



**Universidade do Estado do Rio De Janeiro**

Centro de Ciências Sociais

Faculdade de Direito

Romero Lobão Soares

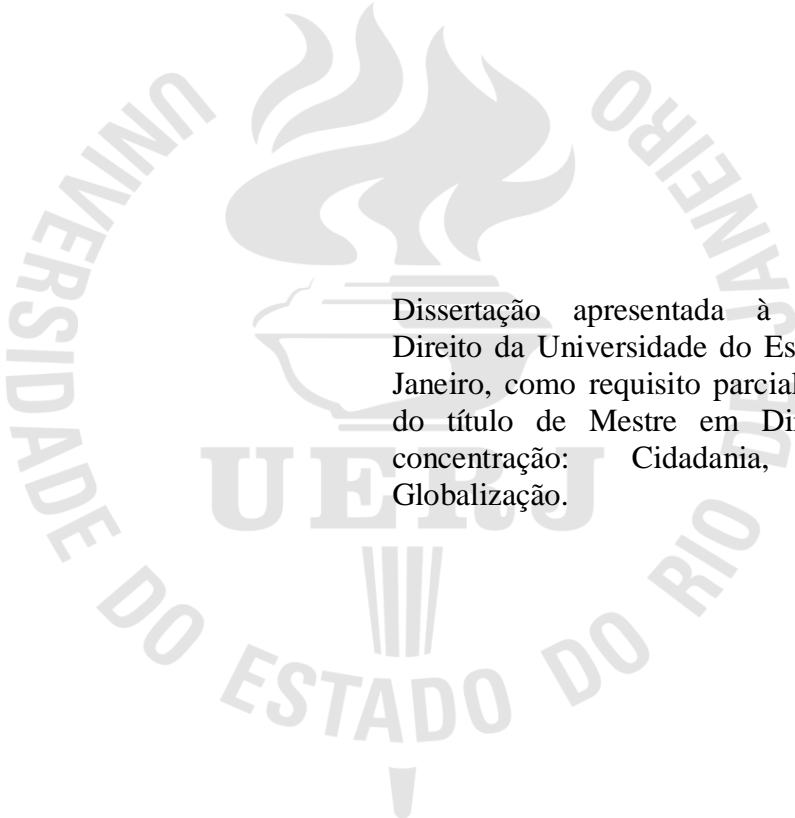
**O regime brasileiro de dedutibilidade de *royalties***

Rio de Janeiro

2019

Romero Lobão Soares

**O regime brasileiro de dedutibilidade de *royalties***



Dissertação apresentada à Faculdade de Direito da Universidade do Estado do Rio de Janeiro, como requisito parcial para obtenção do título de Mestre em Direito. Área de concentração: Cidadania, Estado e Globalização.

Orientador: Prof<sup>o</sup>. Dr. Sergio André Rocha

Rio de Janeiro

2019

CATALOGAÇÃO NA FONTE  
UERJ/REDE SIRIUS/BIBLIOTECA CCS/C

S676

Soares, Romero Lobão

O regime brasileiro de dedutibilidade de royalties / Romero Lobão  
Soares. - 2019.

132 f.

Orientador: Prof. Dr. Sergio André Rocha.

Dissertação (Mestrado). Universidade do Estado do Rio de Janeiro,  
Faculdade de Direito.

1.Transferência de tecnologia - Teses. 2. Imposto de renda – Deduções –  
Teses. 3.Patentes – Teses. I.Rocha, Sergio André. II. Universidade do Estado  
do Rio de Janeiro. Faculdade de Direito. III. Título.

CDU 347.77 (81)

Bibliotecária: Marcela Rodrigues de Souza CRB7/5906

Autorizo, apenas para fins acadêmicos e científicos, a reprodução total ou parcial desta tese, desde que citada a fonte.

---

Assinatura

---

Data

Romero Lobão Soares

**O regime brasileiro de dedutibilidade de *royalties***

Dissertação apresentada à Faculdade de Direito da Universidade do Estado do Rio de Janeiro, como requisito parcial para obtenção do título de Mestre em Direito. Área de concentração: Cidadania, Estado e Globalização.

Aprovada em 26 de fevereiro de 2019.

Banca Examinadora: \_\_\_\_\_

Prof. Dr. Sergio André Rocha (Orientador)

Faculdade de Direito - UERJ

\_\_\_\_\_  
Prof. Dr. Luís Cesar Souza de Queiroz

Faculdade de Direito – UERJ

\_\_\_\_\_  
Prof. Dr. Luís Eduardo Schoueri

Universidade de São Paulo

Rio de Janeiro

2019

Para meus filhos, João Henrique e João Guilherme, na esperança de que um dia possamos compensar minha ausência durante a elaboração deste trabalho.

Para Fabiana, minha eterna gratidão e reconhecimento por tudo o que foi sacrificado para que este trabalho fosse possível.

## AGRADECIMENTOS

Agradeço ao meu Deus, por cuidar de tudo o que verdadeiramente importa para mim. O desafio de cumprir esta etapa foi possível graças aos Seus constantes cuidados. Já dizia Salomão, que o coração do homem planeja o seu caminho, mas o Senhor lhe dirige os passos. Esta afirmação nunca foi tão real para mim.

Minha esposa e filhos, que sofreram as maiores privações e provações durante esta etapa, merecem destaque especial nestas linhas. João Henrique e João Guilherme tentaram, em sua doce inocência, compreender a importância deste trabalho para mim. Espero que, de alguma forma, o esforço empenhado neste trabalho os inspirem a jamais desistir de perseguir seus alvos. Fabiana, minha esposa amada, não fosse sua bravura para conter o ímpeto de nossos dois super-heróis em casa, certamente este trabalho jamais seria concluído. Para você, toda a minha admiração. Obrigado por tudo e também pelo presente que agora você me dá, nossa amada Maria Letícia.

Meu pai, Jorge e minha mãe, Silvana, que nunca mediram esforços para me ver feliz. Minha irmã querida, obrigado simplesmente por existir na minha vida.

Jamais poderia deixar de mencionar o time de *International Tax* da EY, que não mediu esforços para me garantir a paz necessária para cumprir o desafio. Agradeço ao Mariano Manente, que teve grande parcela de participação na conclusão deste trabalho.

Não menos importante, todos os amigos que se fizeram presentes e, de alguma forma, contribuíram para o avanço da pesquisa. Ao amigo Marcelo Gustavo Siqueira, minha gratidão pelos debates e pelo auxílio com a bibliografia usada no trabalho.

Agradeço também pela orientação sempre presente do Professor Sergio André Rocha, que prontamente se dispôs a me auxiliar na condução do presente estudo. O mesmo se diga com relação aos Professores Luís Cesar Souza Queiroz e Carlos Alexandre de Azevedo Campos, a quem também rendo minha admiração pessoal e acadêmica.

Em seu coração o homem planeja o seu caminho, mas o SENHOR determina seus passos (Provérbios 16:9 – NVI).

## RESUMO

SOARES, Romero Lobão. *O regime brasileiro de dedutibilidade de Royalties*. 2019. 132f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2019.

O regime de dedutibilidade de *royalties* é muito criticado em função de sua longa existência em nosso ordenamento jurídico. As normas que regem o regime datam da década de 50 e seguintes e consistem na limitação das despesas incorridas com *royalties* a um teto máximo de 5% da receita líquida da empresa brasileira. Diante de tais críticas, o presente trabalho analisa as referidas normas sob a ótica da proporcionalidade, para concluir que, atualmente, os dispositivos afetam a capacidade contributiva de forma desarrazoada, além de impor tratamento discriminatório para alguns setores industriais, incompatíveis com nosso ordenamento jurídico.

Palavras-chave: *Royalties*. Dedutibilidade. Dedução. Imposto. Renda. Proporcionalidade.

Marcas. Patentes. Intangíveis.



## ABSTRACT

SOARES, Romero Lobão. *O regime brasileiro de dedutibilidade de Royalties*. 2019. 132f Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2019.

Royalties deductibility rules are criticized for its long existence in the Brazilian legal system. The rules governing those transactions date back to the 1950s and consist of limiting the expenses incurred with royalties to a ceiling of 5% of the net revenue of the Brazilian company. Due to such criticisms, the present paper analyzes these rules from a proportionality standpoint, in order to conclude that, currently, the provisions affect taxpayer's ability to pay, imposing discriminatory treatment for some industrial sectors, which is incompatible with our legal system.

Key words: Royalties. Deductibility. Statutory cap. Proportionality. Trademarks. Patents.

Intangibles.

## SUMÁRIO

	<b>INTRODUÇÃO</b> .....	12
1	<b>DEFINIÇÃO DE <i>ROYALTIES</i></b> .....	18
2	<b>ARCABOUÇO HISTÓRICO-NORMATIVO DO REGIME DE DEDUTIBILIDADE DE <i>ROYALTIES</i> BRASIL</b> .....	25
2.1	<b>Fatos que deram ensejo à criação do regime de dedutibilidade de <i>royalties</i></b> .....	25
2.2	<b>Propostas legislativas e o modelo proposto por Rubens Gomes de Sousa</b> .....	33
2.2.1	<u>A Lei 3.470/58 e o teto de dedutibilidade de 5%</u> .....	37
2.2.2	<u>A Lei 4.131/62 e o controle cambial dos pagamentos de <i>royalties</i></u> .....	41
2.2.3	<u>A Lei 4.506/64 e a vedação da dedutibilidade de <i>royalties</i></u> .....	45
3	<b>DEFINIÇÃO DE RENDA E A JUSTIFICATIVA PARA A DEDUÇÃO DE DESPESAS</b> .....	49
3.1	<b>A delimitação da competência tributária na Constituição Federal de 1988</b> .....	49
3.2	<b>A definição de renda tributável</b> .....	55
3.2.1	<u>Controvérsias a respeito da existência de um conceito a nível constitucional</u> .....	55
3.2.2	<u>O acréscimo patrimonial sob a ótica do Princípio da Renda Líquida</u> .....	61
3.2.2.1	<u>O patrimônio em sua acepção dinâmica</u> .....	61
3.2.2.2	<u>O Princípio da Renda Líquida como extensão do Princípio da Capacidade Contributiva e fundamento para a dedução de despesas necessárias</u> .....	64
3.2.2.3	<u>Mínimo existencial e o não-confisco</u> .....	71
3.2.2.4	<u>A concretização do Princípio da Renda Líquida pelo legislador infraconstitucional e a necessidade de limitação da dedutibilidade de despesas</u> .....	76
4	<b>A IMPOSIÇÃO DE COEFICIENTES FIXOS DE DEDUÇÃO E OS LIMITES DO LEGISLADOR TRIBUTÁRIO</b> .....	81
4.1	<b>A imposição do teto de dedução de 5%: Uma questão de</b>	

	<b>praticabilidade e simplificação tributária.....</b>	<b>81</b>
4.2	<b>Imposição de limites variáveis: O caso da Portaria MF 436/58 e o propósito extrafiscal.....</b>	<b>89</b>
5	<b>O EXAME DA PROPORCIONALIDADE DOS LIMITES DE DEDUÇÃO.....</b>	<b>97</b>
5.1	<b>Exame sob a ótica fiscal: A desproporcionalidade da imposição do teto de 5% .....</b>	<b>104</b>
5.2	<b>Exame sob a ótica extrafiscal: A desproporcionalidade da Portaria MF 436/58 .....</b>	<b>117</b>
	<b>CONCLUSÃO .....</b>	<b>123</b>
	<b>REFERÊNCIAS .....</b>	<b>125</b>

## INTRODUÇÃO

O atual contexto econômico global impõe uma série de desafios para aqueles que lidam com o direito tributário. Como sugere Sergio André Rocha, a globalização e o novo papel dos intangíveis e serviços na economia global criaram um ambiente favorável para a evasão fiscal e o planejamento tributário internacional agressivo<sup>1</sup>.

Em um cenário como este, no qual *oferta e demanda* estão cada vez mais interligadas, as empresas buscam aperfeiçoar seus processos produtivos das mais diversas maneiras possíveis, integrando os agentes econômicos globais na expectativa de reduzir custos e otimizar suas estruturas de negócios<sup>2</sup>. Com isso, os intangíveis passam a exercer papel de grande destaque por agregarem inestimado valor no contexto empresarial, sendo, portanto, decisivos na estratégia de qualquer empresa.

Além disso, a facilidade com a qual estes ativos são movimentados facilita a estruturação de diversas estratégias empresariais, visando otimizar os benefícios econômicos decorrentes de sua utilização a partir de modelos contratuais que implicam no licenciamento ou mesmo na cessão destes intangíveis. Esta importante característica dos intangíveis, qual seja sua mobilidade, é alvo de constante preocupação por parte da comunidade política internacional em razão de sua potencialidade lesiva à arrecadação tributária.

Apenas para fins de informação, nos Estados Unidos, estudos estimaram que na década de 90 e início dos anos 2000, cerca de um trilhão de dólares (“USD”) investidos por ano na geração de capital intelectual não foram devidamente computados nos relatórios oficiais de medição do *gross domestic product*<sup>3</sup>. A partir do momento em que os intangíveis foram considerados na medição da produtividade econômica do país, constatou-se um aumento de 27% na economia nacional, o que fez com que os intangíveis fossem

---

<sup>1</sup> ROCHA, Sergio Andre. Política Fiscal Internacional Brasileira. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2017, p. 3.

<sup>2</sup> Este fenômeno, definido por Thomas S. Neubig e Sacha Wunsch-Vincent como *fragmentação do processo produtivo*, envolve a integração global das diversas fases do processo produtivo, muitas vezes executadas a partir de distintas jurisdições que, dentro do contexto empresarial de um dado grupo, passam a desempenhar função sensível e estratégica na estruturação e reestruturação de seu respectivo modelo de negócios. Ver NEUBIG, Thomas; WUNSCH-VINCENT, Sacha. *A missing link in the analysis of global value chains: cross-border flows of intangible assets, taxation and related measurement implications*. WIPO Economic Research Working Papers 37, World Intellectual Property Organization - Economics and Statistics Division. Novembro/2017, p. 4.

<sup>3</sup> Indicador correspondente ao denominado Produto Interno Bruto (“PIB”) no Brasil.

definitivamente colocados no mesmo patamar de importância dos bens de capital como fonte de crescimento econômico<sup>4</sup>.

No documento intitulado *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018*, a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (“OCDE”) chama atenção para a evolução das estruturas de negócios, dos processos de criação de valor, bem como para o papel exercido pelos intangíveis no contexto da economia digital. A análise apresentada pela organização aponta para o crescente investimento em intangíveis, especialmente ativos decorrentes de bens de propriedade intelectual (*IP assets*), que podem ser detidos pelas empresas e aplicados em seus negócios ou mesmo licenciado para terceiros, ampliando, portanto, as possibilidades para exploração comercial destes bens mediante remuneração por *royalties*<sup>5</sup>, conceito que será mais adiante explorado no presente trabalho.

Esta constatação é muito importante, pois, a partir da implementação de estruturas contratuais de licenciamento de intangíveis, os seus respectivos direitos de exploração podem ser deslocados de uma jurisdição para outra (daí a preocupação com a potencial mobilidade destes ativos), de modo que sua gestão seja promovida a partir de jurisdições que proporcionem uma tributação reduzida. Este é um dos grandes problemas da atualidade que a OCDE tenta enfrentar a partir do projeto *BEPS (Base Erosion and Profit Shifting)*<sup>6</sup>.

Empresas como *Apple*, *Google* e *Amazon* são um grande exemplo do atual modelo de negócios adotado pela maioria dos grandes grupos empresariais, no qual os ativos de maior valor econômico não são necessariamente físicos, como plantas industriais, máquinas e equipamentos, mas sim os ativos incorpóreos como marcas, patentes, conhecimento técnico

---

<sup>4</sup> NAKAMURA, Leonard. *Investing in Intangibles: Is a Trillion Dollars Missing from GDP? Federal Reserve Bank of Philadelphia Business Review Articles, Fourth Quarter 2001*, p. 29. Disponível em: <https://www.philadelphiafed.org/research-and-data/economists/nakamura>. Acesso em 18.01.2019.

<sup>5</sup> “34. *Reliance on intangible assets, including IP. The analysis also shows that digitalized enterprises are characterized by the growing importance of investment in intangibles, especially IP assets which could either be owned by the business or leased from a third party. For many digitalized enterprises, the intense use of IP assets such as software and algorithms supporting their platforms, websites and many other crucial functions are central to their business models.*” *OECD, Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018: Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris*, p. 24. Disponível em: <https://doi.org/10.1787/9789264293083-en>. Acesso em 01.2019.

<sup>6</sup> BEALE, Linda M., *Reining in Intellectual Property Tax Avoidance. Wayne State University Law School Research Paper No. 2016-37*, 2017, p. 1.879. Disponível em SSRN: <https://ssrn.com/abstract=3049061>. Acesso em 17.01.2019.

(*know how*), sistemas operacionais, *design* de produtos, estruturas organizacionais, reputação perante clientes, dentre outros<sup>7</sup>.

Nesta esteira, os intangíveis exercem papel central no âmbito do planejamento tributário. A já mencionada facilidade com que se se explora economicamente estes bens permite que a estruturação dos negócios de algumas empresas tenha como alvo fundamental a circulação destes ativos dentro do mesmo grupo econômico, criando-se oportunidades de deslocar abusivamente os lucros projetados para uma determinada operação de uma jurisdição de alta tributação para outra jurisdição de baixa tributação<sup>8</sup>.

Um grande exemplo disso é o caso *Google*, mundialmente conhecido como *Google's Double Dutch Irish Sandwich*, responsável por esvaziar a base tributável do imposto de renda norte americano, jurisdição na qual a empresa incorreu em custos com pesquisa e desenvolvimento (“P&D”) associados à geração do intangível. No caso, verificou-se que, após a criação dos intangíveis, sua titularidade foi transferida para uma subsidiária do grupo localizada em Bermuda com baixo impacto tributário, uma vez que, em tais circunstâncias, o valor atribuído ao ativo costuma ser baixo em razão da dificuldade de se definir seu valor. Contudo, análises posteriores demonstraram que os ativos transferidos internamente pelo grupo eram altamente lucrativos<sup>9</sup>.

Incrivelmente, muito antes da iniciativa do Projeto *BEPS*, o Brasil já tivera sua própria experiência no combate aos planejamentos tributários abusivos envolvendo intangíveis. A situação aqui vivida, vale notar, era muito mais grave do que a atual. Já na década de 50, constatou-se que o pagamento de *royalties* era, na maioria das vezes, utilizado indevidamente como alternativa ao pagamento de dividendos, que na época eram mais gravosamente tributados. A resposta do governo consistiu na edição de uma norma limitadora da dedutibilidade das despesas com *royalties* de marcas e patentes assim como pagamentos pela importação de serviços de assistência técnica, científica, administrativa ou semelhantes (*know-how*).

---

<sup>7</sup> KAHNG, Lily. *The Taxation of Intellectual Capital*. *Florida Law Review*. Vol. 66. 2014. p. 2.231.

<sup>8</sup> Para Sérgio André Rocha, estes fatores acabam proporcionando o “ambiente favorável para a evasão fiscal e o planejamento tributário internacional agressivo”. Ver ROCHA, Sergio André. *Política Fiscal Internacional Brasileira*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2017, p. 3.

<sup>9</sup> NEUBIG, Thomas; WUNSCH-VINCENT, Sacha. *A missing link in the analysis of global value chains: cross-border flows of intangible assets, taxation and related measurement implications*. *WIPO Economic Research Working Papers 37*, *World Intellectual Property Organization - Economics and Statistics Division*. Novembro/2017, p. 26.

