



**UNIVERSIDADE DO PORTO**  
**FACULDADE DE DIREITO**  
**Pós Graduação em Ciências Jurídicas ao abrigo do**  
**Protocolo entre a FDUP e o IPCP**

**A PROPRIEDADE INTELECTUAL NA CONVENÇÃO**  
**BRASIL/PORTUGAL SOBRE DUPLA TRIBUTAÇÃO**

Fernanda Soares Ferreira Coelho

**FERNANDA SOARES FERREIRA COELHO**

**A PROPRIEDADE INTELECTUAL NA CONVENÇÃO  
BRASIL/PORTUGAL SOBRE DUPLA TRIBUTAÇÃO**

Trabalho de pós-graduação apresentado à disciplina  
Direito Fiscal do curso de Ciências Jurídicas ao  
Abrigo do Protocolo entre a FDUP e o IPCP da  
Faculdade de Direito da Universidade do Porto.

Prof<sup>a</sup> Glória Teixeira

Porto – 2011

## SUMÁRIO

<b>1.</b>	<b>INTRODUÇÃO</b> .....	4
<b>2.</b>	<b>A TRIBUTAÇÃO INTERNACIONAL</b> .....	5
2.1	Considerações Gerais .....	5
2.2	Métodos para Evitar a Dupla Tributação .....	9
2.3	Interpretação e Aplicação da Convenção sobre Dupla Tributação (CCDT) .....	12
<b>3.</b>	<b>PROPRIEDADE INTELECTUAL</b> .....	15
3.1	Considerações Gerais .....	15
3.2	Conceito de Royalties nos Ordenamentos Jurídicos Português e Brasileiro .....	18
<b>4.</b>	<b>A TRIBUTAÇÃO DA PROPRIEDADE INTELECTUAL NO ACORDO ENTRE BRASIL E PORTUGAL</b> .....	21
<b>5.</b>	<b>CONCLUSÃO</b> .....	25
	<b>REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS</b> .....	26

## 1. INTRODUÇÃO

Desde o final do século XX, assistimos uma crescente abertura e internacionalização da economia mundial, consequência da liberalização dos mercados, do incremento da competitividade nacional, da integração dos mercados financeiros e da livre circulação de pessoas, bens, mercadorias e serviços cada vez mais acentuada.

Neste contexto, um forte sistema de direitos de propriedade intelectual é necessário para fornecer às indústrias os incentivos adequados e proteção de que necessitam para inovar, gerando emprego e crescimento econômico. A dupla tributação internacional, então, é encarada como obstáculo às relações econômicas internacionais, bem como um facilitador da evasão fiscal, por interferir nos movimentos de capitais e de pessoas, na transferências de tecnologia e nos intercâmbios de bens e de serviços.

Mencione-se ainda, que o problema pode até mesmo se estender ao âmbito das relações culturais entre os Estados, ao dificultar a difusão, entre eles, da propriedade intelectual, e ao criar empecilhos à realização de espetáculos e apresentações por parte de artistas e atletas estrangeiros, bem assim à presença de cientistas e estudantes estrangeiros<sup>1</sup>.

Ao mesmo tempo em que se reduziram as barreiras à livre circulação de pessoas, serviços, capitais e mercadorias; também se multiplicaram as situações de dupla tributação internacional, originando determinadas situações de conflito insuscetíveis de serem solucionadas pelas legislações nacionais, uma vez que os Estados quase nunca estão dispostos a abrir mão de suas competências fiscais. Assim, a limitação e tais pretensões tributárias dos Estados, bem como o combate à evasão fiscal, passou a ser feito mediante a celebração de tratados internacionais especialmente destinados a estas finalidades.

A participação do Brasil e de Portugal neste cenário motivou a realização do presente trabalho, o qual se debruça sobre a questão da tributação internacional da propriedade intelectual, tendo como foco principal a Convenção entre a República Federativa do Brasil e a República Portuguesa Destinada a Evitar a Dupla Tributação e a Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre o Rendimento, celebrada em 2000 em Brasília/DF.

---

<sup>1</sup>PIRES, 1984, p. 173.

## 2. A TRIBUTAÇÃO INTERNACIONAL

### 2.1 Considerações Gerais

Combatida já desde o final do século XIX na Europa, o fenômeno da dupla tributação internacional, tem sido objeto de constantes debates entre as nações, uma vez que dificulta as transferências de tecnologias, os fluxos de capitais e, por consequência, a própria expansão das economias.

Herbert Dorn, em 1927, definiu que

A dupla – múltipla – tributação se verifica, quando vários titulares de soberania tributária independentes – no caso vários Estados independentes – submetem o mesmo contribuinte, pelo mesmo objeto, contemporaneamente, a um imposto da mesma espécie<sup>2</sup>.

Apesar da definição de Dorn ser fonte de inspiração para a maioria da doutrina, são nas observações gerais ao modelo de convenção sobre dupla tributação em matéria de impostos sobre a renda e o patrimônio, elaborado pelo Comitê Fiscal da Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), que encontramos os principais elementos da dupla tributação internacional:

O fenômeno da dupla tributação jurídica internacional pode definir-se de forma geral como o resultado da percepção de impostos similares em dois – ou mais – Estados, sobre um mesmo contribuinte, pela mesma matéria imponible e por idêntico período de tempo<sup>3</sup>.

Convém ressaltar que a dupla tributação internacional difere da dupla tributação interna. Naquela, existe uma colisão entre sistemas tributários soberanos; enquanto nesta a colisão ocorre dentro de um mesmo Estado. Ambos os fenômenos são, na sua essência, análogos, diferindo, todavia os métodos utilizados para resolvê-los.

As convenções internacionais são os principais instrumentos utilizados para solucionar os efeitos da dupla tributação internacional; enquanto que o problema da dupla tributação interna é solucionado ou por dispositivos constitucionais, como é o

---

<sup>2</sup> DORN, 1938, I, p. 131.

<sup>3</sup> Modelo de convenio de doble imposición sobre la renta e el patrimonio — informe 1977 del Comité Fiscal de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico, p. 15.

caso do Brasil, ou pela legislação ordinária, que é a medida mais comum, ou então por decisões do Poder Judiciário, como acontece na Suíça. O presente trabalho se propõe a fazer uma breve análise sobre a Convenção entre a República Federativa do Brasil e a República Portuguesa Destinada a Evitar a Dupla Tributação e a Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre o Rendimento, celebrada em 2000 em Brasília/DF.

Superada esta distinção, convém analisarmos os elementos caracterizadores da dupla tributação internacional. A principal questão que se coloca é definir qual o Estado competente para tributar, bem como quais as normas da convenção aplicáveis ao caso concreto em que medida podem as convenções adotar limites para evitar situações de dupla tributação ou, inclusive, de não tributação.<sup>4</sup> Em primeiro lugar, verificamos a presença de uma pluralidade de soberanas tributárias, ou seja, o concurso de dois ou mais Estados soberanos interessados em tributar determinada realidade (podendo-se, inclusive, falar de “múltipla tributação”).

Ademais, exige-se a identidade do sujeito passivo da obrigação tributária, distinguindo dessa forma a dupla tributação jurídica, da dupla tributação econômica. A primeira é a geralmente considerada como atentatória aos princípios da justiça e da equidade e mais problemática do ponto de vista econômico, exigindo, assim, consideráveis esforços para solucioná-la<sup>5</sup>, o que já está sendo feito em alguns países.

