

# **XII CONGRESSO DE DIREITO DE AUTOR E INTERESSE PÚBLICO**

## **Capítulo III Direito de Autor e Direito Concorrencial**

---

### **TÍTULO: A DEDUTIBILIDADE NO IMPOSTO DE RENDA DE PESSOAS JURÍDICAS E O PAGAMENTO DE ROYALTIES A TITULAR DE PATENTE DOMICILIADO NO BRASIL**

---

**Yago Schonarth  
Jeferson Teodorovicz**



# A DEDUTIBILIDADE NO IMPOSTO DE RENDA DE PESSOAS JURÍDICAS E O PAGAMENTO DE ROYALTIES A TITULAR DE PATENTE DOMICILIADO NO BRASIL

Yago Schonarth<sup>1</sup>

Jeferson Teodorovicz<sup>2</sup>

## RESUMO:

A dedutibilidade de despesas operacionais na declaração do imposto sobre a renda de pessoas jurídicas (“IRPJ”) é elemento essencial para a manutenção e saúde econômica de empresas no mercado brasileiro, assim como para o próprio Sistema Tributário Nacional. O resultado das afirmativas acima é a união intrínseca entre dois interesses: o interesse privado e o interesse coletivo. O presente trabalho analisará especificamente a dedutibilidade de despesas operacionais incorridas para o pagamento de royalties à pessoa jurídica titular de patentes domiciliada no Brasil, para a apuração do lucro real e posterior declaração do IRPJ. Como principal problemática, estudar-se-á a celeuma da aplicação de percentuais máximos de dedutibilidade, sua legalidade e seus eventuais impactos no Direito Tributário.

**Palavras-chave:** Imposto sobre a Renda de Pessoas Jurídicas. Dedutibilidade. Royalties.

---

1 Acadêmico do curso de Direito do Centro Universitário Unidombosco. Integrante do Grupo de Pesquisa Direitos Fundamentais, Tributação e Sustentabilidade”, na Unidombosco.

2 Doutor em Direito Econômico e Financeiro pela Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo (USP). Mestre em Direito Econômico e Socioambiental pela Pontifícia Universidade Católica do Paraná. Professor Substituto de Direito Empresarial e de Direito Internacional Privado da Universidade Federal do Paraná. Professor de Direito Tributário no curso de graduação em Direito do Centro Universitário Uninter e do Centro Universitário UniDomBosco, em Curitiba/PR. Coordenador do Projeto de Pesquisa “Controle da Administração: Jurisdição Tributária, Jurisdição Financeira e Modulação de efeitos”, na Uninter. Coordenador do Grupo de Pesquisa Direitos Fundamentais, Tributação e Sustentabilidade”, na Unidombosco. Advogado.

## ABSTRACT:

The deductibility of operating expenses in the declaration of corporate income tax, is an essential element to the maintenance and economic health of companies in the Brazilian market. In turn, the tax revenues resulting from the collection of corporate income tax is an essential element to the maintenance and health of the national tax system. The result of the above statements is the intrinsic union between two interests: private interest and collective interest. This paper will specifically analyze the deductibility of operating expenses incurred to the payment of royalties to the patent holder domiciled in Brazil, in order to determine the real profit and subsequent declaration of the corporate income tax. As main problem, we will study the controversy of the application of maximum percentages of deductibility, its legality and consequences to the Tax Law.

**Keywords:** Corporate Income Tax. Deductibility. Royalties.

## INTRODUÇÃO

O objetivo fundamental da presente pesquisa é analisar, sob uma perspectiva crítica, a dedutibilidade de despesas operacionais incorridas para o pagamento de royalties ao titular de patentes domiciliado no Brasil, para fins de apuração do lucro real e de declaração do IRPJ. A aquisição de patentes por pessoas jurídicas apresenta regime tributário específico, que inclui a possibilidade de dedução de despesas operacionais no tocante ao pagamento de royalties aos titulares de patentes domiciliados no Brasil.

O Direito Tributário, enquanto instrumento de Políticas Tributárias Públicas, pode e deve ser utilizado enquanto caminho a perseguir determinados objetivos ou fundamentos caros à Sociedade. Nesse sentido, a função extrafiscal ou indutora atribuível à norma tributária (TEODOROVICZ; MARINS, 2010, p. 73), isto é, que se manifesta quando a norma tributária busca atingir determinados objetivos específicos que não apenas a mera arrecadação de receitas públicas derivadas aos cofres públicos, pode ser importante mecanismo para favorecer medidas dedicadas ao desenvolvimento do mercado e determinados bens relevantes para a sociedade.

Da mesma forma, a Propriedade Intelectual possui bases constitucionais diretamente ligadas aos direitos fundamentais, o que se observa no inciso XXIX do art. 5<sup>a</sup> da Constituição Brasileira, tanto quanto ao direito ao desenvolvimento, já que, conforme ensina Denis Borges Barbosa, nos termos da Constituição Federal, no art. 3<sup>a</sup>, III, é encargo do Estado “(...) a promoção e o incentivo do desenvolvimento científico à pesquisa e à capacitação tecnológica” (BARBOSA, 2010, p. 241).

Adicionalmente, a proteção constitucional à Propriedade Intelectual interliga-se ao Direito Constitucional Concorrencial e à própria Ordem Constitucional Econômica, fortalecidos nos artigos 170, 174 e 219 da Constituição, que vincula o Estado como agente regulador, fiscalizador e incentivador do desenvolvimento econômico e tecnológico do País.

