



Solução de Consulta nº 30 - Cosit

Data 18 de março de 2021

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

REMESSAS AO EXTERIOR. REGISTRO E MANUTENÇÃO DE MARCAS, PATENTES E CULTIVARES. ATIVIDADES DE PESQUISA TECNOLÓGICA E DESENVOLVIMENTO DE INOVAÇÃO TECNOLÓGICA. ALÍQUOTA ZERO.

Os pagamentos vinculados às atividades e procedimentos indispensáveis ao registro e manutenção, no exterior, de marcas, patentes e cultivares terão redução a zero da alíquota do imposto sobre a renda retido na fonte, desde que tais marcas, patentes ou cultivares estejam vinculadas às respectivas pesquisas tecnológicas e desenvolvimento de inovações tecnológicas realizadas pela empresa a que se referem os arts.17 a 26 de Lei nº 11.196, 21 de novembro de 2005. Tais atividades e procedimentos podem estar relacionados à solicitação, obtenção ou manutenção dos direitos sobre marcas, patentes e cultivares no exterior.

Dispositivos Legais: Artigo 17, inciso VI, da Lei nº 11.196 de 21 de novembro de 2005; Artigos 4º e 5º da Instrução Normativa RFB nº 1.187, de 29 de agosto de 2011.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

PROCESSO DE CONSULTA. INEFICÁCIA PARCIAL.

É ineficaz a consulta que apresente situações em tese, com referência a fato genérico, ou, ainda, que não identifique o dispositivo da legislação tributária e aduaneira sobre cuja aplicação haja dúvida.

Dispositivos Legais: Art. 18, inciso II, Instrução Normativa RFB nº 1.396, 16 de setembro de 2013.

Relatório

A consulente acima identificada, pessoa jurídica de direito privado, “com ramo de atividade industrial e comercial”, formula consulta a respeito da legislação tributária sobre o imposto de renda retido na fonte, incidente nas remessas efetuadas para o exterior destinadas ao registro e manutenção de marcas, patentes e cultivares.

2. A consulente informa que é uma empresa que se dedica à fabricação de produtos, instrumentos, utensílios e materiais para saúde, com ênfase na produção de implantes odontológicos, soluções protéticas e instrumentais cirúrgicos e que exporta para mais de 60 países.

3. Acrescenta que o desenvolvimento dos produtos que fabrica “decorre de atividades de pesquisa tecnológica e desenvolvimento de inovação tecnológica, realizadas por seus técnicos e engenheiros”.

4. Explica que, “para proteção de sua propriedade industrial a Consulente precisa manter o registro de suas marcas e patentes nos diferentes países em que comercializa suas mercadorias, o que demanda a regular remessa de valores para o exterior para pagamento de tributos, licenças, custas e honorários vinculados à essa atividade”.

5. Esclarece que as despesas com honorários são, em grande parte, de exigência local, por meio de leis que exigem que a prestação de serviços perante os órgãos de registro de propriedade industrial no exterior seja realizada por profissionais devidamente qualificados e habilitados para atuarem perante àqueles órgãos. Cita como exemplos os Estados Unidos e a União Européia.

6. Aduz que até mesmo “quando a representação não é diretamente exigida na legislação local, regras que impõem a indicação de endereço no país em que se almeja o registro tornam praticamente impossível que o processo transcorra sem a intervenção de um profissional conhecedor da legislação local, atuando como procurador do requerente”. Como exemplo, cita a **Ley de Propiedad Industrial** do México.

7. Prossegue afirmando que, por vezes, realiza a contratação dos serviços de mais de um profissional para atuar em um mesmo processo. Explica que essa forma de atuação é “especialmente necessária em situações em que há contestação ou pendências que visam suspender ou impedir o registro ou a manutenção de marcas e patentes no exterior, o que só pode ser resolvido mediante a contratação de advogados e peritos locais para atender as demandas”.