Outros elementos da dupla tributação internacional são, ainda, a identidade do elemento material do fato gerador e do imposto, bem como do período a ser tributado. Com efeito, afigura-se tarefa difícil estabelecer a noção precisa de identidade do imposto, quando se está diante de ordenamentos jurídicos distintos, motivo pelo qual adota-se, em regra, a idéia de que não basta coincidir o elemento material do imposto, devendo também ser coincidentes o sujeito passivo e o elemento quantitativo, expresso na base de cálculo do tributo.

A maioria das convenções sobre dupla tributação abrange os impostos sobre as pessoas físicas e coletivas, e os impostos sobre capital e patrimônio.<sup>6</sup> No caso da

---

<sup>4</sup> “Impõe-se, por isso, nesta matéria a adoção de regras precisas para evitar situações de evasão fiscal” (AMORIN, 2010, p.471).

<sup>5</sup> “A dupla, ou múltipla, tributação jurídica internacional ocorre quando um rendimento de um contribuinte é sujeito a imposto em duas ou mais jurisdições fiscais. Diferentemente, a dupla, ou múltipla, tributação econômica internacional ocorre quando apenas o mesmo rendimento é tributado em mais que um Estado (e.g. tributação de lucros distribuídos)” (TEIXEIRA, 2010, p.280).

<sup>6</sup> “Tal não significa que as CDT não possam incluir, de acordo com a legislação interna, impostos locais, conforme prevê o artigo 2º dos Modelos de Convenção da OCDE e da ONU. Por exemplo, a Suíça incluiu nas suas convenções os impostos cobrados pelas colectividades autónomas, ao contrário de outros Estados federais, como o Canadá, os Estados Unidos e o Brasil que não incluem tais impostos” (AMORIN, 2010, p.487).

Convenção entre Brasil e Portugal, são abrangidos o Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS), o Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (IRC) e a derrama, no caso português. Já no caso brasileiro, a convenção abrange o Imposto Federal sobre a Renda. Ademais, existe a previsão de aplicação a eventuais impostos de natureza idêntica ou similar que entrem em vigor em data posterior à da assinatura da Convenção.

Como forma de proceder à delimitação da sua competência internacional relativamente aos impostos diretos, os Estados podem se utilizar de alguns critérios. Ao optar pelo princípio da universalidade, eles podem adotar o critério da residência ou o da nacionalidade e, optando pelo princípio da territorialidade, adotam o critério da fonte.

O critério da residência é o critério básico adotado no Modelo de Convenção da OCDE e consiste em submeter à tributação as pessoas que residem no território do Estado, pela totalidade das suas rendas e de seus bens, independentemente da nacionalidade dessas pessoas, da origem de suas rendas e da localização dos seus bens. Os critérios que permitem apontar uma pessoa como residente de um Estado parte estão previstos no artigo 4º do Modelo da OCDE, sendo que tais critérios foram integralmente adotados também no artigo 4º da Convenção entre Brasil e Portugal.

Neste caso, conforme previsão do artigo 4º.2 da Convenção entre Brasil e Portugal, uma pessoa física será considerada residente de um Estado ou porque nele mantém a sua residência habitual; ou porque nele se encontra o centro de suas atividades econômicas. Ademais, também será considerado residente porque o visita periodicamente, dispondo, para isso, de uma habitação permanente no seu território. De forma similar, uma pessoa jurídica pode ser considerada residente de um Estado pelo fato de haver nele sido constituída, e de outro, por encontrar-se no território desse o centro de direção e controle.

Por sua vez, o critério da nacionalidade implica em tributar apenas as pessoas que detêm a nacionalidade do Estado, desconsiderando o local da sua residência, a fonte das suas rendas e a situação dos seus bens. Tal critério é previsto em caráter subsidiário na Convenção entre Brasil e Portugal, no artigo 4º. 2, item “ C”, o qual prevê que caso a pessoa permaneça habitualmente em ambos os Estados ou em nenhum deles, será considerada residente no Estado de sua nacionalidade.<sup>7</sup>

---

<sup>7</sup> Por oportuno, transcrevemos referida disposição do tratado: “2. Quando, por virtude do disposto no nº 1, uma pessoa singular ou física for residente de ambos os Estados Contratantes, a situação será resolvida do

Finalmente, segundo o critério da fonte o Estado pode tributar todas as rendas cuja fonte se encontra no seu território, assim como todos os bens nele situados, independentemente da residência ou a nacionalidade das pessoas que auferem tais rendas ou dispõem de tais bens, conforme disposto no artigo 29 ° da Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados de 1969, a qual dispõe que: *“A não ser que uma intenção diferente se evidencie do tratado, ou seja estabelecida de outra forma, um tratado obriga cada uma das partes em relação a todo o seu território.”*

Importante ressaltar que no caso da Convenção celebrada entre Brasil e Portugal, o território abrange, no caso do Brasil, o mar territorial, bem como seu leito e subsolo, e também qualquer outra área além do mar territorial em que o Brasil exerça direitos relativos à exploração dos recursos naturais, nos termos das normas internacionais. Já o território português abrange, segundo a convenção,

(...) os arquipélagos dos Açores e da Madeira, o respectivo mar territorial e bem assim qualquer outra zona onde, em conformidade com a legislação portuguesa e com o direito internacional, a República Portuguesa tem direitos soberanos ou jurisdição relativamente à prospecção e à exploração, à conservação e à gestão dos recursos naturais, vivos ou não, das águas sobrejacentes ao leito do mar e do leito do mar e seu subsolo.

Com a redução das barreiras à livre circulação de pessoas, serviços, capitais e mercadorias, multiplicaram-se as situações de dupla tributação internacional. Verificando-se concurso de pretensões em relação a determinado fato tributário, surgem as situações de conflito e nem sempre as legislações nacionais estão preparadas para resolver o problema, tampouco estão os Estados dispostos a abrir mão do direito de tributar situações que de alguma forma lhe digam respeito. Por este motivo, adotaram-se nas convenções de dupla tributação métodos que se destinam a limitar as duplas pretensões fiscais, bem como combater as situações de evasão fiscal, os quais serão analisados a seguir.

---

seguinte modo: (...) c) se permanecer habitualmente em ambos os Estados ou se não permanecer habitualmente em nenhum deles, será considerada como residente apenas do Estado de que for nacional”.

## 2.2 Métodos para Evitar a Dupla Tributação

Como regra geral, para mitigar ou eliminar a dupla tributação internacional, os Estados geralmente adotam, unilateralmente, ou o método da isenção, ou o método da imputação, podendo ainda estabelecer outros métodos, como o da redução da alíquota e o da dedução de impostos pagos no exterior, da base de cálculo.

O método da isenção, previsto no artigo 23º A do Modelo OCDE, consiste em eximir da tributação as rendas provenientes de fontes estrangeiras, total ou parcialmente. Em geral, o poder de tributar é transferido ao Estado da fonte, permitindo-se uma verdadeira repartição de competência entre o Estado que deve tributar certas categorias de rendimento e o Estado isento. Trata-se do método tradicionalmente utilizado pelos Estados que adotam o sistema jurídico continental europeu.<sup>8</sup>

Tal método apresenta duas modalidades: isenção integral e isenção com progressividade. Na isenção integral, as rendas de origem externa não são consideradas para fins de tributação pelo Estado da residência. Beneficia, sobretudo, aqueles com rendimentos externos, situação esta que pode, inclusive, ser considerada injusta em relação àqueles que auferem rendimentos internos.

