



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL
SUPERINTENDÊNCIA REGIONAL DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL
8ª REGIÃO FISCAL

Processo nº	*****
Solução de Consulta nº	393 - SRRF/8ª RF/Disit
Data	04 de novembro de 2008
Interessado	*****
CNPJ/CPF	*****

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ
DEDUTIBILIDADE DE DESPESAS COM ROYALTIES

São dedutíveis as despesas com *royalties* e assistência técnica, científica, administrativa ou semelhantes correspondentes ao período de tramitação do processo de averbação no INPI do contrato respectivo. Esse período, portanto, retroage somente até a data do protocolo do pedido de averbação, sendo vedada a dedução fiscal dessas despesas quando incorridas em período anterior a essa data.

Dispositivos Legais: Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, art. 353, incisos IV, "a", art. 354, inciso I e art. 355, § 3º; Parecer Normativo nº 76, de 5 de outubro de 1976 e Resolução INPI 94/2003.

DOCUMENTO FORNECIDO EM CUMPRIMENTO À LEI DE ACESSO A INFORMAÇÃO. REGISTRE-SE QUE A PUBLICAÇÃO, NA IMPRENSA OFICIAL, DE ATO NORMATIVO SUPERVENIENTE MODIFICA AS CONCLUSÕES EM CONTRÁRIO CONSTANTES EM SOLUÇÕES DE CONSULTA OU EM SOLUÇÕES DE DIVERGÊNCIA, INDEPENDENTEMENTE DE COMUNICAÇÃO AO CONSULENTE (arts. 99 e 100 do Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011).

Relatório

Em petição protocolizada em 06/02/2006, a consulente que tem como objeto social a comercialização de aparelhos plásticos e de uso domésticos, bem como de objeto de papel *****; *****; a prestação de serviços de qualquer natureza; a importação e exportação, por conta própria ou de terceiros; a comercialização de produtos fabricados por terceiros; e o comércio atacadista de mercadorias em geral, formula a presente consulta versando sobre a legislação federal aplicável ao Imposto Sobre a Renda.

2. A consulente, em 03 de julho de 1992, firmou contrato com a empresa *****, (*****) sediada em ***** – Alemanha, cujo objeto é a licença à Consulente de uso da marca registrada utilizada em alguns produtos comercializados no Brasil.

3. Pelo direito de uso da marca ficou contratado que a Consulente pagaria à ***** royalties correspondentes a 1% da receita líquida de todas as vendas dos produtos constantes no respectivo contrato.
4. Conforme determina a legislação aplicável (Decreto nº 3.000/99 e Lei nº 5.772/71), o Contrato foi encaminhado para registro no INPI – Instituto Nacional de Propriedade Intelectual e no Banco Central do Brasil para que surtisse seus regulares efeitos fiscais.
5. Em abril de 2002, o INPI emitiu o competente Certificado de Averbação nº ***** autorizando o pagamento dos referidos royalties a partir de 16 de agosto de 2001.
6. Desta forma, em dezembro de 2002 a Consulente passou a registrar e escriturar a despesa referente aos royalties devidos em razão do contrato respeitando o período autorizado pelo INPI, ou seja, de 16 de agosto de 2001 a 31 de dezembro de 2002, sendo certo que o respectivo valor foi efetivamente remetido ao exterior a título de royalties em abril de 2003. Assim, uma vez atendidos os requisitos legais para a remessa de royalties para a ***** , a Consulente, dando cumprimento ao contrato, passou a efetuar as remessas trimestralmente.
7. Ocorre que, a ***** recentemente foi fiscalizada pela autoridade competente, que após analisar o período de 2000 a 2002, está exigindo o reconhecimento da receita tributável advinda do Contrato desde 01 de janeiro de 2000 e, conseqüentemente, o pagamento do imposto de renda devido na Alemanha, em razão da contabilização desta receita, conforme prevê o contrato firmado entre as duas empresas.
8. Assim, considerando que:
 - i) o contrato foi firmado entre a Consulente e a ***** foi firmado em 03 de julho de 1992;
 - ii) o contrato foi encaminhado para registro no INPI, que emitiu o Certificado de Averbação nº ***** , em 17 de abril de 2002, autorizando o pagamento de royalties a partir de 16 de agosto de 2001;
 - iii) à época vigia Acordo para Evitar a Dupla Tributação em matéria de Imposto de Renda e Capital entre o Brasil e a República Federal da Alemanha e, em razão disso, o imposto retido na fonte no Brasil é passível de compensação com o imposto que está sendo cobrado na Alemanha;
 - iv) a Consulente passou a registrar e escriturar a despesa referente aos royalties devidos em razão do Contrato respeitando o período autorizado pelo INPI, ou seja, 16 de agosto de 2001; e
 - v) que a ***** , ao contrário da Consulente, contabilizou em dezembro de 2005, por exigência da autoridade fiscalizadora daquele país, a receita retroativa ao período de 01 de janeiro de 2000 a 16 de agosto de 2001.
9. Indaga objetivamente a Consulente, com fundamento no Decreto nº 76.988, de 06 de janeiro de 1976, sobre:
 - a) o direito de proceder ao registro contábil da operação no período de 01 de janeiro de 2000 a 15 de agosto de 2001, como despesa, respeitando-se o

regime de competência, conforme previsto na legislação e nos termos do Contrato e a forma de fazê-lo no exercício de 2006;