8. A consulente alega que há insegurança quanto ao alcance das normas que estabelecem os critérios da destinação dos recursos como condição de uso do benefício, especialmente se as remessas para pagamento de serviços essenciais ao registro e a manutenção de marcas, patentes e cultivares, conforme descritos, também estariam compreendidas nas situações passíveis de aplicação da alíquota reduzida.

9. Baseando-se no exposto, faz os seguintes questionamentos:

1. *Quando a intervenção de agente de propriedade industrial, advogado, perito ou outro tipo de profissional, residente ou domiciliado no*

- exterior, **decorrer de exigência expressa** em lei, regulamento ou ato normativo, que discipline a atividade de registro ou manutenção de marcas, patentes e cultivares no país em que será realizado o ato, o pagamento por esses serviços está sujeito a incidência do IRRF pela alíquota de “zero”, prevista no artigo 17, inciso VI, da Lei nº 11.196/2005 e legislação regulamentadora do benefício?
2. Quando a intervenção de agente de propriedade industrial, advogado, perito ou outro tipo de profissional, residente ou domiciliado no exterior, **não decorrer de exigência expressa em lei**, regulamento ou ato normativo, **mas sim de outros fatores que tornam indispensável a contratação** desse tipo de profissional para o registro ou manutenção de marcas, patentes e cultivares no país em que será realizado o ato, o pagamento pelo serviço realizado está sujeito a incidência do IRRF pela alíquota de “zero”, prevista no artigo 17, inciso VI, da Lei nº 11.196/2005 e legislação regulamentadora do benefício?
 3. O pagamento por serviços profissionais de advogados, peritos e assistentes técnicos, residentes ou domiciliados no exterior, **quando necessários para a defesa em processos administrativos ou judiciais estrangeiros**, no qual se discuta ato impeditivo, suspensivo, modificativo ou extintivo do registro ou da manutenção de marcas, patentes e cultivares no exterior, está sujeito a incidência do IRRF pela alíquota de “zero”, nos termos do artigo 17, inciso VI, da Lei nº 11.196/2005 e legislação regulamentadora da isenção?
 4. O pagamento de tributos, taxas, tarifas e outras custas procedimentais vinculados aos atos de registro e manutenção de marcas, patentes e cultivares no exterior, está sujeito a incidência do IRRF pela alíquota de “zero”, nos termos do artigo 17, inciso VI, da Lei nº 11.196/2005 e legislação regulamentadora da isenção?
 5. A incidência do IRRF pela alíquota de “zero”, nos termos do artigo 17, inciso VI, da Lei nº 11.196/2005 e legislação regulamentadora da isenção, está condicionada a entrega de alguma obrigação acessória, prévia ou posterior?
 6. Por fim, as remessas para custeio das despesas necessárias ao registro e à manutenção de desenho industrial também estão sujeitas à incidência do IRRF pela alíquota de “zero”, nos termos do artigo 17, inciso VI, da Lei nº 11.196/2005 e legislação regulamentadora da isenção?

Fundamentos

10. Preliminarmente, registre-se que o instituto da consulta tributária não se presta a verificar a exatidão dos fatos descritos pela Interessada. Parte-se da premissa de que os fatos determinados pela interessada encontram - ou podem encontrar no futuro -

ressonância na realidade factual, de modo a tornar aplicável o resultado interpretativo manifestado formalmente por esta Instituição, ou seja, aplicação da norma jurídica, compreendida como produto final da interpretação institucional.

11. Em termos objetivos, a presente consulta examina as atividades e procedimentos abrangidos pelo benefício fiscal relacionado com as remessas para o exterior destinadas ao registro e à manutenção de marcas, patentes e cultivares, por pessoa jurídica que explore atividades de pesquisa tecnológica e desenvolvimento de inovação tecnológica.