Por outro lado, na isenção com progressividade — cuja aplicação está prevista no artigo 23º - A do Modelo de Convenção da OCDE — embora as rendas provenientes do exterior não sejam tributadas, são levadas em consideração para determinar a alíquota do imposto, a qual incidirá apenas sobre as rendas obtidas internamente.

O método da imputação (*tax credit*) tem origem anglo-saxônica e é mais comum nos Estados cujo imposto de renda é do tipo unitário<sup>9</sup>. Por este método, o Estado da residência tributa a renda global do contribuinte, permitindo, entretanto, um crédito pelo imposto pago no Estado da fonte. Assim, enquanto o método da isenção incide essencialmente sobre o rendimento, o *tax credit* visa ao imposto pago sobre o rendimento.

Caso o crédito concedido pelo Estado da residência não esteja sujeito a nenhuma limitação, ou seja, se o Estado da residência permitir a dedução integral do imposto efetivamente pago no Estado da fonte, estaremos diante da chamada imputação integral.<sup>10</sup> Por outro lado, existindo limitação ao crédito do imposto, tratar-se-á da

---

<sup>8</sup> NORR, 1970, p. 610.

<sup>9</sup> cf. NORR, 1970, p. 611.

<sup>10</sup> Alerta de forma muito apropriada AMORIN: “O problema é que os Estados nem sempre estão dispostos a deduzir do seu imposto os impostos pagos no exterior” (AMORIN, 2010, p.497).

variante denominada imputação ordinária, prevista no artigo 23º.-B do Modelo de Convenção da OCDE.

O método da imputação ordinária também está previsto no artigo 23º.1 da Convenção entre Brasil e Portugal. Referida Convenção, ainda prevê que Portugal permitirá à sociedade ali residente a dedução de 95% dos dividendos recebidos de uma sociedade residente no Brasil e sujeita ao imposto federal, não abrangida por nenhuma isenção, sempre que a primeira detenha uma participação de no mínimo 25% ininterruptamente nos dois anos precedentes, ou desde a data da constituição da sociedade brasileira, se tiver ocorrido posteriormente.

No caso do Brasil, este Estado levará em conta, no cálculo da dedução, o imposto exigível da sociedade residente em Portugal relativo aos rendimentos dos quais se originaram os dividendos pagos à sociedade residente no Brasil, observadas as disposições da legislação brasileira. Por fim, a Convenção permite que o Estado leve em conta os rendimentos isentos de um residente no cálculo do imposto sobre os demais rendimentos (art 23º.4).

Interessante notar que tal método não constitui um método de eliminação da dupla tributação propriamente dito, mas uma forma de atenuação de seus efeitos, uma vez que apenas permite considerar como uma forma de despesa o imposto que foi pago no exterior<sup>11</sup>.

Outra variante é a denominada imputação indireta (*indirect tax credit*), de aplicação ainda não muito freqüente, com a qual se pretende eliminar a dupla tributação econômica, diferentemente da imputação direta, que se destina à eliminação da dupla tributação propriamente dita, ou da dupla tributação jurídica.<sup>12</sup> Neste caso, o Estado da residência pode também deduzir do seu imposto de renda o imposto pago no Estado da fonte por outro sujeito passivo.

Interessante ressaltar que por meio do artigo 7 do Protocolo adicional à Convenção entre Brasil e Portugal, ficou convencionado que caso o método destinado a eliminar a dupla tributação econômica dos dividendos de fonte estrangeira atualmente previsto na lei portuguesa vier a ser substituído pelo método do crédito indireto, o novo método aplicar-se-á automaticamente aos dividendos pagos por sociedades residentes do Brasil a sociedades residentes de Portugal.

---

<sup>11</sup>ROTHMANN, 1983, p. 133.

<sup>12</sup> cf. XAVIER, 1993, pp. 521-2; LUIS, 1987, p. 300.

Existem ainda duas outras modalidades de imputação, adotadas especialmente nas convenções tributárias entre Estados desenvolvidos e Estados em desenvolvimento. A fim de atrair investimentos externos, os últimos muitas vezes concedem consideráveis incentivos fiscais, que eram anulados pelos Estados de residência ao permitirem crédito somente pelo imposto real e efetivamente pago no exterior. Para evitar tal inconveniente, passou-se a fazer uso de uma presunção e de uma ficção.

O crédito presumido (*matching credit*) consiste na atribuição de um crédito mais elevado do que o que resultava da aplicação da taxa convencional ou do direito comum em vigor no país fonte. Já o crédito fictício (*tax sparing*) consiste na atribuição de um crédito correspondente ao imposto devido no país de origem, se não fossem levadas em conta as medidas incentivadoras para o investimento estrangeiro.

O Brasil adota uma política favorável à adoção da cláusula de tax sparing nas CCDTs que vierem a ser celebradas com países membros do Mercado Comum do Sul (MERCOSUL), conforme pode ser observado pela disposição da Instrução Normativa da Receita Federal do Brasil nº 244/2002<sup>13</sup>. Todavia, não há dispositivo semelhante na Convenção celebrada entre Brasil e Portugal.

Pelo exposto, consideramos que o método da isenção integral seria o mais adequado para se evitar a dupla tributação, favorecendo o contribuinte. Isso porque, no caso da isenção, a tributação se exerce em apenas um dos Estados, resultando num crédito concedido pelo Estado da residência correspondente ao imposto pago no Estado da Fonte. Todavia, conforme demonstrado por Glória Teixeira<sup>14</sup>, a neutralidade na importação e exportação de capitais poderão ser alcançadas através da progressiva harmonização das taxas de imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas que tem sido observada nos últimos anos.

---

<sup>13</sup> Art. 2º Nas Convenções destinadas a evitar a dupla tributação da renda, a serem firmadas pelo Brasil com países integrantes do Mercado Comum do Sul (Mercosul), será incluída cláusula prevendo a concessão de crédito do imposto de renda sobre lucros e dividendos recebidos por pessoa jurídica domiciliada no Brasil que deveria ser pago no outro país signatário, mas que não haja sido em decorrência de lei de vigência temporária de incentivo ao desenvolvimento econômico, nacional, regional ou setorial.

<sup>14</sup> TEIXEIRA, 2010, p. 302.

### **2.3 Interpretação e Aplicação da Convenção sobre Dupla Tributação (CCDT)**

Nos termos do Estatuto da Corte Internacional de Justiça (art. 38, al. a), a CCDT é fonte escrita do Direito Internacional, capaz, portanto, de produzir direito objetivo. Importante avaliar seu aspecto interpretativo na perspectiva internacional e também sua adequação com o ordenamento jurídico interno.

A interpretação da CCDT deve ser feita à luz do Direito Internacional Público, considerando-se especialmente a Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados-CVDT – a qual foi recentemente ratificada pelo Brasil (Decreto Legislativo nº 496, de 17 de julho de 2009 e Decreto nº 7.030, de 14 de dezembro de 2009).