- b) uma vez positiva a resposta, indaga a Consulente, com fundamento nos artigos 710, 713, 717 e 721 do Regulamento do Imposto de Renda, sobre a forma de promover o recolhimento do imposto de renda retido na fonte – IRRF e da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico – CIDE incidentes sobre os valores objeto do registro contábil acima mencionado; e
- c) a possibilidade de reconhecer como dedutível da base de cálculo do imposto de renda devido pela Consulente, a despesa relativa ao período de 01 de janeiro de 2000 a 15 de agosto de 2001 objeto do registro contábil anteriormente mencionado. Considerando o artigo 352 do Regulamento do Imposto de Renda.

Fundamentos

10. Em resposta a consulta formulada pelo Instituto Nacional da Propriedade Industrial – INPI – acerca da vigência do Parecer Normativo nº 76, de 1976, esclarecendo o interessado que o entendimento de seu corpo técnico é o de que a data de averbação deve ser aquela registrada no protocolo do pedido de averbação do contrato, haja vista que somente a partir de então resta configurada a pretensão do requerente em obter a anuência do Poder Público, no que concerne à produção de efeitos junto a terceiros dos contratos por ele firmados, assim manifestou-se a Coordenação Geral do Sistema de Tributação por meio da Decisão Cosit nº 9 de 28 de junho de 2000:

“3. O Instituto Nacional da Propriedade Industrial – INPI – é o Órgão responsável pela análise técnica e aprovação de contratos de transferência de tecnologia para que venham a produzir efeitos com relação a terceiros. Essa repercussão contempla tanto a legitimação cambial das remessas enviadas ao exterior quanto a admissão de dedutibilidade fiscal de despesas decorrentes de acordos que tiveram como objeto o pagamento de *royalties* ou assistência técnica, administrativa ou semelhantes.

4. Ao suscitar o INPI acerca da vigência do Parecer Normativo nº 76, de 1976, nada mais faz do que questionar até que ponto – leia-se data – seria admissível a dedução dessas despesas para fins de apuração do lucro, no caso de haverem sido incorridas em data anterior à averbação nesse Órgão, oriundas de contratos previamente assinados.

5. Essencial para o deslinde da questão é identificar as razões que determinaram a edição desse ato administrativo, valendo-nos, para tal, de seu próprio teor, *in verbis*:

“Indaga-se se as importâncias relativas a “royalties” e a despesas com assistência técnica, administrativa e semelhantes **correspondentes ao período de tramitação do processo de registro do contrato** respectivo no Banco Central do Brasil e de averbação no Instituto Nacional da Propriedade Industrial podem ser deduzidas,

acumuladamente, na apuração do lucro, no exercício de aprovação do contrato pelos órgãos mencionados.” (grifo não é do original)

...

6. Depreende-se que a dúvida do contribuinte à época, residia, tão somente, na possibilidade de aceitação pela administração tributária da dedutibilidade de dispêndios incorridos no interregno da análise técnica do contrato pelos órgãos competentes, considerada a contingência em que a conclusão dessa aprovação ocorresse em exercício posterior ao do início do processo de tramitação.

7. O legislador sabiamente houve por bem permitir a dedução dessas despesas, de forma acumulada, no exercício social em que se verificasse o registro ou averbação, estritamente na hipótese em que eventuais delongas no julgamento técnico dos contratos viessem a penalizar o contribuinte, privando-o do gozo de prerrogativas que a lei lhe havia concedido.

8. Fortalece essa interpretação o disposto no inciso IV, “a” e V, “a” do art. 353, inciso I do art. 354 e § 3º do art. 355 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 2000, a seguir reproduzidos:

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

I - ...

...

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;

b) ...

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;

b) ...

(...)”

“Art. 354. As importâncias pagas a pessoas jurídicas ou físicas domiciliadas no exterior a título de assistência técnica, científica, administrativa ou semelhante, quer fixas, quer como percentagem da receita ou do lucro, somente poderão ser deduzidas como despesas operacionais quando satisfizerem aos seguintes requisitos (Lei nº 4.506, de 1964, art. 52):

I – constarem de contrato registrado no Banco Central do Brasil; ...

(...)”

“Art. 355. ...

§ 1º ...

...