Não por acaso, registra-se o tratamento tributário específico ligado ao Direito da Propriedade Intelectual e ao Direito Empresarial, que oferece possibilidade de dedução (que significa redução da tributação

originalmente aplicável a essa atividade) do pagamento de royalties enquanto despesa financeira operacional paga ao titular da patente, já que, assim, o detentor dos direitos de usufruto da patente do titular poderia deduzir o valor pago ou devido no âmbito do Imposto de Renda de Pessoas Jurídicas (IRPJ), já que, do contrário, economicamente, haveria tributação tanto por quem paga como por quem recebe o royalty. Assim, evitar-se-ia o “*bis in idem*”, já que a União Federal, detentora da competência tributária para a instituição e cobrança do IRPJ, tributaria apenas uma única vez essa atividade.

Contudo, na prática, o regime tributário específico de dedução apresenta problemas que merecem ser analisados sob uma perspectiva doutrinária, legislativa e jurisprudencial, especialmente se considerados a partir de uma interpretação teleológica ou funcional da legislação aplicável, isto é, na contraposição entre os efeitos pragmáticos e a intenção legislativa de incentivo à aquisição de patentes por contribuintes domiciliados no país.

Para alcançar os resultados pretendidos pela presente investigação, pretende-se lançar mão de método dedutivo, alicerçado em interpretação evolutiva por sua vez pautada em levantamento de dados, fontes legislativas e jurisprudenciais, bem como na investigação bibliográfica, afim de identificar as vertentes doutrinárias aplicáveis ao tema.

Inicialmente, apresentar-se-á breve análise da estrutura normativa do IRPJ, alicerçada em três pilares legislativos. Após, será apresentado breve panorama do regime tributário de dedução aplicada às despesas operacionais para o pagamento de royalties para detentores de patentes domiciliados no país, para, em seguida, após análise crítica sobre a restrição do regime, a partir de argumentos extraídos da literatura e da jurisprudência especializadas, apresentar considerações reflexivas sobre o referido instituto, identificando qual o melhor caminho a seguir.

## O Imposto de Renda de Pessoas Jurídicas (IRPJ)

### O Imposto de Renda (IR)

Sabidamente obedecendo aos princípios constitucionais da legalidade e tipicidade tributária, que determinam a instituição ou majoração de tributos obrigatoriamente por meio de lei (assim como de seus componentes estruturais elementares)<sup>3</sup>, o legislador brasileiro positivou o imposto sobre a renda e de proventos de qualquer natureza (“IR”) em 3 (três) mecanismos legislativos, que devem ser obrigatoriamente interpretados e aplicados sistematicamente:

**Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 (“CF/88”), art. 153:** Pela CF/88, o legislador atribuiu a competência exclusiva da União para instituir o IR, ou seja, tornou o IR um imposto federal<sup>4</sup>;

**Código Tributário Nacional (“CTN”) arts. 43, 44 e 45:** Decreto-Lei nº 5172/1966, originalmente editado com fundamento na Emenda nº 18/1965, mas posteriormente recepcionado pela CF/88 (artigo 146) como Lei Complementar (mais precisamente, materialmente Lei Complementar, porém formalmente Lei Ordinária), para estabelecer as normas gerais em matéria tributária, disciplinando as normas gerais de direito tributário aplicáveis à União para a instituição do IR; e

**Decreto nº 3.000 de 1999 – Regulamento do Imposto de Renda (“RIR/99”):** Regulamentou a forma de cobrança e fiscalização do IR, dividindo-o em duas espécies: a) Imposto sobre a renda da pessoa física (“IRPF”); e b) Imposto sobre a renda da pessoa jurídica (“IRPJ”).

O IR, portanto, deve ser entendido como o imposto de competência da União, incidente em uma situação de acréscimo patrimonial realizada da personalidade civil (ANDRADE FILHO, 2016, p.22-23), seja ela

3 Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça.

4 Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. art. 153. Compete à União instituir impostos sobre: (...) III - renda e proventos de qualquer natureza.

pessoa física ou jurídica, com o objetivo de arrecadar recursos ao erário público, bem como manter em equilíbrio o desenvolvimento econômico e social do Estado.

## **Regra-Matriz de Incidência Tributária do IRPJ**

No presente tópico, pretende-se expor algumas linhas gerais da estrutura geral do IRPJ, a partir da teoria construída por Paulo de Barros Carvalho, que dissocia a estrutura da norma tributária em hipótese e conseqüente (ou conseqüência). Da mesma forma, adota-se a distinção entre a hipótese legalmente e abstratamente prevista em lei (hipótese de incidência) e o fato concreto realizado (fato jurídico tributário), embora a legislação não raramente faça uso da menção “fato gerador”, para designar ambas as situações acima mencionadas. Reforce-se que não se pretende avançar nos pressupostos teóricos ou terminológicos que alicerçam a teoria da regra-matriz de incidência, já exaustivamente desenvolvidos em copiosos estudos de relevo. Utilizar-se-á tão somente a estrutura normativa jurídico-tributária carvalhiana (CARVALHO, 1981, p. 43-113), com o objetivo de apresentar, didaticamente, a estrutura e os elementos essenciais que constituem o IRPJ.

Após a apresentação dos critérios que compõem a hipótese (material, espacial e temporal) e o conseqüente (quantitativo e pessoal), passar-se-á a apresentar, sinteticamente, alguns conceitos importantes para o estudo do IRPJ.

### **Hipótese**

**CRITÉRIO MATERIAL:** A hipótese de incidência do imposto é a situação material determinada na legislação, que pode ser definida pela referência a uma ação ou situação, identificada como núcleo da hipótese (AMARO, 2016, p.293). O IRPJ tem como hipótese de incidência (“fato gerador”, nos termos do art.43 do CTN) a aquisição da disponibilidade

econômica ou jurídica de renda e de proventos de qualquer natureza<sup>5</sup>. Neste aspecto, tem-se a obrigação tributária principal, cujo objeto é o pagamento do IRPJ à União Federal, e a obrigação tributária acessória, que são as prestações de fazer ou não fazer (inscrição no cadastro geral de contribuintes, manter escrituração, elaborar demonstrações financeiras, determinar a base de cálculo do imposto e apresentar declaração de rendimentos) a favor do Fisco (PEDREIRA, 1979, p. 13).