No exercício de uma interpretação sistemática, pode-se afirmar que as CCDTs celebradas entre países em desenvolvimento, como o Brasil e países desenvolvidos devem estar de acordo com a Carta das Nações Unidas, uma vez que a tributação é a mais sustentável e benéfica fonte de financiamento para o desenvolvimento.<sup>15</sup> Diz-se, até mesmo, que a tributação é o único instrumento de que dispõe o operador público para perseguir políticas sociais redistributivas e servir para a promoção estável do crescimento cultural e econômico<sup>16</sup>.

A Carta das Nações Unidas tem o propósito de promover a cooperação internacional para a solução de problemas internacionais de caráter econômico, social, cultural ou humanitário (art 3º). Por sua vez, o art. 4º da Declaração determina que os Estados devam, individual e coletivamente, tomar medidas para formular as políticas internacionais de desenvolvimento, com vistas a facilitar a plena realização do direito ao desenvolvimento. Este é o arcabouço jurídico não pode ser deixado de lado para uma análise crítica das CCDTs celebradas pelo Brasil.

Após a Segunda Guerra Mundial, o aumento da interdependência econômica e da cooperação entre os Estados-membros da OCDE demonstrou, de forma indubitável, a importância de medidas para prevenir a dupla tributação internacional. Isto ficou comprovado pelo aumento da rede de tratados internacionais em matéria tributária envolvendo os países-membros da OCDE.

Diante do cenário acima apresentado, bem como da necessidade de harmonização dessas Convenções através de uma interpretação uniforme, o então

---

<sup>15</sup>Recomendamos a leitura de interessante artigo “The UN is failing on international tax - so the OECD calls the shots”. Disponível em: <<http://taxjustice.blogspot.com/2008/06/un-is-failing-on-international-tax-so.html>>. Acesso em 03 fev. 2010.

<sup>16</sup> GALLO, 2005, p. 396.

Comitê Fiscal da OCDE (após 1971, Comitê de Assuntos Fiscais) começou a desenvolver um modelo de Convenção (draft convention) para resolver, efetivamente, o problema da dupla tributação existente entre os Estados-membros da Organização, o que resultou no conhecido relatório “Draft Double Taxation Convention on Income and Capital” (1963). Tal modelo, não apenas facilitou as negociações bilaterais entre os Estados-membros, como também proporcionou certa harmonização entre as diversas Convenções bilaterais.

Conforme reconhecido pela própria OCDE, o impacto da Convenção Modelo de 1963 estendeu-se para além da Organização, sendo utilizada como documento básico de referência em negociações entre Estados signatários e não-signatários; entre Estados não-signatários entre si; e, no trabalho de outras organizações internacionais de nível regional ou mundial. O exemplo mais evidente da sua influência é o fato de ser utilizada como base para a versão original e posteriores revisões da Convenção Modelo das Nações Unidas sobre Dupla Tributação entre Países Desenvolvidos e em Desenvolvimento.

Fatores tais como o aumento das relações fiscais internacionais, a sofisticação dos negócios e a experiência obtida pelos Estados-membros da OCDE na negociação e aplicação das Convenções, levaram à revisão da Convenção Modelo de 1963. Em 1977, foi publicado um novo modelo de Convenção e Comentários e, em ambos os textos, passou a constar a posição dos Estados não-membros a respeito do tema.

O Comitê de Assuntos Fiscais, ao reconhecer que a revisão da Convenção Modelo e dos Comentários se tornou um processo contínuo, adotou, em 1991, o conceito de “Convenção Modelo ambulatória” (“ambulatory Model Convention”), através de atualizações e emendas periódicas, sem a necessidade de se aguardar por uma revisão completa. Também ficou decidida a abertura para que Estados não-membros, outras partes interessadas e demais organizações internacionais pudessem contribuir no processo de revisão, de forma que a Convenção Modelo esteja em conformidade com a evolução das regras e princípios de tributação internacional.

A edição oficial do órgão internacional oferece comentários ao texto, que podem iluminar com precisão a vontade presumida das partes, no que o texto efetivamente acordado não divergir do modelo. Da mesma forma, são particularmente relevantes, para a interpretação do teor dos acordos, os Protocolos celebrados na assinatura dos atos cujas versões, muitas vezes manuscritas, reproduzem a vontade efetiva das partes naquele momento.

Interessante mencionar que na América Latina existe um tratado internacional multilateral para evitar a dupla tributação, conhecido como Pacto Andino, celebrado entre os Estados membros (Bolívia, Colômbia, Equador, Peru e Venezuela), o qual tem profundas diferenças em relação ao Modelo OCDE, por adotar o princípio de tributação exclusiva no Estado da fonte<sup>17</sup>. O Brasil, assim como Argentina e Venezuela, afasta-se desse modelo pelo fato de firmar acordos com países industrializados. Neste sentido, terminam por adotar o Modelo OCDE.

Cumpramos ressaltar nosso entendimento no sentido de que, apesar das CCDTs brasileiras celebradas com países desenvolvidos seguirem o texto da Convenção Modelo da OCDE em quase toda a sua integralidade, a negociação, interpretação e aplicação desse mesmo texto não deve ser necessariamente idêntico ao que recomenda o texto e os Comentários da Organização. Evidentemente, os diversos estudos técnicos realizados pela OCDE podem e devem ser aproveitados pelos países em desenvolvimento. Contudo, o ponto crítico que questionamos, seguindo o raciocínio de Márcio Ladeira Ávila<sup>18</sup> é, principalmente, o fato da atual delimitação de competência tributária no âmbito das CCDTs terminar por garantir uma maior arrecadação tributária para os Estados desenvolvidos<sup>19</sup>.

Por fim, no caso de um termo não ser expressamente definido pelo instrumento e não sendo suficientes os padrões anteriores aplicar-se-á a definição que resulta do Direito Interno, salvo se o contexto impor uma interpretação diferente.

---

<sup>17</sup> UCKMAR, pp. 92-3.

<sup>18</sup> As Convenções brasileiras Contra a Dupla Tributação firmadas com países desenvolvidos e o Direito ao Desenvolvimento, disponível em <http://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/rfduerj/article/viewFile/1369/1159>.

<sup>19</sup> BAKER, 1994, p. 31.

### 3. PROPRIEDADE INTELECTUAL

#### 3.1 Considerações Gerais

Os bens sujeitos à tutela jurídica sob a noção de “propriedade intelectual” - numa referência à sua imaterialidade e origem comum, localizada no exercício de aptidões de criatividade pelos titulares dos respectivos direitos – compreendem tanto as invenções e sinais distintivos de empresa, como as obras científicas, artísticas, literárias e outras. O direito intelectual, deste modo, é gênero, do qual são espécies o industrial e autoral<sup>20</sup>.

A história do direito industrial tem início na Inglaterra, mais de um século antes da primeira Revolução Industrial, com a edição do State of Monopolies, em 1623, quando, pela primeira vez, a exclusividade no desenvolvimento de uma atividade econômica deixou de se basear apenas em critérios de distribuição geográfica de mercados, privilégios nobiliárquicos e outras restrições próprias ao regime feudal, para prestigiar as inovações nas técnicas, utensílios e ferramentas de produção. O inventor passou a ter condições de acesso a certas modalidades de monopólios concedidas pela Coroa, fator essencial para motivá-lo a novas pesquisas e aprimoramentos de suas descobertas. Aliás, imagina-se que o pioneirismo do direito inglês, na matéria de proteção aos inventores, pode ter contribuído decisivamente para o extraordinário processo de industrialização, que teve lugar na Inglaterra, a partir de meados do Sec XVIII<sup>21</sup>.