Com isso, a partir das Leis 3.470/58<sup>10</sup>, 4.131/62<sup>11</sup> e 4.506/64<sup>12</sup>, complementadas pela Portaria MF 436/58, instituiu-se um regime próprio para a dedutibilidade destas despesas, consistente na aplicação de um teto quantitativo à dedutibilidade de tais pagamentos. A legislação estabeleceu coeficientes percentuais máximos de dedução variando de 1 a 5% da receita líquida de vendas do produto fabricado ou vendido a partir da utilização do intangível licenciado para a empresa brasileira, levando-se em consideração determinados tipos de produção e atividades, segundo seus respectivos graus de essencialidade, demandando a necessária análise dos respectivos contratos pelo Instituto Nacional de Propriedade Industrial

---

<sup>10</sup> Lei 3.470/58, artigo 74: “Art. 74. Para os fins da determinação do lucro real das pessoas jurídicas como o define a legislação do imposto de renda, somente poderão ser deduzidas do lucro bruto a soma das quantias devidas a título de "royalties" pela exploração de marcas de indústria e de comércio e patentes de invenção, por assistência técnica, científica, administrativa ou semelhantes até o limite máximo de 5% (cinco por cento) da receita bruta do produto fabricado ou vendido. §1º Serão estabelecidos e revistos periodicamente mediante ato do Ministro da Fazenda, os coeficientes percentuais admitidos para as deduções de que trata este artigo, considerados os tipos de produção ou atividades, reunidos em grupos, segundo o grau de essencialidade. §2º Poderão ser também deduzidas do lucro real, observadas as disposições deste artigo e do parágrafo anterior, as quotas destinadas à amortização do valor das patentes de invenção adquiridas e incorporadas ao ativo da pessoa jurídica. §3º A comprovação das despesas a que se refere este artigo será feita mediante contrato de cessão ou licença de uso da marca ou invento privilegiado, regularmente registrado no país, de acordo com as prescrições do Código da Propriedade Industrial (Decreto-lei nº 7.903, de 27 de agosto de 1945), ou de assistência técnica, científica, administrativa ou semelhante, desde que efetivamente prestados tais serviços.”

<sup>11</sup> Lei 4.131/62, artigo 12: “Art. 12. As somas das quantias devidas a título de "royalties" pela exploração de patentes de invenção, ou uso de marcas de indústria e de comércio e por assistência técnica, científica, administrativa ou semelhante, poderão ser deduzidas, nas declarações de renda, para o efeito do art. 37 do Decreto nº 47.373 de 07/12/1959, até o limite máximo de cinco por cento (5%) da receita bruta do produto fabricado ou vendido. §1º Serão estabelecidos e revistos periodicamente, mediante ato do Ministro da Fazenda, os coeficientes percentuais admitidos para as deduções a que se refere este artigo, considerados os tipos de produção ou atividades reunidos em grupos, segundo o grau de essencialidade. §2º As deduções de que este artigo trata, serão admitidas quando comprovadas as despesas de assistência técnica, científica, administrativa ou semelhantes, desde que efetivamente prestados tais serviços, bem como mediante o contrato de cessão ou licença de uso de marcas e de patentes de invenção, regularmente registrado no País, de acordo com as prescrições do Código de Propriedade Industrial. § 3º As despesas de assistência técnica, científica, administrativa e semelhantes, somente poderão ser deduzidas nos cinco primeiros anos do funcionamento da empresa ou da introdução de processo especial de produção, quando demonstrada sua necessidade, podendo este prazo ser prorrogado até mais cinco anos, por autorização do Conselho da Superintendência do Conselho da Superintendência da Moeda e do Crédito.”

<sup>12</sup> Lei 4.506/64, Art. 71, Parágrafo único: “Art. 71. [...] Parágrafo único. Não são dedutíveis: [...] f) os "royalties" pelo uso de patentes de invenção, processos e fórmulas de fabricação pagos ou creditados a beneficiário domiciliado no exterior: 1) Que não sejam objeto de contrato registrado na Superintendência da Moeda e do Crédito e que não estejam de acordo com o Código da Propriedade Industrial; ou 2) Cujos montantes excedam dos limites periodicamente fixados pelo Ministro da Fazenda para cada grupo de atividades ou produtos, segundo o grau de sua essencialidade e em conformidade com o que dispõe a legislação específica sobre remessa de valores para o exterior; g) os "royalties" pelo uso de marcas de indústria e comércio pagos ou creditados a beneficiário domiciliado no exterior: 1) Que não sejam objeto de contrato registrado na Superintendência da Moeda e do Crédito e que não estejam de acordo com o Código da Propriedade Industrial; ou 2) Cujos montantes excedem dos limites periodicamente fixados pelo Ministro da Fazenda para cada grupo de atividade ou produtos, segundo o grau de sua essencialidade, de conformidade com a legislação específica sobre remessas de valores para o exterior.”

(INPI). Além da limitação quantitativa, a legislação também impôs uma medida extrema de proibição da dedutibilidade dos *royalties* quando pagos para sócios<sup>13</sup>.

Como se sabe, a Lei 9.430/96 optou por excluir os *royalties* e a assistência técnica, científica, administrativa ou assemelhada do controle de preços de transferência para manter tais despesas sob o regime objeto de nosso estudo. Em uma análise preliminar, se comparado às regras de preços de transferência estabelecidas pela Lei 9.430/96, o regime de dedutibilidade instituído para gastos com *royalties* e serviços de assistência técnica se apresenta como uma alternativa mais simples e prática para o controle fiscal dos gastos com o licenciamento de intangíveis<sup>14</sup>.

Contudo, em que pese a aparente vantagem de um regime sobre o outro, cabe questionar se, sob a ótica do princípio da proporcionalidade, as regras de dedutibilidade de despesas com *royalties* e assistência técnica reputam-se válidas. Para tanto, as seguintes questões preliminares serão enfrentadas:

- (i) Assumindo-se a premissa de que, para fins de determinação do Imposto de Renda, o princípio da renda líquida impõe que a mensuração de acréscimo patrimonial (como manifestação de capacidade contributiva) deve contemplar todas as despesas necessárias incorridas pelo contribuinte para a manutenção e desenvolvimento de suas atividades empresariais, poderia o legislador, sob alguma justificativa, impor limites ou até mesmo afastar o direito à dedução de despesas?
- (ii) Superada esta questão, caso se entenda pela possibilidade de limitação da dedução de despesas necessárias, seria possível que esta medida imponha limites com base em margens fixas? Ou seja, sendo possível a limitação das despesas, poderia o legislador, em sacrifício do princípio da capacidade contributiva, lançar mão de técnicas de simplificação e de praticabilidade?

---

<sup>13</sup> Lei 4.506/64, artigo 71: “Art. 71. [...] *Parágrafo único. Não são dedutíveis: [...] d) os "royalties" pagos a sócios ou dirigentes de empresas, e a seus parentes ou dependentes.*”

<sup>14</sup> TORRES, Heleno Taveira. Direito Tributário Internacional: Planejamento tributário e operações transnacionais. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001, p. 164.



- (iii) Por fim, assumindo a possibilidade de o legislador proceder com a limitação nos moldes definidos pelas Leis 3.470/58, 4.131/62 e 4.506/64, complementadas pela Portaria MF 436/58, no contexto atual, seria possível considerar, tanto sob a ótica fiscal, quanto sob a ótica extrafiscal, a proporcionalidade das medidas objeto do presente estudo? Ou seja, considerando o propósito originário da legislação (combater abusos e fraudes no âmbito dos contratos de transferência de tecnologia), as medidas restritivas da dedutibilidade seriam adequadas, necessárias e proporcionais em sentido estrito?

É importante registrar que o enfrentamento das questões propostas passará pela compreensão do conceito de *royalties* positivado na legislação brasileira a partir do artigo 22, da Lei 4.506/64, e na estipulação dos direitos passíveis de remuneração por esta via de remuneração. Como será mais adiante reprisado, para fins didáticos, as referências feitas às regras de dedutibilidade de *royalties* no presente trabalho, englobam (i) os direitos de propriedade industrial (mais precisamente, marcas e patentes), (ii) os serviços de assistência técnica, científica, administrativa ou semelhante e, (iii) a transferência de tecnologia não patenteável que, embora não seja reconhecida pela legislação como um direito da propriedade industrial, seu respectivo instrumento contratual é reconhecidamente passível de averbação perante no Instituto Nacional de Propriedade Industrial (INPI), nos termos da Instrução Normativa INPI 70/2017.

Em complemento, o contexto histórico de criação do regime de dedutibilidade de *royalties* também será explorado, na medida em que proporciona diversos detalhes importantes a respeito dos debates legislativos que se deram na época e que podem auxiliar o intérprete na construção de convicções a respeito da legislação aplicável.

Adicionalmente, tratando o presente estudo de analisar as regras de dedutibilidade de despesas (as de *royalties* especificamente inseridas neste contexto), que, por sua vez, informam negativamente a determinação do lucro tributável pelo Imposto de Renda das empresas, mostra-se de grande valia a compreensão do sentido atribuído ao termo *renda e proventos de qualquer natureza* pelo ordenamento jurídico brasileiro. Para tanto, faz-se necessário, antes de mais nada, compreender o mecanismo usado pela Constituição Federal para fins de distribuição da competência tributária aos entes da federação e como esta distribuição delineou minimamente a materialidade de cada tributo.

A partir desta análise, será possível avançar para a compreensão do significado do termo *renda e proventos de qualquer natureza*, assim como para a constatação de que as despesas reputadas dedutíveis, via de regra, se incorporam à esta noção em razão do princípio da renda líquida, que serão mais adiante abordados no presente trabalho.

É com base neste percurso metodológico que se pretende concluir que: (i) o legislador ordinário, em situações específicas, poderá restringir a dedução de despesas necessárias em sacrifício do princípio da capacidade contributiva e da renda líquida, porém não poderá sacrificá-los totalmente sob pena de a medida ser considerada desproporcional; (ii) o legislador, em razão da praticabilidade e da simplificação, poderá limitar quantitativamente a despesa dedutível, mas neste caso, a limitação também deverá ser proporcional à finalidade almejada (seja ela fiscal ou extrafiscal) e não poderá se afastar completamente da capacidade contributiva.

É importante também esclarecer, por fim, que as expressões *licenciamento de intangíveis* e *transferência de tecnologia* serão utilizadas no presente trabalho para se referir às transações envolvendo o licenciamento de marcas, patentes, assistência técnica e *know-how*, nos mesmos moldes em que utilizados pelo Instituto Nacional de Propriedade Industrial (INPI), órgão responsável executar, no âmbito nacional, as normas que regulam a propriedade industrial, nos termos do artigo 2º, da Lei 5.648/70<sup>15</sup>.

## 1 DEFINIÇÃO DE ROYALTIES

A questão foi analisada há bastante tempo por Gilberto de Ulhôa Canto, antes mesmo que o conceito fosse positivado na legislação brasileira. O autor esclarece que o termo foi adotado pelo direito brasileiro, passando a figurar em textos de lei sem, contudo, ter sido objeto de qualquer definição<sup>16</sup>. O termo, vale lembrar, era empregado pelas Leis nº 3.470/58 e nº 4.131/62, mas sua definição legal somente surgiu posteriormente, com a edição da Lei nº 4.506/64.

---

<sup>15</sup> De acordo com o artigo 2º, da Instrução Normativa INPI 70/17, o INPI averbará os contratos de os contratos de licença, de sublicença e de cessão de direitos de propriedade industrial (inseridos neste contexto, patentes, desenho industrial, e marca) e registrará os contratos de transferência de tecnologia (aqui inseridos os contratos de fornecimento de tecnologia ou *know-how* e os contratos ou faturas de assistência técnica), e de franquia.

<sup>16</sup> ULHÔA CANTO, Gilberto de. “Royalties”, imposto sobre a renda. Distinção entre “royalties” e outras formas de remuneração ou pagamento de direitos, bens ou serviços. Direitos autorais e direitos de autor, diferenças e tratamento fiscal. Rendimentos de residentes no estrangeiro. Dedutibilidade de despesa, pela fonte pagadora. In: ULHÔA CANTO, Gilberto de. *Temas de Direito Tributário*. Rio de Janeiro: Ed. Alba, 1964. v. 2. p. 208.

Neste contexto, diante desse vácuo legislativo, o significado do termo foi construído a partir de enciclopédias e estudos apresentados pela doutrina estrangeira.<sup>17</sup> Com base em tais fontes, o autor concluiu que *royalty* seria mais adequadamente tratado como uma modalidade de remuneração decorrente do uso de bens imateriais ou de direitos, estando abarcados no conceito, por exemplo, os pagamentos decorrentes do licenciamento de marcas, patentes, direitos autorais, além da exploração de direitos minerários<sup>18</sup>.

Vale notar que o artigo 74, da Lei no 3.470/58 também associa o termo *royalty* às remunerações de assistência técnica, científica, administrativa ou semelhantes. Para Gilberto de Ulhôa Canto, os serviços de assistência técnica, científica, administrativa, ou semelhantes cobertos pela norma seriam aqueles serviços que possuem uma relação direta entre a natureza do serviço e a produção industrial, o volume de vendas ou de operações de quem se beneficia da assistência recebida. Esta questão mostra-se mais evidente nas hipóteses em que a assistência se verifique no escopo de contratos de cessão ou licença para uso de patente, processo, fórmulas e etc., uma vez que, diante da interligação dos ajustes contratuais, a assistência restaria vinculada à cessão ou à licença. O autor destaca, ainda, que a modalidade mais sutil de prestação de assistência técnica é aquela conhecida no direito anglo-americano como *know-how*, atividade inserida no contexto de transferência de tecnologia.

Noé Winkler, fazendo referência a estudo de Rubens Gomes de Souza, destacou que o termo pode ser definido como “regalia”, sendo originalmente utilizado “*para designar o pagamento exigido pelo soberano em razão da concessão, a um particular, do privilégio de exercer uma atividade lucrativa*”<sup>19</sup>.

---

<sup>17</sup> Nesse sentido, o autor esclarece: “*Na literatura nacional, também não se encontra o conceito de ‘royalty’, de modo a permitir diferenciar as várias hipóteses de rendimento, suscetíveis de subordinação ao prescrito no artigo 74, da Lei 3;470/58. Impõe-se, pois, a procura do vocábulo em dicionários, enciclopédias e outras obras estrangeiras*” (ULHÔA CANTO, Gilberto de. “Royalties”, imposto sobre a renda. Distinção entre “royalties” e outras formas de remuneração ou pagamento de direitos, bens ou serviços. Direitos autorais e direitos de autor, diferenças e tratamento fiscal. Rendimentos de residentes no estrangeiro. Dedutibilidade de despesa, pela fonte pagadora. In: ULHÔA CANTO, Gilberto de. *Temas de Direito Tributário*. Rio de Janeiro: Ed. Alba, 1964. v. 2. p. 208).

<sup>18</sup> ULHÔA CANTO, Gilberto de. “Royalties”, imposto sobre a renda. Distinção entre “royalties” e outras formas de remuneração ou pagamento de direitos, bens ou serviços. Direitos autorais e direitos de autor, diferenças e tratamento fiscal. Rendimentos de residentes no estrangeiro. Dedutibilidade de despesa, pela fonte pagadora. In: ULHÔA CANTO, Gilberto de. *Temas de Direito Tributário*. Rio de Janeiro: Ed. Alba, 1964. v. 2. p. 213-214.

<sup>19</sup> WINKLER, Noé. Imposto de Renda – Doutrina – Comentários – Decisões e Atos Administrativos – Jurisprudência (Conselho de Contribuintes – Poder Judiciário). Rio de Janeiro: Forense, 2001. p. 521.

Segundo seu estudo, a noção do termo evoluiu e passou a ser usado para abarcar também relações entre particulares, restando inserindo em seu escopo as seguintes remunerações:

*“(1º) a indenização paga ao proprietário do solo pela exploração mineral do subsolo, (2º) o pagamento, ao titular de uma patente de invenção ou marca de fábrica ou de comércio, do direito de explorar o produto patenteado ou garantido pela marca, (3º) o pagamento de informações técnicas referentes a processos industriais, ainda que não patenteados, mas mantidos secretos pelo seu inventor ou proprietário, e sob idêntico compromisso de segredo por parte do beneficiário”.*<sup>20</sup>

No Direito Brasileiro, o termo *royalties* foi definido no artigo 22, da Lei nº 4.506/64, sendo conceituado como rendimento decorrente do uso, fruição ou exploração de direitos, nos seguintes termos:

*Art. 22. Serão classificados como ‘royalties’ os rendimentos de qualquer espécie decorrentes do uso, fruição, exploração de direitos, tais como:*  
*a) direito de colher ou extrair recursos vegetais, inclusive florestais;*  
*b) direito de pesquisar e extrair recursos minerais;*  
*c) uso ou exploração de invenções, processos e fórmulas de fabricação e de marcas de indústria e comércio;*  
*d) exploração de direitos autorais, salvo quando percebidos pelo autor ou criador do bem ou obra.*  
*Parágrafo único. Os juros de mora e quaisquer outras compensações pelo atraso no pagamento dos “royalties” acompanharão a classificação destes.*<sup>21</sup>

A listagem trazida por este dispositivo possui caráter exemplificativo, cabendo a caracterização como *royalties* para qualquer outro rendimento originário da exploração de direitos que não esteja listado neste artigo 22, como reconhecido por Sergio André Rocha e Marco Aurélio Greco<sup>22</sup>. Para Gabriel F. Leonardos, somente é possível falar em outorga de direito de uso caso seja juridicamente possível ao outorgante impedir o uso por qualquer outro

---

<sup>20</sup> WINKLER, Noé. Imposto de Renda – Doutrina – Comentários – Decisões e Atos Administrativos – Jurisprudência (Conselho de Contribuintes – Poder Judiciário). Rio de Janeiro: Forense, 2001. p. 522.

<sup>21</sup> Sobre o tema, ver: XAVIER, Alberto. Direito Tributário Internacional do Brasil. Rio de Janeiro: Forense, 2015. p. 728.

<sup>22</sup> Nesse sentido, ver: ROCHA, Sergio André; GRECO, Marco Aurélio; UCKMAR, Victor et. al. Manual de Direito Tributário Internacional. São Paulo: Dialética, 2012. p. 329-330.

terceiro que não o outorgado<sup>23</sup>. Desta forma, situações que escapem a estes requisitos não seriam passíveis de serem remunerados pela via dos *royalties*.

Em âmbito internacional, Alberto Xavier esclarece que nas convenções contra a dupla tributação assinadas pelo Brasil, o conceito de *royalties* designa as remunerações de qualquer natureza pagas pelo (i) uso de direitos de autor sobre obras literárias, artísticas ou científicas (inclusive os filmes cinematográficos, filmes ou fitas de gravação de programas de televisão ou radiodifusão) – chamados pelo autor de *royalties intelectuais*, (ii) uso de patentes, marcas, desenhos ou modelos, planos, fórmulas ou processos secretos – concebidos pelo autor como *royalties industriais* – e, (iii) uso ou concessão do uso de equipamentos industriais, comerciais ou científicos e por informações correspondentes à experiência adquirida no setor industrial, comercial ou científico<sup>24</sup>.

Contudo, uma questão de extrema relevância para o estudo do tópico diz respeito à possível qualificação das cessões de direitos no conceito de *royalties*. Em sua obra, Alberto Xavier comenta a respeito da diferenciação entre a licença do uso e a cessão do próprio direito. Neste último caso, citando os comentários da OCDE a respeito do artigo 12, parágrafo 8.2, da Convenção Modelo, o autor destaca que o preço da cessão não tem natureza de *royalty*, mas de preço capaz de gerar potencial ganho de capital. Disso se extrai que, nos casos de licenciamento que envolva remuneração periódica para o licenciador, tais rubricas seriam denominadas como *royalties*. Por outro lado, na hipótese de cessão do direito, estar-se-ia diante de uma alienação de um ativo qualquer, o que, em princípio, poderia ensejar apuração de ganho de capital<sup>25</sup>.

Em sua respeitada obra, Alberto Xavier faz referência aos comentários do autor português Paulo de Pitta e Cunha, no sentido de que “*a tributação dos royalties a título de imposto sobre o rendimento deverá, em rigor, excluir do conceito as modalidades que constituam remuneração de venda, ato que comporta alienação de capital*”<sup>26</sup>.

---

<sup>23</sup> LEONARDOS, Gabriel Francisco. Tributação da Transferência de Tecnologia. Rio de Janeiro: Forense, 2001. p. 107-108.

<sup>24</sup> XAVIER, Alberto, Direito Internacional do Brasil. Rio de Janeiro: Forense, 8ª Ed., 2015, p. 728.

<sup>25</sup> Para melhor compreensão dos contratos de licenciamento e cessão de direitos ver: VIEGAS, Juliana B.L., Contratos Típicos de Propriedade Industrial: Contratos de cessão e licenciamento de marcas e patentes; licenças compulsórias. In: SANTOS, Manoel J. Pereira dos. JABUR, Wilson Pinheiro (Coord.). Propriedade Intelectual. Contratos de Propriedade Industrial e Novas Tecnologias. Série GVLaw. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 57-142.

