitativo .....	27
Da inaplicabilidade do limite quantitativo às operações internas para fins de apuração da CSLL.....	28

### Marcas como propriedade

Para justificar-se o direito que o titular de marcas tem de impedir o uso por qualquer um do conteúdo de sua exclusividade, e de haver remuneração pelo seu consentimento, examinemos a natureza do direito registral pertinente. Seguiremos, aqui, o texto do cap. X de nosso Tratado da Propriedade Intelectual:

[ 5 ] § 2 . - A propriedade da marca na lei ordinária brasileira

[ 5 ] § 2. 1. - A tutela civil

Segundo o Art. 129 da Lei 9.279/96, a *propriedade* da marca se adquire pelo registro. Pelo registro, fica atribuída ao titular a fruição exclusiva da utilização do signo no mercado designado, com exclusão de todas outras pessoas<sup>1</sup>. Isto basta para emprestar ao direito *erga omnes* da marca a natureza jurídica da propriedade, em toda a extensão do termo?

A propriedade é, no dizer do Código Civil, Art. 1.228, a faculdade de usar, gozar e dispor da coisa, e o direito de reavê-la do poder de quem quer que injustamente a possua ou detenha. Assim, será o direito *exclusivo* de usar a marca, de tirar dela os frutos, inclusive mediante licenciamento; é direito de alienar o título, e de defendê-lo contra quem o violar.

Não será por outra razão que a Lei 9.279/96 menciona, neste mesmo art. 129, o *uso exclusivo* - o *usus* da propriedade clássica - em todo o território nacional. O art. 130 menciona ainda as faculdades de ceder seu registro ou pedido de registro (*abusus*); de licenciar seu uso (*fructus*); e de zelar pela sua integridade material ou reputação (*jus*

---

1 [Nota do original] Planiol e Ripert, Droit Civil Français, t. 3, ed. de 1926, no. 212, p. 570: «Le droit de propriété est exclusif: il consiste dans l'attribution de jouissance d'une chose a une personne déterminé, à l'exclusion de toutes les autres».

*persequendi*)<sup>2</sup>. Como essas faculdades se referem ao *registro*, independentemente de quem o detenha, trata-se de um direito *real*<sup>3</sup>.

Não só a propriedade, mas também outros direitos mobiliários de fruição e garantia se aplicam às marcas registradas. O art. 136 da mesma lei prevê ainda a hipótese de gravames e limitações à propriedade. Tais ônus serão, entre outros, o penhor e a penhora<sup>4</sup>, mas também o uso, usufruto<sup>5</sup>, fideicomisso<sup>6</sup> ou a transferência fiduciária<sup>7</sup>.

Propriedade segundo a Carta e segundo a lei ordinária, pelo menos o direito sobre as marcas parece dever classificar-se como tal<sup>8</sup>. Ou melhor: as marcas serão tratadas

---

2 [Nota do original] CERQUEIRA, Gama, Tratado, op. cit., Vol. II, Tomo II, Parte III, p. 163, assim descreve o conjunto dos direitos resultantes do registro: “De acordo com o exposto, resultam do registro: a) o direito exclusivo de usar a marca para os fins constantes do registro; b) o direito de usar dos meios legais para impedir que terceiros empreguem marca idêntica ou semelhante para os mesmos fins ou usem a marca legítima em artigo de outro, procedência; c) o direito de anular o registro de marca idêntica ou semelhante obtido por terceiros para distinguir o mesmo produto ou artigo semelhante ou pertencente a gênero de comércio e indústria idêntico ou afim; d) o direito de dispor da marca registrada, transferindo-lhe o registro ou cedendo-lhe o uso. O direito ao uso exclusivo que compete ao titular do registro compreende: a) o direito de apor a marca nos produtos pertencentes ao ramo de indústria ou comércio que explora ou nos produtos indicados no registro, diretamente ou nos seus envoltórios e recipientes; b) o direito de pôr no comércio os produtos assim marcados; c) o de usar a marca independentemente do produto, mas em relação com ele, de modo material, ou não, para fins de publicidade ou propaganda. O titular do registro tem, ainda, o direito à permanência da marca no produto, não sendo lícito suprimi-la ou substituí-la por outra, enquanto o produto se encontrar no comércio”.

3 [Nota do original] O caráter distintivo deste, seu “efeito constante”, é o fato de o direito real afetar o objeto da propriedade sem consideração a pessoa alguma, seguindo-o incessantemente em poder de todo e qualquer possuidor. “Este caráter é oposto ao do direito pessoal, que não adere ao objeto da propriedade, não o segue; mas prende-se exclusivamente à pessoa obrigada” (obra e ed. citadas, LXXI). Teixeira de Freitas e a Unificação do Direito Privado, Revista Forense, Vol. 287, p. 415.

4 [Nota do original] MIRANDA, Pontes de, op. cit., § 1.945. 2.Penhor – O direito real de exploração (= a patente, elipticamente) é empenhável. Tem-se de exigir a forma escrita, com a indicação da soma garantida, o nome do outorgado, título e data. Para efeitos em relação a terceiros, tem de ser feita a anotação e o título fica arquivado no Departamento Nacional da Propriedade Industrial, à semelhança do que se passa com as licenças (...). O autor não admitia, no regime de 1945, a penhora e o penhor de marcas. No entanto, desvinculando-se a partir de 1967 a marca e o fundo de comércio, aplicar-se-á o mesmo regime que, anteriormente, valeria para as patentes. A doutrina francesa (Vide André Bertrand, La Propriété Intellectuelle, L. II, Delmas, 1995, p. 432, Pollaud-Dullian, op. cit., p. 633) é pacífica quanto ao uso da marca como garantia. No atual regime brasileiro, é também tranqüila a penhora da marca: Agravo de Instrumento - 34283 Processo: 98.02.50798-9 UF: RJ Órgão Julgador: Quinta Turma Data da Decisão: 11/04/2000 TRF200069217 Ementa - Execução Fiscal - Nomeação à penhora de marcas industriais - Penhora de 30% do faturamento da empresa - Impossibilidade - Aplicação do art.620 do C.P.C - Precedentes do STJ I. A penhora sobre o faturamento da empresa configura penhora do próprio estabelecimento comercial, industrial ou agrícola, só se admitindo se infrutífera a tentativa de se penhorar outros bens. II. Sendo o valor das marcas de propriedade industrial oferecidas pelo devedor de valor superior à própria dívida, há suficiente garantia para que discuta posteriormente, em sede de embargos. III. Aplicação do art.620 da Lei de Ritos, segundo o qual a execução fiscal deve ser feita pelo modo menos gravoso para o devedor.

5 [Nota do original] DANNEMANN, Comentários à Lei da Propriedade Industrial, Rio de Janeiro: Renovar, 2001, anotações ao art. “Entre os direitos reais sobre a coisa alheia (jura in re aliena), são aplicáveis à marca, como afirmado, o penhor e o usufruto. O penhor, que vem narrado no art. 1.431 do NCC é definido por Clóvis Bevilácqua como o direito real que submete uma coisa móvel ou mobilizável ao pagamento de uma dívida. O usufruto, que vem disposto no art. 1.390 do NCC pode ser definido, nas palavras de Bevilácqua, como o direito real, conferido a uma pessoa, durante certo tempo, que autoriza a retirar da coisa alheia os frutos e utilidades que ela produz. O ônus real de garantia consubstanciado no penhor, assim como o direito real de usufruto, que possa recair sobre a marca pode advir de ato de vontade do particular titular do domínio, por negócio jurídico, ou por decisão judicial que verse sobre o direito em tela, reconhecendo sua existência ou aplicabilidade”.

6 [Nota do original] MIRANDA, Pontes de. op. cit., § 2.021. O autor, admitindo todos esses regimes, vincula, porém, sob a lei de 1945, a marca ao fundo de comércio. Como houve a desvinculação dos dois a partir da lei de 1967, é de se entender que o usufruto, etc., hoje se fará da marca em si mesma.

7 [Nota do original] *Ib. ibdem.* § 2.021.6. Na dicção do atual Código Civil tratar-se-ia da a propriedade fiduciária, art. 1.361, ou seja, o domínio resolúvel de coisa móvel infungível que o devedor, com a finalidade de garantia, transfere ao credor.

8 [Nota do original] Para certos autores, do ponto de vista da política pública, a categoria de propriedade, dentro das limitações que veremos, só deveria ser atribuída às marcas de fantasia, arbitrárias e evocativas, jamais às descritivas. Vide

segundo idêntico paradigma, o que, para a prática do Direito, vale fazer um só o regime jurídico.

Note-se que para propósitos penais, o conteúdo da propriedade sobre marcas inclui um número de restrições sobre o *produto* no qual a marca é aposta, e não somente sobre o uso, fruição, alienação e proteção da marca propriamente dita. (...)

[ 5 ] § 2. 3. - O desenho da marca na tutela penal

De acordo com o art. 189 do CPI/96, comete crime contra registro de marca quem reproduz, sem autorização do titular, no todo ou em parte, marca registrada, ou imita-a de modo que possa induzir confusão; ou altera marca registrada de outrem já aposta em produto colocado no mercado.

Além da tutela da reprodução e da confusão, a lei penal também reprime a simples *alteração*, o que faz concluir pela existência de um direito, penalmente tutelado, à integridade da marca fisicamente posta em produto colocado no mercado. Lembre-se que para o produto ainda não colocado no mercado haverá, possivelmente, a hipótese do art. 175 do Código Penal, que é a fraude no comércio.

Igualmente há crime, ao teor do art. 190 do CPI/96, na importação, exportação, venda, oferta ou exposição à venda, ocultação ou manutenção em estoque de produto assinalado com marca ilícitamente reproduzida ou imitada, de outrem, no todo ou em parte; ou de produto de sua indústria ou comércio, contido em vasilhame, recipiente ou embalagem que contenha marca legítima de outrem.

Assim, no desenho legal dos direitos de marca registrada se tem muito mais do que a proteção da cópia, total ou parcial, ou da integridade da marca, alcançando um número de atos concernentes à exploração econômica dos *produtos* marcados.

[ 5 ] § 2. 4. - Aplicação complementar das instituições do direito de propriedade em face das marcas

(...) Identificando “propriedade” (i.e., direito exclusivo) e “monopólio” (i.e., posição singularizada na concorrência), dentro do campo específico do direito positivo brasileiro, não excluimos, porém, a ação dos preceitos que regem, no direito comum, a propriedade das coisas físicas. É fácil entender. Pelo processo integrativo do sistema jurídico (*jus abhorret vacuum*) a carência de normas num setor da juridicidade é suprida pelas normas mais adequadas, do setor mais compatível.

Ora, as “propriedades” das patentes, direitos autorais e marcas são direitos reais, exclusivos, de caráter patrimonial. Onde encontraremos normas relativas às figuras jurídicas similares, senão nas disposições referentes com direitos reais sobre bens móveis físicos? Na inexistência de normas específicas e na proporção em que as regras aplicáveis a coisas tangíveis o são a atividades humanas, os direitos reais serão, intuitivamente, o paradigma dos direitos de propriedade industrial<sup>9</sup>.

É necessário enfatizar, pois, que só serão aplicáveis as normas de direito real mobiliário se compatíveis com a natureza própria dos direitos de propriedade intelectual. Onde são incompatíveis, é vedada a aplicação.

---

Maya Alexandri, The International News Quasi-Property Paradigm And Trademark Incontestability: A Call For Rewriting The Lanham Act, Harvard Journal of Law & Technology Volume 13, Number 2 Winter 2000, p. 46.

9 [Nota do original] Caio Mário da Silva Pereira anota que a Parte Especial atinente ao Direito das Coisas abrange indistintamente os bens corpóreos e incorpóreos, o que também chega a suceder na Parte Geral do Código (“Instituições de Direito Civil”, vol. I/237, Rio de Janeiro: Editora Forense, 1966, p. 112).

A aplicação subsidiária das normas do direito comum em matéria de propriedade industrial parece ser razoável. Segmento do Direito Comercial, fração divisionária do Direito Privado, as normas da propriedade industrial não têm tamanha autonomia e continência a ponto de se tornarem um direito à parte. Discute-se, isso sim, se é aplicável o regime geral dos direitos reais àquelas “propriedades” específicas, derivadas do privilégio ou registro. (...)

[ 5 ] § 2. 6. - Peculiaridades da aplicação das normas de direito comum às marcas

Em sua faceta de propriedade, a marca registrada, como indicado acima, compreende as faculdades elementares do domínio. A aproximação entre os dois regimes é marcante, como demonstram os art. 129 e 130. Nota a doutrina que, de todos os direitos da propriedade intelectual, a marca é o mais assimilável à propriedade comum<sup>10</sup>, mesmo por ser a única modalidade que não é limitada no tempo.

Assim, seja por serem objeto de *propriedade*, seja pelo fato de os registros terem natureza *análoga* aos direitos de propriedade sobre bens físicos, justifica-se a aplicação do paradigma dos direitos reais sobre bens móveis às marcas registradas.

Na sua faceta concorrencial, no entanto, a marca registrada fica sujeita a uma série de condicionantes que singularizam seu regime em face do paradigma mobiliário. É o que se nota nesta seção. (...)

[ 5 ] § 2. 7. - Especialidade

O primeiro aspecto peculiar da marca é que a propriedade existe dentro dos limites da especialidade: a exclusiva de uma marca de pasta de dentes não previne idêntica propriedade de terceiros sobre uma marca de eletrodomésticos (Phillips e Phillips).

A exceção a esse princípio é o poder de *oposição* ao direito formativo gerador de terceiros, que tem o titular de marca em outro mercado, à qual se reconhece efeito de marca notória na modalidade de ultra-especialidade<sup>11</sup>.

Tal se dá, pois não há propriedade sobre o signo, mas sobre a *oportunidade de utilizar-se o signo*, numa atividade específica. (...)

[ 5 ] § 4. - Conclusão sobre a propriedade das marcas

A marca, após registrada, torna-se de uso exclusivo do seu titular, para emprego no mercado específico para a qual foi concedida (art. 129 do CPI/96). Também é atribuída ao titular a faculdade de transferir o uso do signo a terceiros, e haver

---

10 [Nota do original] Vide Pollaud-Dullian, op. cit., § 1.297. «La qualification de propriété se traduit par diverses règles : l'opposabilité absolue (dans le cadre de la spécialité toutefois), la consécration de l'action en revendication, le principe de la cession libre de marque c'est-à-dire la possibilité de céder la marque indépendamment du fonds de commerce ou de l'entreprise qui l'exploite, la possibilité de licence et mise en gage, de copropriété (laquelle, à la différence du droit des brevets, n'est pas soumise à un régime spécial) ou de constitution d'usufruit. En outre, à la différence du droit des brevets et du droit des dessins et modèles, la propriété de la marque a vocation à la perpétuité, sous réserve que le propriétaire procède aux formalités de renouvellement et exploite sa marque. Il s'agit cependant d'une propriété d'un type très particulier, comme on l'a souligné dans l'introduction générale. Non seulement elle porte sur un bien incorporel et a un caractère relatif en raison de la règle de spécialité, mais encore sa protection est subordonnée à une procédure d'enregistrement et son maintien à une obligation d'exploitation».

11 [Nota do original] “CPI/96, Art. 125. À marca registrada no Brasil considerada de alto renome será assegurada proteção especial, em todos os ramos de atividade.” No entanto, essa proteção especial é de teor negativo, podendo vedar a apropriação por terceiros, mas não assegurando propriedade para o titular da marca notória; para obtê-la e manter o registro, é necessário requerer especificamente a proteção, demonstrando a legitimidade pertinente, e efetivamente usar a marca.

pagamento por isso; a faculdade de defender a exclusividade, e de reaver a marca de quem injustamente a detenha (art. 130 do CPI/96).