A celebração da Convenção de Paris de 1883<sup>22</sup>, por sua vez, consolidou uma nova perspectiva para a disciplina da matéria, uma vez que englobou num mesmo tratamento jurídico os direitos dos inventores sobre as invenções, e os dos empresários sobre os sinais distintivos de sua atividade, juntamente com as regras de repressão à concorrência desleal, passaram a integrar um mesmo ramo jurídico<sup>23</sup>.

---

<sup>20</sup> Não ignoramos a distinção terminológica entre o direito brasileiro e o direito português no tocante ao uso das expressões “direitos de autor”, “propriedade intelectual” e “propriedade industrial”. Para os propósitos deste trabalho, utilizaremos o termo “propriedade intelectual” como gênero do qual são espécies o direito de autor e a propriedade industrial.

<sup>21</sup> COELHO, 2005, p. 134.

<sup>22</sup> Assim define a Convenção de Paris, em seu artigo 1º, n.2: “A proteção da propriedade industrial tem por objeto as patentes de invenção, os modelos de utilidade, os desenhos ou modelos industriais, as marcas de fábrica ou de comércio, as marcas de serviço, o nome comercial e as indicações de proveniência ou denominações de origem, bem como a repressão da concorrência desleal”.

<sup>23</sup> “É certo que as invenções e os sinais distintivos se identificam enquanto bens imateriais, cuja exploração econômica pressupõe investimentos importantes para os empresários. É certo, também, que todas as regras de direito industrial se fundam, direta ou indiretamente, em preceitos de lealdade

A Convenção de Paris foi elaborada de modo a permitir razoável grau de flexibilidade às legislações nacionais, desde que fossem respeitados alguns princípios fundamentais. Tais princípios são de observância obrigatória pelos países signatários. Cria-se um "território da União", constituído pelos países contratantes, onde se aplicam os princípios gerais de proteção aos Direitos de Propriedade Industrial.

A partir de 1967 assistimos à constituição como órgão autônomo dentro das Nações Unidas a Organização Mundial da Propriedade Intelectual (OMPI, ou WIPO, em inglês), englobando as Uniões de Paris e de Berna, além de perfazendo uma articulação com a União para a Proteção das Obtenções Vegetais, e a administração de uma série de outros tratados<sup>24</sup>.

O destaque dado pela política comercial à proteção da propriedade intelectual como núcleo do desenvolvimento econômico foi decorrente do processo de globalização da própria economia e dos avanços tecnológicos que ocorreram, sobretudo, a partir final do século XX. A pesquisa e criatividade passaram a ser vistas como fator determinante de êxito na competição mundial. Como consequência, a circulação de mercadoria propiciou a pirataria, aumentando as tensões entre os países industrializados e os emergentes, revelando a íntima relação entre o comércio internacional e os direitos de propriedade intelectual.

Neste contexto, surgiu assim o Acordo sobre Aspectos dos Direitos de Propriedade Intelectual relacionados ao Comércio (ADPIC - TRIPS), que apresenta uma estrutura complexa, não apenas pelo seu conteúdo substantivo e adjetivo, mas pelo enfoque dado ao tema, vinculando-o à vida econômica e comercial. É, portanto, uma mudança nos institutos da propriedade intelectual, dando-lhe outra interpretação. O Acordo possui dois mecanismos básicos contra as infrações à propriedade intelectual: a elevação do nível de proteção em todos os Estados membros e a garantia da observação dos direitos de propriedade intelectual.

O Acordo trata dos direitos de autor e conexos, marcas, indicações geográficas, desenhos industriais, patentes, topografias de circuitos integrados, proteção do segredo

---

competitiva. Mas o conceito amplo de propriedade industrial adotado pela União de Paris não deixa de sugerir algo de arbitrário. Tanto que diversos países, como a Espanha, Alemanha e Argentina, por exemplo, possuem leis separadas para as invenções, e para as marcas" (COELHO, 2005, p.135).

<sup>24</sup> "Ao momento da construção da União de Paris, a singularidade de tais direitos em face dos chamados 'direitos de autor' permitia a elaboração de normas autônomas tanto no seu corpo normativo quanto no institucional: a Convenção da União de Berna regulou, desde a última década do século XIX, um campo complementar, mas separado do da Propriedade Industrial, com Secretaria e tratados diversos" (disponível em <http://www.denisbarbosa.addr.com/paginas/200/propriedade.html>, p. 3).

de negócio e controle da concorrência desleal. Estabelece princípios básicos, quanto a existência, abrangência e exercício dos direitos de propriedade intelectual.

Internamente, a questão da propriedade intelectual é regulada em Portugal pelo Código de Propriedade Intelectual, aprovado pelo Decreto- Lei nº 36/2003, cuja redação atual foi dada pela Lei 52/2008. No Brasil, a questão está regulada através da Lei 9.279/96<sup>25</sup>.

A possibilidade de aquisição dos direitos de propriedade intelectual para a exploração dos direitos relativos a e patentes, uso de marcas, fornecimento de tecnologia ou outros, se dá por meios formais, contratos bilaterais, na maioria das vezes onerosos, mas que também podem ser gratuitos, estabelecendo nas suas cláusulas as condições para o seu uso .

Nessa linha, a transferência de tecnologia pode se dar por meio da licença de direitos, entendida como os contratos que regulam licença de direitos de exploração de patentes de invenção e de modelo de utilidade, uso de marcas e desenhos industriais; a aquisição de conhecimentos tecnológicos: contratos que regulam fornecimento de tecnologia e prestação de serviços de assistência técnica, científica, administrativa e assemelhados; e os contratos de franquia. A remuneração ou pagamento dos contratos celebrados relativos à transferência de tecnologia pode se dar por meio de royalties para os contratos que celebram a licença de direitos e fornecimento de tecnologia e despesas com assistência técnica, científica, administrativa e assemelhada.

A tributação da propriedade intelectual é de extrema importância para a política econômica, uma vez que leis que estimulem a inovação e a investigação contribuem de forma decisiva para o desenvolvimento econômico e social de um país<sup>26</sup>. A atribuição de um direito de propriedade industrial atribui ao titular um monopólio legal que, por um lado, incentiva a produção, pesquisa e desenvolvimento de novas técnicas através da garantia do retorno do investimento; porém, por outro, pode desestimular a inovação pretendida, dependendo dos termos em que é concedido.

Tamanha relevância acaba por refletir no próprio conceito de royalties cuja definição tem se alargado no contexto internacional para abranger os pagamentos que derivam de uma grande diversidade de bens e direitos, sendo cada vez mais forte a

---

<sup>25</sup> A título de curiosidade, interessante apontar que um alvará de D. João VI, de 28 de abril de 1809, tratou sobre propriedade industrial, o que coloca o Brasil entre as quatro primeiras nações do mundo a ter uma legislação sobre o tema (CHAVES, 1992, p. 236 - 242).