**CRITÉRIO ESPACIAL:** O fato jurídico tributário do tributo ocorre em algum lugar, inexistindo fatos situados fora do espaço (AMARO, 2016, p. 297). Sendo assim, as pessoas jurídicas de direito privada domiciliadas no Brasil são obrigadas a pagar o IRPJ sobre a renda produzida no Brasil<sup>6</sup>. Portanto, o critério espacial é o local no qual é produzida a renda. Se ocorrer no Brasil, a pessoa jurídica que produzir a renda deverá, em regra, pagar o IRPJ.

**CRITÉRIO TEMPORAL:** O critério temporal é relevante para identificar a lei aplicável ao fato jurídico tributário. O fato ocorre no tempo, e a partir deste acontecimento começam a contar os prazos para cumprimento de obrigações ou exercício de direitos. No IRPJ, o fato jurídico tributário designa-se periódico, isso é, quando sua realização se põe ao longo de um período de tempo, ao término do qual se valorizam vários fatos isolados, como ingressos financeiros e despesas, que, somados, aperfeiçoam o fato gerador do tributo (AMARO, 2016, p.297-298).

---

5 LEI nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica: I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos; II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

6 Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999. Art. 147. Consideram-se pessoas jurídicas, para efeito do disposto no inciso I do artigo anterior: I - as pessoas jurídicas de direito privado domiciliadas no País, sejam quais forem seus fins, nacionalidade ou participantes no capital; II - as filiais, sucursais, agências ou representações no País das pessoas jurídicas com sede no exterior; III - os comitentes domiciliados no exterior, quanto aos resultados das operações realizadas por seus mandatários ou comissários no País.



## Consequente

**CRITÉRIO PESSOAL:** O critério pessoal determina quem são os sujeitos da relação tributária. Neste aspecto, o critério pessoal é composto pelo sujeito passivo e o sujeito ativo. O sujeito passivo é a pessoa para qual a lei cria o dever de prestar ao Estado a quantidade de dinheiro que constitui o tributo, ou seja, se o fato gerador do IRPJ é a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda e de proventos de qualquer natureza, o contribuinte do imposto é o titular dessa disponibilidade ou o responsável cuja retenção e recolhimento lhe caibam (PEDREIRA, 1979, p.15). Por sua vez, o sujeito ativo é a pessoa (estatal ou não) que é credora da obrigação tributária. Assim, tratando-se de aquisição de renda o sujeito ativo é a União Federal (AMARO, 2016, p.297).

**CRITÉRIO QUANTITATIVO:** O critério quantitativo é aquele que determina o valor da obrigação tributária principal. Em regra, os impostos têm seu montante determinado mediante uma operação matemática, na qual se toma uma base de cálculo e, sobre ela se aplica um percentual, tendo-se como resultado o valor da obrigação. A base de cálculo é a medida legal da grandeza do fato gerador que tiver sido eleita pela lei. Já a alíquota é, em regra, o percentual aplicado sobre a base de cálculo para determinar o montante do tributo devido (AMARO, 2016, p.295-297). Sendo assim, no IRPJ, a base de cálculo do imposto é o montante, real, arbitrado ou presumido, da renda ou dos proventos tributáveis<sup>7</sup>. A alíquota do IRPJ é de 15% (quinze por cento) sobre o lucro apurado, com adicional de 10% (dez por cento) sobre a parcela do lucro que exceder R\$ 20.000,00 (vinte mil reais) por mês<sup>8</sup>.

## Renda tributável

Conforme já informado previamente na análise do critério material da regra matriz, o fato gerador do IRPJ é a aquisição da disponibilidade

<sup>7</sup> LEI nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. art. 44.

<sup>8</sup> Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999. art. 228.

econômica ou jurídica de renda e de proventos de qualquer natureza. Contudo, a CF/88 não determina elementos linguísticos suficientes em seu texto para que se afirme com facilidade qual é o significado de “renda” e de “proventos de qualquer natureza”. Os termos são imprecisos, pois tem mais de uma significação, dando margem a existência de várias teorias econômicas ou financeiras que tratam do sentido dado ao vocábulo “renda”. De todo modo, utilizar-se-á um entendimento que não possui divergências sérias, pelo qual a base tributável pressuposta pelo texto constitucional é a ideia de acréscimo patrimonial (ANDRADE FILHO, 2016, p. 182).

Por esse entendimento, renda, para fins de tributação, deve ser traduzida como o acréscimo patrimonial disponível para o contribuinte – e apurado em determinado lapso temporal (um ano fiscal, por exemplo). O acréscimo patrimonial pode ser originário do produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, ou de proventos de qualquer natureza, que são os acréscimos patrimoniais não compreendidos nas fontes anteriores, desde que represente uma riqueza nova ao contribuinte, nos termos dos incisos I e II do artigo 43 do Código Tributário Nacional.

Neste sentido, o Supremo Tribunal Federal (“STF”), decidiu por unanimidade no julgamento do RE n.º 117.887-6/SP que a expressão “renda” e “provento de qualquer natureza” significa sempre “acrécimo patrimonial”<sup>9</sup>. Desse entendimento acrescenta-se que o critério material que integra a hipótese da regra-matriz do Imposto de Renda cerca-se pela compreensão de que o acréscimo patrimonial deve ser entendido enquanto riqueza nova acrescida ao patrimônio em determinado lapso de tempo pré-determinado.

9) CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. RENDA - CONCEITO. Lei n. 4.506, de 30.XI.64, art. 38, C.F./46, art. 15, IV; CF/67, art. 22, IV; EC 1/69, art. 21, IV. CTN, art. 43. I. - Rendas e proventos de qualquer natureza: o conceito implica reconhecer a existência de receita, lucro, proveito, ganho, acréscimo patrimonial que ocorrem mediante o ingresso ou o auferimento de algo, a título oneroso. C.F., 1946, art. 15, IV; CF/67, art. 22, IV; EC 1/69, art. 21, IV. CTN, art. 43. II. - Inconstitucionalidade do art. 38 da Lei 4.506/64, que institui adicional de 7% de imposto de renda sobre lucros distribuídos. III. - R.E. conhecido e provido. (RE 117887, Relator(a): Min. CARLOS VELLOSO, Tribunal Pleno, julgado em 11/02/1993, DJ 23-04-1993 PP-06923 EMENT VOL-01700-05 PP-00786 RTJ VOL-00150-02 PP-00578).

## Lucro Real

Lucro real é o lucro líquido do período de apuração ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela lei. Sua determinação é precedida da apuração do lucro líquido de cada período de apuração com observância das disposições das leis comerciais. O imposto será determinado com base no lucro real por períodos de apuração trimestrais, encerrados nos dias 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano-calendário. A pessoa jurídica que optar pelo lucro real pode ainda escolher a apuração anual, com a apuração do lucro real em 31 de dezembro de cada ano, devendo, entretanto, recolher mensalmente o imposto por estimativa<sup>10</sup>.

## Dedutibilidade

A declaração em forma de dedução é a manifestação de uma obrigação tributária acessória, pois deixa claro à Receita Federal, que outra pessoa estará recebendo este dinheiro em forma de renda, devendo o Fisco atentar-se ao IRPJ declarado por esta outra pessoa (PEDREIRA, 1979, p. 15-16).

Para fins do presente trabalho, dedutibilidade deve ser entendida como a possibilidade de subtrair determinado valor da base de cálculo do IRPJ, em decorrência de despesas operacionais incorridas para gerar a atividade empresarial.

Para apuração e declaração do IRPJ, especificamente, é permitida a dedução de despesas operacionais, custos e perdas em geral. Nesse sentido, abre-se a oportunidade para a dedutibilidade de despesas operacionais, que são, nos termos do art. 299 do RIR/99, aquelas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora, sendo admitidas somente as despesas usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa. Já no tocante aos royalties, o art. 352 do RIR/99 determina que a dedução será admitida quando necessárias para que o contribuinte mantenha a posse, uso ou fruição do bem ou direito que produz o rendimento.

<sup>10</sup> Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, arts. 247, 220, 222 e 223.

A dedução das despesas operacionais incorridas para pagamento de royalties a titular de patentes domiciliado no Brasil é autorizada pela lei, desde que observados os seguintes requisitos: (i) as despesas operacionais para pagamento de royalties devem ser necessárias para que o contribuinte mantenha a posse, uso ou fruição do bem ou direito que produz o rendimento<sup>11</sup>; (ii) as despesas operacionais com royalties devem ter efetivamente incorrido; e (iii) o contrato de transferência de tecnologia, para cessão de posse, uso ou fruição do bem ou direito que produz o rendimento, deve ser averbado no Instituto Nacional da Propriedade Industrial do Ministério da Indústria, Comércio Exterior e Serviços do Brasil (“INPI”)<sup>12</sup>.

### **Breves Noções de Propriedade Intelectual (Patentes e Royalties)**

A Propriedade Intelectual, nos termos da Convenção da OMPI (Organização Mundial da Propriedade Intelectual), é a soma dos direitos relativos às obras literárias, artísticas e científicas, às interpretações dos artistas, intérpretes e às execuções dos artistas executantes, aos fonogramas e às emissões de radiodifusão, às invenções, em todos os domínios da atividade humana, às descobertas científicas, aos desenhos e modelos industriais, às marcas industriais, comerciais e de serviço, e também às firmas comerciais e denominações comerciais, à proteção contra a concorrência desleal e todos os outros direitos inerentes à atividade intelectual nos domínios industrial, científico, literário e artístico (BARBOSA, 2010, I, p.06).

Naturalmente, dentro dessa definição inclui-se tanto a Propriedade Industrial como o Direito Autoral. Assim, o Direito da Propriedade Intelectual garante aos autores e inventores direitos materiais e imateriais (pessoais) relativos ao produto de suas criações, sejam elas artísticas, científicas, literárias ou industriais. Garantindo, por exemplo, que inventores ou detentores da titularidade de determinadas criações ou invenções (lato sensu) possam usufruir economicamente, inclusive pelo uso por terceiros.

11 Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999. art. 352.

12 Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999. art. 355, § 3º.

Contudo, exige-se, de parte do Poder Público, determinadas formalidades para a concretização da proteção jurídica ao autor ou inventor de criação industrial, o que se viabiliza através da Patente que, de acordo com o INPI, é um título de propriedade temporária sobre uma invenção ou modelo de utilidade, outorgado pelo Estado aos inventores, autores ou outras pessoas físicas ou jurídicas detentoras de direitos sobre a criação.

Da mesma forma, pode-se considerar, classicamente, como o direito, conferido pelo Estado, que concede ao seu titular a exclusividade da exploração de uma determinada tecnologia. É, portanto, um direito imaterial de exclusividade ligado à exploração material dessa tecnologia (BARBOSA, 2010, p.1099), ou seja, de exploração do objeto de uma invenção, de um modelo de utilidade, no território nacional e por um determinado período de tempo (DI BLASI, 2010, p.43) Já o sistema de patentes pode ser entendido como o conjunto de regras que tratam da proteção das invenções voltadas para todos os seguimentos da indústria.