A propriedade abrange todo uso corpóreo da marca, positivo (exclusividade de aposição sobre o produto) e negativo (proibição de remoção) (189 e 190 do CPI/96). O uso privativo se estende além da simples aposição sobre o produto ou serviço, incluindo toda a referência ao signo na mesma esfera do mercado específico – em publicidade, etc. (art. 131 do CPI/96).

Tais direitos não são pessoais; acedem, em totalidade, a qualquer titular a quem o registro é transferido, e se exercem impessoalmente contra todos que, em relação ao mesmo mercado específico, alvitrem fazer uso do mesmo signo, ou de qualquer outro que possa com ele se confundir na percepção do público.

Assim, o registro cria um complexo de relações erga omnes, que se irradiam da conjugação do signo e do mercado pertinente, singularizando a oportunidade de uso desse signo nesse contexto, de forma a fazê-lo exclusivo para o titular.

No âmbito constitucional, como no da lei ordinária, tal exclusividade é dita ser uma propriedade. E todas essas características indicadas acrescem a essa denominação a natureza de um direito real - que transcende a pessoa a quem foi concedido, e se exerce contra todos, acompanhando o registro.

Essa propriedade, que é um direito real, seja por aplicação direta, seja por analógica, segue até certo ponto o paradigma da propriedade mobiliária.

Mas a sua tripla natureza de direito concorrencial, além de propriedade e signo, se expressa por um conjunto de exceções ou moderações ao paradigma mobiliário.

Em primeiro lugar, o registro só constitui propriedade em relação ao emprego do signo num mercado específico (especialidade). Tanto subjetivamente, quanto objetivamente, a propriedade só se adquire e se exerce em relação a este segmento especializado do mercado, e para seus propósitos.

Em segundo lugar, a constituição e a transferência da propriedade não se identificam com as formas similares da propriedade mobiliária do direito comum. Nem a ocupação, nem a tradição perfazem a função constitutiva ou translativa da propriedade, pois é o registro, após procedimento administrativo, que dá a privativa, e só a anotação constitui o efeito erga omnes da transferência.

A propriedade, além disso, é territorial; em nenhuma hipótese, seja no direito interno, seja no direito internacional aplicável, se tem eficácia internacional da propriedade das marcas. Apenas como poder de oposição ao direito formativo gerador de terceiros, certas marcas estrangeiras têm efeito no sistema jurídico interno, mas nunca com o efeito positivo de constituir propriedade.

As faculdades intrínsecas ao domínio, no caso da marca registrada, são sujeitas ao requisito de uso efetivo; o não uso após certo tempo faz perecer a propriedade.

Em quinto lugar, o direito se estende apenas até que se tenha a alguma oportunidade de recuperar o investimento relativo a cada produto ou serviço, exaurindo-se a propriedade após a primeira venda.

Dentro de tais limitações e exceções, as normas relativas à propriedade mobiliária se aplicam em integridade, sujeitas apenas às eventuais peculiaridades da tripla natureza da propriedade marcaria.

Assim, “propriedade” que é, a marca dá a seu titular a exclusividade de uso, nos limites do direito. No que nos importa neste estudo, nos limites dos *produtos e serviços* para os quais foi concedida.

### Da licença de marcas

Quanto a esse ponto, citamos igualmente trabalho anterior <sup>12</sup>:

A permissão legal do uso por terceiros.

A lei permite, e amplamente o uso existe, que o titular de uma exclusividade licencie ou franqueie seu uso a terceiros <sup>13</sup>:

(CPI/96) Art. 130. Ao titular da marca ou ao depositante é ainda assegurado o direito de: (...)

II - licenciar seu uso;

Art. 139. O titular de registro ou o depositante de pedido de registro poderá celebrar contrato de licença para uso da marca, sem prejuízo de seu direito de exercer controle efetivo sobre as especificações, natureza e qualidade dos respectivos produtos ou serviços.

Parágrafo único. O licenciado poderá ser investido pelo titular de todos os poderes para agir em defesa da marca, sem prejuízo dos seus próprios direitos.

Art. 140. O contrato de licença deverá ser averbado no INPI para que produza efeitos em relação a terceiros.

§ 1º A averbação produzirá efeitos em relação a terceiros a partir da data de sua publicação.

§ 2º Para efeito de validade de prova de uso, o contrato de licença não precisará estar averbado no INPI.

Art. 141. Da decisão que indeferir a averbação do contrato de licença cabe recurso.

Do que é uma licença de marcas.

O titular de uma marca, como o dono de um apartamento, tem meios legais de impedir o uso do objeto de seu direito por qualquer pessoa não autorizada: ninguém pode invadir o imóvel, ou explorar uma marca, sem dar conta de seus atos segundo o que a lei dispõe. Isto é o mesmo que dizer que os direitos decorrentes de uma marca, como os resultantes da propriedade dos bens materiais, se exercem, indistintamente,

---

12 BARBOSA, Denis Borges, Dos usos consentidos da marca por terceiros (Janeiro de 2012), encontrado em [http://www.denisbarbosa.addr.com/arquivos/200/propriedade/usos\\_consentidos\\_marca.pdf](http://www.denisbarbosa.addr.com/arquivos/200/propriedade/usos_consentidos_marca.pdf)

13 [Nota do original] Note-se que tem-se admitido, quando não haja lesão ou perigo de lesão ao consumidor, que um titular aceda à convivência de terceiro com sua marca, nos termos acordados em pacto comum. Vide quanto a isso, o nosso Proteção de Marcas, op. Cit., 5.2.3.1. Concorrência: conflito disponível ou indisponível? Aqui, como no caso de licenças, franquias e autorizações em geral, é necessário tanto o consentimento do titular do registro quanto a tutela do consumidor. Este texto é acessível livremente em <http://www.denisbarbosa.addr.com/arquivos/200/propriedade/tesetoda.pdf>

contra todas as pessoas: e a ninguém é facultado esbulhar apartamentos ou violar marcas <sup>14</sup>.

A licença é precisamente uma autorização, dada por quem tem o direito sobre a marca, para que uma pessoa faça uso do objeto do privilégio. Esta autorização tem um aspecto puramente negativo: o titular da marca promete não empregar os seus poderes legais para proibir a pessoa autorizada do uso do objeto da marca. Tem, porém, uma aspecto positivo, qual seja, o titular dá ao licenciado o direito de explorar o objeto da marca, com todos os poderes, instrumentos e meios que disto decorram.

Enfatizando um ou outro aspecto, os vários sistemas jurídicos veem a licença como um contrato aproximado ao de locação de bens materiais, ou, se tomado o lado negativo, como uma promessa formal de não processar a pessoa autorizada por violação de privilégio. Neste último sentido, o direito americano e determinados autores jurídicos <sup>15</sup>. A corrente que favorece a aproximação entre licença e a locação <sup>16</sup>, por sua vez, exige do licenciador o cumprimento de uma série de obrigações, que configuram o contrato como de natureza substantiva: quem loca tem de dar o apartamento em condições de moradia. A Licença sem royalties, acompanhando o mesmo raciocínio, se assemelharia ao comodato.

Com efeito, os parâmetros legais do Direito Brasileiro quanto à relação jurídica de locação se encontram, em geral, presentes no tocante às licenças. Diz o Código Civil de 1916 (art. 565 do Código de 2001):

Art. 1.188 - Na locação de coisas, uma das partes se obriga a ceder à outra, por tempo determinado, ou não, o uso e o gozo de coisa não fungível, mediante certa retribuição.

Outros autores vão mais além e, não se restringindo ao paralelo com a locação, percebem na licença a natureza complexa que resulta do caráter associativo do licenciamento <sup>17</sup>. Ao se comprometer a não disputar um mercado com o seu licenciado (ou a permitir que ele o dispute) o licenciador estabelece uma relação de repartição de benefícios que se aproxima da sociedade; a similitude se acentua quando o contrato prevê a transmissão de conhecimentos técnicos complementares, know how ou assistência técnica, como no caso de franquia.

Desvestida de toda complexidade, porém, a licença pressupõe um direito cujo exercício pode privar o licenciado da exploração do signo distintivo, e uma autorização para a exploração, dada por quem tem este direito. A natureza do direito,

---

14 [Nota do original] Vide La Licencia Contractual de Patente, de Pilar Martín Aresti, Aranzadi Editorial, Pamplona, 1997.

15 [Nota do original] Henry V. Dick, 224 U.S. 1. Vide, por exemplo, J. Morel apud Sabatier, Marc, L'exploitation des Brevets, Lib. Techniques 1976, pág. 61; M. Planiol, apud Magnin, François, know how e Propriété Industrielle, Lib. Techniques, 1974, pág. 271; Newton Silveira, Licença de Uso de Marcas, Tese, F. Direito USP, 1982, pág. 91; Cabanellas, Guilherme, Contratos de Licencia y de Transferencia de Tecnologia, Buenos Ayres, Ed. Heliosta, 1980, pág. 20.

16 [Nota do original] Chavanne e Burst J., Droit de la Propriété Industrielle, Dalloz, 1976, pág. 84; Pontes de Miranda, Tratado, Vol. XVI, pág. 351; Gama Cerqueira, Tratado 2a 2a. Ed. 1982, pág. 260; Ramella, Le Nouveau Régime des Brevets d'Invention Ed. Sirey 1979, pág. 206, pág. 125; Leonardos L. O Contrato de Licença... in Anuario da Propriedade Industrial, 1978, pág. 41; Roubier, Paul, Le Droit de la Propriété Industrielle, L. Sirey, 1952; Vo. II. pág. 260; Ramella, Agustin, Tratado Vol. I, Madrid, 1913, pág. 225; Contrários: Mathely, Raul, Le Droit Français des brevets d'invention, Paris, 1974, pág. 385; Ascarelli, Tulio, Teoria de la Concurrencia y de los biens imateriales Barcelona, Bosch Ed. 1970, pág. 350; a esta última corrente se tradicionalmente se filia o Direito da Propriedade Industrial no Brasil (vide AN INPI 17/76, 13 e 15).

17 [Nota do original] Troller, Alois, Théorie et pratique du Droit de la Propriété Immaterielle, Helbing, & Lichtenhahn, Bâle, pág. 162; Sabatier, op. cit. , pág. 61; W. Ferreira, Tratado, Vol. 3 pág. 544.

concedido pelo Estado e oponível contra todos indistintamente, é que caracteriza a licença .<sup>18</sup>

Assim, é através da licença de marcas ou da franquia que se autoriza o emprego de uma marca por terceiros.

Newton Silveira <sup>19</sup> distingue as seguintes modalidades:

1. Licença de uso de marca para a fabricação de produtos.
2. Licença de uso de marca para a comercialização de produtos.
3. Licença de uso de sinais utilizados na publicidade.
4. Uso dos sinais distintivos no franchise.

O poder de controle como essência da licença.

Segundo o art. 139 do CPI/96, o titular de registro ou o depositante de pedido de registro poderá celebrar contrato de licença para uso da marca, sem prejuízo de seu direito de exercer controle efetivo sobre as especificações, natureza e qualidade dos respectivos produtos ou serviços.

Confirmam-no os precedentes:

"MARCA e PROCEDÊNCIA são conceitos jurídico-comerciais absolutamente distintos, sem confluência obrigatória. Enquanto o primeiro visa identificar os produtos, conferindo-lhes distinguibilidade dentre os demais comercializados no mercado; o segundo diz respeito à pessoa do fabricante, que mais das vezes pode não ser o titular da marca, sem que isso cause qualquer tipo de confusão ao consumidor ou à concorrência, uma vez que a própria lei autoriza o uso concomitante de marcas pelo titular e terceiros, decorrente de contrato de licença firmado entre as partes." TRF2, Ai 140645, Proc. 2005.02.01.009599-2, 2a. Turma Especializada, Des. Messod Azulay Neto, 28/11/2006, DJU DATA: 11/01/2007 PÁGINA: 62.

"Evidente o direito à indenização por lucros cessantes, haja vista a norma contida nos artigos 209 e 210, III da Lei nº 9.279/96, cujo valor deverá ser apurado em liquidação de sentença. E assim é porque a Apelante, para não incorrer nas penas da lei, deveria ter requerido licença para uso do nome da Recorrente Adesiva". Tribunal de Justiça do Estado do Paraná, 1ª Câmara Cível, Des. Antonio Prado Filho, AI0085269-3, Julgado em 15.02.2000.

" (...) a Autora é titular da marca Folha do Turismo, consoante o documento de fls. 38, dispondo o artigo 130 da Lei de Propriedade Industrial que ao titular cabe zelar pela integridade material ou reputação de sua marca. Desta forma, ao cotejarmos o nome da marca registrada pela Autora e o site lançado pelo segundo Réu, denominado folhaturismo.com.br verifica-se, à toda evidência, a semelhança capaz de confundir os usuários das informações, sendo irrelevantes a não auferição de lucro pelo segundo Réu, o fato de ter acrescido em seu site a informação quanto a ser independente e não fazer parte do grupo Folha Dirigida e, ainda, de não desejar captar a sua clientela, pois tais circunstâncias não descaracterizam o uso indevido da marca, já que não pode ser utilizada sem o consentimento do titular, como se depreende do inciso II, do artigo 130 da Lei Propriedade Industrial, que assegura a seu titular o direito de licenciar o seu

---

18 [Nota do original] A prática de muitos países considera "licença" também certos contratos de know how.

19 [Nota do original] Newton Silveira, Licença de Uso de Marcas, Tese, F. Direito USP, 1982.



uso, configurando-se o ato ilícito, que enseja o dever de indenizar em montante idêntico ao da remuneração que o autor da violação teria pago ao titular do direito violado pela concessão de uma licença que lhe permitisse legalmente explorar o bem, na forma do inciso III, do artigo 210, da Lei 9279/96, merecendo manutenção o resultado de procedência do pedido”. Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro, 8ª Câmara Cível, Des. Adriano Celso Guimarães, AC 2009.001.06128, Julgamento 08.09.2009. (...)

Impossibilidade de impor um uso não consentido de uma marca.

Essa vedação é tão categórica que mesmo o Estado está impedido de obrigar o titular a suportar o uso não consentido de sua marca. Tal consta de texto internacional, o Tratado TRIPS da OMC:

(TRIPS) ART.21 - Os Membros poderão determinar as condições para a concessão de licenças de uso e cessão de marcas, no entendimento de que não serão permitidas licenças compulsórias e que o titular de uma marca registrada terá o direito de ceder a marca, com ou sem a transferência do negócio ao qual a marca pertença.

É certo que outros imperativos *de direito público* podem condicionar o uso de marca pelo titular, como no caso de imposição derivada das leis antitruste<sup>20</sup>. Mas certamente não é esse o caso.

Só nos termos autorizados é facultado o uso.

Dizem os precedentes:

“Aduz que, através de contratos que preenchem todos os requisitos do art. 104 do CC, a recorrente obteve o direito de cessão das marcas das empresas para fabricar e comercializar uniformes para os alunos destas, assumindo compromisso de qualidade e quantidade que as demais empresas não possuem (...)Na fabricação e venda dos uniformes há, indiscutivelmente, a utilização da marca das escolas o que é licitamente possível somente com a autorização destas (...)Pelo todo exposto, revelam-se presentes os requisitos autorizadores da concessão da liminar pretendida, razão pela qual dou provimento ao recurso para reformar a decisão atacada deferindo o pedido liminar para que as agravadas se abstenham de confeccionar e comercializar os uniformes que são objetos de contratos que concederam a exclusividade de tais atos à agravante sob pena de multa diária no valor de R\$500,00 (quinhentos reais), para cada uma”. Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais, 15ª Câmara Cível, Des. José Afonso da Costa Côrtes, AC 1.0481.06.054001-2(1), DJ 08.05.2007.

Cessado o vínculo autorizativo, cessa a possibilidade de uso.