<sup>26</sup> TEIXEIRA, 2011, p.375.

pressão dos países importadores de tecnologia para que tais rendimentos sejam sujeitos à tributação no Estado fonte<sup>27</sup>.

### **3.2 Conceito de Royalties nos Ordenamentos Jurídicos Português e Brasileiro**

O conceito de royalties passou por evolução tanto no ordenamento jurídico português quanto no brasileiro, acompanhando a própria evolução do regime jurídico da propriedade intelectual sobre a qual já discorremos.

A definição do que são royalties na legislação brasileira pode ser encontrada na Lei 4506/64, que trata do imposto sobre a renda. Segundo o artigo 22 da referida lei, royalties seriam os rendimentos de qualquer espécie decorrentes do uso, fruição, exploração de direitos como o direito de colher ou extrair recursos vegetais e minerais, uso ou exploração de invenções, processos e fórmulas de fabricação e de marcas de indústria e comércio e exploração de direitos autorais, salvo quando percebidos pelo autor ou criador do bem ou obra.

No caso português, anteriormente à Reforma Fiscal de 1988, os rendimentos de propriedade intelectual (direitos de autos e propriedade industrial) e de know how eram tributados pelo Imposto Profissional.<sup>28</sup> Atualmente, todavia, observa-se que o conceito de royalties possui duas dimensões na legislação portuguesa. O primeiro deles seriam os chamados royalties intelectuais, decorrentes do uso ou concessão dos direitos de autor sobre obras literárias, artísticas, patentes, marcas, desenhos ou modelos, fórmulas ou processos secretos. Relativamente ao uso ou concessão de uso de equipamentos industriais, comerciais ou científicos, bem como à transferência de tecnologia e informações sobre uma experiência adquirida no setor industrial, comercial ou científico, existem os royalties industriais<sup>29</sup>.

Logo, ao contrário do que ocorre no direito português, não são royalties para o direito brasileiro os pagamentos por processos secretos, nem por experiência adquirida, nem por aluguel de equipamento. Por outro lado, o direito brasileiro inclui no conceito de royalties os rendimentos derivados dos recursos minerais e florestais.

---

<sup>27</sup> “No que diz respeito especificamente ao pagamento de royalties, os chamados países importadores de tecnologia (Estados fonte) procuram, por um lado, estabelecer um conceito de royalties o mais amplo possível e, por outro, defender a possibilidade de tais rendimentos serem sujeitos a tributação, ainda que limitada no Estado da fonte” PEREIRA, 2010, p.577.

<sup>28</sup> PITTA e CUNHA, 1970, separata.

<sup>29</sup> PEREIRA, 2010, p.580.

Por oportuno, cumpre mencionar o conceito de royalties adotado pela Directiva 2003/49/CE, no artigo 2º b, a qual trata de um regime comum aplicável aos pagamentos de juros e royalties efetuados entre sociedades associadas de diferentes Estados-membros da União Européia:

As remunerações de qualquer natureza recebidas em contrapartida da utilização, ou concessão do direito de utilização, de direitos de autor sobre obras literárias, artísticas ou científicas, incluindo filmes cinematográficos e suportes lógicos, patentes, marcas registadas, desenhos ou modelos, planos, fórmulas ou processos secretos, ou em contrapartida de informações relativas à experiência adquirida no domínio industrial, comercial ou científico; serão considerados royalties os pagamentos efectuados em contrapartida da utilização ou da concessão do direito de utilização de equipamento industrial, comercial ou científico.

A referida Directiva eliminou, nos casos ali previstos, as retenções na fonte que incidiam sobre tais rendimentos<sup>30</sup>.

Já o artigo 12, item 3 da Convenção entre Brasil e Portugal estabelece que:

O termo "royalties", usado neste Artigo, significa as retribuições de qualquer natureza atribuídas ou pagas pelo uso ou pela concessão do uso de um direito de autor sobre uma obra literária, artística ou científica, incluindo os filmes cinematográficos, bem como os filmes e gravações para transmissão pela rádio ou pela televisão, de uma patente, de uma marca de fabrico ou de comércio, de um desenho ou de um modelo, de um plano, de uma fórmula ou de um processo secretos, bem como pelo uso ou pela concessão do uso de um equipamento industrial, comercial ou científico e por informações respeitantes a uma experiência adquirida no setor industrial, comercial ou científico (grifo nosso).

Importante ressaltar que tal conceito é bastante semelhante ao conceito utilizado na última versão do Modelo de Convenção da OCDE (2008). A diferença fica por conta do destaque às produções para transmissão pelo rádio ou televisão pois, como se sabe, o mercado de telenovelas é de grande importância nas relações comerciais e culturais entre Brasil e Portugal.

Mister observar também que o conceito de royalties na Convenção entre Brasil e Portugal abrange também as remunerações recebidas pelos serviços técnicos e de

---

<sup>30</sup> TEIXEIRA, 2010, p. 294.

assistência técnica<sup>31</sup>, sendo especialmente pertinente esta previsão. Isso porque o princípio geral da Convenção da OCDE é que os lucros são tributados no Estado da residência do beneficiário.

Convém notar que “lucro”, no vocabulário das Convenções, se opõe a “dividendo”, este sendo os resultados de qualquer natureza distribuídos por uma pessoa jurídica a seus sócios. Lucros são, assim, os resultados apurados por uma pessoa residente num país com as vendas de bens efetuados no outro; ou, mesmo, os resultados da atividade de uma sociedade não personalizada, desde que pagos a não-residentes.

Logo, no caso de uma determinada prestação não poder ser classificada como royalties, ou lucros obtidos num país contratante por uma empresa residente no outro, tais prestações seriam tributáveis somente no país de residência. Assim, se não fossem cobertos pela definição royalties, os serviços técnicos e especializados não seriam tributáveis no país da fonte de pagamento, o que, felizmente, não é o que acontece no caso entre Brasil e Portugal.

---

<sup>31</sup> O Protocolo adicional à referida Convenção estabelece que: “5. Com referência ao Artigo 12º, nº 3: Fica entendido que as disposições do nº 3 do Artigo 12º se aplicam a qualquer espécie de pagamento recebido em razão da prestação de assistência técnica e de serviços técnicos”.

#### **4. A TRIBUTAÇÃO DA PROPRIEDADE INTELECTUAL NO ACORDO ENTRE BRASIL E PORTUGAL**

Nos termos da Convenção celebrada entre Brasil e Portugal, os royalties provenientes de um Estado Contratante só poderão ser tributados no Estado de residência do beneficiário, quando esta residência for o outro Estado Contratante. Todavia, poderá também o Estado da fonte dos rendimentos proceder à sua tributação, contanto que o imposto no caso não exceda à 15% do montante bruto dos royalties.

A redução do imposto de renda se justifica porque muitas vezes tal custo é transferido para o importador da patente ou da tecnologia, afetando o mercado interno e reduzindo as exportações em virtude do aumento do custo de produção. No caso da indústria cinematográfica brasileira, a intenção é incentivar a sua contínua expansão.