A Lei 9.279/96, que regula direitos e obrigações relativos à propriedade industrial, determina, em seus artigos 6º e 8º, que ao autor de invenção será assegurado o direito de obter a patente, garantindo-lhe a propriedade, nas condições estabelecidas na Lei. Assim, é patenteável a invenção que atenda aos requisitos de novidade, atividade inventiva e aplicação industrial. Nesse aspecto, Ricardo Negrão (2015, p. 63), ensina que “invenção é o ato humano de criação original, lícito, não compreendido no estado da técnica e suscetível de aplicação industrial”. Com a patente, o titular tem a possibilidade de impedir que terceiros, sem a devida autorização (normalmente outorgada por meio de contrato de transferência, cessão ou licença de tecnologia), possam produzir, usar, colocar à venda, vender ou importar o produto objeto da patente. Em contrapartida, no momento do registro frente ao INPI, o titular da patente obriga-se a revelar detalhadamente todo o conteúdo técnico da matéria protegida por este instituto.

Assim, obtida a patente, o criador ou inventor passa a receber o direito material pela exploração do respectivo bem. A remuneração pelo seu uso ocorre através dos royalties que, nos termos do art. 22 da

Lei 4.506/64, são os rendimentos de qualquer espécie, decorrentes do uso, fruição, exploração de direitos de uso ou exploração de invenções, processos e fórmulas de fabricação e de marcas de indústria e comércio e direitos autorais, por pessoa devidamente licenciada pelo autor ou criador do bem ou obra, salvo quando percebidos por estes.

Embora o art. 23 da Lei 4.506/64 confunda conceitos ao classificar conjuntamente os significados de aluguéis e royalties<sup>13</sup>, a diferença entre os dois institutos é que a expressão aluguel é utilizada para designar a contraprestação pela utilização de um bem material, enquanto que a palavra royalty designa a contraprestação pelo uso de um bem imaterial (HIGUCHI et al, 2009, p. 370).

É justamente a exploração do bem protegido pela Propriedade Intelectual que gera a obrigação do pagamento de IRPJ, por constituir acréscimo patrimonial identificado como lucro tributável. Contudo, dependendo da circunstância verificada, o legislador tributário passou a considerar a possibilidade (gradual) da dedução dos valores pagos ou devidos ao titular da patente, para evitar o que se passou a considerar, economicamente, como *bis in idem*, pois, do contrário, a União Federal passaria a tributar tanto o beneficiário dos royalties (que já recebe efetivamente o acréscimo patrimonial pela patente do bem, como aquele que efetivamente deve ou paga os royalties) pelo mesmo fato econômico (isto é, o pagamento dos royalties originários da exploração de determinado bem protegido pelo Direito de Propriedade Intelectual).

No entanto, o reconhecimento dessa situação não foi perene e nem constante, conforme se poderá observar nas linhas seguintes.

### **Histórico legislativo da dedutibilidade de royalties no irpj**

Para a máxima efetividade do princípio da legalidade exige-se lei expressa, constituindo uma intrínseca relação com o princípio da segurança jurídica. É em decorrência do referido princípio que as normas

---

13 Art. 23. Serão classificados como aluguéis ou “royalties” tôdas as espécies de rendimentos percebidos pela ocupação, uso, fruição ou exploração dos bens e direitos referidos nos artigos 21 e 22, tais como: (...)

devem determinar, de forma precisa, clara e compreensível, quem serão seus contribuintes, o que deve ser feito (o que é proibido, o que é permitido e o que é obrigatório fazer) e quais as consequências anteriores e posteriores à ação ou omissão dos contribuintes, para que estes saibam se estão ou não alcançadas por suas disposições. Se não for possível estabelecer uma linguagem inequívoca, é necessário que as normas sejam claras o suficiente para evitar o arbítrio, proibindo o Estado de estabelecer, de forma casuística, o que pode, o que não pode e o que deve ser feito. A inércia legislativa acaba por transferir para as autoridades fiscais poderes judicantes e legislativos de modo não razoável, porque o comportamento do contribuinte é sujeito a julgamento baseado no conhecimento e de acordo com as conveniências das autoridades fiscais. Além disso, se uma norma é declarada inválida, o poder de tributar não tem legitimidade. Os particulares não ficam obrigados a contribuir para os cofres públicos e os valores recolhidos indevidamente devem ser ressarcidos. Portanto, compreender o poder de tributar significa conhecer os seus limites (ANDRADE FILHO, 2016, p.04-13).

Assim, em decorrência da grande quantidade de normas que abordam a possibilidade de dedutibilidade de royalties no IRPJ, bem como por suas contradições, apresenta-se – abaixo - uma brevíssima compilação daquelas consideradas mais importantes, organizadas em ordem cronológica e dispostas a seguir.

**Lei nº 3.470 de 28 de novembro de 1958 (“Lei nº 3.470/58”):** Estabeleceu pela primeira vez, por meio de seu art. 74, a possibilidade de dedução da soma das quantias devidas a título de royalties pela exploração de marcas de indústria e de comércio, bem como patentes de invenção, por assistência técnica, científica, administrativa ou semelhantes para os fins da determinação do lucro real das pessoas jurídicas. Na Lei nº 3.470/58, o limite máximo de dedução foi fixado no patamar de 5% (cinco por cento) **da receita bruta** do produto fabricado ou vendido. Nessa Lei não houve qualquer distinção entre os pagamentos de royalties realizados ao titular de patentes domiciliado no Brasil ou no exterior. Portanto, para ambos os casos, o percentual máximo seria o mesmo. Assim, visando não estagnar no tempo, a Lei nº 3.470/58, por meio dos §1º e §2º, de seu art. 74,

determinou que seriam estabelecidos e revistos periodicamente mediante ato do Ministro da Fazenda, os coeficientes percentuais admitidos para as deduções de que trata este artigo, considerados os tipos de produção ou atividades, reunidos em grupos, segundo o grau de essencialidade. Nesse sentido, o Ministro de Estado dos Negócios da Fazenda, no uso das suas atribuições legais e tendo em vista o disposto no art. 74 e §§ 1º e 2º da Lei n. 3.470, editou a Portaria MF nº 436 de 1958 (“MF 436/58”).