O direito aqui é manso. Findo o contrato que permite o uso por terceiros, nas condições controladas pelo titular, deve-se cessar o uso da marca imediatamente:

*“Independentemente do motivo ou responsável pela rescisão, fato é que a ambas as partes não desejam mais o acordo e o entendem rescindido - Ilícitude da conduta da ré que, entendendo a relação rompida e deixando de adimplir suas prestações, continuou a fazer uso das marcas a que fazia jus somente por força do contrato de franquia - Quebra de dever contratual - Disponibilidade dos direitos de propriedade industrial - Sanções contratuais devem prevalecer sobre aquelas civis dispostas na LPI”*

---

20 [Nota do original] Lei nº 12.529, de 30 de novembro de 2011. Art. 37. A prática de infração da ordem econômica sujeita os responsáveis às seguintes penas: (...) IV - a recomendação aos órgãos públicos competentes para que: (...) a) seja concedida licença compulsória de direito de propriedade intelectual de titularidade do infrator, quando a infração estiver relacionada ao uso desse direito;

(TJSP, *Apelação Cível n.º 583.800.4/9-00, Quarta Câmara de Direito Privado, Relator: Des. Francisco Loureiro, julgado em 30.4.2009*)

"APELAÇÃO CÍVEL - CONTRATO DE FRANQUIA UTILIZAÇÃO INDEVIDA DA MARCA PELO FRANQUEADO APÓS A RESCISÃO CONTRATUAL. - VIOLAÇÃO DO CONTRATO ESTABELECIMENTO NO MESMO RAMO DO FRANQUEADOR PROIBIÇÃO CONTRATUAL - BOA-FÉ OBJETIVA CONCORRÊNCIA DESLEAL - DANOS MORAIS - LUCROS CESSANTES - PARALIZAÇÃO DAS ATIVIDADES DA EX FRANQUEADA.

Apelante franqueador que se insurge contra a sentença que julgou improcedentes os pedidos de indenização por lucros cessantes e danos morais sob a alegação de que os franqueados teriam mantido estabelecimento concorrente atuando no mesmo segmento empresarial do franqueador, bem como estariam vendendo produtos padronizados e identificados por sua marca mesmo após a rescisão contratual por inadimplência no pagamento dos royalties. Prova dos autos que demonstra claramente que os franqueados mantiveram comércio no mesmo segmento empresarial do franqueador, além de comercialização de produtos com a marca deste, inclusive emitindo notas fiscais com o logotipo identificador da marca do apelante. Lesão a deveres pós-contratuais.

Conduta incompatível com a boa-fé objetiva. Inteligência do art. 422 CC. Concorrência desleal que advém da comercialização desautorizada da marca. Inteligência dos inc. IV, V e XI do art. 195 da Lei. 9279/96. Utilização indevida da marca, fora dos padrões determinados pela franqueadora, comercializados em meio a produtos diversos e sob razão social distinta da que identifica o titular da marca. Fatores que caracterizam lesão à imagem empresarial do apelante. Dano moral. Cabimento. Fixação segundo a razoabilidade e proporcionalidade exigidas na hipótese. Lucros cessantes não provados. Paralisação das atividades da ex-franqueada que agrediria a função social da empresa. Recurso a que se dá parcial provimento." TJRJ, AC 0000020-06.2007.8.19.0207 (2009.001.20666), Quinta Câmara Cível, Des. Cristina Tereza Gaulia. 16/06/2009.

Desta maneira, o titular da marca tem poderes legais de negar ou consentir o uso de suas marcas por terceiros, e de haver pagamento por esse assentimento. Exatamente como o proprietário de um imóvel, locado a terceiros, poderá haver aluguéis pela utilização de seu bem, assim será o titular do registro habilitado a extrair proveito econômico por suas marcas.

### **Do tratamento da licença pela legislação tributária**

Os pagamentos feitos por força do uso de uma marca licenciada são tratados, no âmbito do IRPJ e da CSLL como *despesas dedutíveis*.

#### Quando o royalty de marca é dedutível

Em nosso livro de 1984<sup>21</sup>, assim dissemos:

2. DISPÊNDIOS EM TECNOLOGIA E EM LICENÇAS DE DIREITOS DE PROPRIEDADE INDUSTRIAL

---

21 BARBOSA, Denis Borges, Tributação da Propriedade Industrial e do Comércio de Tecnologia, Revista dos Tribunais/INPI, 1984, p. 38 e seg.

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

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

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

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

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

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

### 2.1 Custo ou ativação

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

### 2.2 Custo ou despesa

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

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

### 2.3 Necessidade e usualidade

A terceira indagação é se a despesa satisfaz os princípios básicos de dedutibilidade (art. 21919 do RIR/9980): a) é um dispêndio necessário para a manutenção da fonte produtora do rendimento? ab) é um dispêndio usual no setor da economia em questão?

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

### O que são *royalties* para a legislação tributária

São dedutíveis os *royalties* devidos por marcas. O que são *royalties*?

Como é essencial que se entenda o que são *royalties*, como gênero, permitimo-nos transcrever nosso estudo mais recente sobre a questão<sup>22</sup>:

#### 3.1 Definição de *royalties*\*\*

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

“os rendimentos de qualquer espécie decorrentes do uso, fruição ou exploração de direitos, tais como: a) direitos de colher ou extrair recursos vegetais, inclusive florestais; b) direito de pesquisar e extrair recursos minerais; c) uso ou exploração de invenções, processos e fórmulas de fabricação e de marcas de indústria e comércio; d) exploração de direitos autorais, salvo quando percebidos pelo autor ou criador do bem ou obra”.

Os vários acordos internacionais de bitributação, no entanto, têm um entendimento um pouco diverso, caracterizando como *royalties* figuras que são tratadas como aluguel, despesas de assistência técnica ou serviços técnicos especializados. A matriz dos acordos, a Convenção Tipo da OECD, entende, como *royalties*, as remunerações de qualquer natureza pagas pelo uso ou pela concessão do uso de direitos de autor sobre obras literárias, artísticas ou científicas (inclusive dos filmes cinematográficos, filmes ou fitas de gravação de programas de televisão ou radiodifusão), de patentes, marcas de indústria ou de comércio, desenhos ou modelos, planos, fórmulas ou processos secretos, bem como por informações correspondentes à experiência adquirida no setor industrial, comercial ou científico (art. 12 da Convenção Modelo). Em 1992 foi excluído do artigo 12 da Convenção Modelo da OECD o uso ou concessão do uso de equipamentos industriais, comerciais ou científicos, que passou a ser tributado com base no artigo 7 da Convenção Modelo da OECD<sup>23</sup>, tão combatido e desprestigiado pelo fisco brasileiro, em especial em referência a serviços<sup>24</sup>.

---

22 BARBOSA, Denis Borges e SIQUEIRA, Marcelo Gustavo Silva, *Tributação da Propriedade Industrial e do Comércio de Tecnologia*, 2ª. Edição, no prelo .

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

23 [Nota do original] Model Tax Convention on Income and on Capital (condensed version). Organisation for Economic Co-Operation and Development – OECD, July 2008, p. 135/136.

24 [Nota do original] Ato Declaratório (Normativo) COSIT nº (Normativo) COSIT nº 001, de 05 de janeiro de 2000: “Dispõe sobre o tratamento tributário a ser dispensado às remessas decorrentes de contratos de prestação de assistência técnica e serviços técnicos sem transferência de tecnologia. (...) tendo em vista o disposto nas Convenções celebradas pelo Brasil para Eliminar a Dupla Tributação da Renda e respectivas portarias regulando sua aplicação, no art. 98 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 e nos arts. 685, inciso II, alínea "a", e 997 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, declara, em caráter normativo, às Superintendências Regionais da Receita Federal, às Delegacias da Receita Federal de Julgamento e aos demais interessados que: I - As remessas decorrentes de contratos de prestação de assistência técnica e de serviços técnicos sem transferência de tecnologia sujeitam-se à tributação de acordo com o art. 685, inciso II, alínea

Todavia, a constante evolução tecnológica que resulta na criação de novos direitos de propriedade industrial (o art. 2º, inciso IV e art. 4º, inciso I e parágrafos 1º e 2º da Medida Provisória 482/10, convertida na Lei 12.270/10, demonstram essa realidade) e a falta de uma cláusula aberta ou conceito indeterminado que facilite a inclusão dos mesmos na definição de royalties da Convenção Modelo da OECD, já resulta em vezes a favor da mudança do artigo 12 da mesma e respectivo comentários<sup>25</sup>.

O Brasil, como regra geral (como constava no Acordo com a República Federal da Alemanha, denunciado pela mesma), inclui no protocolo de assinatura especificamente como *royalties* também os pagamentos resultantes de serviços técnicos e de assistência técnica, já que, inclusive, ressalva nos comentários a Convenção Modelo da OECD<sup>26</sup>, a tributação na fonte pagadora nesses casos.

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

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

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

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

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

De qualquer forma, o art. 71 da Lei 4.506/64 dá a noção geral de alugueis e *royalties*, como um gênero coletivo, ao exigir, para ser lícita a dedutibilidade de tais pagamentos, que estes sejam necessários para manter a posse, uso ou fruição de bens ou direitos, os

---

"a", do Decreto nº 3.000, de 1999. II - Nas Convenções para Eliminar a Dupla Tributação da Renda das quais o Brasil é signatário, esses rendimentos classificam-se no artigo Rendimentos não Expressamente Mencionados, e, conseqüentemente, são tributados na forma do item I, o que se dará também na hipótese de a convenção não contemplar esse artigo. III - Para fins do disposto no item I deste ato, consideram-se contratos de prestação de assistência técnica e de serviços técnicos sem transferência de tecnologia aqueles não sujeitos à averbação ou registro no Instituto Nacional da Propriedade Industrial - INPI e Banco Central do Brasil.” Porém, já temos decisões do judiciário contra tal ato.

25 [Nota do original] GARCIA HEREDIA, Alejandro. The Definition of Royalties in International Tax Law: The Copyright, Industrial Rights and Know-How. Resumo da tese que venceu o EATTA (European Academic Tax Thesis Award) de 2007. Disponível em [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/resources/documents/taxation/gen\\_info/conferences/TaxThesisAw\(GarciaHere dia\).pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/gen_info/conferences/TaxThesisAw(GarciaHere dia).pdf). Acesso em 05/03/2010.

26 [Nota do original] Model Tax Convention on Income and on Capital (condensed version). Organisation for Economic Co-Operation and Development – OECD, July 2008, p. 391.

quais, por sua vez, produzem os rendimentos da empresa. Assim, é *royalty* ou aluguel o montante destinado a remunerar o uso, fruição ou posse de bem ou direito alheio, e que permanece como tal, já que os pagamentos destinados à aquisição dos mesmos bens ou direitos não são dedutíveis (Lei 4.506/64, art. 71, parágrafo único, “c”, ressalvados os casos do art. 356 do RIR/99).

Mas, como é diversa a regulação dos *royalties* e aluguéis (por exemplo: *royalty* pago a sócio pessoa física é tido como indedutível pela legislação<sup>27</sup>; o aluguel pago a sócio pessoa jurídica é dedutível, desde que dentro dos níveis de mercado), resta sem resolução o que será uma coisa e o que será outra. Também obscura é a fronteira entre os pagamentos de assistência técnica e os devidos como *royalties*, como se verá na seção deste trabalho destinada a definição de assistência técnica.

A Lei também regula os assessorios dos *royalties*. Segundo o art. 53, § 1º do RIR/99 (Lei 4.506/64, art. 22, parágrafo único e Dec.-lei 1.642/78, art. 8º), no ponto aplicável também à definição dos *royalties* em geral, inclusive os pagos por ou atribuídos às pessoas jurídicas, são também classificados como *royalties* os juros de mora e quaisquer outras compensações pelo atraso no pagamento destes. Este princípio resulta em que, uma vez se deixe de pagar os royalties no tempo, forma e lugar acordado, serão classificados como royalties os juros de mora, multas e demais acessórios; o que ocorre, se o montante acrescido exceder os limites de valor da lei?

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

Outra hipótese de integração, nos *royalties*, de verbas de outra natureza está no art. 23, § 1º da Lei 4.506/64; os móveis ou benfeitorias, ou quaisquer outros bens do titular do recebimento, cuja aquisição for imposta como condição para a celebração do contrato. Assim, se o titular de uma patente obrigar à compra de insumos ou componentes de sua propriedade para aceder na licença (no que se chama vulgarmente de tie-in arrangement e é proibido em geral pelas leis antitruste ou de abuso do poder econômico), tal valor acrescerá a base de cálculo do limite de dedutibilidade. As regras administrativas em vigor na época da 1ª edição desse livro (AN-INPI nº 15/75, item 2.2.1 - nota e 3.2.1 - nota, revogado pela Resolução INPI nº 22/91, que foi sucedido pelo Ato Normativo INPI nº 120/93 e posteriormente pelo Ato Normativo INPI nº 135/97) contemplavam a exclusão, na base de cálculo dos produtos importados do licenciador ou de quem este indicar; o efeito é similar ao previsto na Lei 4.506/64, mas não é igual. Cabe, pois, adequar, no ponto, as normas administrativas e as leis fiscais.

De outra parte, não é *royalty* o pagamento do custo das máquinas, equipamentos e instrumentos patenteados (Lei 4.506/64, art. 23, § 2º; RIR/99, art. 53, § 2º). Com efeito, difere o pagamento de *royalty* (rendimento pela exploração de direitos de propriedade industrial, etc.) e o preço do bem físico em que a tecnologia patenteada está inserida: uma coisa é o direito de reproduzir o bem (direito intelectual) e outra o

---

27 [Nota do original] Desde o RIR/94 (art. 292, I) consta que não são dedutíveis “os royalties pagos a sócios, pessoas físicas ou jurídicas, ou dirigentes de empresas, e a seus parentes ou dependentes”. O RIR/99 repete a redação no seu artigo 353, I. Todavia, o artigo 71, parágrafo único, “d” da Lei 4.506/64 prevê que não são dedutíveis “os “royalties” pagos a sócios ou dirigentes de empresas, e a seus parentes ou dependentes”, logo a inclusão das sócias pessoas jurídicas na vedação é ilegal, tal como já decidiu a Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF): “ROYALTIES PAGOS A SÓCIO PESSOA JURÍDICA – DEDUTIBILIDADE FISCAL – Na vigência do art. 71 da Lei 4.506/64, a vedação constante do art. 71, parágrafo único, letra 'd' não se estende aos pagamentos efetuados a sócio pessoa jurídica. (...)” (MF/Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), Acórdão Número CSRF/01-04.629, Relator Cândido Rodrigues Neuber, Data da Sessão 12/08/2003)

direito ao bem reproduzido. Um, é o fruto do direito intelectual, outro, o resultado da alienação do *corpus mechanicum*. Economicamente, no preço do bem fabricado sob licença, há uma parcela correspondente aos *royalties*; este segmento do custo, porém, não é, juridicamente, *royalty*.

Cabe ressaltar que o Acordo sobre a Implementação do Artigo VII do Acordo Geral sobre Tarifas e Comércio 1994 (Decreto 1.355/94) de Valoração Aduaneira (“AVA-GATT”) prevê que devem ser acrescidos ao valor aduaneiro os “royalties e direitos de licença relacionados com as mercadorias objeto de valoração, que o comprador deva pagar, direta ou indiretamente, como condição de venda dessas mercadorias, na medida em que tais royalties e direitos de licença não estejam incluídos no preço efetivamente pago ou a pagar” (artigo 8, parágrafo 1 (c) do AVA-GATT). Os serviços técnicos, por sua vez, se vinculados a elaboração de um equipamento a ser importado e efetuados – antes da importação – no país exportador, por exemplo, também integram (a remuneração correspondente) o valor aduaneiro e não são submetidos ao INPI (artigo 8, parágrafo 1 (b) (iv) do AVA-GATT).