<sup>26</sup> XAVIER, Alberto, Direito Internacional do Brasil. Rio de Janeiro: Forense, 8ª Ed., 2015, p. 728, nota de rodapé 198.

É preciso cuidado para que este tipo de entendimento não seja indiscriminadamente replicado, no sentido de reconhecer que sempre que estivermos diante de uma cessão pura de direitos, não seria possível classificar a remuneração como *royalties*. Pelo menos para fins brasileiros, o artigo 75, da Lei 3.470/58, equipara a *royalties*, o produto da alienação (leia-se cessão), a qualquer título, de patentes de invenção, processos ou fórmulas de fabricação e marcas de indústria e comércio sempre que o atual possuidor destes direitos não os utilizar diretamente. Vejamos a redação do artigo:

*Art 75. O produto da alienação, a qualquer título, de patentes de invenção, processos ou fórmulas de fabricação e marcas de indústria e de comércio é equiparado, para os efeitos do impôsto de renda aos ganhos auferidos da exploração dessas propriedades, quando o seu possuidor não as utilizar diretamente.*

Entendemos que este dispositivo se aplica aos casos em que após a cessão do intangível para terceiros, não se verifique a utilização direta, pelo efetivo adquirente, de marcas, patentes e *know-how* em função do sublicenciamento destes direitos para outros. Essa equiparação se revela como um mecanismo de agravamento fiscal em função da potencial mobilidade dos intangíveis, como mencionado na introdução deste trabalho, e teria o condão de combater o deslocamento abusivo de intangíveis mediante a combinação de contratos de cessão e licenciamento.

A aplicação do artigo sob esta ótica, contudo, merece certos cuidados. A eventual requalificação do pagamento dependerá da averiguação de todo o contexto comercial investigado. Em se tratando, por exemplo, de transação entre partes independentes, não haveria razão aparente para aplicação do dispositivo, uma vez que cada uma das empresas envolvidas estaria a exercer seus próprios interesses econômicos na transação. Já nas transações envolvendo partes relacionadas, a autoridade fiscal deverá buscar compreender a necessidade da alienação do ativo e o contexto operacional das entidades envolvidas no negócio, levando em consideração as atividades das empresas. De fato, a manipulação de estruturas societárias “ocas”, criadas como único interesse de reduzir a carga tributária, não devem ser consideradas legítimas<sup>27</sup>.

---

<sup>27</sup> Nesse sentido, ver: SOARES, Romero Lobão. Tentativas de regulamentação da norma antielisiva brasileira e a influência na produção jurisprudencial do CARF. In: GODOI, Marciano Seabra de; ROCHA, Sergio André. (Orgs.) Planejamento tributário: limites e desafios concretos. Belo Horizonte: D' Plácido, 2018, p. 483.

Em linhas gerais, tendo em mente também este caso excepcional contido no artigo 75, da Lei 3.470/58, entendemos que, pela concepção exemplificativa do artigo 22, da Lei 4.506/64, todos os direitos passíveis de outorga de licença, ou mesmo sublicença (hipótese que se assemelha à sublocação de ativos tangíveis), insiram-se ou não no contexto de transferência de tecnologia, são passíveis de remuneração pela via dos *royalties*. Contudo, pela legislação brasileira, apenas os *royalties* oriundos da licença de uso de marca, licença de exploração de patentes e a transferência de *know-how* se submetem às limitações da dedutibilidade, não lhes sendo aplicável a disciplina dos preços de transferência, em razão de exclusão expressamente prevista pelo §9º, do artigo, 18, da Lei 9.430/96<sup>28</sup>. Os demais *royalties* não inseridos no contexto de transferência de tecnologia devem, portanto, se submeter ao controle dos preços de transferência.

Da mesma forma, como já indicamos, os serviços de assistência técnica, científica, administrativa e semelhantes também se submetem às regras de dedutibilidade de *royalties*. Muito embora não se classifiquem como *royalties*, correspondem à serviços diretamente relacionados à transferência de tecnologia. Alberto Xavier esclarece que a principal diferenciação entre a assistência técnica e uma prestação de serviço convencional é que, no primeiro caso, o objeto principal da relação consiste na transmissão de uma informação ou um conhecimento tecnológico, tendo a prestação de serviço uma importância secundária. Por outro lado, uma relação de prestação de serviços que não envolva a transferência de tecnologia apresenta como elemento nuclear a própria prestação de serviços<sup>29</sup>.

---

<sup>28</sup> “Art. 18. [...] §9º O disposto neste artigo não se aplica aos casos de *royalties* e assistência técnica, científica, administrativa ou assemelhada, os quais permanecem subordinados às condições de dedutibilidade constantes da legislação vigente”. Victor Borges Polizelli destaca, que os demais *royalties* não associados ao contexto de transferência de tecnologia devem se submeter ao controle dos preços de transferência, caso dos *royalties* por direitos autorais, direitos de exploração mineral, vegetal etc. Nesse sentido, o autor destaca que: “Apesar de o termo *royalties* comportar alguma variação na sua definição dependendo do contexto em que é aplicado, é de se pressupor que, por razões de congruência legislativa, as normas de preços de transferência tenham adotado exatamente um conceito de *royalties* que coincida com aquele empregado na legislação tributária interna que define limites e condições para sua dedutibilidade. Assim, partindo-se do esclarecimento dado pelo Parecer Normativo do Coordenador do Sistema de Tributação (PN CST) nº 37/1974, a definição de *royalties* admitida para os fins da legislação de preços de transferência deveria englobar as importâncias despendidas para remunerar direito pelo uso de bens incorpóreos, tais como: patentes de invenção, processos ou fórmulas de fabricação. Caso contrário, isto é, se fosse adotada alguma definição mais ampla (como a definição dada pelo artigo 22 da Lei nº 4.506/64, que alcança também determinados direitos de autor, bem como direitos de exploração mineral, vegetal etc.), estar-se-ia admitindo a existência de pagamentos entre pessoas vinculadas sem limitações de valor, o que contraria os objetivos da legislação de preços de transferência”. Ver POLIZELLI, Victor Borges. Tratamento dos serviços na legislação brasileira de preços de transferência. In: SCHOUERI, Luís Eduardo. (Coord.) Tributos e Preços de Transferência. São Paulo: Dialética, 2009, p. 251-252.

<sup>29</sup> XAVIER, Alberto. O imposto de renda na fonte e os serviços internacionais – Análise de um caso de equivocada interpretação dos arts. 7º e 21 dos Tratados”. Revista Dialética de Direito Tributário nº 49. São

Diante destas observações, tem-se que os demais *royalties* que não se insiram no contexto de transferência de tecnologia devem se sujeitar ao controle de preços de transferência, de modo que suas operações entre partes relacionadas sejam submetidas aos métodos previstos pela legislação. Atualmente, a Resolução INPI 156/15 dispõe sobre os serviços não averbáveis e que, portanto, não implicam em transferência de tecnologia.

Com a compreensão do conceito de *royalties* devidamente desenvolvida, e da segregação dos direitos que se submetem e os que não se submetem ao regime de dedutibilidade de *royalties*, é possível seguir com uma abordagem mais aprofundado deste regime específico de dedutibilidade. Para tanto, é indispensável trazer o contexto histórico que ensejou a criação destas regras tão questionada pela doutrina nacional<sup>30</sup>.

A análise deste contexto histórico será indispensável para o entendimento completo do tema e também para que se proponha uma possível alternativa à aplicação dos coeficientes de dedutibilidade hoje previstos pela Portaria MF 436/58, que permite, com base no artigo 74, da Lei 3.470/58, a dedutibilidade de despesas no limite de 1 a 5% da receita líquida de vendas do produto fabricado ou vendido a partir do intangível licenciado. É a partir do cotejo dos eventos históricos e dos debates legislativos da época que se poderá, por exemplo, deduzir a finalidade pretendida pelo legislador com a criação do regime de dedutibilidade dos *royalties*, de modo a compreender possíveis efeitos fiscais e, inclusive, extrafiscais das normas editadas.

Acreditamos que este é um dos primeiros passos necessários para qualquer reflexão mais aprofundada a respeito do regime brasileiro de dedução de *royalties*, visando estimular futuros debates acerca de potenciais alternativas para os defasados limites de dedução. É o que se passa a demonstrar.

---

Paulo: Dialética, 1999, p. 95-96. Na mesma linha, Gabriel F. Leonardos anota que na prestação de serviços sem transferência de tecnologia o profissional é remunerado para realizar uma atividade específica, mas não para ensinar o tomador a fazê-la e, por outro lado, na assistência técnica o ensinamento de determinado método ou sistema ao tomador é pressuposto fundamental da relação (comunicação de informações, fornecimento de *know-how* etc.). O ânimo de transmitir o conhecimento necessário para o tomador absorver uma dada tecnologia é a principal característica diferenciadora entre as duas atividades. Ver LEONARDOS, Gabriel F. Tributação da transferência de tecnologia. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 95-96.

<sup>30</sup> Ver SCHOUERI, Luís Eduardo. Preços de transferência no direito tributário brasileiro. São Paulo: Dialética, 2006, p. 232. TROIANELLI, Gabriel Lacerda. Preço de Transferência: Intangíveis, acordos de repartição de custos e serviços de grupo. In: SCHOUERI, Luís Eduardo. (Coord.) Tributos e Preços de Transferência. São Paulo: Dialética, 2009, p. 83-84.



## 2 ARCABOUÇO HISTÓRICO-NORMATIVO DO REGIME DE DEDUTIBILIDADE DE *ROYALTIES*

### 2.1 *Fatos que deram ensejo à criação do regime de dedutibilidade de Royalties*

Nosso país possui um contexto bastante peculiar no que diz respeito ao controle da dedutibilidade de despesas com intangíveis. É curioso notar que já na década de 50 do século passado, empresas transnacionais se valiam da estruturação de contratos de transferência de tecnologia como forma de contornar a alta carga tributária incidente sobre a remessa de lucros e dividendos para o exterior. Constatou-se que esta prática era largamente utilizada como alternativa para remunerar sócios/acionistas no exterior.

Diante de certas restrições estabelecidas para a remessa de lucros e dividendos, assim como da alta carga tributária incidente sobre estes tipos de pagamentos, notou-se que algumas empresas passaram cada vez mais a realizar remessas para o exterior a título de *royalties* e de remuneração por assistência técnica (*know-how*). De fato, um cenário que chamou a atenção de alguns estudiosos no Brasil, uma vez que em diversas oportunidades, o volume de remessas de *royalties* era extremamente superior ao pagamento de lucros e dividendos para o exterior.

Neste contexto, Noé Winkler, que na época ocupava a função de Diretor da Divisão do Imposto de Renda (órgão vinculado ao antigo Ministério do Tesouro), questionou o resultado apresentado por algumas empresas brasileiras que remetiam para suas controladoras no exterior valores consideravelmente baixos a título de lucros e dividendos, se comparados a outros tipos de remessas para o exterior.

Em alguns casos, percebeu-se que os *royalties* e remunerações pela importação de assistência técnica se mostravam exageradamente maiores que os próprios lucros declarados por estas empresas. Muitas vezes correspondiam a direitos que sequer existiam ou já tinham expirado, escancarando fraudes fiscais e cambiais por parte de algumas das principais empresas transnacionais que operavam no Brasil. A experiência constatada por Noé Winkler foi assim relatada:

*Em 1958, o autor deste livro, no exercício do cargo de Diretor do Imposto de Renda, preocupou-se com os poucos resultados apresentados por empresas controladas pelo exterior. Não eram convincentes os modestos frutos produzidos por altos investimentos. Designamos peritos de confiança para examinar a contabilidade das maiores empresas atuantes no País.*

*Foram 33, sendo 13 do Rio e 20 em São Paulo. O relatório trouxe informações surpreendentes. As mais variadas formas de pagamentos de “royalties” e de assistência técnica foram detectadas, inclusive pagamentos cumulativos a esses títulos. Deduções haviam [SIC] de até 27% da receita bruta. Os quadros demonstrativos que acompanharam o relatório da perícia fizeram aflorar situações interessantes. **Em alguns casos os royalties se apresentavam exageradamente elevados em função dos lucros declarados, evidenciando-se altíssimos em relação ao capital registrado.** Numa empresa, para um lucro de cinco milhões, os “royalties” se elevaram a quarenta e quatro milhões; n’outra, para um lucro de noventa e cinco milhões, “royalties” de cento e dez milhões, afora situações de prejuízo contábil, com substanciais “royalties” escriturados. Em outras posições comparativas, os lucros declarados representavam 13 a 17% do capital, enquanto que aí os “royalties” mais encargos por assistência técnica somavam 62 a 67% do mesmo capital.<sup>31</sup>*

Em seu estudo, Marcelo Gustavo Siqueira esclarece que a tributação da pessoa jurídica (15% até certo montante e, depois, 20%) somada a das remessas ao exterior de lucros e dividendos (20% ou 28%) era superior a tributação das remessas de *royalties* ou remuneração por *know-how* (25%), situação que se agravou com a instituição do imposto de renda adicional (alíquotas entre 20% e 50%), sem contar, nesse caso também para os *royalties*, os empréstimos compulsórios e a eventual incidência do imposto sobre a transferência de fundos para o exterior e do imposto do selo<sup>32</sup>.

---

<sup>31</sup> WINKLER, Noé. Imposto de Renda – Doutrina, Comentários, Decisões e Atos Administrativos e Jurisprudência (Conselho de Contribuintes – Poder Judiciário). Rio de Janeiro: 2ª Ed. Forense, 2001, p.521).

<sup>32</sup> Sobre as particularidades da tributação da época, o autor destaca que “*Na década de 50, como regra geral, a apuração do lucro das empresas pelo imposto de renda da pessoa jurídica (IRPJ) começou com uma tributação progressiva de 10% (Cr\$ 100 mil), 12% (Cr\$ 100 a 500 mil) e 15% (acima de Cr\$ 500 mil) (art. 44 do Decreto 24.239/47) até o exercício de 1954. A partir de 1955, a alíquota passou a ser de 15%, com um adicional de 4% (acima de Cr\$ 500 mil) nos exercícios de 1955 e 1956 (art. 44 do Decreto 36.773/55). Em 1957 as alíquotas eram de 15% (até Cr\$ 500 mil) e de 20% (acima de Cr\$ 500 mil) (art. 23 da Lei 2.862/56). Sobre o IRPJ devido, foi instituído um empréstimo compulsório de 15% entre 1952 e 1956 (art. 3º da Lei 1.474/51), depois mantido até o exercício de 1965 (art. 1º, parágrafo 2º da Lei 2.973/56). O Brasil ainda estabeleceu o imposto de renda adicional (devido nos exercícios de 1957 a 1960; art. 1º da Lei 2.862/56) sobre o lucro que ultrapassasse 30% da soma do capital social, lucros não distribuídos e reservas. As alíquotas variavam entre 20% e 50% (art. 8º da Lei 2.862/56), conforme o lucro fosse superior aos referidos 30% do capital. Apurado o lucro e distribuído os dividendos às – sócias – empresas estrangeiras, estas, se detentoras de ações nominativas, eram tributadas pelo imposto de renda retido na fonte (IRRF) com alíquota de 15% (art. 97, alínea a do Decreto 24.239/47) até o exercício de 1954, depois aumentada para 20% em 1955 (art. 30 da Lei 2.354/54). As distribuições de dividendos para os detentores de ações ao portador eram tributadas pela alíquota de 15% (art. 96, inciso 2º, alínea a do Decreto 24.239/47) e depois, a partir de 1957, pela alíquota de 28% (art. 25 da Lei 2.862/56). Os royalties e a remuneração por know-how pagos pela pessoa jurídica que utilizava tais conhecimentos eram dedutíveis como despesas sem limites quantitativos em face do IRPJ, bastando o requisito qualitativo de serem “despesas relacionadas com a atividade explorada realizadas no decurso do ano social e necessárias à percepção do lucro bruto e à manutenção da fonte produtora” (art. 37, alínea a do Decreto 24.239/47; art. 37, alínea a do Decreto 36.773/55). As remessas dos royalties e a remuneração por know-how ao exterior eram tributadas pelo IRRF, que sofreu gradativos aumentos, de 10% (art. 97 do Decreto-Lei 5.844/43) para 15% (art. 1º da Lei 154/47) e, por fim, para 25% (art. 30 da Lei 2.354/54) apenas em relação aos royalties. O Brasil ainda instituiu um empréstimo compulsório de 15% sobre o IRRF de quaisquer remessas, incluindo dividendos e*

Se comparado com o regime atual, a principal diferença da época, relativamente ao pagamento de lucros e dividendos, consistia no fato de que ainda vigia um regime de bitributação econômica (tributação dos lucros/dividendos na pessoa jurídica e nos sócios), enquanto que, no caso dos *royalties*, a tributação recaía apenas quando do efetivo pagamento aos sócios ou outra empresa do grupo, mas não pela subsidiária que os deduzia integralmente como despesa na apuração do IRPJ<sup>33</sup>.

Diante deste cenário, a resumida ideia por trás do “planejamento tributário” (propositalmente entre aspas) implementado na época era deduzir integralmente despesas com *royalties* e assistência técnica e manter os lucros apurados pela entidade brasileira em proporção inferior a 30% do capital registrado, afastando a tributação do imposto de renda adicional sobre o lucro em relação ao capital<sup>34</sup> e a posterior tributação dos dividendos ao exterior pelo IRRF<sup>35</sup>, ainda que a remessa dos *royalties* e remunerações de assistência técnica também fossem tributadas pelo mesmo tributo. Esta estrutura, associada à dedutibilidade integral dos pagamentos, passou a ser aplicada com fins específicos de reduzir a carga tributária nas remessas para o exterior.

José Luiz Bulhões Pedreira chamou a atenção para esta estrutura da seguinte forma:

---

*royalties, devido nos exercícios de 1952 a 1966 (anos-base 1951 a 1965). As remessas também sofriram a incidência do imposto sobre a transferência de fundos para o exterior 373 – que corresponde ao nosso atual IO-câmbio (IOF) –, instituído pelo Decreto-lei nº 97, de 23 de dezembro de 1937. As alíquotas e operações sujeitas ao imposto sofreram diversas alterações ao longo dos anos, tendo começado a década de 50 com uma alíquota de 5% (Lei nº 156/47), depois de 8% (Lei nº 1.383/51) e em 1954 aumentada para 10% (Lei 2.308/54), mas sempre isentando as remessas de lucros e dividendos (Lei 156/47 e Lei 1.433/51). Presume-se a sua incidência sobre a remessa de royalties, mas não foi encontrada indicação expressa nesse sentido. O antigo imposto do selo também incidia sobre as remessas ao exterior (parágrafo 120 da tabela anexa ao Decreto 32.392/1953). Ver: SIQUEIRA, Marcelo Gustavo Silva. Direito do investimento e inovação tecnológica: o histórico regulatório da transferência de tecnologia no Brasil em face das cláusulas de proteção dos acordos bilaterais de investimentos (BITs). Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Faculdade de Direito. Rio de Janeiro, 2012, p. 100-103.*

<sup>33</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. Preços de Transferência no Direito Tributário Brasileiro. São Paulo: Dialética, 2ª Ed., 2006, p. 230.

<sup>34</sup> O artigo 3º da Lei 2.862/56, vigente à época, previa que o lucro inferior a 30% do capital investido não estava sujeito ao adicional de imposto de renda. Nesse sentido, destaque-se: “Art. 3º O impôsto recairá sôbre os lucros, reais ou presumidos, verificados ao ano social ou civil anterior ao exercício financeiro em que fôr devido e que ultrapassem importância equivalente a 30% (trinta por cento) do capital efetivamente aplicado na exploração do negócio. Parágrafo único. Para a fixação do lucro tributável nos termos dêste artigo, será adotado o conceito de lucro tributável na pessoa jurídica, estabelecido no regulamento do impôsto de renda em vigor.”

<sup>35</sup> GUMPEL, Henry J.; SOUSA, Rubens Gomes de. *Taxation in Brazil – World Tax Series*. Boston: Little Brown and Company, 1957, p. 19.