**MF 436/58:** Estabeleceu coeficientes percentuais máximos para a dedução de royalties, pela exploração de marcas e patentes, de assistência técnica, científica, administrativa ou semelhante, amortização, considerados os tipos de produção, segundo o grau de essencialidade. No tocante aos Royalties, pelo uso de patentes de Invenção, processos e fórmulas de fabricação, despesas de assistência técnica, científica, administrativa ou semelhante, foram criados dois grupos, com percentuais que variam de 1% (um por cento) a 5% (cinco por cento): 1) Indústrias de Base; e 2) Indústria de Transformação – Essenciais. Para complementar a MF 436/58, foram editadas as Portarias MF nºs 113/59, 314/70 e 60/94, incluindo novos itens aos grupos 1 e 2. Deve-se ressaltar que depois de criados, os percentuais, alguns determinados há quase 7(sete) décadas, jamais foram revistos ou atualizados, demonstrando a falha do legislador no quesito de atualidade da Lei.

**Lei 4.131 de 3 de setembro de 1962 (“Lei 4.131/62”):** foi sancionada para disciplinar a aplicação do capital estrangeiro e as remessas de valores para o exterior. Nesta norma, art. 12, o legislador manteve a lógica da Lei nº 3.470/58, ou seja, os pagamentos de royalties realizados a titular de patentes domiciliado no Brasil ou no exterior poderiam ser deduzidos até o limite de 5%(cinco por cento) na declaração do IRPJ.

**Lei nº 4.506 de 30 de novembro de 1964 (“Lei nº 4.506/64”):** Determinou, em seu art. 71, os requisitos para dedutibilidade de despesas incorridas com royalties para efeito de apuração de rendimento líquido ou do lucro real sujeito ao imposto de renda. No referido artigo, foram estabelecidos, expressamente, apenas coeficientes percentuais máximos para a dedução de royalties pagos a titular de patente com domicílio no exterior. Como a Lei trata exatamente do mesmo tema que as Leis



3.470/58 e 4.131/62, passou-se a discutir a hipótese de revogação tácita dos dispositivos anteriores, que limitavam os percentuais de dedução no âmbito nacional. A partir desse momento, passaram a existir duas interpretações.

A primeira, afirmando que a simples omissão da Lei nova não revogaria dispositivos anteriores e, portanto, permanecem os mesmos coeficientes máximos de dedução, independente do destino dos pagamentos realizados à título de royalties, sejam no Brasil ou no exterior.

A segunda, mais acertada e realista, com o entendimento de que a Lei nº 4.506/64 revoga os dispositivos anteriores e, portanto, não limita as deduções de despesas incorridas para o pagamento de royalties a titular de patente domiciliado no Brasil.

**Decreto-Lei n.º 1.730 (“DL 1.730/1979”):** Modificou a legislação anterior que tratava da dedutibilidade dos royalties, alterando o limite de dedutibilidade dos royalties pela utilização de patente ou de marca, que até então era de 5% (cinco por cento) da receita bruta das vendas do produto fabricado ou vendido, para 5% (cinco por cento) **da receita líquida**<sup>14</sup>.

**RIR/99:** Próximo do entendimento das Leis 3.470/58 e 4.131/62, o RIR/99, por meio de seu art. 355, manteve a possibilidade de dedução de despesas operacionais incorridas com royalties, fixando percentuais máximos para a dedução de royalties até o limite máximo de 5% (cinco por cento) da receita líquida das vendas do produto fabricado ou vendido, sem fazer distinção sobre o domicílio do titular da patente.

### **A exclusão ou a manutenção do limite à dedutibilidade na visão da literatura tributária**

Conforme constatado no tópico anterior, o objeto desta pesquisa vem sendo tratado há muitos anos na legislação, com interpretações divergentes e alternantes sobre o problema.

Em 1969, José Luiz Bulhões Pedreira, ao avaliar o art. 71 da Lei

---

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

nº 4.506/64, citando Néri da Silveira - STF - Recurso Extraordinário nº 104-368-7, defendia acertadamente a não imposição de limites máximos de dedutibilidade de despesas operacionais incorridas para o pagamento de royalties ao titular de patente domiciliado no Brasil. Nesse aspecto, ensinava:

A Lei n.º 4.506 reproduziu, mais uma vez, os princípios da legislação anterior, com uma única alteração; a restrição a dedutibilidade, embora tenha surgido na legislação para eliminar instrumento de evasão de renda de imposto, através da transferência de “royalties” para o exterior, fora regulada nas Leis 3.470 e 4.131 em termos genéricos que não distinguem entre beneficiário residente e domiciliado no País ou no exterior. A letra da lei conduzia, portanto, a que as limitações quantitativas de “royalties” dedutíveis se aplicassem também a pagamentos entre empresas, no país. A Lei 4.506 corrigiu essa omissão, declarando expressamente que as condições de dedutibilidade impostas pela lei somente se aplicam, quando o beneficiário do rendimento é pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior. Não há a mesma razão legal para impor restrições quantitativas no pagamento de “royalties” entre empresas domiciliadas no país. (PEDREIRA, 1979, p.09-20)”.