§ 3º A dedutibilidade das importâncias pagas ou creditadas pelas pessoas jurídicas, a título de aluguéis ou royalties pela exploração ou cessão de patentes ou pelo uso ou cessão de marcas, bem como a título de remuneração que envolva transferência de tecnologia (assistência técnica, científica, administrativa ou semelhantes, projetos ou serviços técnicos especializados) somente será admitida a partir da averbação do respectivo ato ou contrato no Instituto Nacional da Propriedade Industrial - INPI, obedecidos o prazo e as condições da averbação e, ainda, as demais prescrições pertinentes, na forma da Lei nº 9.279, de 14 de maio de 1996.” (grifo não é do original)

9. É óbvio inferir que o requisito legal exigido para que se faculte a dedutibilidade dessa espécie de dispêndios é, precipuamente, a concomitante anuência das autoridades, cambial e de propriedade industrial, sem a qual sofre a dedução de ilegitimidade. À época em que foi suscitada a dúvida quanto ao abatimento acumulado, as despesas incorridas no decorrer do processo de tramitação resultavam indedutíveis, na medida em que o prazo autorizado pelo INPI e constante do termo de averbação, não retroagia, o que expunha o contratante a danos de natureza fiscal.

10. Ao adotar a atual sistemática - a data do protocolo do pleito de averbação é a data do termo de averbação em si - o INPI, em realidade, buscou justamente neutralizar ocasionais prejuízos ao requerente gerados por exames técnicos mais demorados, tornando então, por via de consequência, inócuo o fito primeiro do texto regulamentar ora analisado.

11. De todo modo, convém destacar que o seu conteúdo, obviamente circunscrito ao âmbito a que se propôs, prossegue em consonância com a lei tributária vigente, sem nenhuma colisão com legislações supervenientes.

12. Finalmente, e reforçando o raciocínio antes delineado, pedidos de registros aos Órgãos anuentes defasados em relação à data da assinatura do respectivo contrato, configuram atraso de única e exclusiva responsabilidade do solicitante. Não há que se falar, portanto, em aceitação da dedução fiscal acumulada de despesas incorridas em período anterior ao da data do protocolo no INPI.”

11. Reforçando o entendimento adotado, o INPI editou a Resolução INPI nº 94/2003, dispondo:

“**Art. 3º** Para fim de dedutibilidade fiscal de despesas com royalties e assistência técnica, científica, administrativa ou semelhantes, consoante o disposto na DECISÃO nº 9, de 28 de junho de 2000, da Coordenação Geral do Sistema de Tributação, o prazo de início da tramitação do processo de averbação, no INPI, do respectivo contrato, poderá retroagir à data do PROTOCOLO AUTOMATIZADO.”

12. Com relação ao direito de proceder ao registro contábil da operação no período de 01 de janeiro de 2000 a 15 de agosto de 2001, como despesa, a Administração Tributária ao tratar da escrituração contábil, através do Parecer Normativo CST nº 347/70 já colocou em destaque que a forma de escriturar suas operações é de livre escolha do contribuinte, dentro dos

princípios técnicos ditados pela Contabilidade e a repartição fiscal só a impugnará se a mesma omitir detalhes indispensáveis à determinação do verdadeiro lucro tributável, sendo que a despesa de royalties desse período será indedutível, isto é, deverá ser adicionada ao Lucro Real para fins de apuração do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica.

13. Quanto à incidência do Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF) e o pagamento da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (Cide), em primeiro lugar, cabe destacar que:

(i) por caracterizar *royalty* a remuneração de tais contratos, há que se observar o disposto no § 3º do art. 3º da Medida Provisória nº 2.062-60, de 30 de novembro de 2000, que reduziu a alíquota do imposto de renda incidente na fonte sobre as importâncias pagas, **creditadas**, entregues, empregadas ou remetidas ao exterior a título de *royalties* de qualquer natureza para quinze por cento, na hipótese de instituição de Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico incidente sobre essas mesmas importâncias;

(ii) tal contribuição foi instituída pela Lei nº 10.168, de 29 de dezembro de 2000, e que após a criação da referida contribuição na Medida Provisória nº 2.062-63, de 23.02.2001 (que corresponde a 3ª reedição da Medida Provisória nº 2.062-60, de 30.11.2000) houve alteração no texto do art. 3º para contemplar com a redução de alíquota de imposto de renda na fonte apenas as importâncias pagas a título de remuneração de serviços técnicos e de assistência técnica, e de *royalties* de qualquer natureza.