*O pagamento de royalties ou assistência técnica, nessas hipóteses, era meio de diminuir o lucro tributável das sociedades brasileiras e fazer com que a remessa de lucros para o exterior ficasse sujeita apenas à incidência do imposto de 25% sobre rendimentos de residentes no exterior, sem a prévia incidência do imposto sobre lucro das pessoas jurídicas domiciliadas no país.*<sup>36</sup>

O sempre lembrado Gilberto de Ulhôa Canto também descreve a estrutura adotada por tais grupos transnacionais, questionando o fato de as empresas brasileiras se submeterem a ônus contratual excessivo no pagamento de *royalties* para o exterior, destacando que, o que de fato ocorria em tais transações era o recurso abusivo a formas de evasão tributária<sup>37</sup>. Vale lembrar que muitos dos direitos licenciados sequer existiam ou, quando existentes, seu prazo de utilização já havia expirado<sup>38</sup>. Nesse sentido, vejamos:

---

<sup>36</sup> PEDREIRA, José Luis Bulhões. Imposto sobre a renda – Pessoas jurídicas. Vol. I. Rio de Janeiro: Justec, 1979, p. 396.

<sup>37</sup> Quando se trata do tema *planejamento tributário*, os conceitos de evasão, elisão e elusão são amplamente utilizados para classificar a conduta do contribuinte. Em oportunidade anterior, tivemos a chance de discorrer brevemente sobre a utilização destes termos: “*O fenômeno da elisão tributária foi amplamente estudado no Brasil, sendo objeto de reflexão por parte de consagrados autores. Em que pese a quantidade e a qualidade dos estudos, a questão terminológica nunca teve unanimidade na doutrina, de modo que alguns autores se utilizam da mesma terminologia para se referir a fenômenos distintos. Este fato foi muito bem observado por Hermes Marcelo Huck que afirma “o que uns chamam de evasão pura, outros chamam de fraude, o que alguns dizem evasão legal, terceiros denominam elisão, e assim sucessivamente. [...] Antônio Roberto Sampaio Dória, após criticar a utilização indiscriminada de terminologias para o estudo, propôs conceituar fraude e evasão, para referir-se à economia ilícita de tributos, e elisão ou economia fiscal para o planejamento tributário lícito. O autor, vale notar, assim como Alberto Xavier, adota um conceito bastante amplo de elisão, entendendo como legítima a manipulação de formas jurídicas lícitas visando exclusivamente a economia fiscal. [...] Atribui-se a Heleno Taveira Tôrres a inclusão de uma nova categoria terminológica no estudo do planejamento tributário, qual seja, a “elusão”. Para o autor, na elusão, o contribuinte se socorreria de atos lícitos sob o ponto de vista formal, porém, sem causa legítima para sua utilização, configurando-se como atos simulados, ou fraude à lei. Já na elisão (economia fiscal lícita), a finalidade de redução da carga tributária seria a mesma, porém, o contribuinte praticaria seus atos de maneira lícita, sem qualquer violação direta ou indireta a preceitos legais. Na evasão, o contribuinte agiria intencionalmente para não pagar o tributo ou mesmo efetuar um pagamento a menor. (...) Divergências à parte, há um consenso mínimo no sentido de que a elisão corresponde à economia lícita e a evasão à sonegação ou simulação, absoluta ou relativa (dissimulação). A separação da elusão da elisão parece-nos medida adequada para fins de estudo dos limites do planejamento tributário, contudo, vale mencionar que para aqueles que admitem a legitimidade da manipulação de formas jurídicas, o planejamento lícito incluiria a elusão, nos moldes em que trazida por Heleno Taveira Tôrres”.* Ver: SOARES, Romero Lobão. Tentativas de regulamentação da norma antielisiva brasileira e a influência na produção jurisprudencial do CARF. In: GODOI, Marciano Seabra de; ROCHA, Sergio André; [Orgs.]. Planejamento Tributário, limites e desafios concretos. D’Plácido: Belo Horizonte 2018, p. 463, nota de rodapé 1.

<sup>38</sup> Juliana L. B. Viegas registra o mesmo dado histórico: “*A regulamentação do fornecimento internacional de tecnologia (a transmissão de conhecimentos ou know-how não patenteado) e o licenciamento de patentes e de marcas foram afetados, historicamente, pela visão política e pelo modelo econômico adotado, nas várias épocas, pelos países predominantemente receptores de tecnologia externa. Os governos, não só do Brasil, mas da maioria dos países em desenvolvimento, tradicionalmente mais dependentes de tecnologia internacional, passaram, a partir do início dos anos 70, a encarar a transferência como uma forma não bem-vinda de permitir a evasão de divisas e um impedimento à consecução das metas de desenvolvimento tecnológico e*

*Com os ‘royalties’ ocorreu, no Brasil, aquilo que se verifica, periodicamente, quando o fisco se dá conta da existência do recurso abusivo a formas de evasão tributária. Ajustes entre empresas, notadamente favorecendo entidades estrangeiras, vinham sendo encontrados, os quais asseguravam a estas benefícios vultosos, em conceito do ‘royalties’ fixados em termos percentuais elevados, e aferidos pelo lucro ou pela receita bruta, sem que se pudesse, em muitos casos, determinar a ocorrência de reais vantagens para quem os pagava. O fisco chegou, mesmo, a promover análise comparativa de várias situações, por grupos de atividade de empresas pagadoras, mostrando que o uso do contrato de ‘royalties’ acarretava a possibilidade de redução significativa dos seus lucros, principalmente em situações nas quais a interligação das partes contratantes tornava compreensível que, através da ventilação dos balanços, aqui e alhures, a domiciliada no Brasil não relutasse em se submeter ao ônus contratual excessivo.<sup>39</sup>*

Este “planejamento”, como destacado, foi questionado pelas autoridades fiscais da época. A análise da questão, obviamente, não teve o nível de sofisticação que se verifica nas discussões atualmente travadas no CARF envolvendo o tema *planejamento tributário*. Contudo, já naquela época, as autoridades fiscais preocupavam-se com a artificialidade das transações realizadas entre partes relacionadas envolvendo o licenciamento de intangíveis.

Em que pese a justificável atuação da fiscalização, nas palavras de Gilberto de Ulhôa Canto, os lançamentos partiram de “*pressuposto jurídico insustentável*”<sup>40</sup>. Para o autor, a

---

*competitividade internos. Nessa linha, países como a Argentina, o Brasil, a Índia, o México e os países do Pacto Andino (Colômbia, Peru, Bolívia, Equador e Chile – que se desligou do Pacto em 1976) chegaram à conclusão – não sem razão – de que muitas vezes os fornecedores de tecnologia (na maioria empresas multinacionais) exploravam as receptoras de tecnologia nos países em desenvolvimento, mediante cobrança excessiva de royalties, por períodos longos, por tecnologia obsoleta ou não de ponta, e mediante cláusulas restritivas à liberdade de comercialização das receptoras. Todos esses países ou regiões econômicas emitiram, nos fins dos anos 60 ou início dos anos 70, legislações que tinham por função impedir a contratação de licenças ou transferência de tecnologia em condições desvantajosas para as receptoras locais, controlar o preço a ser pago e estimular a contratação de tecnologias que contribuíssem para as metas econômicas e/ou sociais visadas, como por exemplo, aproveitamento de mão-de-obra abundante. Este controle era feito mediante intervenção estatal direta, através da exigência de que os contratos de licença e transferência de tecnologia fossem submetidos a exame e aprovação. Não raro, este controle estatal vinha acoplado a política de substituição de importações”. VIEGAS, Juliana B.L., Aspectos legais de contratação na área da propriedade industrial. In: SANTOS, Manoel J. Pereira dos. JABUR, Wilson Pinheiro (Coord.). Propriedade Intelectual. Contratos de Propriedade Industrial e Novas Tecnologias. Série GVlaw. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 57-142 p. 6-7.*

<sup>39</sup> ULHÔA CANTO, Gilberto de. *Royalties*, imposto sobre a renda. Distinção entre *royalties* e outras formas de remuneração ou pagamento de direitos, bens ou serviços. Direitos autorais e direitos de autor, diferenças e tratamento fiscal. Rendimentos de residentes no estrangeiro. Dedutibilidade de despesa, pela fonte pagadora”. In: ULHÔA CANTO, Gilberto de. *Temas de Direito Tributário – Vol. 2º*. Rio de Janeiro: Ed. Alba, 1964, p. 204.

<sup>40</sup> O fisco brasileiro tentava equiparar a transação realizada entre subsidiária e controladora no exterior, às transações entre filial brasileira e matriz no exterior, hipótese que já havia sido julgada desfavoravelmente ao contribuinte pelo antigo Tribunal Federal de Recursos. Nesse sentido, Gilberto de Ulhôa Canto esclarece: “*Tentaram, desde logo, as autoridades fiscais, coarctar a prática que se generalizava, impugnando, por exemplo, a dedutibilidade de royalties pagos por empresa estabelecida no Brasil, a outra com sede no*

fundamentação das autoridades fiscais da época deveria repousar sobre os requisitos para a dedutibilidade da despesa, ou seja, no conceito qualitativo de despesa dedutível, que requer a comprovação da necessidade do encargo para a geração do lucro, ou para a manutenção da fonte produtora<sup>41</sup>.

Uma das autuações fiscais mais abusivas da época chegou ao STF, cuja decisão talvez represente um dos primeiros julgados sobre os limites do planejamento tributário em relação à transferência de tecnologia e a falta de razoabilidade no pagamento de *royalties* pagos para o exterior. Ainda que não seja o propósito do presente trabalho explorar os conceitos inerentes ao estudo do planejamento tributário, a análise deste caso mostra-se enriquecedora para fins de compreensão do contexto histórico que originou o regime brasileiro de dedutibilidade de *royalties*.

Marcelo Gustavo Siqueira destaca que, no relatório do RE 75.829/GB, o Rel. Min. Raphael de Barros Monteiro (que depois viria a falecer e ser substituído pelo Rel. Min. Thompson Flores), ressaltou que a singularidade da transação “*teve desidrato altamente proveitoso, economizar despesas com tributos, distribuindo lucros sob rótulo de royalties*” e que empresa brasileira “*foi criada como tentativa de fraude à legislação tributária brasileira*”<sup>42</sup>, julgando, assim totalmente indedutíveis as despesas incorridas pela empresa brasileira<sup>43</sup>.

*estrangeiro, que detinha substancial maioria de ações daquela. É certo que a pretensão foi rejeitada, de vez que se baseava em pressuposto jurídico insustentável, qual o de que o acionista majoritário é como se fosse matriz, muito embora, em hipótese de verdadeiramente filial e matriz, o Tribunal Federal de Recursos houvesse acolhido a impugnação fisco.”* ULHÔA CANTO, Gilberto de. *Royalties*, imposto sobre a renda. Distinção entre *royalties* e outras formas de remuneração ou pagamento de direitos, bens ou serviços. Direitos autorais e direitos de autor, diferenças e tratamento fiscal. Rendimentos de residentes no estrangeiro. Dedutibilidade de despesa, pela fonte pagadora”. In: ULHÔA CANTO, Gilberto de. *Temas de Direito Tributário – Vol. 2º*. Rio de Janeiro: Ed. Alba, 1964, p. 204.

<sup>41</sup> “*Mais razoável teria sido opôr à dedutibilidade da despesa incorrida como pagamento de ‘royalties’, sem apêlo a motivações outras, que ela seria excessiva, e, pelo menos em parte, carecedora da condição de necessária à produção do lucro ou à manutenção da fonte produtora (art. 37 a) do regulamento vigente).*” ULHÔA CANTO, Gilberto de. *Royalties*, imposto sobre a renda. Distinção entre *royalties* e outras formas de remuneração ou pagamento de direitos, bens ou serviços. Direitos autorais e direitos de autor, diferenças e tratamento fiscal. Rendimentos de residentes no estrangeiro. Dedutibilidade de despesa, pela fonte pagadora”. In: ULHÔA CANTO, Gilberto de. *Temas de Direito Tributário – Vol. 2º*. Rio de Janeiro: Ed. Alba, 1964, p. 204. Obviamente, na atual conjuntura, outros elementos também devem ser levados em conta, dada a evolução do tema. De fato, não basta que uma despesa assuma a característica de despesa de dedutível para que se possa garantir seus devidos efeitos na apuração dos tributos, mas que essa despesa tenha sido produzida sem qualquer indício de artificialidade.

<sup>42</sup> Nesse sentido, destacam-se os seguintes trechos do Acórdão: “*A autora é uma sociedade anônima estranha. Foi organizada nos Estados Unidos, tem sede ali (fs. 2), mas só opera no Brasil. Depreende-se, daí, do mais que consta dos autos, que essa singularidade teve desidrato altamente proveitoso, economizar despesas com tributos, distribuindo lucros sob rótulo de royalties. [...] Verifica-se, sem dúvida, que a apelada foi criada como*

Diante deste contexto, dado o arcabouço jurídico da época, o regime aplicável ao pagamento de *royalties* destacava-se pela liberdade sem restrições para as empresas que pagavam tais remunerações para o exterior. Inexistiam, portanto, mecanismos jurídicos que se propusessem a controlar tanto o fluxo de pagamento de *royalties*, como a dedutibilidade das respectivas despesas incorridas no âmbito da empresa brasileira, de modo que os seguintes tópicos careciam de um regramento específico<sup>44</sup>:

- (i) intervenção sobre a tecnologia passível de ingresso no país;
- (ii) intervenção na estipulação da remuneração pela licença ou cessão da tecnologia;
- (iii) limitação das remessas ao exterior a título de *royalties* ou remuneração por assistência técnica;
- (iv) limitação quantitativa da dedutibilidade das despesas com *royalties* ou remuneração por assistência técnica;
- (v) obrigatoriedade de registro do contrato de transferência de tecnologia no Departamento Nacional de Propriedade Industrial – DNPI, órgão integrante do

---

*tentativa de fraude à legislação tributária brasileira. [...] A constituição das empresas nos Estados Unidos da América do Norte [...], não pode prevalecer para ilidir a real natureza das verbas remetidas pela A. para sua acionista, as quais longe de constituírem despesas necessárias às suas atividades no Brasil, nada mais são que autênticos lucros apurados nas vendas aqui efetuadas.”* A Procuradoria da República seguiu a linha do acórdão recorrido, destacando mais dados concretos do caso, inclusive com a indicação de uma alíquota absurda a título de *royalties*: “[...] a criação nos Estados Unidos, de firma com denominação idêntica a de outra existente naquele país, com capital constituído por 250 ações, das quais 247 pertenciam à congênera americana, constitui uma farsa com o objetivo de lesar o fisco brasileiro porque dois terços dos lucros eram remetidos para a sociedade sediada no exterior, a Standard Brands Incorporated, a título de “royalties”, sem que o Imposto de Renda pudesse incidir sobre essa quantia, como deveria”. Nesse sentido, ver SIQUEIRA, Marcelo Gustavo Silva. A Portaria MF 436/58 em face da análise fiscal e extrafiscal da limitação da dedutibilidade (IRPJ) de *royalties* e remuneração por assistência técnica. Revista de Direito Tributário da APET n. 37, março 2013, p. 41-91.

<sup>43</sup> Em seu trabalho, Marcelo Gustavo Siqueira analisa os critérios levados em conta pelo Tribunal para fundamentar sua decisão pela indedutibilidade da despesa. O autor esclarece que o caso envolvia a empresa *Standard Brands of Brazil, Inc.*, que atuava no Brasil desde 1931, e possuía fábricas de fermentos biológicos em Petrópolis e Jundiá. A conclusão alcançada na decisão foi no sentido de considerar indedutível o pagamento de *royalties* em montante correspondente a dois terços do lucro, o que representava quase 66% da receita da controlada brasileira. Ver SIQUEIRA, Marcelo Gustavo Silva. A Portaria MF 436/58 em face da análise fiscal e extrafiscal da limitação da dedutibilidade (IRPJ) de *royalties* e remuneração por assistência técnica. Revista de Direito Tributário da APET n. 37, março 2013, p. 41-91.

<sup>44</sup> SIQUEIRA, Marcelo Gustavo Silva. Direito do investimento e inovação tecnológica: o histórico regulatório da transferência de tecnologia no Brasil em face das cláusulas de proteção dos acordos bilaterais de investimentos (BITS). Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Faculdade de Direito. Rio de Janeiro, 2012, p. 103.

Ministério do Trabalho, Indústria e Comércio, como condição para a dedutibilidade; e

(vi) obrigatoriedade de registro do contrato de transferência de tecnologia em eventual agente regulador das remessas.

Esta era, portanto, a conjuntura na qual o país se encontrava na década de 50: a ausência de regramento específico permitiu a estruturação abusiva e fraudulenta por parte de grupos transnacionais no contexto dos contratos de transferência de tecnologia. Obviamente, a constatação de tais práticas gerou imediata reação por parte do governo federal que, originalmente visando proteger a arrecadação de seus efeitos nefastos, buscou desenvolver medidas para controlar a transferência de tecnologia no país<sup>45</sup>.

Este contexto histórico vivenciado pelo Brasil relativamente à transferência de tecnologia também foi analisado por Gabriel F. Leonardos, que destacou os principais motivos para a criação das normas atualmente aplicáveis às transações envolvendo o pagamento de *royalties*:

*Uma das principais razões para a criação de controles governamentais sobre os contratos de transferência de tecnologia a partir da década de 1950 foi o elevado valor de remessas ao exterior sob a rubrica de transferência de tecnologia. Sendo tais remessas despesas dedutíveis para a empresa brasileira pagadora, era evidentemente mais conveniente remeter tais valores a título de transferência de tecnologia do que a título de lucros. Havia, portanto, a convicção de que os pagamentos por tecnologia, notadamente quando em favor de empresa coligada ou do sócio controlador, eram uma forma de distribuição disfarçada de lucros.*

*Alexandre Gnocchi relata que por ocasião da instalação da indústria automobilística no Brasil, quando houve intenso desenvolvimento industrial também em outras áreas, ocorreu um movimento expressivo de remessas de pagamentos por tecnologia em geral, que totalizaram mais de US\$ 800 milhões em apenas 3 anos: 1955, 1956 e 1957. Havendo – conforme dito acima – suspeitas de ocorrência de fraudes fiscais, o governo federal, em lugar de determinar a administração fazendária que fiscalizasse e punisse os casos de fraude, optou pela via mais cômoda e passou a tratar todos os contribuintes como fraudadores, tendo obtido do legislador a criação de limites para a dedutibilidade das despesas com tecnologias.*

*Assim, em 1958, a Lei n° 3.470 viria a introduzir os limites de dedutibilidade para tais remessas e, em seguida, a Lei n° 4.131/62 viria a criar a proibição*

---

<sup>45</sup> SIQUEIRA, Marcelo Gustavo Silva. *Direito do investimento e inovação tecnológica: o histórico regulatório da transferência de tecnologia no Brasil em face das cláusulas de proteção dos acordos bilaterais de investimentos (BITs)*. Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Faculdade de Direito. Rio de Janeiro, 2012, p. 13.



*de remessas por licenças de patentes ou marcas com relação aos pagamentos entre a subsidiária ou filial no Brasil e a matriz no exterior.*<sup>46</sup>

De posse destes elementos históricos é possível avançar para a análise das alternativas buscadas pelo Governo visando mitigar a estruturação abusiva e fraudulenta de contratos de transferência de tecnologia. Como se verá mais adiante, Rubens Gomes de Sousa foi decisivo na definição do modelo normativo que atualmente vige em nosso ordenamento jurídico e suas propostas foram, em grande parte, incorporadas na legislação atual.

## **2.2 Propostas legislativas e o modelo proposto por Rubens Gomes de Souza**

Dada a constatação dos abusos e fraudes praticados por empresas transnacionais no âmbito da transferência de tecnologia, inaugurou-se no Brasil um período de intenso debate quanto às possíveis alternativas a serem adotadas no país tendentes a moralizar as transações com intangíveis.

A primeira proposta legislativa levada ao Congresso Nacional visando tratar da dedutibilidade das despesas com *royalties*, foi o PL 3.950/58, de autoria do Deputado Fernando Ferrari, cujo foco era estipular uma limitação progressiva da dedutibilidade das despesas com *royalties* e da remuneração por *know-how*, indicados textualmente como assistência técnica. Algumas medidas relevantes foram trazidas pelo PL.