11.1. A incidência do imposto de renda retido na fonte (IRRF), com redução da alíquota a zero, nas remessas efetuadas ao exterior, quando destinadas ao registro e manutenção de marcas, patentes e cultivares, está disciplinada no artigo 17, inciso VI, da Lei nº 11.196, de 21 de novembro de 2005, conforme dispositivo a seguir transcrito:

Art. 17. A pessoa jurídica poderá usufruir dos seguintes incentivos fiscais:

(...)

VI - redução a 0 (zero) da alíquota do imposto de renda retido na fonte nas remessas efetuadas para o exterior destinadas ao registro e manutenção de marcas, patentes e cultivares.

Grifou-se.

11.2. O benefício aludido é também mencionado, da mesma forma concisa, no art. 3º, inciso VI, do Decreto nº 5.798, de 7 de junho de 2006, no art. 755, inciso X, do Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018, e no art. 16 da Instrução Normativa (IN) RFB nº 1.187, de 29 de agosto de 2011, que mantêm como condição para a fruição do incentivo apenas que a remessa para o exterior seja destinada ao registro e à manutenção de marcas, patentes e cultivares. A seguir, transcrevem-se os trechos mencionados:

Decreto nº 5.798/2006

Art. 3º A pessoa jurídica poderá usufruir dos seguintes incentivos fiscais:

VI - redução a zero da alíquota do imposto sobre a renda retido na fonte nas remessas efetuadas para o exterior destinadas ao registro e manutenção de marcas, patentes e cultivares.

Decreto nº 9.580/2018

Art. 755. A alíquota do imposto sobre a renda incidente na fonte sobre os rendimentos auferidos no País, por residentes ou domiciliados no exterior, fica reduzida a zero nas seguintes hipóteses:

X - remessas efetuadas para o exterior destinadas ao registro e à manutenção de marcas, patentes e cultivares, relativamente às atividades de pesquisa tecnológica e desenvolvimento de inovação tecnológica

IN RFB nº 1187/2011

Art. 16. A pessoa jurídica que explore atividades de pesquisa tecnológica e desenvolvimento de inovação tecnológica nos termos desta Instrução Normativa

poderá usufruir de redução a 0 (zero) da alíquota do Imposto sobre a Renda Retido na Fonte (IRRF), incidente sobre os valores pagos, remetidos, empregados, entregues ou creditados a beneficiários residentes ou domiciliados no exterior, a título de remessas destinadas ao registro e manutenção de marcas, patentes e cultivares.

11.3. Ao não especificar o rol de atividades ou procedimentos vinculados ao registro e à manutenção das marcas, patentes e cultivares cujo pagamento no exterior teriam a alíquota do IRRF reduzida a zero, os dispositivos citados suscitaram dúvidas, à interessada, no tocante à identificação de tais despesas.

12. De se notar que o caso em pauta deve submeter-se ao tratamento estipulado no art. 111 do CTN, visto tratar-se de incentivo fiscal. Porém, as atividades alcançadas pela norma não se encontram detalhadas, apenas implícitas. Diante dessa circunstância, é de bom alvitre ao operador do direito ter em mente as seguintes balizas jurisprudenciais na aplicação do método literal de interpretação da norma:

4. É firme o entendimento do STJ [Superior Tribunal de Justiça], no sentido de que a busca do real significado, sentido e alcance de benefício fiscal não caracteriza ofensa ao art. 111 do CTN. (STJ, 2ª T. REsp. 1125064/DF, Rel. Ministra Eliana Calmon, abril de 2010).

2. (...) É certo que a interpretação literal preconizada pela lei tributária objetiva evitar interpretações ampliativas ou analógicas (v.g.: Resp 62.436/SP, Min. Francisco Peçanha Martins ...), mas também não pode levar a interpretações que restrinjam mais do que a lei quis. (STJ, 1ª T., Resp 1109034/PR, Min. Benedito Gonçalves, abril de 2009).