No art. 23 da Lei 4.506/64, reproduzido somente no art. 53 do RIR/99, como se valesse a disposição só no tocante às pessoas físicas (o que não ocorre) está também a previsão de que, como *royalties*, também são entendidos:

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

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

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

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

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

O primeiro item não necessita de comentário. O segundo item contempla, por exemplo, o pagamento dos técnicos necessários à assistência tecnológica suplementar necessária para, em alguns casos, pôr o objeto da patente em exploração; as luvas e outros prêmios, a que se refere o terceiro item, não são dedutíveis, mas ativáveis e amortizáveis proporcionalmente ao tempo do contrato (RIR/99, art. 353, II; art. 71, parágrafo único da Lei 4.506/64)

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

### O limite quantitativo do pagamento de royalties de marcas

A legislação vigente, porém, estabelece um *limite quantitativo* máximo para as despesas de *royalties de marcas*. Assim descrevemos o problema:

### 3.8 *Royalties* de patentes de invenção, marcas de indústria e comércio. Limite\*

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

Com efeito, há limitação quantitativa específica da dedutibilidade no caso de marcas.

Por que isso se dá? Diz o art. 74 da Lei nº 3.470/58:

Lei 3.470, de 28 de novembro de 1958 - Altera a legislação do Imposto de Renda e dá outras providências.

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 deduzidos 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) de receita bruta do produto fabricado ou vendido.

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

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

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

Sob tal dispositivo, foram editadas as Portarias 436/58, 113/59, 303/59 e GB 314/70, estipulando, para cada atividade, o limite de dedução.

Por sua vez, diz a Lei nº 4.131/62, no pertinente:

Art. 12 - As somas das quantias devidas a título de *royalties* pela exploração de patentes de invenção, ou uso de marca de indústria e de comércio e por assistência técnica, científica, administrativa ou semelhante, poderão ser deduzidas, nas declarações de renda, para efeito do art. 37 do Decreto 47.373, de 7 de setembro de 1959, até o limite máximo de 5% (cinco por cento) da receita bruta do produto fabricado ou vendido.

§ 1º - Serão estabelecidos e revistos periodicamente, mediante ato do Ministro da Fazenda, os coeficientes percentuais admitidos para as deduções a que se refere este

---

\* [Nota do original] Francisco R.S. Calderaro, pp. 48 e 105; Ruy Barbosa Nogueira, pp. 33 e 36.



artigo, considerados os tipos de produção ou atividades reunidos em grupos, segundo o grau de essencialidade.

§ 2º - As deduções de que este artigo trata serão admitidas quando comprovadas as despesas de assistência técnica, científica, administrativa ou semelhante, 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 da Propriedade Industrial.

Por fim, dispõe a Lei 4.506, de 30 de novembro de 1964, no pertinente:

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

- a) quando necessário 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 empresa, e a seus parentes ou dependentes, em relação à parcela que excede 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) (Revogado pela Lei nº 8.383/1991)

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 excedam dos limites periodicamente fixados pelo Ministro da Fazenda para cada grupo de atividades ou produtos, segundo o grau de sua essencialidade, de conformidade com a legislação específica sobre remessas de valores para o exterior.

Segundo o RIR em vigor (Decreto 3000/99), assim se acha regulamentado tal dispositivo:

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 (Lei nº 4.506, de 1964, art. 71).

Art. 353. Não são dedutíveis (Lei nº 4.506, de 1964, art. 71, parágrafo único):

I - os *royalties* pagos a sócios, pessoas físicas ou jurídicas, ou dirigentes de empresas, e a seus parentes ou dependentes;

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

III - os *royalties* pelo uso de patentes de invenção, processos e fórmulas de fabricação, ou pelo uso de marcas de indústria ou de comércio, quando:

a) pagos pela filial no Brasil de empresa com sede no exterior, em benefício de sua matriz;

b) pagos pela sociedade com sede no Brasil a pessoa com domicílio no exterior que mantenha, direta ou indiretamente, controle do seu capital com direito a voto, observado o disposto no parágrafo único;

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

a) que não sejam objeto de contrato registrado no Banco Central do Brasil; ou

b) cujos montantes excedam aos limites periodicamente fixados pelo Ministro de Estado da Fazenda para cada grupo de atividades ou produtos, segundo o grau de sua essencialidade, e em conformidade com a legislação específica sobre remessas de valores para o exterior;

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

a) que não sejam objeto de contrato registrado no Banco Central do Brasil; ou

b) cujos montantes excedam aos limites periodicamente fixados pelo Ministro de Estado da Fazenda para cada grupo de atividades ou produtos, segundo o grau da sua essencialidade e em conformidade com a legislação específica sobre remessas de valores para o exterior.

Parágrafo único. O disposto na alínea "b" do inciso III deste artigo não se aplica às despesas decorrentes de contratos que, posteriormente a 31 de dezembro de 1991, sejam averbados no Instituto Nacional da Propriedade Industrial - INPI e registrados no Banco Central do Brasil, observados os limites e condições estabelecidos pela legislação em vigor (Lei nº 8.383, de 1991, art. 50).

Note-se, ao transitar nesses textos, que todas as restrições mencionadas se aplicam exclusivamente aos *royalties*.

- (a) pelo uso de patentes de invenção, processos e fórmulas de fabricação pagos ou creditados a beneficiário domiciliado no exterior; ou
- (b) pelo uso de marcas de indústria e comércio pagos ou creditados a beneficiário domiciliado no exterior.

São assim, limitações que se aplicam a *certas* modalidades de royalties.

#### Da aplicabilidade do limite quantitativo às operações internas

O regime tributário especial de dedutibilidade dos *royalties* é estabelecido, no sistema vigente, pelo art. 74 da Lei 3.470/58, pelos arts. 12 e 14 da Lei 4.131/62, pelo art. 18 do Dec. 55.762/69, pelo art. 71 da Lei 4.506/64, pelos arts. 352, 353 e 355 do RIR/99, tudo interpretado por uma massa de portarias, instruções normativas, atos declaratórios normativos e pareceres normativos. Tem-se levantado uma série de dúvidas sobre a coexistência desta legislação editada em épocas diferentes, e tratando dos mesmos objetos.

Pela regra do art. 2º, § 1º da Lei de Introdução do Código Civil, uma norma revoga a anterior, seja por conflito entre as duas, seja pelo fato de a segunda ter regulado completamente a matéria de que tratava a anterior; de outro lado, o § 2º do mesmo dispositivo preceitua que uma lei geral e uma especial, quanto à matéria tratada, convivem sem revogação.

Autores há, como Egberto Lacerda Teixeira e Luíz Mélega, que entendem ter a Lei 4.506/64, ao regular completamente a matéria de dedutibilidade dos *royalties* e de assistência técnica, ab-rogados os dispositivos anteriores sobre a mesma questão. Outros à maneira de Ruy Barbosa Nogueira, entendem que a revogação ou apenas da Lei 3.470/58, em seu art. 74.

O Fisco entende pela vigência e convivência de todos os dispositivos: um número de pareceres normativos espousa a crença (PNCST 102/75, 117/75, 139/75 e 86/77) e a referência cumulativa às três leis se encontra no mais recente Regulamento do Imposto sobre a Renda (Dec. 3.000/99). No entanto, o Dec.-lei 1.730/79, ao alterar a base de cálculo do limite de dedução dos *royalties* e despesas de assistência técnica, fez referência somente ao art. 12 da Lei 4.131/62, num ponto em que este é uniforme com o art. 74 da Lei 3.470/58.

De toda maneira, os argumentos doutrinários se prendem ao fato de que a Lei 4.131/62, tendo por objeto a regulação do capital estrangeiro no país, e às remessas de divisas, só iria regular a dedutibilidade de *royalties* e pagamentos de assistência técnica quando devidos ao exterior; mas a Lei 4.506/64, ao regular em geral a matéria, teria revogado a norma de 1958, conquanto coexista com a norma especial de 1962. Ao momento da análise de cada condição específica de dedutibilidade dos *royalties* será feita referências à questão da vigência de tais leis, no que for pertinente ao ponto.

Sobre o tema, foi efetuada extensa pesquisa sobre inúmeros precedentes do contencioso judicial e administrativo sobre a aplicação das limitações de

dedutibilidade às operações internas. Permitimo-nos transcrever o resultado dessa análise sobre a questão <sup>28</sup>:

Cabe aqui uma apresentação da evolução do contencioso administrativo e judicial sobre o tema. Em 1970, uma decisão do Conselho de Contribuintes (1º CC, 1ª Câmara, Ac. 62.530/70) entendeu vigente o art. 74 da Lei de 58, apesar da superveniência das leis sucessivas. Posteriormente, a questão foi debatida no âmbito do extinto Tribunal Federal de Recursos – TFR, que seguiu a interpretação de que tal limitação não era mais aplicável entre partes domiciliadas no Brasil<sup>29</sup>, ou seja, a Lei 4.506/64 teria revogado as disposições referentes a dedutibilidade de royalties previstas na Lei 3.470/58, de modo que as limitações se mantinham apenas nas operações envolvendo beneficiário no exterior:

“TRIBUTARIO. IMPOSTO DE RENDA. ROYALTIES. PESSOAS DOMICILIADAS NO BRASIL. LEI N. 4.506, DE 1964. RIR, DECRETO N. 76.186, DE 1975, ARTIGO 177. (...) "Royalties" pagos a pessoas domiciliadas no Brasil: não se justifica a limitação quantitativa, a exemplo do que ocorre com os "royalties" pagos a pessoas domiciliadas no estrangeiro, o que a Lei 4.506/64 veio corrigir. Assim, os limites de dedutibilidade, a partir da Lei n. 4.506/64, não se aplicam aos pagamentos a pessoas residentes ou domiciliadas no Brasil. (...)” (TFR, AC 68.411/RJ, Rel. Min. Carlos Mario Velloso, DJ 13/05/82) (grifos nossos)

---

28 BARBOSA, Denis Borges e SIQUEIRA, Marcelo Gustavo Silva, Tributação da Propriedade Industrial e do Comércio de Tecnologia, 2ª. Edição, no prelo .

29 [Nota do original] “TRIBUTARIO - IMPOSTO DE RENDA - ROYALTIES - PESSOAS DOMICILIADAS NO BRASIL. A partir da vigência da Lei 4506/64, não se justifica a limitação quantitativa dos royalties pagos a pessoas domiciliadas no Brasil.” (TFR, REO 146.381/SP, Rel. Min. Armando Rolemberg, DJ 18/04/89) “TRIBUTARIO. IMPOSTO DE RENDA. PAGAMENTO DE ROYALTIES A EMPRESA COM SEDE NO PAIS, POR USO DE MARCAS. DEDUTIBILIDADE DA DESPESA. (...) LEI 4506/64 (ART.71). DECRETO-LEI 1598/77 (ART. 6 E 8) EFEITOS. REVISÃO FISCAL. O pagamento de royalties por uso de marca, à empresa com sede no país não está sujeita a limite de dedutibilidade nem a registro do contrato respectivo no INPI. Revogação do art. 74 da Lei 3470, de 1954, pelo art. 71 da Lei 4506/64. Precedentes da Corte. (...)” (TFR, AMS 109.899/SP, Rel. Min. Sebastião Reis, DJ 16/06/88) (grifos nossos) “TRIBUTARIO. IMPOSTO DE RENDA. DEDUÇÃO. REGISTRO PREVIO DOS CONTRATOS DE TRANSFERENCIA DE ASSISTENCIA TECNICA NO INPI. EMPRESA DOMICILIADA NO TERRITORIO NACIONAL. DESCABIMENTO. RIR/80, INSTRUÇÃO NORMATIVA 005/74. CTN, ART. 99. I- Incensurável a r. sentença monocrática que dispôs que a simples leitura do disposto pelo art. 126 do Código de Propriedade Industrial, permite-nos verificar que, em tal dispositivo não se cria obrigação alguma de natureza tributária. Nele se exige, tão só para os fins do art. 2 da Lei 5648/70, o registro dos contratos de transferência de tecnologia no INPI. Assim, ver-se em tal norma, art. 126 do CPI, uma norma de natureza tributária, e ir além do que expressamente previu o legislador, porque as restrições tocantes a dedutibilidade só são cabíveis a empresas domiciliadas no exterior. II- Normas hierarquicamente inferiores não alcançam disposições de texto hierarquicamente superior. (RIR/80, Instrução Normativa 005/74, CTN, art. 99). (...)” (TFR, AMS 109.706/RS, Rel. Min. Geraldo Sobral, DJ 03/12/87) (grifos nossos) “TRIBUTARIO-IMPOSTO DE RENDA- ROYALTIES- DEDUÇÃO- L-4506/74- DOMICILIADOS NO EXTERIOR. 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-3470/58, e se silenciou sobre os "royalties" pagos à domiciliados no país, foi para admitir dedução da despesa respectiva, independe das restrições, postas pra os pagamentos a residentes no estrangeiro. Isto é pretendeu distinguir, diferentemente do diploma de 1958; Outrossim, cuidava-se de matéria polêmica, no regime da legislação anterior, e daí o silêncio do legislador valer como uma opção no sentido de excluir de suas cogitações o pagamento de “royalties” a beneficiários no território nacional, como ocorre na espécie. Revogação do ART-74 da L-3870/54 pelo art.71 da L-4506/64. (...)” (TFR, AC 59.884/SP, Rel. Min. Sebastião Reis, DJ 13/10/83) (grifos nossos) “TRIBUTARIO. IMPOSTO DE RENDA. ROYALTIES. PESSOAS DOMICILIADAS NO BRASIL. LEI N. 4.506, DE 1964. RIR, DECRETO N. 76.186, DE 1975, ARTIGO 177. (...) "Royalties" pagos a pessoas domiciliadas no Brasil: não se justifica a limitação quantitativa, a exemplo do que ocorre com os "royalties" pagos a pessoas domiciliadas no estrangeiro, o que a Lei 4.506/64 veio corrigir. Assim, os limites de dedutibilidade, a partir da Lei n. 4.506/64, não se aplicam aos pagamentos a pessoas residentes ou domiciliadas no Brasil. (...)” (TFR, AC 68.411/RJ, Rel. Min. Carlos Mario Velloso, DJ 13/05/82) (grifos nossos) Tais decisões chegaram a introduzir sérias modificações no entendimento expresso nas seções 3.2, 3.9 e 4.3 deste trabalho, possibilitando, como nosso primeiro caso, pagamentos de royalties de até 15%, ao invés do limite de 5% da Portaria 436/58.