13.1 Nesse ponto, cabe informar ainda que:

(i) na primeira regulamentação da Lei nº 10.168, de 2000, o Decreto nº 3.949, de 03 de outubro de 2001, no art. 8º, III, determinava que a Cide incidiria sobre as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas, a cada mês, a residentes ou domiciliados no exterior, a título de remuneração prevista nos contratos de **cessão e licença de uso de marcas**, cujos contratos estivessem averbados no Instituto Nacional da Propriedade Industrial e registrados no Banco Central do Brasil;

(ii) o Decreto nº 4.195, de 11 de abril de 2002 (que revogou o Decreto nº 3.949, de 2001), ao regulamentar o art. 2º da Lei nº 10.168, de 2000 (com as alterações introduzidas pelo art. 6º da Lei nº 10.332, de 2001), no art. 10, reescreveu o art. 8º do Decreto nº 3.949, de 2001, acrescentando o inciso III (serviços técnicos e de assistência administrativa e semelhante), suprimindo o seu parágrafo único (averbação no INPI e registro no Bacen). Sendo assim, os valores pagos, **creditados**, entregues, empregados ou remetidos a partir de 1º de janeiro de 2002, a beneficiário residente ou domiciliado no exterior, a título de *royalties* pela remuneração de contrato de cessão e licença de uso de marcas, ficam sujeitos ao pagamento da referida contribuição, calculada à alíquota de 10% (dez por cento), ainda que o contrato não tenha sido averbado no INPI e registrado no Bacen.

14. Em relação à ocorrência dos fatos geradores do referido imposto e contribuição, informa-se que os mesmos ocorrem no pagamento, **crédito**, entrega, emprego ou remessa de *royalties* por fonte situada no Brasil, para residente ou domiciliado no exterior, **o que ocorrer primeiro**. No caso em questão, se a consultante optou pela escrituração das operações realizadas no período de 1º de janeiro de 2000 até 31 de agosto de 2001, na data em que foi realizado o crédito das importâncias devidas a título de *royalties* ocorreu o fato gerador do IRRF e da Cide.

14.1 Por oportuno, destaca-se ainda que:

(i) conforme determina o art. 725 do Decreto nº 3.000, de 1999, quando a fonte pagadora assumir o ônus do imposto de renda devido pelo beneficiário, a importância paga, **creditada**, empregada, remetida ou entregue, será considerada líquida, cabendo o reajustamento do respectivo rendimento bruto, sobre o qual recairá o imposto;

(ii) para o pagamento da Cide não há previsão para reajustamento da base de cálculo, ou seja, a mesma deverá ser apurada sobre o valor do *royalty* contratado;

(iii) a partir de 28 de julho de 2001 (vigência da Medida Provisória nº 2.159-69, de 27 de julho de 2001), o crédito, passível de dedução em operações posteriores de mesma natureza, é concedido apenas sobre a Cide incidente sobre *royalties* referentes a contratos de exploração de patentes e de uso de marca.

Conclusão

15. Diante do exposto e com base nos atos citados proponho que a consulta seja solucionada informando-se à consulente que:

15.1 A dedutibilidade de despesas com *royalties* e de assistência técnica, científica, administrativa ou semelhantes somente se reveste de autenticidade a partir da averbação ou registro no INPI e Banco Central do Brasil, respectivamente. Deverão ser obedecidos os prazos e as condições estabelecidos no termo de averbação do INPI e demais prescrições pertinentes, na forma da Lei nº 9.279, de 1996;

15.2 É vedada a dedutibilidade dessa classe de despesas quando incorridas em data anterior àquela registrada no protocolo do pedido de averbação no INPI, por caracterizarem falta de diligência do contratante em proceder o cumprimento dos trâmites legais atinentes ao usufruto dos benefícios que a lei lhe conferiu.

À consideração superior,

São Paulo, _____/_____/2008.

ANTONIO DOMINGUES PEREIRA FILHO
AFRF matr. 17875

Ordem de Intimação

De acordo. Aprovo a Solução de Consulta.

Encaminhe-se à *****, para conhecimento, ciência à interessada e demais providências cabíveis.

Na forma do disposto no art. 48 da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996, os processos administrativos de consulta são solucionados em instância única. A presente solução não comporta, portanto, recurso ou pedido de reconsideração. Excepcionalmente, caso a interessada venha a tomar conhecimento de uma outra solução de consulta divergente desta, relativa à mesma matéria e fundada em idêntica norma jurídica, cabe recurso especial, sem efeito suspensivo, para a Coordenação Geral de Tributação – Cosit, em Brasília – DF, nos termos da Instrução Normativa RFB n.º 740, de 2 de maio de 2007.

São Paulo, ____/____/ 2008.

CLÁUDIO FERREIRA VALLADÃO

Chefe da Divisão de Tributação

Portaria SRRF 0800/P N° 493/2007 (DOU de 24/04/2007)
Competência Delegada pela Portaria SRF 0800/G 021/1997 (DOU de 1º/04/1997)
alterada pela Portaria SRRF 0800/G n° 80/1997 (DOU de 17/12/1997)

/mash