Por sua vez, Hiromi Higuchi, Fábio Hiroshi Higuchi e Celso Hiroyuki Higuchi, em estudo posterior, mantiveram o entendimento de Bulhões Pedreira, reafirmando que a Lei nº 4.506/64 somente fixou limites máximos de dedução das despesas com royalties à beneficiário domiciliado no exterior:

Se o legislador quisesse limitar a dedutibilidade das despesas com royalties pagos, também, para os beneficiários residentes no Brasil, teria utilizado um parágrafo para esse fim sem mencionar se o beneficiário é residente no Brasil ou no exterior. O limite de dedução dos royalties pagos para residentes no Brasil não teria sentido porque a despesa de uma empresa representa receita de outra empresa do Brasil. (HIGUCHI, Hiromi. et al. 2009, p. 374).

Assim, entende-se que o argumento dos referidos autores é nada mais do que lógico. Se a empresa titular da patente, domiciliada no Brasil, receber os pagamentos à título de royalties e obrigatoriamente incluir tais valores em seu IRPJ como receita, já estará a União recebendo os valores devidos à título de imposto. Outrossim, nada mais justo, neste cenário, que a empresa que se utiliza do licenciamento de patentes como premissa

essencial ao seu desenvolvimento, assumindo todos os riscos inerentes da atividade empresarial exercida, possa deduzi-los integralmente como despesas operacionais, pois assim o são.

Deve-se compreender que, impor limites de dedução significa, em muitos casos, inviabilizar a atividade empresarial, pois assim, só ingressará no mercado quem tiver registrado em seu próprio nome as patentes que permitam concorrer com as demais empresas do ramo. Neste sentido, as indedutibilidades refletirão negativamente na economia nacional, pois acarretará na: a) redução do lucro; b) extinção de empresas; e, c) fim da concorrência mercantil. É um efeito cascata com resultado extenso e reflexos catastróficos, que terminam com a diminuição da criação de renda e, conseqüentemente, a redução da arrecadação de impostos pela União Federal. Em muitos aspectos, o incentivo à atividade empresarial promove o desenvolvimento e cria empregos. Não aceitar certas deduções configura desestímulo fiscal, injustificado, a determinadas atividades ou formas de aplicação de capital, dando sentido contrário ao imposto, que é utilizado como instrumento de política econômica, através da criação de incentivos fiscais (PEDREIRA, 1979, p.07-12). Não deduzir é tributar excessivamente. Por sua vez, tributar excessivamente, pode inviabilizar negócios e empresas, dependendo de situações cíclicas, permanentes ou passageiras (ANDRADE FILHO, 2016, p. 12).

Entende-se que a estrutura normativo-tributária do IRPJ, embora disciplinada pelo Direito Tributário, também toca, sistematicamente, outros campos do Direito, como se pode observar até mesmo no Direito Empresarial.

Igualmente, pode-se observar que os efeitos da norma tributária do IRPJ também repercutem na atividade empresarial direcionando a atividade exercida, os riscos assumidos e a decisão estratégica da empresa. Nesse ambiente, por tais motivos, não é possível desvincular a atividade empresária dos riscos assumidos pelo empreendimento, que levam em consideração os aspectos tributários de cada decisão executada. A interpretação doutrinária no sentido de eventual restrição ao direito à dedução de despesas operacionais, portanto, eleva os riscos a que a atividade – e a decisão – empresarial se submete (PEDREIRA, 1979, p. 12-15).

## O entendimento do Fisco (Receita Federal do Brasil) e a tendência jurisprudencial brasileira à restrição da dedutibilidade

O IRPJ, enquanto é imposto de competência exclusiva da União, ou seja, trata-se de imposto federal. O órgão específico, singular, subordinado ao Ministério da Fazenda, responsável pela administração dos tributos de competência da União, é a Secretaria da Receita Federal do Brasil (“Receita Federal”).

No tocante ao papel da Receita Federal do Brasil, que possui a prerrogativa de fiscalizar, cobrar e arrecadar o IRPJ, pode-se observar tendência à não concessão da extensão da dedutibilidade de despesas operacionais em pagamento de royalties

Logo, em diversas situações, a Receita Federal costuma autuar e penalizar os contribuintes que, ao realizarem pagamentos de royalties a titulares de patentes domiciliados no Brasil, deduzem tais importâncias integralmente, como despesas operacionais, em percentuais acima de 5% (cinco por cento). O CARE, igualmente, vem mantendo decisões divergentes sobre a possibilidade de deduções.

Porém, na esfera judiciária, Carlos Mário da Silva Velloso, ex-Ministro do STF, em julgamento da Apelação Cível 68.411 perante o Tribunal Federal de Recursos – TFR (Acórdão 02468417, DJ de 13-05-82), concluiu pela não aplicação de percentuais máximos de dedutibilidade aos pagamentos realizados a titular de patentes domiciliado no Brasil:

TRIBUTARIO. IMPOSTO DE RENDA. ROYALTIES. PESSOAS DOMICILIADAS NO BRASIL. LEI N. 4.506, DE 1964. RIR, DECRETO N. 76.186, DE 1975, ARTIGO 177. PROVISÃO PARA DEVEDORES DUVIDOSOS. CREDITOS DE COBRANÇA DIFICIL. DECRETO 76.186, DE 1975, ART. 167. I. “ROYALTIES” PAGOS APESSOAS DOMICILIADAS NO BRASIL: NÃO SE JUSTIFICA A LIMITAÇÃO QUANTITATIVA, A EXEMPLO DO QUE OCORRE COM OS “ROYALTIES” PAGOS APESSOAS 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. II. OS MEIOS DE COBRANÇA DE UM CREDITO

SE ESGOTAM NO MOMENTO EM QUE O CUSTO DA COBRANÇA FICA SUPERIOR A QUANTIA A RECEBER. ISTO OCORRENDO, O CREDITO PASSA A SER IRRECUPERAVEL, PODENDO SER INCLUIDO NA CONTA PROVISÃO PARA DEVEDORES DUVIDOSOS. RIR/1975, DECRETO 76.186, DE 1975, ART. 167. III. RECURSO PROVIDO, EM PARTE.