Ao incluir os serviços técnicos e de assistência técnica no conceito de royalties, cumulativamente com a previsão do artigo 14<sup>o32</sup>, a Convenção entre Brasil e Portugal permite que os pagamentos feitos por uma pessoa jurídica residente no país a um estrangeiro ou uma empresa de engenharia do outro país sejam tributados pelo país da residência, mesmo sem haver uma instalação fixa (também chamado de estabelecimento permanente) do profissional naquele país.

Por sua vez, o artigo 12<sup>o</sup>.4 da Convenção exclui da dupla tributação os royalties percebidos por uma entidade que se encaixe no conceito de estabelecimento estável<sup>33</sup>, desde que tais rendimentos sejam provenientes de direitos efetivamente ligados ao estabelecimento. Neste caso, tais rendimentos serão tributados não como royalties, mas como lucro, nos termos do artigo 7<sup>o</sup> da Convenção.

O propósito desta disposição é evitar que se aplique o “princípio da força atrativa”<sup>34</sup>, segundo o qual toda e qualquer atividade realizada por uma empresa num país onde tenha estabelecimento fixo deve ser considerado como ligada ao mesmo.

---

<sup>32</sup> Artigo 14<sup>o</sup> Serviços Profissionais Independentes 1. Os rendimentos que um residente de um Estado Contratante obtenha pelo exercício de uma profissão liberal ou de outras atividades de caráter independente só são tributáveis nesse Estado, a não ser que tais remunerações sejam pagas por um residente do outro Estado Contratante ou caibam a um estabelecimento estável aí situado. Nesse caso, os rendimentos podem ser tributados nesse outro Estado. 2. A expressão "profissões liberais" abrange, em especial, as atividades independentes de caráter científico, literário, artístico, educativo ou pedagógico, bem como as atividades independentes de médicos, advogados, engenheiros, arquitetos, dentistas e contabilistas.

<sup>33</sup> Sobre o conceito de estabelecimento estável, ver artigo 5<sup>o</sup> da Convenção entre Brasil e Portugal.

<sup>34</sup> CARNEIRO, 2009, p. 336.

Deste modo, por força do item 4 do artigo 12º só haverá atração se o bem ou direito estiver intimamente ligado ao estabelecimento.

Relativamente à fonte de pagamento, por força do disposto no artigo 12º. 5, os royalties serão considerados provenientes de um Estado quando o devedor ali tiver sua residência ou estabelecimento em relação ao qual foi contraída a dívida dos royalties (sendo que o estabelecimento estável suporte referido pagamento).

No Direito Internacional o princípio regente é da soberania econômica dos Estados, de sorte que a regra de não discriminação só existe quando explicitada, e nos estritos termos em que o é, ou seja, o que há de não-discriminação é o que está escrito nos tratados relevantes.<sup>35</sup>

Desta maneira, a discriminação em matéria tributária encontra-se prevista e vedada pelo art. 24 da Convenção entre Brasil e Portugal, a exemplo do que acontece com a própria Convenção Modelo.

Referido artigo, prevê especificamente no item 3 que:

Salvo se for aplicável o disposto no Artigo 9º, no nº 8 do Artigo 11º ou no nº 6 do Artigo 12º, os juros, royalties e outras importâncias pagas por uma empresa de um Estado Contratante a um residente do outro Estado Contratante serão dedutíveis, para efeitos da determinação do lucro tributável de tal empresa, como se fossem pagas a um residente do Estado primeiramente mencionado.

Os comentários da OCDE relativamente ao artigo 24 do Modelo esclarecem que esta disposição proíbe que um Estado Contratante dê um tratamento menos favorável a uma empresa cujo capital seja de propriedade ou controlado, no todo ou em parte, direta ou indiretamente, por um ou mais residentes do outro Estado Contratante.

Neste ponto, cumpre-nos uma breve reflexão acerca da disposição da legislação brasileira acerca da indedutibilidade dos pagamentos de royalties ou de assistência técnica, feita pela controlada à controladora no exterior prevista nos art. 353, III, a) e b), bem como inciso IV, do Regulamento do Imposto de Renda brasileiro, decreto 3000/1999<sup>36</sup>. Trata-se, conforme as lições de Alberto Xavier<sup>37</sup>, de regime excepcional,

---

<sup>35</sup> SCHWARZEMBERGER, 1971, p. 163.

<sup>36</sup> Art. 353. Não são dedutíveis (Lei nº 4.506, de 1964, art. 71, parágrafo único): 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

que derroga o princípio geral da dedutibilidade das despesas necessárias à atividade da empresa e à manutenção da fonte produtora e que teve em vista prevenir a evasão fiscal nas relações internacionais decorrentes da transferência de tecnologia. Na verdade, o princípio da inerência, ou da plena dedutibilidade, já se aplica se o beneficiário dos pagamentos em causa for sociedade matriz ou controladora sediada no Brasil.

Assim sendo, a previsão do regulamento brasileiro dá às filiais e subsidiárias de empresas domiciliadas no exterior tratamento fiscal discriminatório, na forma de tributação mais onerosa, pois na apuração do seu lucro tributável não poderão deduzir despesas real e efetivamente suportadas, podendo além do mais esses gastos ser considerados receitas e, como tal, tributados como lucros distribuídos.

Por tal motivo, num primeiro momento poderíamos concluir que a norma em comento violaria o princípio da não-discriminação, de tal sorte que aludidos preceitos seriam inoponíveis às empresas portuguesas com filial no Brasil por força da previsão do artigo 24.3 da Convenção entre Brasil e Portugal.

Todavia, é importante observar que em numerosas Convenções o preceito em causa foi objeto de esclarecimentos, ou derrogações por via de protocolo complementar, como é o caso da Convenção entre Brasil e Portugal, a qual traz diversas disposições no artigo 8º do Protocolo adicional<sup>38</sup>. Referido protocolo prevê expressamente que:

Fica entendido que as disposições das legislações dos Estados Contratantes que não permitem que as "royalties", tal como são definidas no nº 3 do Artigo 12º, pagas por um estabelecimento estável situado num Estado Contratante a um residente do outro Estado Contratante que exerça atividades empresariais no primeiro Estado Contratante por intermédio desse estabelecimento estável, sejam dedutíveis no momento de se determinar o rendimento tributável do estabelecimento estável acima mencionado, não são conflitantes com as disposições do Artigo 24º da presente Convenção.

Logo, a previsão do Regulamento brasileiro acerca da indedutibilidade dos pagamentos de royalties ou de assistência técnica, feita pela controlada à controladora

---

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

<sup>37</sup> XAVIER, 1993, p. 106.

<sup>38</sup> Por oportuno, transcrevemos o trecho em referência: “8. Com referência ao Artigo 24º: a) Fica entendido que as disposições do nº 6 do Artigo 10º não conflituam com o disposto no nº 2 do Artigo 24º(...) c) Fica entendido que o disposto no nº 4 do Artigo 24º não se aplica às obrigações acessórias. d) Fica entendido que, relativamente ao Artigo 24º, se considera que as disposições da Convenção não são impeditivas da aplicação por um Estado Contratante das respectivas normas internas respeitantes à subcapitalização ou endividamento excessivo. e) Relativamente ao Brasil, fica entendido que o nº 5 do Artigo 24º se aplica unicamente aos impostos da competência da União”.

no exterior está de acordo com a Convenção entre Brasil e Portugal, sem violar o princípio da não-discriminação.