Os contratos de licenciamento, antes livremente celebrados pelas partes, passariam a ser submetidos à análise prévia do Departamento Nacional de Propriedade Industrial (DNPI)<sup>47</sup>. Na época, o DNPI, órgão administrativo integrante do Ministério do Trabalho, Indústria e Comércio, já era responsável pela análise dos contratos envolvendo transferência de tecnologia. Vale notar que o Código da Propriedade Industrial de 1945 (Decreto-Lei 7.903/45) previa que a licença de marcas e patentes somente produziria efeitos perante terceiros a partir de seu efetivo registro perante o órgão. Contudo, até então, a norma não possuía qualquer vínculo com a dedutibilidade das despesas com *royalties* e assistência técnica.

---

<sup>46</sup> LEONARDOS, Gabriel Francisco. *Tributação e Transferência de Tecnologia*. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 128.

<sup>47</sup> Órgão posteriormente substituído pelo atual INPI, nos termos da Lei 5.648/70.

A ideia era, obviamente, condicionar a averbação dos respectivos contratos, de modo que os direitos licenciados pudessem ser examinados previamente pelo órgão técnico competente, assegurando-se que os contratos, de fato, tinham como objeto direitos existentes e válidos (não expirados), além de averiguar efetividade dos serviços de assistência técnica.

Além disso, propôs-se a vedação da dedutibilidade sobre os *royalties* e “*despesas por assistência técnica e serviços técnicos e científicos*” quando o lucro líquido somado a tais despesas ultrapassasse 50% do capital realizado, bem como indicou a limitação da dedutibilidade por percentuais inversamente proporcionais (de 5% a 0,1%) ao volume de tais despesas indicadas na moeda nacional da época (de 20 milhões de cruzeiros a 2.000 milhões de cruzeiros).

De fato, a proposta trazida pelo Deputado Fernando Ferrari contribuiu bastante para o debate sobre como controlar os efeitos fiscais decorrentes das transações envolvendo o licenciamento de intangíveis. Contudo, a participação de Rubens Gomes de Souza foi decisiva para definição do modelo normativo atualmente aplicável no país, que reproduzem quase que integralmente suas sugestões.

O estudo realizado pelo renomado mestre analisou a experiência então vivida pelo Brasil, e as respectivas conclusões foram levadas ao Congresso da *International Fiscal Association – IFA* de 1958, na Bélgica, cujo tema central era *The Taxation of the Revenue from Patents, Trademarks and Designs, Particularly from the International Point of View*. O Relatório Geral do Congresso trouxe alguns importantes pontos para o contexto da época, fomentando ainda mais o debate no país<sup>48</sup>.

---

<sup>48</sup> Dentre as conclusões do Relatório Geral da época destacam-se: “a) As patentes são consideradas direitos passíveis de alienação ou licença, enquanto as marcas apenas podem ser alienadas em conjunto com o negócio, estabelecimento a que pertencem; b) Os custos para a invenção de uma patente são deduzidos como despesas ou ativados para posterior depreciação; c) A alienação de uma patente representa a venda de um bem, razão pela qual, contabilmente, não se trata de um rendimento, a não ser que o objeto social seja a venda de patentes, com sua aquisição correspondendo a um ativo sujeito a depreciação. Porém, nenhum dos países possui um tratamento fiscal igual ao contábil (ainda que muitos aceitem a depreciação pelo comprador), em especial para o vendedor (e.g. a França não tributa o montante recebido pela venda se o mesmo não for distribuído, enquanto os EUA possuem um imposto sobre o ganho de capital na venda); d) Em geral, é o licenciado (empresa nacional) que procura o licenciante (estrangeiro) visando a licença da patente. Nesse sentido, o licenciante apenas indica suas condições, em especial o montante (*royalties*) que deseja receber independente da eventual tributação no país do licenciado. Essa eventual tributação será suportada pelo licenciado, ou seja, ela apenas aumenta o custo da licença; e) O tema não é aprofundado, mas o relatório indica que as empresas licenciam patentes para suas subsidiárias (legalmente independentes) e questiona (sem responder) se as autoridades fiscais de alguns países consideram que, nesse caso, a controladora e a subsidiária constituem apenas uma entidade para fins de tributação e se, em caso positivo, tal prática seria ou não recomendável; f) Poucos países ressaltaram o know-how, cuja essência “é transmitir algo novo, que pode ser dado apenas uma vez”, com essa transmissão ocorrendo durante o tempo necessário para que tal objetivo seja cumprido. Foi dado destaque para o fato de que muitas vezes se está diante de dois contratos diversos, sendo um de licença ou alienação de uma

Importante notar que o trabalho de Rubens Gomes de Sousa teve a preocupação de também compreender a dificuldade do Fisco de avaliar algumas questões de fato, concernentes à celebração dos contratos com partes brasileiras. Para o autor, a fiscalização encontrava-se bastante limitada dada a “*a dificuldade de apreciar-se [...] a simples utilidade dos serviços prestados, quando não de se comprovar a própria efetividade da sua prestação; e a suspeita de simulação nos contratos, seja porque nestes, ou nos comprovantes dos pagamentos, a natureza dos serviços fosse insuficientemente descrita, seja porque a entidade prestadora dos serviços fosse acionista majoritária da sociedade pagadora, ou por outra forma a controlasse*”.<sup>49</sup>

Pautado em tais fatos, Rubens Gomes de Souza trouxe significativas conclusões que iriam nortear os debates legislativos subsequentes. Noé Winkler nos apresenta estas conclusões:

- a) o fisco não tem como avaliar se a patente e/ou know-how são efetivamente disponibilizados ao licenciado (como uma prestação de serviços) e se são utilizados pelo licenciado na consecução do seu objeto social para justificar a remuneração mediante um percentual da receita bruta, nem se tal percentual é razoável, e a sua posterior dedução para fins de apuração do IRPJ;*
- b) o risco da pesquisa justifica os royalties e as medidas para proteger o fisco não podem evitar o nosso acesso à tecnologia;*
- c) “as medidas fiscais proibitivas do “royalty” poderão ter o efeito benéfico de induzir as empresas, que desejem explorar o mercado nacional, a nele se estabelecerem diretamente, em lugar de apenas cederem suas patentes, marcas ou processos industriais a empresas nele já estabelecidas”;*
- d) o direito comparado no máximo indicada a necessidade de razoabilidade e métodos comparativos dos royalties, sem, porém, estabelecer métodos para quantificar tais montantes; e*
- e) a assistência técnica (know-how) deve se sujeitar ao mesmo regime.*<sup>50</sup>

---

*patente e outro, por exemplo, referente a disponibilização de pessoal que sabe explorar a patente. Porém, como muitas vezes esse custo era ativado ou o pessoal contratado como empregado da licenciada, o tema foi pouco enfrentado.” SIQUEIRA, Marcelo Gustavo Silva. Direito do investimento e inovação tecnológica: o histórico regulatório da transferência de tecnologia no Brasil em face das cláusulas de proteção dos acordos bilaterais de investimentos (BITs). Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Faculdade de Direito. Rio de Janeiro, 2012, p. 114-115.*

<sup>49</sup> SOUSA, Rubens Gomes de. “Parecer 3.1 de 12.04.66: “Imposto de Renda: Art. 27 da lei n. 4.357, de 16 de julho de 1964. Conceito de “passivo exigível” para os efeitos do cômputo do Fundo de manutenção do capital de giro próprio. Provisões para contingências pendentes””. In: Pareceres-3 – Imposto de Renda. São Paulo: Editoria Resenha Tributária, 1976, p. 33 a 35.

<sup>50</sup> WINKLER, Noé. “Tratamento Fiscal dos “Royalties” e dos Rendimentos de Assistência na Legislação do Imposto sobre a Renda – Retrospectiva”. In: *Imposto de Renda – Estudos*. São Paulo: Editora Resenha Tributária, p. 478.

Aqui há um ponto digno de atenção. Os itens “b” e “c” acima, sugerem que Rubens Gomes de Sousa concebia o regime de dedutibilidade de *royalties* como um instrumento que, em primeiro lugar, não deveria inviabilizar a transferência de tecnologia para o Brasil e, além disso, tivesse o efeito benéfico de induzir as empresas a se estabelecerem diretamente no mercado nacional, em lugar de apenas cederem marcas, patentes e processos industriais para empresas que já estivessem aqui estabelecidas. Este efeito indutivo, poderia sugerir a extrafiscalidade da norma, o que será mais à frente analisado.

Ao final de seu estudo, a solução proposta consistiu em um modelo normativo no qual a dedução das despesas com *royalties* e assistência técnica fosse graduada em função do grau de essencialidade do produto patenteado ou beneficiado pelo serviço, sob a ótica de seu maior ou menor interesse para a economia nacional. A ideia deste modelo era, principalmente, moralizar as transações envolvendo o pagamento de *royalties* e proteger os interesses nacionais em face da erosão da base tributável do Imposto de Renda. Nesse sentido, valiosos são os comentários de Rubens Gomes de Sousa:

*Sem desconhecer a necessidade de uma legislação capaz de coibir os abusos reais, mas justamente preocupada com os exageros dessas proposituras, e com ocasionais arbitrariedades do fisco, a Federação das Indústrias do Estado de São Paulo comissionou-me para elaborar um projeto substitutivo. Encontrando nesse trabalho a esclarecida compreensão das autoridades fiscais superiores, e utilizando as conclusões do 12º Congresso da “International Fiscal Association”, realizado em Knokke, Bélgica, naquele mesmo ano de 1958 (“Cahiers de Droit Fiscal”. vol. 36), ofereci um projeto de lei e um relatório justificativo, baseado nos seguintes critérios: (i) abandono da tributação discriminatória do “royalty” e dos serviços técnicos por confronto com os demais rendimentos de residentes no exterior, e (ii) limitação da dedutibilidade dos pagamentos de “royalties” e serviços técnicos em função do maior ou menor interesse, para a economia, do produto patenteado ou beneficiado pelo serviço.<sup>51</sup>*

Muito embora o estudo original de Rubens Gomes de Souza não tenha sugerido um critério quantitativo para a dedutibilidade, a redação final do PL 3.950/58, de autoria do Deputado Fenando Ferrari, contemplou uma limitação de 5% da receita bruta do produto fabricado ou vendido para dedução dos pagamentos de *royalties* pela exploração de patentes ou marcas, e pela prestação de serviços de assistência técnica, científica, administrativa, ou

---

<sup>51</sup> SOUSA, Rubens Gomes de. Parecer 3.1 de 12.04.66: “Imposto de Renda: Art. 27 da lei n. 4.357, de 16 de julho de 1964. Conceito de “passivo exigível” para os efeitos do cômputo do Fundo de manutenção do capital de giro próprio. Provisões para contingências pendentes”. In: \_\_\_\_\_. Pareceres-3 – Imposto de Renda. São Paulo: Editora Resenha Tributária, 1976, p. 34.

semelhantes, que seriam fixados e revistos periodicamente pelo Ministro da Fazenda, com base nos tipos de produção ou atividades, reunidos em grupos, sempre conforme a sua essencialidade para o país.

Este limite máximo de 5% foi proposto com base em pesquisa empírica efetuada pela Divisão do Imposto de Renda<sup>52</sup>. Conforme justificção do PL 3.950/1958, o Deputado Fernando Ferrari citou o estudo da Divisão do Imposto de Renda, e destacou “*que apenas quatro empresas são genuinamente nacionais cujos royalties não excedem de 4% sobre o volume das operações pertinentes*”.

Alexandre Gnocchi defendeu o referido limite como um padrão internacional e citou um caso na Hungria onde o *royalty* de 3% foi fixado pela justiça para uma licença obrigatória de um produto farmacêutico e outro na Inglaterra onde o governo exigiu que os *royalties* fossem reduzidos de 4% para 2,5%, concluindo sobre este que “*como se vê as autoridades inglesas não permitem um royalty superior a 4%*”<sup>53</sup>.

### **2.2.1 A Lei 3.470/58 e o teto de dedutibilidade de 5%**

Os debates decorrentes do PL 3.950 e anteriores, deram origem ao artigo 74 da Lei 3.470/58<sup>54</sup>, que trouxe o controle necessário à dedutibilidade de tais encargos no Brasil para a época, ao exigir o registro de contratos no órgão antecessor do INPI e a comprovação da

<sup>52</sup> Assim esclareceu Noé Winkler, então Diretor da Divisão do Imposto de Renda: “*Do exame do relatório do perito do Imposto de Renda, verificamos percentuais variáveis, com a freqüência de 5%, não obstante casos de 1%, 3% e 4%. Fixamo-nos nos 5%, como máximo razoável, coincidentemente com o teto previsto no Projeto Fernando Ferrari.*” WINKLER, Noé. “Tratamento Fiscal dos “Royalties” e dos Rendimentos de Assistência na Legislação do Imposto sobre a Renda – Retrospectiva”. In: Imposto de Renda – Estudos. São Paulo: Editora Resenha Tributária, p. 488.

<sup>53</sup> GNOCCHI, Alexandre. Propriedade Industrial – Licenças e royalties no Brasil. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1960, p. 233.

<sup>54</sup> “*Art 74. Para os fins da determinação do lucro real das pessoas jurídicas como o define a legislação do imposto de renda, somente poderão ser deduzidas do lucro bruto a soma das quantias devidas a título de “royalties” pela exploração de marcas de indústria e de comércio e patentes de invenção, por assistência técnica, científica, administrativa ou semelhantes até o limite máximo de 5% (cinco por cento) da receita bruta do produto fabricado ou vendido. § 1º Serão estabelecidos e revistos periodicamente mediante ato do Ministro da Fazenda, os coeficientes percentuais admitidos para as deduções de que trata este artigo, considerados os tipos de produção ou atividades, reunidos em grupos, segundo o grau de essencialidade. § 2º Poderão ser também deduzidas do lucro real, observadas as disposições deste artigo e do parágrafo anterior, as quotas destinadas à amortização do valor das patentes de invenção adquiridas e incorporadas ao ativo da pessoa jurídica. § 3º A comprovação das despesas a que se refere este artigo será feita mediante contrato de cessão ou licença de uso da marca ou invento privilegiado, regularmente registrado no país, de acordo com as prescrições do Código da Propriedade Industrial (Decreto-lei nº 7.903, de 27 de agosto de 1945), ou de assistência técnica, científica, administrativa ou semelhante, desde que efetivamente prestados tais serviços.*”

transferência de tecnologia por meio de *know-how*, aperfeiçoando o controle das transações envolvendo transferência de tecnologia no país.

É importante esclarecer que este teto máximo de 5% foi criticado pelo próprio Rubens Gomes de Souza, diante de sua incompatibilidade com os objetivos que inspiraram seu projeto. Para o autor, a fixação de um teto absoluto à dedução seria inconciliável com a sua vinculação ao maior ou menor interesse dos produtos para a economia nacional, o que seria evidenciado justamente pela liberdade de graduação dos percentuais por parte do Ministro da Fazenda, sempre com foco na essencialidade da tecnologia para a indústria nacional, o que mais uma vez poderia sugerir a extrafiscalidade da norma. Nesse sentido, vejamos os comentários do autor sobre a incorporação de suas propostas ao PL 3.950/58:

*[...]Esse trabalho foi integralmente aceito pelo Governo e encaminhado, como substitutivo oficial, à Câmara dos Deputados, onde sofreu emenda, a meu ver, incompatível com os objetivos que os inspiravam, e com a qual veio a ser aprovado como art. 74 da citada Lei n. 3470, de 28 de novembro de 1958. Consistiu essa emenda no estabelecimento de um limite de máximo de 5% da receita bruta do produto fabricado ou vendido, para a dedução dos pagamentos de “royalties” pela exploração de patentes ou marcas, e pela prestação de serviços de assistência técnica, científica, administrativa, ou semelhantes. Essa fixação de um teto absoluto à dedução parece inconciliável com a sua vinculação ao maior ou menor interesse dos produtos para a economia nacional, evidenciada pela classificação destes, a critério do Ministro da Fazenda, por tipos de produção ou atividade, a que correspondem coeficientes percentuais segundo o grau de essencialidade.*<sup>55</sup>

Em que pesa a crítica de Rubens Gomes de Souza sobre a aplicação de um teto máximo de dedutibilidade, a redação trazida pelo dispositivo, foi elogiada pela doutrina. Alexandre Gnocchi se manifestou favoravelmente à medida ao afirmar que a Lei 3.470/58 “constitui a primeira reação ao desmando no campo da licença” e que “é a primeira lei disciplinadora do roialte, em um país como o nosso, sedento de progresso, mas à justo preço”.<sup>56</sup>

Neste contexto, a exibição de contrato revestido das formalidades legais aplicáveis supriria a necessidade de prova pelo contribuinte e também afastava a apreciação, a critério do

---

<sup>55</sup> SOUSA, Rubens Gomes de. Parecer 3.1 de 12.04.66: “Imposto de Renda: Art. 27 da lei n. 4.357, de 16 de julho de 1964. Conceito de “passivo exigível” para os efeitos do cômputo do Fundo de manutenção do capital de giro próprio. Provisões para contingências pendentes”. In: \_\_\_\_\_. Pareceres-3 – Imposto de Renda. São Paulo: Editora Resenha Tributária, 1976, p. 34-35.

<sup>56</sup> GNOCCHI, Alexandre. Licenças e royalties no Brasil. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1960, p.89.

fisco, de tratar-se de despesa relacionada com a atividade explorada e necessária à produção do lucro ou à manutenção da fonte produtora. Ficava, portanto, excluída, por presunção legal em favor do contribuinte, qualquer apreciação, pelo fisco, da natureza dos direitos licenciados, da sua vinculação às atividades exploradas, da sua utilidade para a produção do lucro ou a manutenção da fonte produtora, e, principalmente, das eventuais relações entre as partes, outras que as decorrentes do contrato.

Rubens Gomes de Souza destaca que, com base na norma em questão, o Fisco passou a ter poderes mais restritos quanto à fiscalização dos contratos de transferência de tecnologia. O autor destaca que *“os poderes do fisco limitavam-se, pois, à simples verificação de elementos de fato, ou seja: (i) a existência de contrato de licenciamento ou serviços, formalmente válido e exequível no país, (ii) a vinculação da despesa contratual ao exercício social objeto de lançamento, e (iii) a efetiva prestação do serviço, isto é, o cumprimento do contrato pelas partes”*.<sup>57</sup>

Na sequência destes fatos, no uso da competência atribuída pelo §1º, do artigo 74, da Lei 3.470/58 ao Ministro da Fazenda, foi baixada a Portaria MF 436/58, estabelecendo os percentuais máximos de dedutibilidade relativamente a *royalties*, assim como de despesas com assistência técnica, científica, administrativa ou semelhante, considerados os tipos de produção ou atividade, segundo o grau de essencialidade, variando entre 1% a 5% da receita bruta do produto fabricado ou vendido. O artigo 6º do Decreto-lei 1.730/79 posteriormente alterou o limite de dedutibilidade dos *royalties*, passando a considerar a receita líquida de vendas em detrimento da receita bruta.<sup>58</sup>

A referida Portaria, vale notar, refletia bem a política industrial da época, pautada na substituição das importações, que buscava o desenvolvimento da indústria nacional<sup>59</sup>,

---

<sup>57</sup> SOUSA, Rubens Gomes de. Parecer 3.1 de 12.04.66: “Imposto de Renda: Art. 27 da lei n. 4.357, de 16 de julho de 1964. Conceito de “passivo exigível” para os efeitos do cômputo do Fundo de manutenção do capital de giro próprio. Provisões para contingências pendentes”. In: \_\_\_\_\_. Pareceres-3 – Imposto de Renda. São Paulo: Editora Resenha Tributária, 1976, p. 36.

<sup>58</sup> “Art 6º - O limite máximo das deduções, estabelecido no artigo 12 da Lei nº 4.131, de 3 de setembro de 1962, será calculado sobre a receita líquida das vendas do produto fabricado ou vendido.”