Porém, em 1992, o Supremo Tribunal Federal – STF proferiu decisão no sentido de que não houve revogação e de que a limitação também era aplicável em face de operações entre partes no Brasil:

“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 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.” (STF, RE 104.368/SP, Rel. Min. Néri da Silveira, DJ 28/02/1992) (grifo nosso)

Posteriormente, alguns TRFs proferiram decisões a favor<sup>30</sup> e contra<sup>31</sup> a revogação, enquanto no âmbito administrativo (no âmbito do Conselho de Contribuintes, já que nas instâncias inferiores a maioria das decisões sempre foi contra a revogação<sup>32</sup>) eram proferidas decisões a favor<sup>33</sup> e contra a revogação<sup>34</sup>. Somente em 2002, por meio do

---

30 [Nota do original] “EMENTA: TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. ROYALTIES. LEI-3470/58. LEI-4506/64. O ART-71 da LEI-4506/94 deu nova redação ao ART-74 da LEI-3470/58, operando-se a revogação tácita (LICC-41, ART-2 PAR-1).” (TRF4, AC 95.04.49769-1, Primeira Turma, Relator Vladimir Passos de Freitas, DJ 16/12/1998) “I - TRIBUTARIO - IMPOSTO DE RENDA - PESSOA JURIDICA - LANÇAMENTO SUPLEMENTAR POR INFRAÇÃO AO ART. 233 DO RIR. I - Os limites de dedutibilidade, fixados pela lei n.º 4506/64, não se aplicam aos pagamentos de 'royalties' a pessoas residentes ou domiciliados no Brasil - o citado art. 233 tem que ser interpretado em harmonia com a lei no. 4506/64, nos estritos termos do art. 99 do C.T.N. II - Remessa improvida.” (TRF2, Primeira Turma, REO 91.02.05879-0, Rel. Des. Fed. Frederico Gueiros, DJ 21/01/1992)

31 [Nota do original] “(...) DESCABIMENTO DE DEDUÇÕES POR PESSOAS JURÍDICAS DOMICILIADAS NO BRASIL, DE "ROYALTIES", EM MONTANTE SUPERIOR AO LIMITE ESTABELECIDO NA LEI. RECURSO DA AUTORA A QUE SE NEGA PROVIMENTO E "REO" A QUE SE DÁ PROVIMENTO, NÃO CONHECIDO O RECURSO VOLUNTÁRIO DA UNIÃO FEDERAL.” (TRF2, AC 89.02.01764-8, Terceira Turma, Rel. Des. Fed. Rogério Carvalho, DJ 16/11/1995)

32 [Nota do original] “Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ Ementa: 'ROYALTIES'. INOBSERVÂNCIA DOS REQUISITOS LEGAIS. LIMITE PERCENTUAL. BENEFICIÁRIO RESIDENTE NO PAÍS. As despesas com 'royalties' pelo uso de marcas têm sua dedutibilidade limitada a 1%, independentemente do domicílio do beneficiário. Segundo entendimento do Supremo Tribunal Federal - STF, a Lei nº 4.506/1964 não revogou o artigo 74 da Lei nº 3.470/1958. Ano-Calendário: 1997” (MF/SRF/DRJ-Rio de Janeiro, 4ª Turma, Acórdão 7749 de 30/05/2005) (grifo nosso) “Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ Ementa: 'ROYALTIES'. INOBSERVÂNCIA DOS REQUISITOS LEGAIS. LIMITE PERCENTUAL. BENEFICIÁRIO RESIDENTE NO PAÍS. As despesas com 'royalties' pelo uso de marcas têm sua dedutibilidade limitada a 1%, independentemente do domicílio do beneficiário. Segundo entendimento do Supremo Tribunal Federal - STF, a Lei nº 4.506/1964 não revogou o artigo 74 da Lei nº 3.470/1958. Ano-Calendário: 1997” (MF/SRF/DRJ-Rio de Janeiro, 4ª Turma, Acórdão 7749 de 30/05/2005) (grifo nosso) “(...) Assunto2: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ Ementa2: DESPESAS COM ROYALTIES PELO USO DE MARCA. DEDUTIBILIDADE. LIMITE PERCENTUAL. BENEFICIÁRIO RESIDENTE NO PAÍS. As despesas com royalties pelo uso de marcas têm sua dedutibilidade limitada a 1%, independentemente do domicílio do beneficiário. Segundo entendimento do Supremo Tribunal Federal - STF, a Lei 4.506/1964 não revogou o art. 74 da Lei 3.470/1958. Ano-Calendário: 1996.” (MF/SRF/DRJ-Rio de Janeiro, 2ª Turma, Acórdão 4851 de 05/03/2004) (grifo nosso)

33 [Nota do original] “IRPJ - ROYALTIES PAGOS NO BRASIL - SUJEIÇÃO A 5% DO MONTANTE DA RECEITA LÍQUIDA - IMPROCEDÊNCIA - Não está sujeito ao limite de 5% do montante da receita líquida dos produtos vendidos os royalties pagos a empresas nacionais. Revogação do artigo 74 da Lei nº 3470/58 pelo artigo 71 da Lei nº 4506/64. Recurso provido.” (MF/Conselho de Contribuintes, Acórdão 107-04228, Rel. Conselheiro Natanael Martins, Data da Sessão 11/06/1997)

34 [Nota do original] “IRPJ - LIMITE DE DEDUTIBILIDADE - DESPESAS DE "ROYALTIES" - Embora a Lei nº 4.506/64 haja estabelecido modificações no que concerne à dedutibilidade das despesas de "royalties", não derogou o art. 74 da Lei nº 3.470/58. Assim, o limite de que trata o art. 233 do RIR/80 se aplica tanto a "royalties" pagos a domiciliados no País, como no exterior. Recurso não provido.” (MF/ Conselho de Contribuintes, Acórdão 103-20277, Rel. Conselheira Lúcia Rosa Silva Santos, DOU 11/08/00) “DESPESAS COM “ROYALTIES” – DEDUTIBILIDADE – ALCANCE DA LIMITAÇÃO – A limitação estabelecida no art. 233 do RIR/80 dirige-se indistintamente a beneficiários residentes no Brasil ou no exterior. A Lei nº 4.506/64, embora haja introduzido modificações no que concerne à

Acórdão CSRF/01-04.046, a Câmara Superior de Recursos Fiscais – CSRF firmou posicionamento a favor da revogação:

“IRPJ - IMPOSTO DE RENDA - ROYALTIES - LEI Nº 3.470/58 - LEI Nº 4.506/64 - O art. 71 da Lei nº 4.560/64 deu nova redação ao art. 74 da Lei nº 3.470/58, operando-se a revogação tácita (LICC, art. 2º, § 1º) (AC 95.04.49769-1TRF 4ª Região e REO 91.02.05879-0 TRF 2ª Região, Ac. 1º CC, 101-88.802 e 107-04.228). Recurso especial do contribuinte conhecido e provido.” (MF/CSRF, 1ª Turma, Rel. José Carlos Passuello, Acórdão CSRF/01-04.046 de 19/08/2002)

O Conselho de Contribuintes passou a seguir tal precedente<sup>35</sup>, mas nos últimos anos o TRF 3 e posteriormente o Superior Tribunal de Justiça – STJ proferiram decisões seguindo a orientação do STF:

“TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. IMPOSTO SOBRE A RENDA E ADICIONAL. ROYALTIES. LEIS NºS 3.470/58, ARTIGO 74 E LEI Nº 4.506/64, ARTIGO 71. COMPATIBILIDADE. DELEGADO DA RECEITA FEDERAL. LEGITIMIDADE PASSIVA "AD CAUSAM". (...) 3. Legítima a imposição de limite de dedutibilidade, fixada pela Lei nº 3.470/58 (artigo 74), no que tange aos pagamentos de royalties pelo uso de marca em favor de beneficiário residente no Brasil. 4. Não há falar-se em revogação tácita do artigo 74 da Lei nº 3.470/58 pelo artigo 71 da Lei nº 4.506/64, porquanto esta não regulou inteiramente a matéria, coexistindo perfeitamente com a Lei nº 3.470/58. O que fez a nova legislação editada foi dispor diversamente apenas e unicamente em relação aos domiciliados no exterior, da mesma forma como dispôs o Decreto nº 85.450-RIR/80 em seus arts. 233 e seguintes. 5. Apelação e remessa oficial providas para o fim de denegar a ordem.” (TRF 3<sup>36</sup>, Proc. 90.03.007316-3 (AMS 21220), Rel. Des. Marlí Ferreira, DJ 27/02/2004)

---

dedutibilidade de despesas com "royalties", não revogou o art. 74 da Lei nº 3.470/58, base legal do art. 233 do RIR/80. Precedente emanado do Supremo Tribunal Federal. (...).” (MF/Conselho de Contribuintes, Acórdão 105-12861, Rel. para o Acórdão Conselheiro Alberto Zouvi, Data da Sessão 10/06/1999)

35 [Nota do original] “IRPJ – IMPOSTO DE RENDA. - ROYALTIES. - LEI nº 4.506, de 1964. O artigo 71 da Lei nº 4.506, de 1964, deu nova redação ao artigo 74 da Lei nº 3.470, de 1958, do que resultou sua revogação tácita (LICC, art. 2º, § 1º). (...)” (MF/Conselho de Contribuintes, Acórdão 101-95615, Rel. Conselheiro Sebastião Rodrigues Cabral, Data da Sessão 23/06/2006) “IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA-IRPJ - ANO-CALENDÁRIO - 1995. (...) DESPESAS COM ROYALTIES - LIMITE DE DEDUTIBILIDADE - Inaplicabilidade das limitações percentuais da Lei nº 4.506/64. O art. 71 da Lei 4.506/64, regula inteiramente a questão relativa a dedutibilidade das despesas com royalties, revogando, assim, nos termos do art. 2º, § 1º LICC, o art. 74 da Lei 3.470/58, que estabelecia limitações percentuais à dedutibilidade dessas despesas. Os pagamentos efetuados a título de royalties é aplicado os mesmos limites para beneficiários domiciliados no País, como no exterior. (...)” (MF/Conselho de Contribuintes, Acórdão 105-14640, Rel. Conselheira Nadja Rodrigues Romero, Data da Sessão 12/08/2004) “IRPJ - ROYALTIES - DEDUTIBILIDADE- O art. 71 da Lei nº 4.560/64 disciplinou inteiramente a matéria relativa a dedutibilidade dos royalties, operando-se a revogação tácita da legislação anterior. (LICC, art. 2º, § 1º). Jurisprudência uniformizada pela CSRF conforme Ac. CSRF/01-04.046/2002.(...)” (MF/CC, Rel. Sandra Maria Faroni, Acórdão 101-94.552 de 16/04/2004) “IRPJ - ROYALTIES - DEDUTIBILIDADE - O art. 71 da Lei nº 4.560/64 disciplinou inteiramente a matéria relativa a dedutibilidade dos royalties, operando-se a revogação tácita da legislação anterior. (LICC, art. 2º, § 1º). Jurisprudência uniformizada pela CSRF conforme Ac. CSRF/01-04.046/2002. (...)” (MF/CC, Rel. Sandra Maria Faroni, Acórdão 101-94.546 de 15/04/2004) “IRPJ - CUSTOS, DESPESAS OPERACIONAIS E ENCARGOS. "ROYALTIES" - BENEFICIÁRIO RESIDENTE NO PAÍS. DEDUTIBILIDADE - LIMITE. Não está sujeito a limite o gasto com cessão pelo uso de patentes de invenção, processo e fórmulas de fabricação ou pelo uso de marcas de indústria ou de comércio, suportado pela pessoa jurídica e tendo como beneficiário do pagamento empresa sediada no País. O art.71 da Lei nº 4.506/64 deu nova redação ao art. 74 da Lei nº 3.470/58, operando-se a revogação tácita (LICC, ART. 2º, § 1º). (Ac- 95.04.49769-1 TRF 4ª Região e REO 91.02.05879-0 TRF 2ª Região, AC CSRF/01-04.046, 101-88.802 e 107-04.228). RECURSO PROVIDO.” (MF/Conselho de Contribuintes, Acórdão107-07514, Rel. Conselheiro José Clóvis Alves, Data da Sessão 29/01/2004)

36 [Nota do original] “TRIBUTÁRIO - EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL - IRPJ - ROYALTIES - REGIME JURÍDICO DAS DEDUÇÕES - COMPATIBILIDADE ENTRE O ARTIGO 12, § 3º, LEI Nº. 4.131/62, E OS ARTIGOS 52 E 71, LEI Nº. 4.506/64, SEM O DESEJADO EFEITO REVOGATORIO QUANTO AO LIMITE TEMPORAL, NA DETERMINAÇÃO DO LUCRO REAL DA PESSOA JURÍDICA - SUFICIENTE

“PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. MARCAS E PATENTES. DEDUTIBILIDADE DE DESPESAS. ROYALTIES . ARTS. 122 DO CÓDIGO COMERCIAL E 129 DO CÓDIGO CIVIL. PREQUESTIONAMENTO. AUSÊNCIA. SÚMULAS N. 282 E 356 DO STF. ART. 74 DA LEI N. 3.470/58. REVOGAÇÃO PELA LEI N. 4.506/64. NÃO-OCORRÊNCIA. ARTS. 174 E 175 DO REGULAMENTO DO IR. RECURSO ESPECIAL IMPROVIDO. (...) 2. 'A Lei n. 4.506/1964, embora haja estabelecido modificações, no que concerne a 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" (STF, RE n. 104.368-7-SP, Primeira Turma, Rel. Min. NÉRI DA SILVEIRA). 3. Recurso especial a que se nega provimento.” (STJ, REsp 204.696/RJ, Rel. Min. João Otávio de Noronha, DJ de 22/08/2005)

---

EVIDÊNCIA/PUBLICIDADE QUANTO AO USO DE PATENTE (80%) - PARCIAL PROCEDÊNCIA AOS EMBARGOS. 1. Em essência o debate sobre a força revogadora ou não dos artigos 52 e 71, Lei nº. 4.506/74, sobre o estabelecido pelo § 3º, do artigo 12, Lei nº 4.131/62, teor respectivamente. 2. Estabelecendo os citados artigos 52 e 71, em seu núcleo, requisitos de forma e de conteúdo, para a dedução, do lucro bruto, quanto aos royalties, para fins de determinação do lucro real da pessoa jurídica, cuidou o referido § 3º do artigo 12, anteriormente, de ângulo distinto, objetivamente sem colisão com aqueles ditames de 1974, dispondo sobre requisito temporal para os royalties a serem deduzidos, portanto distintos tais regramentos. 3. Em nenhum momento a afirmar o ordenamento, por evidente, tenha sido eliminada a limitação temporal fincada no implicado artigo 12, limpidamente dispondo sobre temas distintos em linha evolutiva no tempo, no âmbito do gênero dos tais royalties, as normas dos artigos 52 e 71. 4. Como uma luva a se amoldar o presente contexto ao estabelecido pelo § 2º, artigo 2º da LICC, a elucidar que a lei nova não revoga nem modifica a anterior, quando fixe preceitos gerais ou especiais em paralelo aos já existentes: este o quadro dos autos, de molde a não assistir razão ao pólo embargante, com efeito. 5. O fenômeno revogatório somente se descortina por vontade expressa ou por incompatibilidade, nenhuma das duas situações a se verificar no caso vertente. 6. Insustentável a tese fazendária em recurso : incontestado o registro junto ao INPI, sobre o equivalente a oitenta por cento em termos de uso de patente, somente os restantes vinte por cento é que atinentes à assistência técnica. 7. Aqui apanhado o Erário em sua própria essência tributante, a da frieza/objetividade dos signos de riqueza, dos fatos, sobre as formas (CTN, artigo 118) : mui superior a esta ou àquela genérica e insuficiente afirmação de "prestação de serviços", como se invoca a respeito, "i e", repousam os fatos, os eventos denotadores do cunho de uso de patente, de notória publicidade, inquebrantada pela União. 8. Improvimento às apelações e à remessa oficial. Parcial procedência aos embargos.” (TRF 3ª Região, TURMA SUPLEMENTAR DA SEGUNDA SEÇÃO, APELREEX 0500379-84.1993.4.03.6182, Rel. JUIZ CONVOCADO SILVA NETO, julgado em 08/11/2007, DJU DATA:21/11/2007) “TRIBUTÁRIO - EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL - IRPJ - ROYALTIES - REGIME JURÍDICO DAS DEDUÇÕES - COMPATIBILIDADE ENTRE O ARTIGO 74, LEI Nº. 3.470/58, E O ARTIGO 71, LEI Nº. 4.506/64, SEM O DESEJADO EFEITO REVOGATÓRIO QUANTO AO LIMITE PERCENTUAL REFERENTE AOS BENEFICIÁRIOS DOMICILIADOS NO BRASIL, NA DETERMINAÇÃO DO LUCRO REAL DA PESSOA JURÍDICA - IMPROCEDÊNCIA AOS EMBARGOS. 1. Em essência o debate sobre a força revogadora ou não do artigo 71, Lei nº. 4.506/74, sobre o estabelecido pelo artigo 74, Lei nº. 3.470/58. 2. Estabelecendo o citado artigo 74 limite máximo para a dedução, do lucro bruto, quanto aos royalties, para fins de determinação do lucro real da pessoa jurídica, cuidou o referido artigo 71, posteriormente, de dois ângulos distintos, objetivamente sem colisão com aquele ditame de 1958, dispondo sobre requisitos qualitativos para a natureza dos royalties a serem deduzidos, tanto quanto vedando tal dedução quando beneficiado o domiciliado no exterior, aliás neste passo tão distinto tal regramento quanto o delineado pelo também invocado artigo 12, Lei nº. 4.131/62. 3. Em nenhum momento a afirmar o ordenamento, por evidente, tenha sido eliminada a limitação quantitativo/percentual fincada no implicado artigo 74, limpidamente dispondo sobre temas distintos em linha evolutiva no tempo, no âmbito do gênero dos tais royalties. 4. Como uma luva a se amoldar o presente contexto ao estabelecido pelo § 2º, artigo 2º da LICC, a elucidar que a lei nova não revoga nem modifica a anterior, quando fixe preceitos gerais ou especiais em paralelo aos já existentes: este o quadro dos autos, de molde a não assistir razão ao pólo embargante, com efeito. Precedentes. 5. O fenômeno revogatório somente se descortina por vontade expressa ou por incompatibilidade, nenhuma das duas situações a se verificar no caso vertente. 6. Sem razão o pólo embargante, impõe-se provimento ao reexame, reformada a r. sentença, para julgamento de improcedência aos embargos, exclusivamente em plano sucumbencial incidindo em favor da União o encargo do Decreto-Lei 1.025/69. 7. Provimento à remessa oficial. Improcedência aos embargos.” (TRF 3ª Região, TURMA SUPLEMENTAR DA SEGUNDA SEÇÃO, REO 0020970-90.1991.4.03.9999, Rel. JUIZ CONVOCADO SILVA NETO, julgado em 13/12/2007, DJU DATA:07/01/2008 PÁGINA: 298) “PROCESSO CIVIL. EMBARGOS À EXECUÇÃO. ROYALTIES. LIMITE DA DEDUÇÃO. ART. 74 DA LEI N. 3.470/58: NÃO-REVOGAÇÃO PELO ART. 71 DA LEI 4.506/64. 1. O Supremo Tribunal Federal já decidiu que embora haja estabelecido modificações na dedução de despesas com royalties, a Lei n. 4.506/1964 não revogou o art. 74 da Lei n. 3.470/1958, pelo que se conclui ser legítima a imposição de limite de dedutibilidade, fixada pela Lei nº 3.470/58 (artigo 74), no que tange aos pagamentos de royalties pelo uso de marca em favor de beneficiário residente no Brasil. 2. Apelação e remessa oficial providas. Sentença reformada. Embargos improcedentes.” (TRF 3ª Região, JUDICIÁRIO EM DIA - TURMA D, APELREEX 0980909-72.1987.4.03.6100, Rel. JUIZ CONVOCADO RUBENS CALIXTO, julgado em 12/01/2011, e-DJF3 Judicial 1 DATA:24/01/2011 PÁGINA: 484)

“TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. ROYALTIES . LEIS Nº 4.506/64 (ART. 71) E 3.470/58 (ART. 74). 1. O artigo 71 da Lei nº 4.506/64 não revogou o artigo 74 da Lei nº 3.470/58, tendo apenas delimitando seu alcance. 2. Recurso especial provido.” (STJ, REsp 260.513/RS, Rel. Min. Castro Meira, DJ 24/10/2005)

“PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. MARCAS E PATENTES. DEDUTIBILIDADE DE DESPESAS. ROYALTIES. ART. 74 DA LEI N. 3.470/58. REVOGAÇÃO PELA LEI N. 4.506/64. NÃO-OCORRÊNCIA. PRECEDENTES JURISPRUDENCIAIS. 1. O art. 71 da Lei n. 4.506/64, ao estabelecer modificações em relação à dedutibilidade de despesas com royalties, não revogou o art. 74 da Lei n. 3.470/58, tendo apenas delimitado o seu alcance. 2. Precedentes: STF, RE n. 104.368-7-SP, relator Ministro NÉRI DA SILVEIRA, DJ de 28.2.1992. STJ, REsp n. 204.696-RJ, relator Ministro JOÃO OTÁVIO DE NORONHA, DJ de 22.8.2005; REsp n. 260.513-RS, relator Ministro CASTRO MEIRA, DJ de 24.10.2005. 3. Recurso especial provido.” (STJ, REsp 378.575/RS, Rel. Min. João Otávio de Noronha, DJ 29/03/2006)

Em decorrência de tais decisões do STJ, a Câmara Superior de Recursos Fiscais – CSRF reviu seu posicionamento anterior em 2007, por meio do Acórdão CSRF/01-05.700, que passou a ser observado<sup>37</sup>:

““ROYALTIES” - O Superior Tribunal de Justiça, através de sua Segunda Turma vem confirmando o entendimento da Primeira Turma do Supremo Federal no RE 104.368-7-SP, no sentido de que o art. 71 da Lei nº 4.506/64 não revogou o disposto no artigo 74 da Lei nº 3.470/58, tendo apenas delimitado o seu alcance, cabendo à instância administrativa decidir em conformidade com os Tribunais Superiores, instância superior e autônoma. Recurso especial negado.” (MF/CSRF, 1ª Turma, Rel. Carlos Alberto Gonçalves Nunes, Acórdão CSRF/01-05.700 de 10/09/2007)

Nesse sentido, o entendimento atual no âmbito administrativo e judicial é de que as limitações também são aplicáveis nas operações entre partes domiciliadas no Brasil.

### ***Questionamentos relativos à competência do INPI***

Todavia, no âmbito específico da transferência de tecnologia, a Lei 9.279/96 deu nova redação ao artigo 2º da Lei 5.648/70 e revogou o referido parágrafo único, o que resultou em alegações de que o INPI não teria mais competência para limitar os montantes acordados para pagamento, em especial entre partes sem vínculo societário. A questão, como se vê, envolve basicamente a competência da autarquia.

---

37 [Nota do original] “Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ Ementa: DESPESAS OPERACIONAIS. DEDUTIBILIDADE. FALTA DE COMPROVAÇÃO. São consideradas indedutíveis, para fins fiscais, as despesas cuja comprovação não esteja apoiada em documentação hábil e idônea. ROYALTIES. INDEDUTIBILIDADE. PAGAMENTO. SÓCIO PESSOA JURÍDICA. É indedutível o pagamento de royalties pelo uso de marca feito à pessoa física ou jurídica, vinculada societariamente à fonte pagadora. ROYALTIES. DEDUTIBILIDADE. LIMITAÇÃO. EMPRESA SEDIADA NO PAÍS. A limitação estabelecida no art. 355, RIR, de 1999, dirige-se indistintamente a beneficiários residentes no Brasil ou no exterior. TRIBUTAÇÃO DECORRENTE. CSLL. Aplica-se à tributação reflexa/decorrente idêntica solução dada ao lançamento principal em face da estreita relação de causa e efeito. Ano-Calendário: 01/01/2004 a 31/12/2004” (MF/RFB/DRJ – 9ª Turma, Acórdão 12-21683 de 31/10/2008) “Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ Ementa: IRPJ. DEDUÇÕES COM ROYALTIES. COEFICIENTES DE LIMITES MÁXIMOS. ART. 74 DA LEI 3.470/58. VIGÊNCIA. O art. 71 da Lei nº 4.506/64, ao estabelecer modificações em relação a dedutibilidade de despesas com royalties, não revogou o art. 74 da Lei nº 3.470/58, tendo apenas delimitado o seu alcance. (...) Ano-Calendário: 01/01/1999 a 31/12/1999, 01/01/2000 a 31/12/2000, 01/01/2001 a 31/12/2001, 01/01/2002 a 31/12/2002” (MF/RFB/DRJ – 1ª Turma, Acórdão 01-9870 de 29/11/2007).



O Tribunal Regional Federal da 2ª Região (TRF 2) recentemente proferiu decisões a favor e contra tal controle pelo INPI<sup>38</sup> em operações internacionais, no caso específico de sociedades sem relação societária:

a) A favor:

“PROPRIEDADE INDUSTRIAL. CONTRATO DE TRANSFERÊNCIA DE TECNOLOGIA. AVERBAÇÃO. LIMITAÇÃO PELO INPI. POSSIBILIDADE. ONEROSIDADE EXCESSIVA DO CONTRATO. ROYALTY. PERCENTUAL MÁXIMO FIXADO. 1. A formação de um contrato internacional de transferência de tecnologia envolve aspectos diversos e específicos. De um lado, tem-se o detentor da tecnologia – o transferente ou licenciador –, via de regra localizado em um país produtor de tecnologia, do chamado primeiro mundo, e, de outro, o receptor, ou licenciado, quase sempre sediado em um país em vias de desenvolvimento ou subdesenvolvido. Enquanto os objetivos primordiais do primeiro são a maximização da remuneração de sua tecnologia, otimizando sua exploração, e a busca de seu uso como forma de ingresso em novos mercados, os principais objetivos do segundo são a obtenção de inovação tecnológica e a capacitação tecnológica em si. 2. A atuação do INPI, ao examinar os contratos que lhe são submetidos para averbação ou registro, pode e deve avaliar as condições na qual os mesmos se firmaram, em virtude da missão que lhe foi confiada por sua lei de criação, a Lei nº 5.648, de 11/12/1970. A meta fixada para o INPI é, em última análise, a de dar efetivação às normas de propriedade industrial, mas sem perder de vista a função social, econômica, jurídica e técnica das mesmas e considerando sempre o desejável desenvolvimento econômico do país. 3. A Lei nº 9.279/1996 somente retirou do INPI, ao revogar o parágrafo único do art. 2º da Lei n. 5.648/70, o juízo de conveniência e oportunidade da contratação, ou seja, o poder de definir quais as tecnologias seriam as mais adequadas ao desenvolvimento econômico do País. Esse juízo, agora, é unicamente das partes contratantes. Persiste, todavia, o poder de reprimir cláusulas abusivas, especialmente as que envolvam pagamentos em moedas estrangeiras, ante a necessidade de remessa de valores ao exterior, funcionando, nesse aspecto, no mínimo como agente delegado da autoridade fiscal. 4. A disseminação massiva da produção em escala global havia gerado uma queda brutal nos preços, devido ao excesso de oferta, o que deu origem a uma onerosidade excessiva, comprometendo a execução do contrato, caso se mantivesse o valor fixo incidindo sobre cada produto comercializado. 5. É razoável e proporcional o percentual de 5% fixado para remessa de royalties por ser este o coeficiente percentual máximo permitido para dedução fiscal, conforme o art. 12 da Lei n. 4.131/62, e valor máximo mais freqüente, além de ser adotado como referência para os contratos de licença e transferência de tecnologia. 6. Apelação improvida.” (AMS 200651015041578, Desembargadora Federal LILIANE RORIZ, TRF2 - SEGUNDA TURMA ESPECIALIZADA, 04/12/2008)

b) Contra:

“APELAÇÃO - PROPRIEDADE INDUSTRIAL - PATENTES - REMUNERAÇÃO PELO USO DE PATENTE - ROYALTIES - CONVENÇÃO ENTRE AS PARTES - RECURSO PROVIDO I - Ora, a atribuição do INPI para averbar contratos que envolvam cessão de patentes, marcas e transferência de tecnologia, prevista nas leis de Propriedade Industrial (Lei nº 9.276/96), de remessa de dividendos para o exterior (Lei nº 4.506/64) e do Imposto de Renda (Lei nº 4.506/64 e Dec. nº 3.000/99), tem por escopo: (1) conferir eficácia contra terceiros, sem

---

38 Ambas as decisões foram por maioria, a primeira a favor da limitação pelo INPI (TRF 2, Proc. 2006.51.01.504157-8 (AMS/69898), Rel. Des. Fed. Liliane Roriz, DJ 04/12/08) e a segunda contrária a tal limitação (TRF 2, Proc. 2007.51.01.800906-6 (AMS/71138), Rel. Des. Fed. Messod Azulay Neto, DJ 12/05/09).

prejuízo dos efeitos já produzidos inter-partes, desde a assinatura; (2) permitir a remessa de pagamento para o exterior, a título de royalties; e (3) permitir a dedutibilidade fiscal de valores remetidos para o exterior. II - Da leitura dessas leis, e das demais que versam sobre as atividades econômicas no país, não se extrai nenhum dispositivo que delimite valores ou percentuais a serem praticados pelas partes, no âmbito de seus interesses industriais e produtivos, denotando que as diretrizes econômicas do país, após o advento da constituição de 1988, têm sido todas no sentido de primar pela livre iniciativa e concorrência de mercados, com ampla abertura ao capital estrangeiro, a partir da década de 90. III - De modo que, diante do quadro legislativo vigente, não pode o INPI, a seu exclusivo critério, adentrar o mérito de negociações privadas, para impor condições, a seu exclusivo critério, valendo-se de percentual engendrado para outros fins - de dedutibilidade fiscal - resultando, ao meu sentir, em erro invencível na aplicação da lei. A uma, por inexistência de atribuição para tal ingerência. A duas, por inexistência de norma ou política pública de delimitação de preços. A três, por se tratar de ato de pura especulação, dada a absoluta falta de conhecimento técnico da Autarquia das políticas de preços de mercado e seus reflexos na produção, existindo, como se sabe, entes federativos especialmente aparelhados para tal fim. E a quatro - porque sob a égide de um estado de direito e da livre iniciativa não cabe ao aparelho do estado intervir onde as partes não se sentem prejudicadas, sob pena de substituir-se o império da lei, pelo do assistencialismo. IV - Recurso provido” (AMS 200751018009066, Desembargador Federal MESSOD AZULAY NETO, TRF2 - SEGUNDA TURMA ESPECIALIZADA, 12/05/2009)

A terceira decisão foi a favor do controle do INPI e da aplicação da Portaria 436/58 do Ministério da Fazenda em processo que envolvia empresas do mesmo grupo econômico<sup>39</sup>:

“PROPRIEDADE INDUSTRIAL. CONTRATO DE TRANSFERÊNCIA DE TECNOLOGIA. USO DE MARCA. AVERBAÇÃO. INPI. REMESSA DE ROYALTIES. EMPRESAS COM VÍNCULO ACIONÁRIO. LIMITAÇÃO. 1. A atuação do INPI, ao examinar os contratos que lhe são submetidos para averbação ou registro, pode e deve avaliar as condições na qual os mesmos se firmaram, em virtude da missão que lhe foi confiada por sua lei de criação, a Lei nº 5.648, de 11/12/1970. A meta fixada para o INPI é, em última análise, a de dar efetivação às normas de propriedade industrial, mas sem perder de vista a função social, econômica, jurídica e técnica das mesmas e considerando sempre o desejável desenvolvimento econômico do país. 2. A Lei nº 9.279/1996 somente retirou do INPI, ao revogar o parágrafo único do art. 2º da Lei n. 5.648/70, o juízo de conveniência e oportunidade da contratação, ou seja, o poder de definir quais as tecnologias seriam as mais adequadas ao desenvolvimento econômico do País. Esse juízo, agora, é unicamente das partes contratantes. Persiste, todavia, o poder de reprimir cláusulas abusivas, especialmente as que envolvam pagamentos em moedas estrangeiras, ante a necessidade de remessa de valores ao exterior, funcionando, nesse aspecto, no mínimo como agente delegado da autoridade fiscal. 3. Com o advento da Lei nº 8383/91, passou-se a admitir as remessas entre empresas subsidiária e matriz no exterior, com as consequentes deduções, desde que observados os limites percentuais na Portaria 436/58 do Ministério da Fazenda, em seu item I, que trata dos royalties pelo uso de patentes de invenção, processos e fórmulas de fabricação, despesas de assistência técnica, científica, administrativa ou semelhante (mínimo de 1% e máximo de 5%). Ocorre que a mesma Portaria, em seu item II, atinente aos royalties pelo uso de marcas de indústria e comércio, ou nome comercial, em qualquer tipo de produção ou atividade, dispõe um percentual de remessa de 1%, quando o uso da marca ou nome não seja decorrente da utilização de patente, processo ou fórmula e fabricação. Em outras palavras, a legislação veda a imposição de onerosidade simultânea na celebração de

---

39 TRF 2, Proc. 2006.51.01.511670-0 (AMS/70935), Rel. Des. Fed. Liliane Roriz, DJ 31/10/08.

contratos de licença de marcas e de contratos de transferência de tecnologia. 4. Apelação desprovida.” (AMS 200651015116700, Desembargadora Federal LILIANE RORIZ, TRF2 - SEGUNDA TURMA ESPECIALIZADA, 31/10/2008)

Resumindo assim a tendência dos precedentes judiciais e administrativos, cumpre observar que prevalece, mas não unisonamente, o entendimento de que o limite quantitativo se aplica mesmo às operações internas.