1. O art. 111 do CTN, que prescreve a interpretação literal da norma, não pode levar o aplicador do direito à absurda conclusão de que esteja ele impedido, no seu mister de apreciar e aplicar as normas de direito, de valer-se de uma equilibrada ponderação dos elementos lógico-sistemático, histórico e finalístico ou teleológico, os quais integram a moderna metodologia de interpretação das normas jurídicas. (STJ, 2ª T. Resp 192.531/RS, Min. João Otávio Noronha, fevereiro de 2005).

Grifou-se.

12.1. Por outro lado, a autorizada doutrina de Misabel Abreu Machado¹ traduz importante fundamento teórico para essas balizas jurisprudenciais:

(...) Parece-nos adequado entender a noção de significado literal a partir da constatação de Herbert L. A. Hart de que a linguagem em geral, e a linguagem jurídica em particular, possui invariavelmente uma textura aberta, de modo que quaisquer das acepções de um texto normativo que se situem no interior da 'zona de indeterminação' das expressões empregadas pelo legislador pode ser considerada compatível com o sentido' literal'.

(...) merece destaque também a orientação (...) sugerida por Thomas Bustamente e Henrique Napoleão Alves, que aplicam o insights de Hart para

¹ BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013., pp. 1074 e 1075.

definir o sentido normativo do art. 111 do CTN. Como explicam esses autores (...):

Veja-se que (...) toda interpretação que respeite os significados mínimos do texto interpretando e que se mantenha dentro do quadro normativo estabelecido por esse texto é, para fins de aplicação do dispositivo, 'literal'. (...).

Se essa definição normativa está correta (...), então têm razão os juristas que defendem a possibilidade de se compatibilizar o cânone da interpretação linguística ou gramatical com todos os demais cânones admissíveis para a interpretação em geral, embora o resultado da interpretação fique necessariamente limitado ao conjunto de sentidos textualmente admissíveis pelas expressões verbais utilizadas pelo legislador' (...).

Como decorrência dessa equiparação entre 'interpretação' literal e 'interpretação semanticamente possível', podemos concluir (...) que qualquer interpretação situada no interior da moldura normativa (...) pode ser considerado compatível com o cânone literal. O que o dispositivo em comento veda é unicamente a integração criativa do direito, para além do texto da norma".

Grifou-se.

13. Buscando-se entender o alcance do dispositivo normativo em discussão no âmbito da demarcação doutrinária acima exposta, torna-se primordial responder à seguinte questão: como reconhecer se as despesas que dão origem às remessas efetuadas para o exterior destinadas ao registro e manutenção de marcas, patentes e cultivares estão aptas a se beneficiarem do incentivo fiscal previsto artigo 17, inciso VI, da Lei nº 11.196/2005?

14. A primeira resposta que pode ser inferida, por óbvia, é que se tratam de despesas necessárias. Em outras palavras, despesas dedutíveis. De fato, os gastos destinados ao registro e manutenção de marcas, patentes e cultivares pagos no exterior são considerados, pela legislação de regência, dispêndios classificáveis como despesa operacional, como pode ser verificado no dispositivo a seguir transcrito:

INSTRUÇÃO NORMATIVA RFB Nº 1187, DE 29 DE AGOSTO DE 2011

CAPÍTULO II DOS DISPÊNDIOS CLASSIFICÁVEIS COMO DESPESA OPERACIONAL

Art. 4º A pessoa jurídica poderá deduzir do lucro líquido, para fins de determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL, o valor correspondente à soma dos dispêndios realizados no período de apuração com pesquisa tecnológica e desenvolvimento de inovação tecnológica, classificáveis como despesas operacionais pela legislação do Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ), ou como pagamento na forma prevista no § 1º.

.....

Art. 5º Para fins do disposto no art. 4º, poderão ser considerados os seguintes dispêndios:

.....

§ 4º Também são considerados dispêndios vinculados à pesquisa tecnológica e desenvolvimento de inovação tecnológica os gastos destinados ao registro e manutenção de marcas, patentes e cultivares, ainda que pagos no exterior.