<sup>59</sup> A organização desta política ficou por conta do Plano de Metas lançado pelo governo de Juscelino Kubistchek, que previa a formação de “Grupos Executivos”, por meio dos quais o governo brasileiro planejou, coordenou e financiou o desenvolvimento de algumas indústrias importantes, tais como automobilística, construção naval, química e bens de capital, que se beneficiaram de subsídios e incentivos. Sobre a política substitutiva da época, Karin Klempf Franco destaca: *“O que se pretendia era promover o estabelecimento de indústrias no Brasil que fabricassem produtos até então importados. Visualizava-se um mercado já existente para determinados produtos e por meio de uma série de medidas protecionistas, incentivos e subsídios, encorajava-se tanto o capital nacional como o estrangeiro a construir indústrias no Brasil para substituir as importações. Esta*

totalmente dependente da importação de produtos estrangeiros. Desta forma, a norma previa coeficientes notadamente superiores para a indústria de base (prestigiando-se o setor de energia elétrica, combustíveis, transportes, material de transportes, fertilizantes, material elétrico, entre outros), enquanto, por outro lado, a dedutibilidade de *royalties* associados a outras indústrias, bem como ao licenciamento do uso de marcas passou a ser limitado a 1%, dada sua menor relevância, diga-se, essencialidade para a indústria nacional.

Essa flexibilidade para modificação dos percentuais mediante ato do Poder Executivo garantiria a possibilidade de adequação dos coeficientes de dedutibilidade, não só em razão das políticas fiscais a serem posteriormente implementadas pelo país, mas também para, por exemplo, prever a adequada dedutibilidade de *royalties* associados a novas tecnologias que pudessem surgir. Cabe destacar, contudo, que a essencialidade nunca foi atualizada com base nas políticas substitutas do Brasil sobre indústria, comércio exterior e inovação, estando, portanto, extremamente defasada diante do atual contexto econômico global.

Ao que tudo indicava, os controles e limitações previstos pela Lei 3.470/58 teriam o condão de, ao mesmo tempo, defender a arrecadação dos abusos e fraudes praticados por grupos transnacionais, mas também servir de instrumento para o desenvolvimento da indústria brasileira. Ocorre, no entanto, que a imposição de limites à dedutibilidade não foi suficiente para coibir os abusos até então praticados.

Em que pesa o esforço para moralizar a estruturação dos contratos de licenciamento de intangíveis, pouco ou nenhum avanço se verificou após a edição das normas ora analisadas. Apesar da entrada em vigor da Lei 3.470/58 e posteriormente da Portaria MF 436/58, as

---

*atividade de investimento justifica explica as elevadas taxas de crescimento dos anos cinquenta (50), reforçadas pela política do governo brasileiro de estimular a integração vertical da estrutura industrial, estimular a indústria de bens de consumo e a indústria de bens de capital. A intenção era a de que a implantação destas indústrias substitutas nacionais criasse renda adicional. Dessa forma, quando o processo de substituição de importações chegasse ao fim (i.e. a relação importação/oferta global da maioria das indústrias atingisse níveis extremamente baixos), já se teria gerado renda suficiente para continuar o processo de crescimento industrial autóctone. (...) A organização desta política ficou a cargo do Plano de Metas lançado pelo então governo de Juscelino Kubitschek, que previa a formação de “Grupos Executivos”, por meio dos quais o governo brasileiro planejou, coordenou e financiou o desenvolvimento de algumas indústrias importantes, tais como automobilística, construção naval, química e bens de capital, que se beneficiaram de incentivos e subsídios adicionais. Parte do crescimento nos anos cinquenta (50), em especial na segunda metade, foi proporcionado somente por um substancial influxo de capital estrangeiro, tanto sob a forma de investimento direto, como de empréstimos. A estratégia utilizada foi fechar a economia, reservando o mercado para produtores locais, inclusive multinacionais.”* (FRANCO, Karin Klempf. A regulação da contratação internacional de transferência de tecnologia: perspectiva do direito de propriedade industrial, das normas cambiais e tributárias do direito concorrencial. 2010. 242 f. Tese (Doutorado em Direito Comercial) - Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2010, p. 62/63. Disponível em: <<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2132/tde-11112011-100327/>>. Acesso em: 2018-12-28).



remessas de *royalties* e licenças continuaram a seguir o mesmo padrão dos anos anteriores<sup>60</sup>, gerando reações ainda mais enérgicas por parte do Poder Público, que àquela altura, já condenava veementemente as estruturas de licenciamento de intangíveis, vistos como distribuições ilegais de lucros.

### 2.2.2 A Lei 4.131/62 e o controle cambial dos pagamentos de *Royalties*

A primeira reação à esta constatação veio com o PL 2.835/61, de autoria do deputado Geraldo Rodrigues Santos, que em sua justificativa, foi categórico ao criticar o pagamento de *royalties*, classificado, em suas palavras, como o *tributo do subdesenvolvimento*, que busca *encobrir lucros imensuráveis* das empresas transnacionais. Nesse sentido, vejamos:

*JUSTIFICATIVA [...] Uma dessas, é o problema ora levantado da remessa de lucros ou quantias para o Exterior, propiciando à falta de melhor fiscalização, a fraude e a evasão de preciosas divisas, tão necessárias à Fazenda Federal. Com efeito, se verificarmos os montantes que se remetem anualmente para o estrangeiro, segundo dados oficiais, ver-se-á da importância de ser feita severa fiscalização nessas remessas, a fim de que a sangria na economia nacional seja cada vez menor. Consoante a Revista Técnica de Assuntos Econômicos, nº 2, de 1959, no ano de 1958 se remeteu para o exterior, Cr\$ 17.682.427.928,00, donde só de "royalties" a cifra se eleva a Cr\$ 2.971.608.564,00. O "royalty" e o tributo do subdesenvolvimento. [...] Quando o contrato de licença é celebrado entre firma brasileira, que irá ser concessionária, e estrangeira a concedente, êsse "royalty" irá forçosamente para o exterior e, sob essa capa, encobrir lucros imensuráveis, fugindo assim ao pagamento do devido imposto sobre a renda e dando evasão a divisas sobretudo preciosas a nossa economia. Já no sentido de restringir e minorar tais evasões é que andou bem o legislador, ao estabelecer um limite máximo de 5% para deduções no imposto de renda em quantias devidas a título de "royalties" (art. 74 da Lei nº 3.470, de 28.11.1958) o que, porém, não impede fraudes nas remessas. Para isso necessário se torna, e urge que se o faça, uma real e efetiva fiscalização nessas remessas, de forma a impedir evasões ilícitas sem, no entanto, desestimular o emprego de capitais alienígenas no país, ou lhes tolher as atividades, o que redundaria em catastrófico passo no sentido de regredir ao real subdesenvolvimento em que nos quedávamos na década do pós-guerra.*<sup>61</sup>

---

<sup>60</sup> SIQUEIRA, Marcelo Gustavo Silva. Direito do investimento e inovação tecnológica: o histórico regulatório da transferência de tecnologia no Brasil em face das cláusulas de proteção dos acordos bilaterais de investimentos (BITs). Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Faculdade de Direito. Rio de Janeiro, 2012, p. 188.

<sup>61</sup> <http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=207192>. Acesso em 29.12.2018.

Diante deste contexto, o PL 2.835/61<sup>62</sup> propôs, como condição para a dedutibilidade, a obrigatoriedade de registro prévio do contrato perante o DNPI e que a remessa para o exterior fosse expressamente autorizada pela Caixa de Monitoração Bancária (FIBAN), órgão então responsável pela fiscalização bancária relativamente a tais pagamentos, entrando em cena, também, a questão do controle cambial da transação. A medida, vale notar, não prosperou no Congresso Nacional, contudo, as ideias ali lançadas serviriam como base para Lei 4.131/62, norma editada para regular a aplicação do capital estrangeiro no Brasil bem como a remessa de valores para o exterior.

Além de praticamente repetir as condições de dedutibilidade previstas no artigo 74, da Lei 3.470/58, a Lei 4.131/62 tornou obrigatório o registro dos capitais estrangeiros entrados no país como investimento ou empréstimo e das remessas feitas para o exterior como rendimentos destes capitais a qualquer título, inclusive *royalties* e pagamentos de assistência técnica. Tal registro, portanto, passou a ser mandatório perante à extinta Superintendência da Moeda e do Crédito (SUMOC), órgão que precedeu ao Banco Central do Brasil, instituído pela Lei 4.595/64, e alterada pelo Decreto-lei 278/67, além de certificar a efetividade de eventual assistência técnica prestada para a empresa brasileira<sup>63 64 65</sup>.

---

<sup>62</sup> Assim restou redigido o PL 2.835/61: “Art. 1º Toda e qualquer remessa de “royalties” devidos por exploração de privilégios de invenções de qualquer natureza, e (ilegível) assim como de licença de uso de marcas, títulos de estabelecimento ou insígnias, fica condicionado à prévia autorização da Caixa de Monitoração Bancária (FIBAN). Art. 2º O cessionário ou concessionário do direito de exploração da invenção patenteada, interessa na remessa de “royalties” para o exterior, apresentará para registro no FIBAN, uma via autêntica do respectivo contrato devidamente rubricado pelo Departamento Nacional de Propriedade Industrial, além de certidão desse órgão, comprovatória de estar averbado na patente, o aludido contrato, nos termos do art. 52 do Código da Propriedade Industrial (Decreto-lei nº 7.903, de 28 de agosto de 1945). Art. 3º O interessado na remessa de “royalties” obrigam-se-á anualmente a apresentar a certidão fornecida pelo Departamento Nacional de Propriedade Industrial, comprovando que a patente referente ao contrato está com o pagamento das anuidades em dia, e, em vigor o privilégio, atendendo ao prazo de vigência da patente. Parágrafo único. Na hipótese de contrato de exploração de marca, o interessado deverá provar se está em plena vigência o registro em nome do concedente do uso. Art. 4º Em caso de “royalties” devidos exclusivamente por assistência técnica, científica, administrativa ou semelhante, o respectivo contrato deverá ser registrado na FIBAN sem as formalidades anteriores, devendo porém o órgão fiscalizador verificar periodicamente “in loco” a prestação efetiva da assistência contratada, para efeito de ser autorizada a remessa. Art. 5º Ao Departamento Nacional de Propriedade Industrial, incumbirá prestar os esclarecimentos que se fizerem necessários à FIBAN. Art. 6º Revogam-se as disposições em contrário.”.

<sup>63</sup> Os contratos e eventuais documentos tidos como necessários para justificar as remessas deveriam ser, portanto, apresentados perante a então SUMOC, juntamente com o comprovante do recolhimento do imposto de renda, nos termos do artigo 9º da Lei 4.131/62, posteriormente alterado pela Lei 4.390/64, mas que manteve tal obrigação. Nesse sentido: “Art. 9º As pessoas físicas e jurídicas que desejarem fazer transferências para o exterior a título de lucros, dividendos, juros, amortizações, royalties assistência técnica científica, administrativa e semelhantes, deverão submeter aos órgãos competentes da SUMOC e da Divisão do Imposto sobre a Renda, os contratos e documentos que forem considerados necessários para justificar a remessa. (Redação dada pela Lei nº 4.390, de 29.8.1964) § 1º As remessas para o exterior dependem do registro da empresa na SUMOC e de prova de pagamento do imposto de renda que fôr devido. (Renumerado pela Lei nº

Especificamente quanto à remuneração por assistência técnica, sua dedutibilidade passou a ser limitada temporalmente, ficando restrita ao período de 5 (cinco) anos, salvo prorrogação autorizada pelo Conselho da SUMOC, limitada ao mesmo prazo, nos termos do artigo 12, §3º da Lei 4.131/62. Além disso, o artigo 13 da Lei estabeleceu que os *royalties* e a remuneração por assistência técnica que não observassem os requisitos indicados ou fossem acima dos limites de dedutibilidade seriam tributados como lucros distribuídos<sup>66</sup>, nos termos do artigo 43 da Lei 4.131/62.

Um dos dispositivos mais relevantes trazidos pela lei, contudo, foi o artigo 14. O dispositivo, com viés cambial e intervencionista, acabou proibindo as remessas de *royalties* para o exterior pelo uso de **patentes** ou **marcas** entre filial ou subsidiária de empresa estabelecida no Brasil e sua matriz no exterior, ou quando a maioria do capital da empresa brasileira pertencesse aos titulares do recebimento dos *royalties*. Nesse sentido, destacamos o dispositivo, dada sua importância, inclusive, para o atual contexto de remessa de *royalties* para o exterior:

*Art. 14. Não serão permitidas remessas para pagamentos de "royalties", pelo uso de patentes de invenção e de marcas de indústria ou de comércio, entre filial ou subsidiária de empresa estabelecida no Brasil e sua matriz com sede no exterior ou quando a maioria do capital da empresa no Brasil, pertença aos titulares do recebimento dos "royalties" no estrangeiro.*

---

4.390, de 29.8.1964) § 2º Em casos de registros requeridos e ainda não concedidos, nem denegados, a realização das transferências de que trata este artigo poderá ser feita dentro de 1 (um) ano, a partir da data desta lei, mediante termo de responsabilidade assinado pelas empresas interessadas, prazo este prorrogável 3 (três) vezes consecutivas, por ato do Presidente da República, em face de exposição do Ministro da Fazenda. (Incluído pela Lei nº 4.390, de 29.8.1964) § 3º No caso previsto pelo parágrafo anterior, as transferências sempre dependerão de prova de quitação do Imposto de Renda. (Incluído pela Lei nº 4.390, de 29.8.1964)”.

<sup>64</sup> “Art. 10. O Conselho da Superintendência da Moeda e do Crédito poderá, quando considerar necessário, verificar a assistência técnica administrativa ou semelhante, prestada a empresas estabelecidas no Brasil, que impliquem remessa de divisas para o exterior, tendo em vista apurar a efetividade dessa assistência.”

<sup>65</sup> Karin Klempf Franco anota que uma das principais características dessa lei foi que ela não considerava como capital estrangeiro os lucros reinvestidos no país e, ao mesmo tempo, restringia as remessas de lucros conforme o fluxo de capital para o país nos anos anteriores. FRANCO, Karin Klempf. A regulação da contratação internacional de transferência de tecnologia: perspectiva do direito de propriedade industrial, das normas cambiais e tributárias do direito concorrencial. 2010. 242 f. Tese (Doutorado em Direito Comercial) - Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2010, p. 62/63. Disponível em: <<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2132/tde-11112011-100327/>>. Acesso em: 2018-12-28).

<sup>66</sup> “Art. 13. Serão consideradas, como lucros distribuídos e tributados, de acordo com os arts. 43 e 44, as quantias devidas a título de "royalties" pela exploração de patentes de invenção e por assistência de patentes de invenção e por assistência técnica, científica, administrativa ou semelhante, que não satisfizerem as condições ou excederem os limites previstos no artigo anterior. Parágrafo único. Também será tributado de acordo com os arts. 43 e 44 o total das quantias devidas a pessoas físicas ou jurídicas residentes ou sediadas no exterior, a título de uso de marcas de indústria e de comércio.”

As restrições acima descritas foram alvo de críticas por Rubens Gomes de Sousa. Em seus comentários ao dispositivo, o autor criticava o fato de não haver, no direito brasileiro, a definição legal de “subsidiária”, o que provocou consideradas e justificadas dúvidas acerca de sua correta aplicação. Esta questão, contudo, seria resolvida pelas normas posteriormente editadas. Destaque-se:

*Ainda mais graves, porém, foram as restrições estatuídas no §3º do art. 12 e no art. 14 da Lei n. 4131. [...] Pelo segundo dispositivo citado, ficaram proibidas – e não apenas não dedutíveis para efeitos fiscais – as remessas de “royalties” pelo uso de patentes ou marcas entre filial ou subsidiária de empresa estabelecida no Brasil e sua matriz no exterior, ou quando a maioria do capital da empresa brasileira pertencesse aos titulares do recebimento dos “royalties” no estrangeiro. Esta última limitação provocou consideráveis e justificadas dúvidas, por não existir, no direito brasileiro, definição legal de “subsidiária”, e não poder tratar-se de empresa sob o controle acionário de outra, já que esta hipótese era contemplada separadamente pelo mesmo dispositivo. Perguntava-se, então, o que havia se de entender por empresa “subsidiária”, mas a pergunta permaneceu sem resposta por parte das autoridades, tendo a dúvida sido apenas parcialmente solucionada por outra lei.<sup>67</sup>*

Em seu estudo, Marcelo Gustavo Siqueira destaca que o reflexo da Lei 4.131/62 na balança de pagamentos no âmbito dos *royalties* e licenças, e dos lucros e dividendos foi imediato logo nos dois primeiros anos de vigência da norma, com os valores remetidos chegando a praticamente zero<sup>68</sup>. Os primeiros frutos da nova legislação começavam a surgir, no sentido de regular os efeitos cambiais e tributários das transações envolvendo o licenciamento de intangíveis.

---

<sup>67</sup> SOUSA, Rubens Gomes de. Parecer 3.1 de 12.04.66: “Imposto de Renda: Art. 27 da lei n. 4.357, de 16 de julho de 1964. Conceito de “passivo exigível” para os efeitos do cômputo do Fundo de manutenção do capital de giro próprio. Provisões para contingências pendentes”. In: \_\_\_\_\_. Pareceres-3 – Imposto de Renda. São Paulo: Editora Resenha Tributária, 1976, p. 37-38.

<sup>68</sup> SIQUEIRA, Marcelo Gustavo Silva. Direito do investimento e inovação tecnológica: o histórico regulatório da transferência de tecnologia no Brasil em face das cláusulas de proteção dos acordos bilaterais de investimentos (BITs). Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Faculdade de Direito. Rio de Janeiro, 2012, p. 131.

### 2.2.3 A Lei 4.506/64 e a vedação da dedutibilidade de *Royalties* pagos para sócios

Na sequência destas alterações legislativas, foi editada a Lei 4.506/64, consolidando as normas até então vigentes, bem como estabelecendo regras específicas tratando de situações de vedação total da indedutibilidade de *royalties* e despesas com assistência técnica, científica, administrativa e semelhantes. A referida lei trouxe hipóteses em que a dedutibilidade da despesa sequer seria admitida, independente da aplicação da limitação de 1% a 5% prevista pelas normas anteriores, nos termos dos artigos 52<sup>69</sup> e 74<sup>70</sup>, destacando-se os pagamentos efetuados pela filial no Brasil à sua matriz no exterior, ou pela empresa brasileira para pessoa no exterior que mantenha, direta ou indiretamente, o controle do seu

---

<sup>69</sup> “Art. 52. As importâncias pagas a pessoas jurídicas ou naturais domiciliadas no exterior a título de assistência técnica, científica, administrativa ou semelhante, quer fixas quer como percentagens da receita ou do lucro, somente poderão ser deduzidas como despesas operacionais quando satisfizerem aos seguintes requisitos: a) constarem de contrato por escrito registrado na Superintendência da Moeda e do Crédito; b) corresponderem a serviços efetivamente prestados à empresa através de técnicos, desenhos ou instruções enviados ao país, estudos técnicos realizados no exterior por conta da empresa; c) o montante anual dos pagamentos não exceder ao limite fixado por ato do Ministro da Fazenda, de conformidade com a legislação específica. Parágrafo único. Não serão dedutíveis as despesas referidas neste artigo quando pagas ou creditadas: a) pela filial de empresa com sede no exterior, em benefício da sua matriz; b) pela sociedade com sede no Brasil a pessoa domiciliada no exterior que mantenha, direta ou indiretamente, o controle de seu capital com direito a voto.”