Ademais, importante notar que a discriminação entre sociedade residente no mesmo país, só pelo fato de nela haver capital estrangeiro não se configura tão claramente, já que todas, independentemente da origem de seus recursos próprios, sofrem a mesma, tributação quanto à alíquota, fato gerador e hipótese de base de cálculo. Ocorre que, no caso em tela, são acrescidos à base de cálculo efetiva do imposto valores que, pela dificuldade de se verificar sua real natureza, são presumidamente rendimento tributável.

Quanto aos *royalties*, a presunção existe para os rendimentos atribuídos a sócios residentes no país e a equiparação, se feita, iria levar a que o pagamento a sócio residente no exterior passasse a ser indedutível mesmo se minoritário ou não controlador. Quanto à assistência técnica, as regras da distribuição disfarçada de lucro poderiam igualmente levar à indedutibilidade os pagamentos efetivos aos controladores e aqueles feitos aos sócios em geral.

Por fim, os Comentários da OCDE esclarecem, ainda que a discriminação, no caso, diz respeito à tributação da empresa e não das pessoas que têm a propriedade de seu capital. O objetivo seria assegurar tratamento igual para contribuintes residentes no mesmo Estado, e não submeter o capital estrangeiro pertencente aos sócios ou acionistas a tratamento idêntico ao aplicado ao capital nacional.

Logo, pode-se argumentar que o pagamento imposto suplementar não violaria o princípio da não-discriminação, uma vez que, segundo Alberto Xavier, tal tributo grava o sócio estrangeiro e não a sociedade<sup>39</sup>.

---

<sup>39</sup> XAVIER, 1993, p. 294.

## 5. CONCLUSÃO

No presente trabalho, procurou-se analisar a questão da tributação da propriedade intelectual no âmbito da Convenção entre Brasil e Portugal destinada a evitar a dupla tributação e a prevenir a evasão fiscal em matéria de Impostos sobre o Rendimento, celebrada em Brasília, em 16 de maio de 2000.

Examinamos mais relevantes aspectos do instituto da dupla tributação internacional, a qual consiste na incidência de impostos equiparáveis em dois ou mais Estados, relativamente a um mesmo contribuinte, fato gerador e períodos de tempo idênticos.

Num segundo momento, tecemos considerações gerais acerca do regime legal da propriedade intelectual envolvendo ambos os países, com atenção especial para o conceito de royalties, os quais podem ser definidos como retribuições de qualquer natureza pagas em razão de uso ou concessão de uso de um direito de propriedade intelectual. Imprescindível ressaltar que, enquanto o direito brasileiro inclui no conceito de royalties os rendimentos derivados dos recursos minerais e florestais – o que não é previsto no direito português – em Portugal, ao contrário do direito brasileiro, são considerados royalties os pagamentos por processos secretos, experiência adquirida e aluguel de equipamento.

Com a Convenção celebrada entre Brasil e Portugal conseguiu-se, de certa forma, clarificar, uniformizar e assegurar a situação fiscal dos sujeitos passivos de cada Estado – Membro, ainda que não tenham sido feitos grandes avanços na questão dos incentivos aos investimentos estrangeiros pela não adoção do tax sparing comum dos métodos para eliminar a dupla tributação entre eles.

**REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS**

AMORIN, J. C. A interpretação e aplicação das convenções de dupla tributação. In TEIXEIRA, G.; CARVALHO, A. S. (coord.) **Os 1<sup>os</sup> anos de investigação do CIJE - Estudos jurídico-econômicos**. Coimbra: Ed. Almedina, 2010.

BAKER, P. **Double taxation conventions and international tax law**. Londres: Sweet & Maxwell, 1994.

CARNEIRO, H. A. G. S. **Antinomias ou Contradições no Direito Tributário brasileiro**: aspectos polêmicos na sistemática tributária da importação - Direitos Aduaneiros na perspectiva da integração; Política tributária e o caso das importações. Tese de Doutorado, Brasília, 2005. 822f.

<https://www.educacion.gob.es/teseo/imprimirFicheroTesis.do?fichero=14062>

CHAVES, A. Evolução da propriedade intelectual no Brasil, **Revista dos Tribunais**, São Paulo, vol. 81, n. 685, 1992, p. 236-242.

COELHO, F. U. **Curso de Direito Comercial**. Vol 1, 9ª edição. São Paulo: Saraiva, 2005.

DOLINGER, J. **Direito Internacional Privado**: parte geral. 7ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2003.

DORN, H. Diritto finanziario e questioni fondamentali sulle doppie imposizioni. **Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze**, Milano, I, 1938, p. 131.

GALLO, F. Giustizia sociale e giustizia fiscale tra decentramento e globalizzazione. In: TÔRRES, H. T. (Org.). **Direito Tributário Internacional**. Vol. III. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

LUIS, F. Los metodos para evitar la doble imposición internacional. In **Relaciones fiscales internacionales**. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales – Ministerio de Economía y Hacienda, 1987, p. 289-326.

NORR, M. Jurisdiction to tax and international income. In: SANDER, F. E. A.; WESTFALL, D. (orgs.). **Readings in federal taxation**. Mineola, N. Y.: The Foundation Press, 1970.

OCDE. **Modelo de Convenio de Doble Imposición sobre la Renta y el Patrimonio**: informe 1977 del Comité Fiscal. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1978.

PEREIRA, L. Sobre o conceito de royalties e sua aplicação aos contratos de transferência de know-how e assistência técnica: o caso português. In TEIXEIRA, G.; CARVALHO, A. S. (coord.) **Os 1<sup>os</sup> anos de investigação do CIJE - Estudos jurídico-econômicos**. Coimbra: Ed. Almedina, 2010.

PIRES, M. **Da dupla tributação jurídica internacional sobre o rendimento**. Lisboa: Centro de Estudos Fiscais — Ministério das Finanças, 1984.

PITTA e CUNHA, P. O tratamento tributário dos rendimentos da propriedade industrial e intelectual. **Revista da Faculdade de Direito de Lisboa**, XXII, 1970, separata.

ROTHMANN, G. W. Bitributação internacional. **Temas fundamentais do direito tributário atual**. Belém: CEJUP, 1983, p. 123-46.

SCHWARZEMBERGER, G. Equality and discrimination in international economic law. In **25 Yearbook of International Affairs**. London: Stevens, 1971.

TEIXEIRA, G. O impacto do regime jurídico- fiscal da propriedade intelectual na economia: breves considerações nacionais e de direito fiscal comparado. In MONTEIRO, S.; COSTA, S.; PEREIRA, L. (coord.). **A fiscalidade como instrumento de recuperação econômica**. COIMBRA: Vida Econômica, 2011.

TEIXEIRA, G. **Manual de Direito Fiscal**. Coimbra: Ed. Almedina, 2ª ed, 2010.

TEIXEIRA, G.; CARVALHO, A. S. (coord.) **Os 1<sup>os</sup> anos de investigação do CIJE - Estudos jurídico-econômicos**. Coimbra: Ed. Almedina, 2010.

UCKMAR, V. I trattati internazionali in materia tributaria. In UCKMAR, V. (Org.). **Corso di Diritto Tributario Internazionale**. Verona: Cedam-Padova, 2000.

XAVIER, A. **Direito tributário internacional do Brasil: tributação das operações internacionais**. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1993.