Grifou-se.

14.1. Dentro desta perspectiva, o Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018 (Regulamento do Imposto de Renda – RIR/2018), ao tratar da dedutibilidade de despesas na apuração do IRPJ pelo Lucro Real, define, em seu art. 311, as despesas necessárias nos seguintes termos:

Art. 311. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da fonte produtora (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47).

*§ 1º São **necessárias** as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, § 1º).*

Grifou-se.

14.2. O transcrito art. 311 do RIR/2018 reproduz o que já constava do art. 191 do RIR/1980 (Decreto nº 85.450, de 4 de dezembro de 1980), dispositivo analisado pela então Coordenação do Sistema de Tributação (atual Coordenação-Geral de Tributação) no Parecer Normativo CST nº 32, de 17 de agosto de 1981. Transcreve-se o item 4 do parecer:

*4. Segundo o conceito legal transcrito, **o gasto é necessário quando essencial** a qualquer transação ou operação exigida pela exploração das atividades, principais ou acessórias, que estejam vinculadas com as fontes produtoras de rendimentos.*

Grifou-se.

14.3. Veja-se que o parecer em questão, ao referir que “o gasto é necessário quando essencial”, evidencia uma condição bastante restritiva para a dedutibilidade de despesas. Ou seja, para ser considerada necessária não basta que uma despesa tenha relação com a atividade do contribuinte, deve ela ser essencial.

14.4. Pode-se dizer que a regra de dedutibilidade do art. 311 do RIR/2018 é uma “regra de ouro”, isto é, indica quais despesas vinculadas a uma determinada atividade são legítimas. Nesse contexto, as atividades e procedimentos em questão na presente consulta devem enquadrar-se na condição explicitada para fazerem jus ao incentivo fiscal, isto é, devem ser indispensáveis ao registro e manutenção, no exterior, de marcas, patentes e cultivares. Assim como, tais marcas, patentes e cultivares devem estar vinculadas às respectivas pesquisas tecnológicas e desenvolvimento de inovações tecnológicas realizadas pela empresa.

15. Por outro lado, a redação do art. 1º, da Lei nº 9.481, de 13 de agosto de 1997 nos auxilia a entender a extensão do incentivo concedido. A alíquota do Imposto sobre a Renda Retido na Fonte (IRRF), incidente sobre as remessas ao exterior para pagamentos visando à obtenção ou manutenção de direitos de propriedade industrial ficou reduzida a

zero por cento no período compreendido entre 1º de janeiro de 1997 e 31 de dezembro de 1999², consoante o inciso VII do mencionado artigo, que assim estabelece, *in verbis*:

Art. 1º A alíquota do imposto de renda na fonte incidente sobre os rendimentos auferidos no País, por residentes ou domiciliados no exterior, fica reduzida para zero, nas seguintes hipóteses: (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 10.12.97)

(...)

VII - solicitação, obtenção e manutenção de direitos de propriedade industriais, no exterior;

Grifou-se.

15.1. Note-se que os direitos industriais incluem marcas e patentes dentre outros. Aqui fica claro que o benefício engloba desde a solicitação até a manutenção, passando pela obtenção dos direitos, o que inclui o registro, de marcas e patentes, dentre outros.

16. Aproveitando-se, portanto, das explicações sobre a legitimidade das despesas, de um lado, e de detalhamento sobre o tema analisado em legislação anterior, de outro, mas sem sair do âmbito da interpretação literal, entende-se que, em relação ao benefício fiscal em discussão, deve englobar todas as despesas necessárias ao registro, no exterior, de marcas, patentes e cultivares, desde a sua solicitação e obtenção até sua posterior manutenção. Em outras palavras, todas as despesas que se constituam em condição *sine qua non* para a obtenção e manutenção dos direitos sobre marcas, patentes e cultivares no exterior. Além disso, tais marcas, patentes e cultivares devem estar vinculadas às respectivas pesquisas tecnológicas e desenvolvimento de inovações tecnológicas realizadas pela empresa.