<sup>70</sup> “Art. 71. A dedução de despesas com alugueis ou “royalties” para efeito de apuração de rendimento líquido ou do lucro real sujeito ao imposto de renda, será admitida: a) quando necessárias para que o contribuinte mantenha a posse, uso ou fruição do bem ou direito que produz o rendimento; e b) se o aluguel não constituir aplicação de capital na aquisição do bem ou direito, nem distribuição disfarçada de lucros de pessoa jurídica. Parágrafo único. Não são dedutíveis: a) os alugueis pagos pelas pessoas naturais pelo uso de bens que não produzam rendimentos, como o prédio de residência; b) os alugueis pagos a sócios ou dirigentes de empresas, e a seus parentes ou dependentes, em relação à parcela que exceder do preço ou valor do mercado; c) as importâncias pagas a terceiros para adquirir os direitos de uso de um bem ou direito e os pagamentos para extensão ou modificação do contrato, que constituirão aplicação de capital amortizável durante o prazo do contrato; d) os “royalties” pagos a sócios ou dirigentes de empresas, e a seus parentes ou dependentes; e) os “royalties” pelo uso de patentes de invenção, processos e fórmulas de fabricação ou pelo uso de marcas de indústria ou de comércio, quando: 1) Pagos pela filial no Brasil de empresa com sede no exterior, em benefício da sua matriz; 2) 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; f) os “royalties” pelo uso de patentes de invenção, processos e fórmulas de fabricação pagos ou creditados a beneficiário domiciliado no exterior: 1) Que não sejam objeto de contrato registrado na Superintendência da Moeda e do Crédito e que não estejam de acordo com o Código da Propriedade Industrial; ou 2) Cujos montantes excedam dos limites periodicamente fixados pelo Ministro da Fazenda para cada grupo de atividades ou produtos, segundo o grau de sua essencialidade e em conformidade com o que dispõe a legislação específica sobre remessa de valores para o exterior; g) os “royalties” pelo uso de marcas de indústria e comércio pagos ou creditados a beneficiário domiciliado no exterior: 1) Que não sejam objeto de contrato registrado na Superintendência da Moeda e do Crédito e que não estejam de acordo com o Código da Propriedade Industrial; ou 2) Cujos montantes excedem dos limites periodicamente fixados pelo Ministro da Fazenda para cada grupo de atividade ou produtos, segundo o grau de sua essencialidade, de conformidade com a legislação específica sobre remessas de valores para o exterior.”

capital com direito a voto. Algumas situações, até a presente data, têm gerado questionamentos quanto à total indedutibilidade destas despesas<sup>71</sup>.

Nesta sequência de eventos, temos, em 1971, a promulgação do Código de Propriedade Industrial, que prevê expressamente a atribuição do INPI para o registro de contratos de transferência de tecnologia, a fim de produzirem afeitos perante terceiros. Karin Klempp Franco anota que em 1972 foi criada a área de contratos do INPI e que órgão recebeu delegação de competência do Banco Central do Brasil para auxiliá-lo no controle cambial relativo à saída de divisas em pagamentos de *royalties* e assistência técnica (delegação feita pelo Comunicado Firce 19/72). Antes disso, a autora destaca que as remessas ao exterior eram autorizadas sem registro do INPI<sup>72</sup>. Vale notar que o órgão, posteriormente, passou a auxiliar na fiscalização de tributos e prestar informações às autoridades fiscais quando solicitado, nos termos do Decreto 1.718/79.

Com relação aos limites de dedução, é importante destacar que os percentuais de dedutibilidade ainda vigentes não refletem a prática de mercado mais recente relativamente à remuneração de diversas tecnologias licenciadas, que podem, inclusive, sofrer grandes variações conforme o seu segmento, como é o caso, por exemplo, das indústrias farmacêuticas e de Tecnologia da Informação (“TI”), que podem praticar *royalties* entre 15% e 20%<sup>73</sup>, situação que, ainda que supostamente justificada em nome da praticabilidade, fortalece ainda mais os argumentos a favor da sua inconstitucionalidade.

---

<sup>71</sup> Dentre as proibições gerais à dedutibilidade, destacam-se as despesas com *royalties* pagos para sócios ou dirigentes de empresa, e a seus parentes ou dependentes. A interpretação equivocada por parte das autoridades fiscais a respeito da norma tem implicado questionamentos nos dias atuais em casos envolvendo o pagamento de *royalties* entre empresas relacionadas (*i.e.* pertencentes ao mesmo grupo econômico), uma vez que o dispositivo claramente se limita às despesas com *royalties* pagos para pessoas físicas (LEONARDOS, Gabriel Francisco. Tributação da Transferência de Tecnologia. Rio de Janeiro: Forense, 1997). O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais do Ministério da Fazenda, em algumas oportunidades manifestou-se favoravelmente à administração tributária no sentido de que a proibição da dedutibilidade prevista na alínea “d”, do parágrafo único, do artigo 71, da Lei 6.506/64, aplica-se de forma bastante ampla, alcançando, não somente sócios pessoas físicas, mas também pessoas jurídicas pertencentes a um mesmo grupo econômico. Nesse sentido são os acórdãos 9101-003.063, publicado em 24/10/2017; 1301-002.200, publicado em 08/05/2017; 9101-001.908, publicado em 25/08/2014.

<sup>72</sup> FRANCO, Karin Klempp. A regulação da contratação internacional de transferência de tecnologia: perspectiva do direito de propriedade industrial, das normas cambiais e tributárias do direito concorrencial. 2010. 242 f. Tese (Doutorado em Direito Comercial) - Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2010, p. 69. Disponível em: <<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2132/tde-11112011-100327/>>. Acesso em: 2018-12-28).

<sup>73</sup> PARR, Russell. *Royalty Rates for Licensing Intellectual Property*. Nova Jersey: John Wiley & Sons, 2007, p. 97.

Um exemplo dado por Russell Parr a este respeito refere-se ao ramo farmacêutico, no qual *royalties* médios indicados foram de 7%. Porém, mais uma vez é destacado que a adoção de média não é a regra. Os *royalties* médios praticados pelo mercado com base no estágio da tecnologia – lembrando que quanto mais perto do lançamento no mercado, maiores os *royalties* – são muitos superiores, podendo ser além de 20% na eventualidade de o produto já ter sido lançado<sup>74</sup>.

Com o passar do tempo, algumas questões acabaram, obviamente, sendo flexibilizadas. O artigo 50, da Lei 8.383/91, por exemplo, passou permitir a dedução de *royalties* de marcas e patentes e despesas com assistência técnica quando pagos pela subsidiária brasileira para controladora direta ou indireta, decorrentes de contratos que, posteriormente a 31 de dezembro de 1991, fossem averbados no INPI e registrados no Banco Central do Brasil. As remessas para o exterior, por exemplo, por tais direitos foram permitidas até o limite das despesas dedutíveis, o que será visto na última parte deste trabalho<sup>75</sup>.

Estes foram, portanto, os principais marcos que definem o regime de dedutibilidade dos *royalties*, que hoje impõe os seguintes requisitos para a dedução das despesas<sup>76</sup>:

**i) *Royalties* decorrentes de contratos de Licença de Uso de Marca:**

- Limitado em 1% da Receita Líquida de Vendas do produto fabricado ou vendido (art. 74 da Lei n. 3.470/1958; art. 12 da Lei n. 4.131/1962; art. 71, parágrafo único, alínea “g”, item 2; alínea “a” item II da Portaria MF n. 436/1958);
- Averbação do Contrato de Licença perante o INPI (§ 3º, art. 74, da Lei n. 3.470/1958; § 2º, art. 12, da Lei n. 4.131/1962; art. 71, parágrafo único, alínea “g”, item 1; art. 50 da Lei n. 8.383/1991);

---

<sup>74</sup> PARR, Russell. *Royalty rates for licensing intellectual property*. John Wiley & Sons, 2007, p. 97.

<sup>75</sup> Karin Klemp Franco esclarece que este movimento de flexibilização que se verificou ao final da década de 80 e início da década de 90 decorreu do processo de desregulamentação cambial, no qual reduziu-se gradativamente os controles cambiais, com a simplificação de regras pelo Banco Central do Brasil e menores exigências para as operações de câmbio. (FRANCO, Karin Klemp. A regulação da contratação internacional de transferência de tecnologia: perspectiva do direito de propriedade industrial, das normas cambiais e tributárias do direito concorrencial. 2010. 242 f. Tese (Doutorado em Direito Comercial) - Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2010, p. 72. Disponível em: <<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2132/tde-11112011-100327/>>. Acesso em: 2018-12-28).

<sup>76</sup> SOARES, Romero Lobão. SIQUEIRA, Marcelo Gustavo Silva. A Instrução Normativa INPI n. 70/2017: Dedutibilidade e remessa de *royalties* para o exterior em face do novo posicionamento do Instituto Nacional de Propriedade Industrial – INPI. Revista Direito Tributário Internacional Atual n. 3. Instituto Brasileiro de Direito Tributário, 2018. p. 137-138.

– Registro do Contrato perante o Banco Central do Brasil (art. 71, parágrafo único, alínea “g”, item 1; art. 50 da Lei n. 8.383/1991);

**ii) *Royalties* decorrentes de contratos de Licença de Exploração de Patentes:**

– Limitado de 1 a 5% da Receita Líquida de Vendas do produto fabricado ou vendido, considerados os tipos de produção ou atividade segundo o grau de essencialidade (art. 74 da Lei n. 3.470/1958; art. 12 da Lei 4.131/1962; art. 71, parágrafo único, alínea “f”, item 2; alínea “a”, item I, da Portaria MF n. 436/1958);

– Averbação do Contrato de Licença perante o INPI (§ 3º, art. 74, da Lei n. 3.470/1958; § 2º, art. 12, da Lei n. 4.131/1962; art. 71, parágrafo único, alínea “f”, item 1, da Lei n. 4.506/1964; art. 50 da Lei n. 8.383/1991);

– Registro do Contrato perante o Banco Central do Brasil (art. 71, parágrafo único, alínea “g”, item 1; art. 50 da Lei n. 8.383/1991);

**iii) Remuneração decorrente da prestação de serviços de assistência técnica, relacionados a contratos de transferência de tecnologia:**

– Limitado de 1 a 5% da Receita Líquida de Vendas do produto fabricado ou vendido, considerados os tipos de produção ou atividade segundo o grau de essencialidade (art. 74 da Lei n. 3.470/1958; art. 12 da Lei n. 4.131/1962; art. 52, alínea “a”; alínea “a”, item I, da Portaria MF n. 436/1958);

– Limitado aos 5 (cinco) primeiros anos do funcionamento da empresa ou da introdução de processo especial de produção, quando demonstrada sua necessidade, podendo este prazo ser prorrogado até mais cinco anos (§3º do art. 12 da Lei n. 4.131/1962);

**iv) Remuneração decorrente de contratos de *fornecimento de tecnologia não patenteada ou know-how*.**

- Limitado de 1 a 5% da Receita Líquida de Vendas do produto fabricado ou vendido, considerados os tipos de produção ou atividade segundo o grau de essencialidade (artigo 71, parágrafo único, alínea “f”, item 2, da Lei 4.506/64; alínea “a” item I da Portaria MF 436/58);

- Averbação do Contrato de Licença perante o INPI (artigo 71, parágrafo único, alínea “f”, item 1, da Lei 4.506/64);



- Registro do Contrato perante o Banco Central do Brasil (artigo 52, parágrafo único, alínea “g”, item 1);

Como se percebe, o contexto histórico apresentado é riquíssimo em detalhes a respeito das intenções do legislador no que diz ao regime de dedutibilidade. A finalidade buscada com a edição deste pacote de medidas era primeiramente proteger a arrecadação tributária e evitar a evasão de divisas, além de também ter sido para atender os anseios de uma política industrial específica, pautada na substituição de importações e no desenvolvimento da indústria nacional.

Mas a primeira questão que se coloca, para fins do presente trabalho é a seguinte: poderia o legislador limitar ou mesmo vedar a dedução de despesas, como ocorre no caso dos pagamentos de *royalties* para sócios, nos termos do artigo 71, parágrafo único, alínea “d”, da Lei 4.506/64?

Para responder este questionamento, faz-se necessário, contudo, compreender o conteúdo do termo *renda e proventos de qualquer natureza* conforme definido pelo artigo 153, inciso III, da Constituição Federal de 1988, e delimitado pelo artigo 43, do Código Tributário Nacional, e, da mesma forma, compreender em que contexto as despesas dedutíveis informam o núcleo da materialidade do imposto.

Esta tarefa demanda, contudo, a análise preliminar da forma pela qual a Constituição Federal de 1988 repartiu a competência tributária entre os entes da federação, e como as palavras usadas na demarcação desta competência incorporam um conteúdo semântico mínimo capaz de auxiliar na compreensão da materialidade dos tributos. É o que se passa a demonstrar nos tópicos adiante.

### **3 DEFINIÇÃO DE RENDA E A JUSTIFICATIVA PARA A DEDUÇÃO DE DESPESAS**

#### ***3.1 A delimitação da competência tributária na Constituição Federal de 1988***

Na experiência do Brasil, classificado como Estado Democrático de Direito e constituído sob a forma de república federativa, tem-se que o poder de tributar se divide entre os entes políticos componentes da federação. Assim, União Federal, Estados, Municípios e

Distrito Federal, dividem entre si o poder de tributar, mediante a atribuição de competência sobre certas materialidades tributárias, definidas pela Constituição Federal<sup>77</sup>.

Esta distribuição de competências, também denominada de discriminação constitucional de rendas, não implica na efetiva instituição dos tributos mencionados na pela Constituição Federal, mas apenas garante ao ente federativo, o direito a instituir o tributo que lhe foi designado a partir de determinadas materialidades previamente atribuídas.

O campo de estudo da discriminação de renda reside, neste contexto, na análise do próprio regime federativo, que, no ensinamento de Amílcar de Araújo Falcão, “*se caracteriza pela conjugação, em um só Estado soberano, de entidades autônomas, titulares de competências próprias para se autodeterminarem sem, em princípio, sofrerem intervenção do governo central, diga-se, União Federal*”<sup>78</sup>.

Neste contexto, para o autor, discriminação de rendas em sentido amplo consiste na distribuição da competência em matéria financeira, ou seja, relativamente a todas as receitas públicas (incluindo as entradas ou ingressos públicos em geral). Já em sua acepção estrita, o conceito refere-se apenas à distribuição da receita tributária<sup>79</sup>.

Discriminar, portanto, consiste em destacar, separar, atribuir determinada parcela da receita tributária mediante a divisão das materialidades previstas constitucionalmente para cada tributo. Nesse contexto, a discriminação de rendas revela-se como uma das grandes peculiaridades do regime federativo, caracterizado em função da “*ênfase especial dada aos particularismos locais*”, na medida em que “*não molestem a unidade nacional, a configuração do todo como Estado soberano*”<sup>80</sup>.

O objetivo central do modelo de Estado federativo é, portanto, nas palavras de Amílcar de Araújo Falcão, “*realizar e assegurar a unidade humana, jurídica e econômica, de*

---

<sup>77</sup> Segundo Oswaldo Aranha Bandeira de Mello, “*qualquer que seja, porém, o processo histórico pelo qual se originou um Estado Federal, os seus poderes emanam da constituição que, promulgada em nome do Estado federal, constitui a lei fundamental da nova organização política. A distribuição de competências em tal forma de Estado é sempre feita na própria Carta Federal*”. Ver BANDEIRA DE MELLO, Oswaldo Aranha. A natureza jurídica do Estado Federal. São Paulo: Prefeitura do Município de São Paulo, 1948, p. 74.

<sup>78</sup> FALCÃO, Amílcar de Araújo. Sistema Tributário Brasileiro. Rio de Janeiro. Edições Financeiras, 1965. p. 16.

<sup>79</sup> FALCÃO, Amílcar de Araújo. Sistema Tributário Brasileiro. Rio de Janeiro. Edições Financeiras, 1965. p. 20.

<sup>80</sup> FALCÃO, Amílcar de Araújo. Sistema Tributário Brasileiro. Rio de Janeiro. Edições Financeiras, 1965. p. 17.

*toda a nação, resguardando, todavia, com essa ressalva, o livre ajuízamento e a ampla disciplina dos interesses e particularismos locais, [...]”<sup>81</sup>.*

No entanto, para se garantir ênfase aos tais particularismos locais, faz-se necessário conferir autonomia aos entes políticos, situação que reflete outra peculiaridade da forma federativa de organização do Estado<sup>82</sup>. Essa autonomia somente se alcança através da mencionada discriminação de rendas entre os entes políticos. A discriminação de rendas, portanto, “*se consubstancia na circunstância mesma de constituir uma exaltação, um grau superlativo das autonomias, sobretudo as periféricas, cujo convívio equilibrado com a unidade central se quer assegurar*”<sup>83</sup>.

Contudo, conferir autonomia sem garantir ao ente político o necessário poder de autodeterminação para fins de obtenção dos meios financeiros necessários à manutenção de seus propósitos implica em uma “*autonomia enganosa*”<sup>84</sup>. A autonomia financeira dos entes federados é indispensável para que se promova o princípio federativo, sendo de extrema importância uma atribuição prévia do poder de tributar para cada ente da federação, evitando conflitos na instituição dos tributos constitucionalmente autorizados.

Na mesma linha de pensamento, Flávio Bauer Novelli destaca que a autonomia financeira dos entes políticos da federação possui seu fundamento material na repartição da competência legislativa em matéria tributária, materializada na atribuição pela Constituição de poderes impositivos próprios e de *fontes de receita independentes e adequadas*<sup>85</sup>.

Percebe-se, portanto, que a discriminação de rendas se impõe justamente em razão do reconhecimento de que União, Estados, Distrito Federal e Municípios possuem sua esfera própria de atribuições constitucionalmente delimitadas, que devem ser exercidas de forma autônoma. Fica claro, neste contexto, que a Constituição Federal se preocupou com a provisão de recursos a fim de que cada ente possa atender aos seus dispêndios próprios, realizando, assim, o princípio da federação<sup>86</sup>.

---

<sup>81</sup> FALCÃO, Amílcar de Araújo. Sistema Tributário Brasileiro. Rio de Janeiro. Edições Financeiras, 1965. p. 17.

<sup>82</sup> FALCÃO, Amílcar de Araújo. Sistema Tributário Brasileiro. Rio de Janeiro. Edições Financeiras, 1965. p. 13.

<sup>83</sup> FALCÃO, Amílcar de Araújo. Sistema Tributário Brasileiro. Rio de Janeiro. Edições Financeiras, 1965. p. 12.

<sup>84</sup> FALCÃO, Amílcar de Araújo. Introdução ao Direito Tributário. Rio de Janeiro: Forense, 1994, p. 68.

<sup>85</sup> NOVELLI, Flávio Bauer. *Norma constitucional inconstitucional? A propósito do art. 2, §2º, da Emenda Constitucional no. 3/93*. Revista de Direito Administrativo n. 199, 1995, p. 39.

<sup>86</sup> AMARO, Luciano, Direito Tributário Brasileiro. Rio de Janeiro: Saraiva, 2014. p. 115.

Luciano Amaro esclarece que, no que tange às receitas públicas de natureza tributária, a Constituição Federal optou por um sistema misto de (i) *partilha de competência* e (ii) *partilha do produto da arrecadação*<sup>87</sup>. Neste primeiro mecanismo – que mais nos interessa neste momento – o poder de criar tributos é repartido entre os vários entes políticos, de modo que cada um tem competência para impor prestações tributárias, dentro da esfera que lhe é assinalada pelo texto constitucional<sup>88</sup>. É o que se denomina efetivamente de competência tributária<sup>89</sup>.

A competência tributária exercida pelos entes políticos nada mais é, neste contexto, que uma variável da competência legislativa que lhes é constitucionalmente atribuída, entendida, nos dizeres de Paulo de Barros Carvalho, como a aptidão de que são dotadas as pessoas políticas para expedir regras jurídicas, inovando o ordenamento positivo. Para o professor, a competência tributária “é uma das parcelas entre as prerrogativas legiferantes de que são portadoras as pessoas políticas, consubstanciada na possibilidade de legislar para a produção de normas jurídicas sobre tributos”<sup>90</sup>.

Outro importante ponto de observação diz respeito a rigidez do sistema de atribuição de competência. Leciona o estimado professor Luis César Souza de Queiroz, que a

---

<sup>87</sup> Para Luciano Amaro, neste segundo mecanismo, que não será aprofundado no presente estudo, “o produto da arrecadação de determinados tributos, instituídos por certo ente político, não é por este apropriado, ou não é por ele totalmente apropriado, mas partilhado com outros entes políticos. Desse modo, as decisões sobre o nível de incidência dependem do ente político titular da competência; mas a arrecadação resultante das leis que ele editar não lhe pertence integralmente, pois é partilhada”. Ver AMARO, Luciano, *Direito Tributário Brasileiro*. Rio de Janeiro: Saraiva, 2014. p.116.

<sup>88</sup> AMARO, Luciano, *Direito Tributário Brasileiro*. Rio de Janeiro: Saraiva, 2014. p. 115.