No entanto, o STF, no julgamento do Recurso Extraordinário nº 104-368-7 (DJU de 28-02-92), interposto pela União Federal, decidiu pela não revogação do art. 74, da Lei 3.470/58, determinando que os coeficientes percentuais máximos de dedutibilidade por pagamentos de royalties à pessoa jurídica domiciliada no exterior, aplicam-se também à dedutibilidade por pagamentos de royalties à pessoa jurídica domiciliada 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.

Assim como no âmbito legislativo, pode-se notar que as decisões supra-analisadas, além de controversas, são demasiadamente antigas, passando a inequívoca sensação de que estão ultrapassadas em consideração às novas tendências da Propriedade Intelectual, assim como de suas respectivas repercussões tributárias contemporâneas.

## CONCLUSÕES

A partir dos questionamentos levantados, conclui-se que existem apenas dois caminhos possíveis para solucionar a problemática da presente pesquisa: 1) A aplicação, dos percentuais máximos de dedutibilidade previstos pela MF 436/58, também para pagamentos de royalties a titulares de patentes domiciliados no Brasil, correndo-se o risco de que eventuais excedentes aos percentuais máximos não sejam deduzidos e, conseqüentemente, o mesmo fato seja duas vezes tributado (*bis in idem*), justamente porque, nesta hipótese, a despesa de uma pessoa jurídica representa a receita de outra ou; 2) seja permitida dedutibilidade integral no IR da pessoa jurídica que realizou os pagamentos de royalties ao titular de patentes domiciliado no Brasil, que, por sua vez, pagará os tributos sobre sua receita, não havendo qualquer prejuízo à União, assim como atenuando, da mesma forma, os efeitos negativos do *bis in idem* trazidos pela cobrança duplicada pela União Federal do IRPJ sobre o mesmo fato jurídico (royalties).

Portanto, no Direito Tributário Brasileiro, deve-se buscar a ampliação do direito à dedução pelo pagamento de royalties relativos às patentes de titulares domiciliados no país, tanto por questões de Políticas Tributárias voltadas ao desenvolvimento nacional tecnológico (princípio igualmente perseguido no Direito da Propriedade Intelectual), já que desoneraria o contribuinte que destina parte de suas receitas ao aperfeiçoamento tecnológico de seu produto ou de sua atividade econômica, assim como evitaria, por questões de Justiça Tributária, a tributação duplicada do mesmo fato econômico.

## REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 21<sup>a</sup> ed. – São Paulo: Saraiva, 2016.

ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Imposto de renda das empresas**. 12<sup>a</sup> ed. – São Paulo: Atlas, 2016.

BARBOSA, Denis Borges. **Tratado de Propriedade Intelectual**. Tomo I. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010.

BARBOSA, Denis Borges. **Tratado de Propriedade Intelectual**. Tomo II. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010.

BRASIL. Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964. Dispõe sobre o imposto que recai sobre as rendas e proventos de qualquer natureza. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 30 de nov. 1964. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L4506.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L4506.htm)>. Acesso em: 29 abr. 2018.

BRASIL. Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999. Regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 26 de março de 1999. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/d3000.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d3000.htm)>. Acesso em: 30 abr. 2018.

BRASIL. Portaria MF nº 436, de 30 de dezembro de 1958. Estabelece coeficientes percentuais máximos para a dedução de Royalties, pela exploração de marcas e patentes, de assistência técnica, científica, administrativa ou semelhante, amortização, considerados os tipos de produção, segundo o grau de essencialidade. **Ministério da Fazenda**. Disponível em: <http://www.inpi.gov.br/menu-servicos/transferencia/arquivos/legislacao-transferencia-de-tecnologia/portaria436.pdf>>. Acesso em: 29 abr. 2018.

BRASIL. LEI nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 25 de out. 1966. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/L5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L5172.htm)>. Acesso em: 29 set. 2018.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 05 de out. 1988. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicaocompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm)>. Acesso em: 29 set. 2018.

BRASIL. Lei nº 9.279, de 14 de maio de 1996. Regula direitos e obrigações relativos à propriedade industrial. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 14 de maio de 1996. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L4506.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L4506.htm)>. Acesso em: 29 abr. 2018.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Teoria da Norma Tributária**. 2º Edição. São Paulo: Editora Rt, 1981.

DI BLASI, Gabriel. **A Propriedade Industrial**. 3 Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

HIGUCHI, Hiromi. Et al. **Imposto de renda das empresas: interpretação e prática**: atualizado até 10-01-2008. 34ª ed. – São Paulo: IR Publicações, 2009.

MACHADO, Hugo de Brito. **Comentários ao código tributário nacional**. 2ª ed. – São Paulo: Atlas, 2007.

MAMEDE, Gladston. **Manual de direito empresarial**. 9ª ed. – São Paulo: Atlas, 2015.

NEGRÃO, Ricardo. **Direito Empresarial: estudo unificado**. 6ª ed. – São Paulo: Saraiva, 2015.



PEDREIRA, José Luiz Bulhões. **Imposto sobre a Renda: Pessoas Jurídicas**. Rio de Janeiro: ADCOAS JUSTEC – Ed. 1979.

Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário Nº 0104.368-7/210. Recorrente: União Federal. Recorrida: Syntex do Brasil S.A - Indústria e Comércio. Relator: Ministro Néri da Silveira. 1988. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=196430>>. Acesso em: 03mai. 2018.

TEODOROVICZ, Jeferson. **Extrafiscalidade Socioambiental**. Revista Tributária e de Finanças Públicas. n.90. São Paulo: RT – ABDT, 2010.