17. Destarte, os esclarecimentos acima respondem às questões de um a quatro (item “9”), porquanto as atividades e procedimentos ali arrolados devem enquadrar-se na condição explicitada: serem indispensáveis ao registro e manutenção, no exterior, de marcas, patentes e cultivares. Uma vez satisfeita tal condição, sobre as remessas ao exterior decorrentes das despesas vinculadas incidirá o IRRF à alíquota zero.

18. As questões cinco e seis são ineficazes por não terem sido discutidas no corpo da consulta, tampouco indicadas lacunas na legislação relacionadas com os temas propostos. Carecem, portanto, de alguns dos pressupostos de admissibilidade. Trata-se, especificamente, do que vem no inciso II do art. 18 da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013, que regula o instituto. Segundo o dispositivo, **não produz efeitos a consulta que apresente situações “em**

² A Lei nº 9.959, de 27 de janeiro de 2000, estabeleceu:

“Art. 1º Relativamente aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de janeiro de 2000, a alíquota do imposto de renda na fonte incidente sobre os rendimentos auferidos no País, por residentes e domiciliados no exterior, nas hipóteses previstas nos incisos III e V a IX do art. 1º da Lei nº 9.481, de 13 de agosto de 1997, com a redação dada pelo art. 20 da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, será de quinze por cento, observado, em relação aos incisos VI e VII, o disposto no art. 8º da Lei nº 9.779, de 19 de janeiro de 1999.

§ 1º Aos contratos em vigor em 31 de dezembro de 1999, relativos às operações mencionadas neste artigo, fica garantido o tratamento tributário a eles aplicável nessa data.

§ 2º Relativamente a qualquer das hipóteses referidas no caput, a alíquota de quinze por cento poderá ser reduzida, por prazo certo, pelo Poder Executivo, alcançando, exclusivamente, os contratos celebrados durante o período em que vigorar a redução.”

tese, com referência a fato genérico, ou, ainda, que não identifique o dispositivo da legislação tributária e aduaneira sobre cuja aplicação haja dúvida”.

Conclusão

21. Com base nos fundamentos expostos, responde-se à consulente que os pagamentos vinculados às atividades e procedimentos indispensáveis ao registro e manutenção, no exterior, de marcas, patentes e cultivares terão redução a zero da alíquota do imposto sobre a renda retido na fonte, desde que tais marcas, patentes ou cultivares estejam vinculadas às respectivas pesquisas tecnológicas e desenvolvimento de inovações tecnológicas realizadas pela empresa a que se referem os arts.17 a 26 de Lei nº 11.196, 21 de novembro de 2005. Tais atividades e procedimentos podem estar relacionados à solicitação, obtenção ou manutenção dos direitos sobre marcas, patentes e cultivares no exterior.

À consideração do Chefe da Disit02.

Assinado digitalmente
LADISLAU BATISTA DE OLIVEIRA FILHO
Auditor-Fiscal da RFB

De acordo. Encaminhe-se à Coordenadora da Coordenação de Tributação Internacional (Cotin).

Assinado digitalmente
ALDENIR BRAGA CHRISTO
Auditor-Fiscal da RFB
Chefe da Disit02

De acordo. Ao Coordenador-Geral da Coordenação-Geral de Tributação(Cosit) para aprovação.

Assinado digitalmente
CLAUDIA LUCIA PIMENTEL MARTINS
Auditora-Fiscal da RFB
Coordenadora da Cotin

Ordem de Intimação

Aprovo a Solução de Consulta. Divulgue-se e publique-se nos termos do art. 27 da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013. Dê-se ciência ao consulente.

Assinado digitalmente
FERNANDO MOMBELLI
Auditor-Fiscal da RFB
Coordenador-Geral de Tributação