### ***Da objeção doutrinária à aplicação do limite quantitativo***

Em vigorosa análise da vigência de tais limitações, à luz das normas constitucionais aplicáveis <sup>40</sup>, porém, Marcelo Siqueira assim conclui, no pertinente:

Em face do exposto, concluímos, em relação às normas tributárias, que:

a) É inconstitucional, seja por uma finalidade fiscal ou extrafiscal, em decorrência de seu reflexo direto no âmbito fiscal, a delegação da atribuição ao ministro da Fazenda para estabelecer os coeficientes de dedução de royalties e remuneração por assistência técnica. A Portaria MF nº 436/1958 e alterações posteriores nunca vigoraram. Todas as atividades econômicas sempre se sujeitaram à limitação de 5% da receita. Porém, prosseguiremos nossas conclusões tendo como premissa a constitucionalidade da atribuição;

b) A limitação dos pagamentos a título de licença de uso marca, caso licenciados em conjunto com outra tecnologia, nunca pôde ser exigida por violação ao princípio da legalidade. Porém, prosseguiremos nossas conclusões tendo como premissa sua constitucionalidade em face da CF 1946. Nesse caso, sua limitação não foi recepcionada pela CF 1988 em face dos residentes no país (finalidade fiscal), enquanto em relação aos não residentes se manteve até maio de 1997; (...)

d) A limitação da dedução de royalties e remuneração por assistência técnica devidos a pessoas jurídicas aqui sediadas (em especial as sem sócios não residentes), conforme a essencialidade para o país e prevendo diferentes percentuais de dedução para atividades ou setores econômicos, é medida fiscal por não atender a extrafiscalidade de evitar fraudes dos não residentes, nem fomentar a P&D interna (medida ineficiente). A limitação viola, pela falta de isonomia, o critério material do imposto de renda, assim como os princípios da universalidade e generalidade do mesmo, podendo passar a ter efeito de confisco, violando o direito de propriedade, com reflexos na liberdade de exercício de atividade econômica, não tendo sido recepcionadas pela CF 1988. Todas as atividades econômicas se sujeitam a limitação de 5% da receita; (...)

f) Em decorrência do artigo 25, inciso I do ADCT da CF 1988, a Portaria MF nº 60/1994 e o Ato Declaratório Interpretativo SRF, nº 02, de 22 de fevereiro de 2002 (ADI/SRF 02/02), nunca produziram efeitos; (...)

Assim, com base nesse estudo, e nos demais textos nele citados, parece possível o questionamento da limitação quantitativa, tal como prescrita na legislação tributária em vigor, à luz da constituição vigente. Tal questionamento enfrentaria, assim, a tendência dos precedentes judiciais e

---

40 SIQUEIRA, Marcelo Gustavo Silva, Da Limitação da Dedutibilidade de Royalties e Remuneração por Assistência Técnica – Uma Proposta de Análise Fiscal e Extrafiscal, Revista da ABPI – nº 107 – Jul/Ago 2010.

administrativos, que dão pela vigência da limitação e sua aplicabilidade mesmo às operações internas.

### Da inaplicabilidade do limite quantitativo às operações internas para fins de apuração da CSLL

A contribuição social sobre o lucro líquido (CSLL) possui base de cálculo própria (art. 2º, “c” da Lei 7.689/88 e artigo 57 da Lei 8.981/95), diversa do IRPJ<sup>41</sup>:

“O Imposto de Renda da Pessoa Jurídica - IPRJ e a Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido - CSLL não têm a mesma base de cálculo, nem o mesmo fato gerador, eis que exações distintas, com finalidades diversas.

A CSLL tem por finalidade o financiamento da seguridade social (art. 1º, da Lei n. 7.689/88) e por base de cálculo o valor do resultado do exercício, antes da provisão para o imposto de renda (contabilmente conhecido como Lucro Antes do Imposto de Renda - Lair) ajustado pelas adições determinadas, pelas exclusões admitidas e pelas compensações de base de cálculo negativa previstas em lei (art. 2º, da Lei n. 7.689/88).

Já o IRPJ é tributo não vinculado e tem por base de cálculo o denominado Lucro Real, que também deriva do Lucro Antes do Imposto de Renda - Lair, contudo ajustado por adições e exclusões próprias da legislação do IRPJ e diferentes das utilizadas na CSLL.

Desse modo, não é possível trilhar caminho interpretativo que torne idênticas as adições e exclusões para a formação da base de cálculo da CSLL e do IRPJ, sob pena de ferir de morte aquilo que diferencia os dois tributos: o seu fato gerador.

Da mesma forma, ainda sob o ponto de vista infraconstitucional, não se pode pretender fazer coincidir a base de cálculo da CSLL com o Lucro Líquido previsto na legislação societária (art. 191 da LSA), posto que o conceito de lucro sofre adaptações para adequar-se ao âmbito do Direito Tributário através das adições e exclusões legais suso referidas.” (STJ, REsp 717.743/PR, trecho do voto do Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 15/10/2009, DJe 28/10/2009)<sup>42</sup>

O entendimento prevalecente sobre a CSLL é de que as limitações às deduções de sua base de cálculo devem ser previstas expressamente em lei, inexistindo norma geral que estabeleça a aplicação imediata a todas as adições e exclusões previstas para o IRPJ<sup>43</sup>.

A CSLL foi instituída em 1988 pela Lei 7.689/88, logo antes da instituição das limitações à dedutibilidade dos royalties e até hoje inexistente norma que

---

41 HIGUCHI, Hiromi; HIGUCHI, Fábio Hiroshi; HIGUCHI, Celso Hiroyuki. Imposto de Renda das Empresas – Interpretação e prática. São Paulo: 35ª ed., IR Publicações, 2010, p. 816-817.

42 “PROCESSUAL TRIBUTÁRIO. JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO. INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL POSSIBILIDADE. ART. 9º, § 10, DA LEI Nº 9.249/95. (...) 2. Os juros sobre o capital próprio caracterizam-se como resultado distribuível da empresa, sob forma alternativa de remuneração ao pagamento de dividendos, não havendo óbice para que componham a base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL. 3. O Imposto de Renda da Pessoa Jurídica - IPRJ e a Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido - CSLL não têm a mesma base de cálculo, nem o mesmo fato gerador, eis que exações distintas, com finalidades diversas. 4. A lei pode admitir a dedução dos juros referentes à remuneração do capital próprio para a apuração do Imposto de Renda, sem admiti-la em relação à Contribuição Social, conforme o fez o §10 do art. 9º da Lei 9.249/95.” (STJ, REsp 717.743/PR, trecho do voto do Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 15/10/2009, DJe 28/10/2009)

43 HIGUCHI, Hiromi; HIGUCHI, Fábio Hiroshi; HIGUCHI, Celso Hiroyuki. Imposto de Renda das Empresas – Interpretação e prática. São Paulo: 35ª ed., IR Publicações, 2010, p. 816-818.

preveja a sua aplicação em operações internas<sup>44</sup>, conforme julgados do contencioso administrativo fiscal:

“**Ementa IRPJ - LIMITE NO PAGAMENTO DE ROYALTIES** - Provada a existência de pagamento de "royalties", a dedutibilidade destes gastos na apuração do Lucro Real está limitada a 5% (cinco por cento) do montante da receita líquida dos produtos vendidos. (...). **CONTRIBUIÇÃO SOCIAL S/O LUCRO - LANÇAMENTO DECORRENTE** - Incabível, por falta de previsão legal, a exigência da Contribuição Social Sobre o Lucro com base em glosa de despesa considerada como indedutível pela legislação do Imposto de Renda.” (MF/Conselho de Contribuintes, Relator Nelson Lósso Filho, Acórdão 108-04781, de 09/12/1997)

“**Ementa TRIBUTAÇÃO REFLEXA – CONTRIBUIÇÃO SOCIAL – PRELIMINAR DE PRESCRIÇÃO** – (...) Incabível a exigência da contribuição social sobre glosa de despesas de royalties indedutíveis no lucro real, que não repercute na base imponible da contribuição face ao regramento próprio.” (MF/Conselho de Contribuintes, Relator Luiz Alberto Cava Maceira, Acórdão 108-06058, de 16/03/2000)

“**IRPJ - DEDUTIBILIDADE DE DESPESAS COM ROYALTIES** - A dedutibilidade das despesas com o pagamento de royalties pelo direito de utilizar a marca do franqueador e de fabricar ou comercializar os mesmos produtos por ela fabricados ou comercializados, utilizando os mesmos processos de fabricação, comercialização ou de exploração do negócio, relativamente a produtos alimentares, sujeita-se ao limite de 4% da receita líquida das vendas do produto fabricado ou vendido e às demais condições previstas nos artigos 291 a 294 do RIR/94, combinados com a Portaria MF 436, de 1958. (...) **CSLL** - A glosa de despesas motivada pelo limite e dedutibilidade estabelecido na legislação do Imposto de Renda de Pessoa Jurídica não afeta a base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido. Recurso de ofício a que se nega provimento.” (MF/Conselho de Contribuintes, Acórdão 101-94152, Rel. Conselheira Sandra Maria Faroni, Data da Sessão 20/03/2003)

“**ROYALTIES — DEDUTIBILIDADE** — A dedutibilidade das despesas com o pagamento de *royalties* pelo direito de utilizar a marca do franqueador e de fabricar ou comercializar os mesmos produtos por eles fabricados ou comercializados, utilizando os mesmos processos de fabricação, comercialização ou de exploração do negócio, relativamente a produtos alimentares, sujeita-se ao limite de 4% da receita líquida das vendas do produto fabricado ou vendido e às demais condições previstas nos artigos 291 a 294 do RIR/94, combinados com a Portaria MF 436, de 1958. (...) **CSLL — BASE DE CÁLCULO — ROYALTIES** — A glosa de despesas, motivada pelo limite de dedutibilidade estabelecido na legislação do Imposto sobre a Renda, relativamente à *royalties*, não afeta a base de cálculo da Contribuição Social.” (MF/Conselho de Contribuintes, Acórdão n° 101-94.329, Rel. Raul Pimentel, 15/08/2003)

“**CSL – ROYALTIES – GLOSA – IMPROCEDÊNCIA**. A indedutibilidade de despesas em face da legislação do imposto de renda não afeta a apuração da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro, cuja conformação deve se dar em razão de sua específica legislação. Recurso de ofício a que se nega provimento.” (MF/Conselho de Contribuintes, Relator Natanael Martins, Acórdão 107-07712, de 08/07/2004)

“Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – **CSLL** (...) **DESPESAS COM ROYALTIES**. Incabível a adição das despesas com **royalties** na recomposição da base de cálculo da **CSLL** por falta de previsão legal. Somente a lei pode estabelecer a base de cálculo do tributo. Ano-Calendário: 01/01/2006 a 31/12/2006.” (MF/RFB/DRJ/BEL, Acórdão 01-12871, de 29/01/2009<sup>45</sup>)

No Acórdão n° 101-94.329, o Relator Raul Pimentel destacou:

---

44 Em operações com não residentes, em especial entre partes relacionadas, cabe analisar a legislação de preços de transferência.

45 No mesmo sentido o Acórdão n° 01-11932 de 04 de Setembro de 2008.

“Também, no que se refere à CSLL, é entendimento pacífico nesta instância de julgamento (Ac. 108-06.058/2000, 101-92.967/2000, 108-04.781/1997, 107-05.150/98) de que a glosa de despesas, motivada pelo limite de dedutibilidade estabelecido na legislação do Imposto sobre a Renda, relativamente à *royalties*. Não afeta a base de cálculo do tributo, por falta de previsibilidade legal.

Com efeito, assim se manifesta o julgador *a quo* em seu Voto:

"A exigência reflexa da Contribuição Social, em princípio, seguiria a mesma orientação decisória da exigência principal relativa ao Imposto sobre a Renda.

No entanto, como a glosa das despesas não foi motivada pela falta de comprovação e/ou suposta inexistência das despesas deduzidas, mas em razão do limite de dedutibilidade estabelecido na legislação do Imposto sobre a Renda, a base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro não foi afetada, pois esta corresponde ao resultado do exercício, submetido ao ajuste entre os quais não está contemplado expressamente o limite em questão.

Impende esclarecer que o art. 28 da Lei nº 9.430, de 1996, citado no enquadramento legal de fls. 554, estende à Contribuição Social sobre o Lucro algumas das normas contempladas na referida lei para o Imposto de Renda, especificamente aquelas dos arts. 1º a 3º, 5º a 14, 17 a 26, 55 e 71, dentre as quais não se encontra o limite de dedutibilidade de *royalties*.” (MF/Conselho de Contribuintes, Acórdão nº 101-94.329, Rel. Raul Pimentel, 15/08/2003)

No âmbito das operações entre não residentes, especialmente entre partes relacionadas, a conclusão parece questionável, pois na prática o artigo 28 da Lei 9.430/96 inclui o parágrafo 9º do artigo 18, que trata da exclusão dos *royalties* da legislação de preços de transferência ao prever a sua “permanência” aos limites de dedutibilidade:

“Art. 28. Aplicam-se à apuração da base de cálculo e ao pagamento da contribuição social sobre o lucro líquido as normas da legislação vigente e as correspondentes aos arts. 1º a 3º, 5º a 14, 17 a 24, 26, 55 e 71, desta Lei.”

“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:

(...)

§ 9º 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.”

Todavia, no caso objeto desse parecer a operação é entre residentes no país, logo entendemos que tal dispositivo não é suficiente para instituir na CSLL a limitação da dedutibilidade de *royalties* prevista na legislação do IRPJ para operações entre residentes no país.

Decisões mais recentes rejeitaram até mesmo as obrigações de averbação no INPI e registro no Bacen (no caso de operações com não residentes) para fins de dedutibilidade perante a CSLL:

“**ASSUNTO:** Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL **EMENTA:** BASE DE CÁLCULO DA CONTRIBUIÇÃO. AJUSTES AO LUCRO LÍQUIDO. FALTA DE PREVISÃO LEGAL. O registro no Bacen e a averbação no INPI de contratos causadores de pagamentos de *royalties* e remuneração por serviços técnicos tomados de controladoras domiciliadas no exterior são condições de dedutibilidade de despesa previstas exclusivamente na legislação do Imposto sobre a Renda, não se comunicando para a base de cálculo da CSLL. **Ano-calendário:** : 01/01/2004 a 31/12/2004, 01/01/2005 a 31/12/2005” (MF/RFB/DRJ/SP1, Acórdão n. 16-28717 de 22 de Dezembro de 2010) (grifo nosso)

“**ASSUNTO:** Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - **CSLL** **EMENTA:** BASE DE CÁLCULO DA CONTRIBUIÇÃO. AJUSTES AO LUCRO LÍQUIDO. FALTA DE PREVISÃO LEGAL. O registro no Bacen e a averbação no INPI de contratos causadores de pagamentos de **royalties** e remuneração por serviços técnicos tomados de controladoras domiciliadas no exterior são condições de dedutibilidade de despesa previstas exclusivamente na legislação do Imposto sobre a Renda, não se comunicando para a base de cálculo da CSLL. **Período de apuração:** : 01/01/2003 a 31/12/2003” (MF/RFB/DRJ/SP1, Acórdão n. 16-26897 de 28 de Setembro de 2010) (grifo nosso)

Apesar do exposto, também temos decisões a favor da limitação da dedutibilidade de royalties para a CSLL – em nosso entender, equivocadas:

“Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - **CSLL** Ementa: **ROYALTIES**. Os percentuais sobre a receita bruta estabelecidos para limitar a dedutibilidade das quantias devidas a título de **royalties**, devem ser aplicados sobre cada produto, e não a cada marca usada em um mesmo produto. Nos casos de **royalties** pelo uso de marcas de indústria e comércio, ou nome comercial, em qualquer tipo de produção ou atividade, quando o uso de marca ou nome não seja decorrente da utilização de patente, processo ou fórmula de fabricação, o limite máximo é de 1 % (um por cento).” (MF/SRF/Disit 08, Decisão nº 283, de 30/11/2000)

“IRPJ e CSLL - DEDUTIBILIDADE DE DESPESAS COM ROYALTIES - A dedutibilidade das despesas com o pagamento de royalties pelo direito de utilizar a marca do franqueador e de fabricar ou comercializar os mesmos produtos por ela fabricados ou comercializados, utilizando os mesmos processos de fabricação, comercialização ou de exploração do negócio, relativamente a produtos alimentares, sujeita-se ao limite de 4% da receita líquida das vendas do produto fabricado ou vendido e às demais condições previstas nos artigos 291 a 294 do RIR/94, combinados com a Portaria MF 436, de 1958. O percentual incide sobre a soma das vendas em restaurantes próprios com as vendas das sub-franqueadas. Recurso provido em parte.” (MF/Conselho de Contribuintes, Acórdão 101-95602, Rel. Conselheira Sandra Maria Faroni, Data da Sessão 22/06/2006)

“Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ Ementa: DESPESAS OPERACIONAIS. DEDUTIBILIDADE. FALTA DE COMPROVAÇÃO. São consideradas indedutíveis, para fins fiscais, as despesas cuja comprovação não esteja apoiada em documentação hábil e idônea. **ROYALTIES**. INDEDUTIBILIDADE. PAGAMENTO. SÓCIO PESSOA JURÍDICA. É indedutível o pagamento de **royalties** pelo uso de marca feito à pessoa física ou jurídica, vinculada societariamente à fonte pagadora. **ROYALTIES**. DEDUTIBILIDADE. LIMITAÇÃO. EMPRESA SEDIADA NO PAÍS. A limitação estabelecida no art. 355, RIR, de 1999, dirige-se indistintamente a beneficiários residentes no Brasil ou no exterior. **TRIBUTAÇÃO DECORRENTE**. **CSLL**. Aplica-se à tributação reflexa/decorrente idêntica solução dada ao lançamento principal em face da estreita relação de causa e efeito. Ano-Calendário: 01/01/2004 a 31/12/2004.” (MF/RFB/DRJ, Acórdão 12-21683, de 31/10/2008) Da possibilidade de o controlador cobrar *royalties* da controlada

Consta na Lei 6.404/76 (arts. 117<sup>46</sup>, 156, parág. 1<sup>o47</sup> e 245<sup>48</sup>) a obrigação dos acionistas controladores não exercerem seu controle com abuso e dos

---

46 “Art. 117. O acionista controlador responde pelos danos causados por atos praticados com abuso de poder.

§ 1º São modalidades de exercício abusivo de poder:

(...)

f) contratar com a companhia, diretamente ou através de outrem, ou de sociedade na qual tenha interesse, em condições de favorecimento ou não equitativas;”

47 “Art. 156. (...)

§ 1º Ainda que observado o disposto neste artigo, o administrador somente pode contratar com a companhia em condições razoáveis ou equitativas, idênticas às que prevalecem no mercado ou em que a companhia contrataria com terceiros.”

administradores observarem seus deveres (em especial os de diligência e lealdade) para que não realizem, em detrimento da companhia que representam, negócios em condições não razoáveis e equitativas com empresas coligadas, controladas ou controladoras. Essa regra, na prática, vale para os administradores de todas as empresas e disciplina a relação entre estas:

“O diploma vigente consagra o caráter comutativo das relações entre sociedade controladora e controlada, estabelecendo o sistema de via dupla, no sentido de que nenhuma das sociedades componentes do grupo não convencional, ou de fato, pode favorecer nem prejudicar as outras. (...) Assim, nos negócios jurídicos realizados entre companhias pertencentes ao mesmo grupo de fato, devem ser rigorosamente observadas bases estritamente comutativas no que respeita às prestações devidas e pagamento compensatório adequado. Aplica-se o princípio contido no parágrafo 1º do art. 156.

(...)

As relações entre sociedade controladora e controlada, e entre coligadas, devem ser pautadas pela estrita observância de condições comutativas, cumprindo os administradores dessas sociedades atuar de maneira absolutamente isenta, nem beneficiando, nem prejudicando a outra sociedade (controladora, controlada, coligada).” (CARVALHOSA, Modesto. Comentários à Lei de Sociedades Anônimas – 4º volume tomo II. 2ª Ed.. Saraiva, 2003, p. 30-31)

A lei societária, inclusive a relativa às sociedades abertas, não impede que a sociedade que utiliza bens de seus sócios, não integrados ao ativo da utente, remunere o sócio pelo uso. Tal se dá, inclusive, no tocante às sociedades abertas, quando o pagamento é devido a seu controlador.

Assim é que, tanto quando diretamente solicitada a inspecionar o pagamento de royalties de marcas pelo controlado ao controlador, quanto ao aceitar a mesma prática por sociedades abertas, a CVM homologa a prática desse pagamento, obedecidas as normas de proteção ao interesse dos minoritários e de terceiros.

Com efeito, em pronunciamento no qual enfatiza o dever de o acionista controlador abster-se de incorrer em conflito de interesses <sup>49</sup>, assim entendeu a CVM:

## RELATÓRIO

---

48 “Art. 245. Os administradores não podem, em prejuízo da companhia, favorecer sociedade coligada, controladora ou controlada, cumprindo-lhes zelar para que as operações entre as sociedades, se houver, observem condições estritamente comutativas, ou com pagamento compensatório adequado; e respondem perante a companhia pelas perdas e danos resultantes de atos praticados com infração ao disposto neste artigo.”

49 “Ementa: O acionista controlador, por força do disposto no parágrafo 1º do artigo 115 da Lei nº 6.404/76, está impedido de votar em decisão assemblear em que tenha interesse, no caso o pagamento de royalties pelo uso de marca pertencente ao controlador indireto. Os documentos comprobatórios de que as condições do contrato a ser celebrado com o acionista controlador são equitativas e comutativas deverão estar à disposição dos acionistas na assembleia em que a matéria for deliberada. Aos minoritários não pode ser subtraída a oportunidade de verificar a equitatividade da decisão tomada.” INQUÉRITO ADMINISTRATIVO CVM Nº TA/RJ2001/4977, Rel. Diretora Norma Jonssen Parente, Rio de Janeiro, 19 de dezembro de 2001. Encontrado em <http://www.cvm.gov.br/port/inqueritos/2001/rordinario/inqueritos/4977.asp>, visitado em 2/8/2012.



Dos *royalties* pelo uso de marca

10) apesar de não haver exigência estatutária para que o contrato em questão fosse submetido à aprovação da assembleia, a companhia, seguindo a tradição de transparência na condução dos negócios, o fez, tendo comparecido à assembleia, além da Tele Celular Sul Participações, outros acionistas minoritários;

11) os contratos de licença de uso de marca obedecem a cláusulas uniformes que sequer são questionadas ou negociadas, sendo que no caso foi levado à aprovação da assembleia o percentual de remuneração que pode variar;

12) o percentual aprovado de 1% da receita líquida da companhia é quase uma unanimidade no mercado, tendo em vista que a legislação do imposto de renda (artigo 50 da Lei nº 8.383/91) estabeleceu como limite máximo de remissibilidade para o exterior e dedutibilidade de despesas com pagamento de *royalties* o percentual de 1% para contratos entre controlador e controlada;

13) é raríssimo que alguma sociedade pague percentual superior a 1% como também percentual inferior, conforme se vê dos inúmeros contratos em anexo; (...)

#### Lê-se do voto da relatora Norma Jonssen Parente:

9. No caso, há, até, a convergência de interesses entre a CTRM e Telecom Italia Mobile por serem empresas que possuem a mesma atividade e a cobrança de *royalties* pode ser aceita, pois, em relações comerciais, uma empresa não deve se beneficiar da outra gratuitamente. É importante deixar claro, contudo, que o que se quer não é impedir a celebração do contrato mas que o mesmo não seja imposto aos acionistas sem que se mostre que a remuneração é justa e qual o benefício para a empresa.

#### Em sentido paralelo, o voto do Presidente José Luiz Osorio de Almeida Filho:

(...) De todo modo, ressalvada a hipótese de abuso de poder, entendo que à CVM não cabe analisar o mérito desses contratos, substituindo o acionista no exercício do seu poder de voto. Porém, deve ela cuidar para que haja a devida transparência acerca das circunstâncias que envolvem esse tipo de contratação.

A decisão foi posteriormente mantida pelo Conselho de Recursos do Sistema Financeiro Nacional – CRSFN<sup>50</sup>, assim como as alegações sobre a não análise do contrato pela autarquia:

“Na situação concreta, não se constitui objeto de apreciação o mérito do contrato submetido à deliberação assemblear, ou seja, se o percentual a título de *royalties* é alto ou baixo, ou se a proposta de utilizar-se da marca de propriedade da empresa estrangeira controladora indireta da ora apelante é ou não benéfica para os negócios da empresa controladora da recorrente e realizadora do conclave. A questão fulcral é que, havendo, como havia, interesse da coligada externa e indiretamente de sua

---

50 “EMENTA: RECURSOS VOLUNTÁRIOS - Mercado de valores mobiliários – Artigo 115 da Lei 6404/76 - Assembleia Geral - Conflito de Interesses - Exercício de voto do acionista - Irregularidade caracterizada - Responsabilização da pessoa jurídica e provimento ao apelo interposto pelo administrador não acionista. PENALIDADE: Multa Pecuniária. BASE LEGAL: Lei 6.385/76, art. 11, inciso II.” (ACÓRDÃO/CRSFN 4690/04, Sessão em 21 de janeiro de 2004)

controlada e ora apelante na celebração do contrato, essa deveria ter se absterido de votar, com o que teria evitado materialização do conflito;<sup>51</sup>

Esse tipo de contrato com o controlador ainda pode resultar em outros questionamentos de acionistas e/ou da CVM, conforme demonstram outros processos administrativos, seja pela necessidade de disponibilizar previamente a eventual deliberação em assembleia geral todos os documentos referentes ao contrato de licença a ser deliberado<sup>52</sup>, a eventual necessidade de publicação de fato relevante sobre sua assinatura<sup>53</sup>, assim como os esclarecimentos necessários nas demonstrações financeiras sobre contratos com partes relacionadas e custos atribuídos a intangíveis<sup>54</sup>.

Outras sociedades abertas ostensivamente mantêm a mesma prática, como, por exemplo, a TAM<sup>55</sup>.

---

51 Sobre o conflito de interesse, cabe destacar que após decisão em sentido contrário (a favor do impedimento de voto apenas em conflito substancial e não apenas formal) da CVM no Inquérito Administrativo CVM n. TA-RJ2002/1153, o CRSFN (ACÓRDÃO/CRSFN 4706/04) reformou tal decisão para reconhecer o impedimento no conflito formal nos mesmos termos do ACÓRDÃO/CRSFN 4690/04.

52 INQUÉRITO ADMINISTRATIVO CVM Nº TA/RJ2001/4977, Rel. Diretora Norma Jonssen Parente, Rio de Janeiro, 19 de dezembro de 2001 (ementa na nota de rodapé 52 acima).

53 “Inobservância do dever legal e estatutário imposto no art. 132 da Lei nº 6.404/76 e no inciso d, do art. 19, do Estatuto Social da Gazeta Mercantil S/A (“Companhia), o que é considerado infração grave para os fins do disposto no § 3º do art. 11 da Lei nº 6.385/76, assim definida pelo § único do art. 19 da Instrução CVM nº 202/93. Advertência e Multa. Infração ao art. 16, da Instrução CVM nº 202/93, que dispõe sobre a prestação de informações periódicas aos investidores, à CVM e à bolsa de valores correspondente. Multa. Falta de diligência do Diretor de Relações com Investidores em razão da não publicação de fato relevante acerca da celebração, em 16/12/2003, de contrato de licenciamento de uso de marcas e usufruto oneroso entre a Gazeta Mercantil S/A e a Editora JB S/A; não publicação de fato relevante acerca da decretação da falência da Companhia pelo Juízo da 8ª Vara Civil de SP, em 13/04/2004, o que constitui infração ao art. 3º da Instrução CVM nº 358/02. Multa.” (grifo nosso) PROCESSO ADMINISTRATIVO SANCIONADOR CVM Nº RJ2004/5238, Rel. Marcelo Fernandez Trindade, sessão de 28 de março de 2005. Mantido pelo CRSFN: “EMENTA: RECURSOS VOLUNTÁRIOS E DE OFÍCIO – Mercado de valores mobiliários – Falta de elaboração de demonstrações financeiras ou de tempestivas publicações e remessa de tais dados à autoridade supervisora – Não convocação de assembléia dos acionistas da companhia – Fato relevante não divulgado (assinatura de contrato de licenciamento de uso de marcas e usufruto onerosos e pedido de falência requerido por fornecedora) – Irregularidades caracterizadas – Razões de defesa acolhidas referentemente à dosimetria das penas – Apelos a que se dá provimento parcial – Exceto o que trazido pelo membro do Conselho de administração representantes dos minoritários. PENALIDADES: Advertência e Multa Pecuniária BASE LEGAL: Lei nº 6.385/76, art. 11, incisos I e II.” (grifo nosso) ACÓRDÃO/CRSFN 8473/08, Rel. Daniel Augusto Borges da Costa, sessão de 28 de outubro de 2008.

54 “Ementa: Emissão de parecer de auditoria sem ressalva para as demonstrações financeiras do exercício social encerrado em 31/12/99 da companhia aberta Parcom Participações S/A. Irregularidades configuradas: Reavaliação de ativo intangível (passes de atletas profissionais e amadores), ativação de despesas de natureza corrente, relativas a gastos com formação de atletas; e insuficiência de informações em notas explicativas relativas a contratos de mútuo, sem remuneração, com partes relacionadas, e ao custo atribuído a "direito de uso de marca". - Infração ao art. 20 da Instrução CVM nº 308/99. Decisão: Vistos, relatados e discutidos os autos, o Colegiado da Comissão de Valores Mobiliários, com base na prova dos autos e na legislação aplicável, por unanimidade de votos decidiu aplicar aos indiciados a pena de advertência, por infração ao artigo 20 da Instrução CVM nº 308/99.” (grifos nossos) PROCESSO ADMINISTRATIVO SANCIONADOR CVM Nº TA RJ2001/8029, Rel. Wladimir Castelo Branco, sessão de 30 de maio de 2004.

55 Vide [http://www.capitalaberto.com.br/ler\\_artigo.php?pag=2&i=752&sec=4](http://www.capitalaberto.com.br/ler_artigo.php?pag=2&i=752&sec=4), visitado em 3/8/2012. Aponta-se também o caso da BrasilAgro e a Consultores Asset Management, uma empresa controlada por um dos seus sócios, que paga taxa de administração (management fee), sem qualquer objeção das autoridades de controle de mercado.