<sup>89</sup> A doutrina costuma classificar a competência tributária em três modalidades: privativa, residual e comum. A competência privativa é aquela na qual a competência de criar impostos é atribuída com exclusividade para um determinado ente político (*i.e.* imposto de renda, de competência privativa da União Federal; o ICMS, de competência privativa dos Estados e do Distrito Federal e etc.). A competência residual, por sua vez, diz respeito à competência atinente aos outros impostos que podem ser instituídos sobre situações não previstas (esta competência é atribuída à União). Por fim, competência comum é aquela atribuída a todos os entes políticos, referentes à taxas e contribuições de melhoria (AMARO, Luciano, *Direito Tributário Brasileiro*. Rio de Janeiro: Saraiva, 2014. p. 117). Por sua vez, o professor Luís Cesar Souza de Queiroz, a partir do que leciona Paulo de Barros Carvalho, propõe o seguinte modelo de classificação da competência tributária: *a) segundo o critério da situação bélica do país, que poderá ser extraordinária ou ordinária; e b) competência ordinária, segundo o critério da discriminação das situações de fato, que podem ser constituídas em critério material do antecedente (fato gerador) e em parte do critério material do consequente (base de cálculo) das normas impositivas de imposto, classificadas como b.1) discriminada (denominada “privativa”) e b.2) não discriminada (denominada “residual”)*. Ver QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. *Imposto sobre a Renda: Requisitos para uma tributação constitucional*. 3ª Edição. Rio de Janeiro: GZ Editora, 2018, p. 178.

<sup>90</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 17ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 217.

Constituição brasileira apresenta a relevante característica de estabelecer, minuciosamente, um rígido sistema de atribuição da competência tributária<sup>91</sup>. Neste propósito de repartir a competência tributária entre os entes políticos, a Constituição Federal prescreve uma longa discriminação das situações que podem ser erigidas como critério material (fatos geradores e bases de cálculo) das respectivas normas impositivas<sup>92</sup>.

Destaca o professor, que o principal método adotado pela Constituição Federal para firmar a repartição da competência tributária foi o de descrever diferentes situações de fato que poderão ser constituídas em critério material do antecedente (fato gerador) e de parte do critério material do consequente (base de cálculo) das respectivas normas instituidoras de imposto. Esta descrição, diga-se, acabou por indicar o fato gerador do tributo, implícito no próprio nome conferido à exação, eliminando, já em sua concepção original, eventuais conflitos de competência entre os entes políticos<sup>93</sup>.

Ainda sobre a rigidez da constituição, é importante destacar o que já dizia Geraldo Ataliba, no sentido de que o constituinte brasileiro teria esgotado a disciplina da matéria tributária em se tratando da definição dos tributos:

*[...] o constituinte brasileiro esgotou a disciplina da matéria tributária, deixando à lei, simplesmente a função regulamentar. Nenhum arbítrio e limitadíssima esfera de discricção foi outorgada ao legislador ordinário. A matéria tributária é minuciosamente tratada pela Constituição Federal, sendo o nosso sistema tributário todo moldado pelo próprio constituinte, que*

---

<sup>91</sup> Prezando por um rigor técnico em sua definição, Luís Cesar Souza de Queiroz esclarece que a competência já nasce demarcada, diga-se, “repartida” entre os entes políticos, visando evitar possíveis conflitos de competência entre ela. Para o autor, a doutrina tem enfatizado esse rígido sistema constitucional de atribuição de competência, citando diversos autores que descrevem esta característica, tais como, Aliomar Baleeiro, Amílcar de Araújo Falcão, Rubens Gomes de Souza, Paulo de Barros Carvalho, Ricardo Lobo Torres, Roque Antonio Carraza, José Luiz Bulhões Pedreira, Geraldo Ataliba, Luciano Amaro, Sacha Calmon Navarro Coelho, Misabel Abreu Machado Derzi, José Artur Lima Gonçalves, Paulo Ayres Barreto, Marçal Justen Filho, Hugo de Brito Machado, José Afonso da Silva etc. (QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. *Imposto sobre a Renda: Requisitos para uma tributação constitucional*. 3ª Edição. Rio de Janeiro: GZ Editora, p. 175-176.)

<sup>92</sup> Segundo GERALDO ATALIBA “o constituinte brasileiro esgotou a disciplina da matéria tributária, deixando à lei, simplesmente a função regulamentar. Nenhum arbítrio e limitadíssima esfera de discricção foi outorgada ao legislador ordinário. A matéria tributária é minuciosamente tratada pela Constituição Federal, sendo o nosso sistema tributário todo moldado pelo próprio constituinte, que não abriu à lei a menor possibilidade de criar coisa alguma – se não expressamente prevista – ou mesmo introduzir variações não, prévia e explicitamente contempladas. Assim, nenhuma contribuição pode a lei dar a feição do nosso sistema tributário. Tudo foi feito e acabado pelo constituinte” (ATALIBA, Geraldo. *Sistema constitucional tributário brasileiro*. São Paulo: RT, 1968, p.18).

<sup>93</sup> Renda e Proventos de Qualquer Natureza (Art. 153, III, da CRFB/88); Transmissão *causa mortis* e doação, de quaisquer bens ou direitos (Art. 155, I, da CRFB/88); Operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (Art. 155, II, da CRFB/88); Serviços de Qualquer Natureza (Art. 156, III, da CRFB/88), dentre outros.

*não abriu à lei a menor possibilidade de criar coisa alguma – se não expressamente prevista – ou mesmo introduzir variações não, prévia e explicitamente contempladas. Assim, nenhuma contribuição pode a lei dar a feição do nosso sistema tributário. Tudo foi feito e acabado pelo constituinte.*<sup>94</sup>

Neste contexto, tem-se que o sistema brasileiro trata de forma exaustiva a matéria tributária prevista na Constituição Federal, de modo a restringir o campo de possibilidades do legislador infraconstitucional. Daniele Souto Rodrigues destaca que essa predileção do constituinte por tornar o sistema pátrio rígido não decorreu de mera liberalidade, mas sim em função de escolhas anteriores, como determinação do regime republicano de governo e a forma federativa de Estado<sup>95</sup>.

É por essa razão que se diz que a atribuição positiva da competência para um determinado ente federativo implica na negação desta competência aos demais entes. É justamente o que ensina Amílcar de Araújo Falcão, no sentido de que “*reconhecer a uma determinada unidade federada a competência para decretar certo e determinado imposto*”. Como decorrência lógica desta afirmação, verifica-se um efeito dito “negativo” ou “inibitório”, que importa em “*recusar competência idêntica às unidades outras não indicadas no dispositivo constitucional de habilitação*”<sup>96</sup>.

Luís Eduardo Schoueri adiciona uma importante contribuição ao debate, a que a decisão do constituinte de repartir rigidamente as competências tributárias tem como pano de fundo a capacidade contributiva que justifica os tributos. Para o autor, se é certo que os fenômenos econômicos sujeitos à tributação revelam capacidade contributiva, não menos correto é afirmar que, se várias pessoas jurídicas de direito público atingirem um mesmo fenômeno, então haverá o risco de a cumulação de incidências acabar por ultrapassar a capacidade contributiva ali manifestada. A ideia, portanto, é de também proteger o contribuinte contra eventuais exageros da tributação<sup>97</sup>.

---

<sup>94</sup> ATALIBA, Geraldo. Sistema constitucional tributário brasileiro. São Paulo: RT, 1968, p.18.

<sup>95</sup> RODRIGUES, Daniele Souto. Implicação da posição constitucional do conceito de renda na análise dos efeitos fiscais da nova contabilidade. In: Tributação Atual da Renda – estudo da Lei n. 12.973/2014: Da harmonização jurídico contábil à tributação de lucros no exterior. São Paulo: Noeses, 2015, p. 5.

<sup>96</sup> FALCÃO, Amílcar de Araújo. Introdução ao Direito Tributário. Rio de Janeiro: Forense, 1994, p. 38.

<sup>97</sup> O autor sistematiza o estudo da competência tributária a partir da classificação dos tributos em vinculados e não vinculados. Em sua concepção, para os tributos vinculados, justificados pelo sinalagma, a competência se resolve a partir do conceito de competência anexa: quem tem a atribuição para a atividade estatal terá, igualmente, competência. Para os tributos não vinculados, justificados pela capacidade contributiva, o próprio

Mas não é só isso, muito embora se verifique certa rigidez no regime de atribuição de competências, Luís Eduardo Schoueri aponta para o fato de que tais normas não são totalmente precisas, uma vez que o constituinte não foi definitivamente exaustivo com relação aos contornos dos tributos contemplados no texto constitucional<sup>98</sup>. Contudo, em que pese a indeterminação dos termos usados, não poderá o legislador se afastar do núcleo mínimo conferido pela Constituição Federal.

Resta evidente, portanto, que as regras de competência encerram os elementos necessários à atuação do legislador infraconstitucional. Ou seja, praticamente tudo o que diga respeito à tributação já consta implícita ou explicitamente na Constituição. Por esta razão, ao instituir o tributo, o legislador infraconstitucional, de antemão, está sujeito às notas mínimas necessárias à validade de determinado tributo, sendo totalmente descabida a busca por critérios ou parâmetros capazes de definir a competência tributária em normas outras que não o próprio texto constitucional<sup>99</sup>.

A partir da compreensão da estrutura das normas de competência nos moldes em que definidas pela Constituição Federal, é possível avançar para a definição do sentido atribuído ao termo “*renda e proventos de qualquer natureza*” a partir do artigo 153, inciso III, cujos contornos foram trazidos pelo artigo 43, do Código Tributário Nacional. Como já destacado em momento anterior, é dentro deste contexto que será verificado como a despesa dedutível informa a noção de renda como acréscimo patrimonial, de modo a concluir a respeito da possibilidade de limitação na determinação da renda tributável.

### **3.2 A definição de renda tributável**

#### **3.2.1 Controvérsias a respeito da existência de um conceito a nível constitucional**

O Direito Tributário, com frequência, faz uso de conceitos de outros ramos do direito, principalmente quando se trata da instituição de tributos. Como demonstrado no tópico

---

constituinte trata de atribuir as competências tributárias, tomando o cuidado de afastar a cumulação de competências. Ver: SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito tributário. São Paulo: Saraiva, 2ª Ed., 2012, p. 368-369.

<sup>98</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito tributário. São Paulo: Saraiva, 2ª Ed., 2012, p. 381.

<sup>99</sup> Segundo Humberto Ávila “*O importante é que a Constituição não apenas define hipóteses de incidência, mas também predetermina o conteúdo material para o exercício da competência.*” ÁVILA, Humberto. Sistema constitucional tributário. São Paulo: Saraiva, 2004, p.111.

anterior, em diversas passagens do texto constitucional verifica-se que a repartição de competências se dá por meio da referência a conceitos de Direito Privado.

Contudo, o mesmo não acontece em outras situações em que o texto constitucional se refere a fatos com conteúdo econômico que, porém, não possuem uma concepção jurídica definidora, como é o caso do termo “*renda e proventos de qualquer natureza*”<sup>100</sup>, mencionado no artigo 153, da Constituição Federal de 1988 e no artigo 43, do Código Tributário Nacional.

Neste contexto, questiona-se: como definir com precisão a materialidade do imposto de renda? A questão é controversa na doutrina nacional, predominando a opinião de que há um conteúdo mínimo atribuível para o conceito de renda à nível constitucional e que a identificação deste conteúdo se faz indispensável, particularmente em razão do modelo adotado pela Constituição Brasileira, qual seja o de distribuição rígida de competências tributárias

Obviamente, não se pretende no presente trabalho argumentar em favor de uma ou outra corrente, mas, sim, demonstrar a controvérsia na doutrina, bem como os fatos de fundamental importância para compreensão da questão a ser respondida nesta primeira etapa do trabalho, qual seja, de compreender se seria possível ao legislador infraconstitucional limitar ou proibir a dedução de despesas. Dito isto, avancemos para em busca da definição de renda.

Luís Cesar Souza de Queiroz, em trabalho oriundo de sua tese de doutoramento, estudou profundamente a evolução de pensamento de Rubens Gomes de Souza, J.L. Bulhões Pedreira, Henry Tilbery, Modesto Carvalhosa, dentre outros, concluindo pela existência de um conceito constitucional de renda<sup>101</sup>.

---

<sup>100</sup> Considerando que *proventos de qualquer natureza* correspondem a ingressos financeiros capazes de impactar o patrimônio de seu beneficiário devem, portanto, ser considerados na apuração do tributo aqui estudado. Desta forma, sua análise em conjunto com a materialidade renda não gera consequências às conclusões alcançadas, sendo tratados como renda em sentido amplo. Afinal, definir, separadamente, renda e proventos só se explica ante o fato de alguns juristas (os partidários da teoria da renda-produto, entre eles Rubens Gomes de Sousa) entenderem que renda somente poderia designar acréscimo patrimonial decorrente de uma atividade produtiva, sendo necessário fazer uso da expressão proventos para designar acréscimo patrimonial que não decorra de atividade produtiva. Ver QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. Os conceitos de renda e de disponibilidade no art. 43 do CTN. 50 anos do código tributário nacional. São Paulo: Noeses, 2016, p. 767-817.

<sup>101</sup> Para Luís Cesar Souza de Queiroz, a partir da análise das concepções teóricas sobre o conceito renda formulada por 51 autores (nacionais e estrangeiros) sendo a mais antiga a de Adam Smith do ano de 1759, ou seja, formulações que remontam mais de 200 anos de produção científica, restou evidenciado que há basicamente três grandes correntes teóricas (de índole jurídica ou econômica): a da renda-produto, a da renda-acréscimo patrimonial e a legalista. Nesse sentido, ver: QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. Imposto sobre a renda – requisitos para uma tributação constitucional. Rio de Janeiro: GZ, 3ª Ed., 2018, p. 107.



Em seu estudo, o autor ressalta que a Constituição se apresenta em forma de texto que, por sua vez, é composto por palavras. Em seu entender, as palavras representam signos simbólicos que exprimem um significado sendo, portanto, a expressão verbal de um conceito. Assim, para que seja possível considerar que a Constituição nos apresenta um texto carregado de algum sentido, é necessário compreender que as palavras que o integram representam conceitos, os quais apresentam limites máximos<sup>102</sup>.

Nesse contexto, o autor sustenta que, diante da existência de um conceito constitucional de *renda e proventos de qualquer natureza*, não poderia o legislador infraconstitucional (complementar) definir o fato *renda e proventos de qualquer natureza* como bem queira, equiparando-o, por exemplo, ao fato *grandes fortunas*, ou mesmo igualando-o ao fato *propriedade predial e territorial urbana*<sup>103</sup>.

É o mesmo o que sustenta, por exemplo, José Arthur Lima Gonçalves, para quem o conceito de *renda e proventos de qualquer natureza* não pode ser livremente estipulado pelo legislador ordinário, tendo em vista que a Constituição, ao atribuir competência tributária, já teria definido as materialidades dos tributos. Com isso, ao admitir esta possibilidade, se estaria assegurando ao legislador ordinário a possibilidade de modificar a competência tributária constitucionalmente estabelecida<sup>104</sup>.

Em estudo desenvolvido juntamente com Geraldo Ataliba, tece críticas às teorias legalistas de renda, afastando a liberdade de a lei definir o conceito renda. Neste contexto o auto destaca que:

*Por isso tudo é que, já na Constituição, se deduzem critérios idôneos para eleição (pela lei ordinária) da base de cálculo dos tributos. Tal lei só será constitucional quando se comporte nos lindes dessa esfera de atuação autorizada constitucionalmente, abstendo-se de indicar – como base – fatores que nada tem a ver com o objetivo fato submetido à tributação.*<sup>105</sup>

---

<sup>102</sup> QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. Imposto sobre a renda – requisitos para uma tributação constitucional. Rio de Janeiro: GZ, 2018, p. 218.

<sup>103</sup> QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. Os conceitos de renda e de disponibilidade no art. 43 do CTN. 50 anos do código tributário nacional. São Paulo: Noeses, 2016, p. 767-817.

<sup>104</sup> Nesse contexto, merece destaque o posicionamento do autor no sentido de que: “A própria Constituição fornecerá, portanto, ainda que de forma implícita, haurível de sua compreensão sistemática, o conteúdo do conceito de renda por ela – Constituição – pressuposto.”. Ver GONÇALVES, José Artur Lima. Imposto sobre a renda: pressupostos constitucionais. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 170-171.

<sup>105</sup> ATALIBA, Geraldo e GONÇALVES, José Artur Lima, Parecer citado em LIMA, José Artur Gonçalves. Imposto sobre a renda – Pressupostos constitucionais. São Paulo: Malheiros, 2002. p. 172.

Diversos estudos apontam, portanto, que o conceito de renda tributável é extraído da Constituição Federal de 1988 e que o conceito trazido pelo Código Tributário Nacional em seu artigo 43 teria sido recepcionado pelo ordenamento jurídico atual, concretizando o conceito constitucional já existente. É o que sustenta, por exemplo, Humberto Ávila<sup>106</sup>.

Contudo, dentre os autores que divergem dessa posição, destaca-se Luís Eduardo Schoueri, para quem a Constituição Federal, quando discrimina as competências tributárias, não estabelece parâmetros definitivos acerca do aspecto material de cada imposto, já que o Constituinte não teria conceituado os impostos atribuídos a cada ente político, mas apenas teria enumerado as espécies tributárias com base em uma realidade econômica preexistente. Neste contexto, partindo de tal premissa, conclui que a Constituição Federal, ao disciplinar a competência tributária, se vale de tipos, e não de conceitos, de modo que caberia ao legislador complementar definir o recorte e a definição do que seja renda<sup>107</sup>.

Com isso, Luís Eduardo Schoueri anota que quando o legislador prevê uma dada hipótese, ele efetua certa forma de abstração, uma vez que o fenômeno social é muito complexo e seria impossível ao constituinte prever todas as suas particularidades. Em função disso, elegem-se algumas características para serem incluídas no texto legal e, ao assim fazê-lo, abstrai-se da realidade algumas de suas características, positivando-as. A abstração, na linha sugerida pelo autor, pode dar-se por meio de tipos ou de conceitos.

É importante destacar que a ideia de tipo se opõe à de conceito. Um conceito jurídico permite uma definição exata de um dado fenômeno social, com contornos precisos, de modo que as realidades sociais somente se encaixam na definição mediante a subsunção. Como leciona Mizabel Derzi, o conceito secciona, seleciona. Quanto maior, então, for a abstração,

---

<sup>106</sup> Nesse sentido ver: ÁVILA, Humberto. *Conceito de Renda e Compensação de Prejuízos Fiscais*. São Paulo: Malheiros Editores, 2011, p. 32; RODRIGUES, Daniele Souto. *Implicação da posição constitucional do conceito de renda na análise dos efeitos fiscais da nova contabilidade*. In *Tributação atual da renda – estudo da Lei n. 12.973/2014: Da harmonização jurídico contábil à tributação de lucros no exterior*. São Paulo: Noeses, 2015, pp. 21-25; QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. *Os conceitos de renda e de disponibilidade no art. 43 do CTN. 50 anos do código tributário nacional*. São Paulo: Noeses, 2016, pp. 767-817; GONÇALVES, José Artur Lima. *Imposto sobre a renda: pressupostos constitucionais*. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 198; PEDREIRA, José Luiz Bulhões. *Imposto sobre a renda: pessoas jurídicas*. Rio de Janeiro: Justec, 1979, p. 110; CARRAZZA, Roque Antonio. *Imposto sobre a renda: perfil constitucional e temas específicos*. 2ª ed., rev., ampl. e atualizada. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 35; MOSQUERA, Roberto Quiroga. *Renda e proventos de qualquer natureza – O imposto e o conceito constitucional*. São Paulo: Dialética, 1996, p. 77; dentre outros.

<sup>107</sup> SCHOUERI, Luis Eduardo. *O mito do lucro real na passagem da disponibilidade jurídica para a disponibilidade econômica*. In: MOSQUEIRA, Roberto Quiroga; LOPES, Alessandro Broedel. (Coord.) *Controvérsias Jurídico-Contábeis (Aproximações e Distanciamentos)*. São Paulo: Dialética, 2010, p. 246.

tanto mais abrangente será o conceito, porque abrigará um maior número de objetos e, em contrapartida, tanto mais vazio será de conteúdo e significado<sup>108</sup>.

O tipo, por sua vez, é descrito a partir dos atributos que ele deve preferencialmente possuir. Sua descrição não apresenta os elementos necessários para uma diferenciação, mas aqueles característicos segundo determinado ponto de vista (elementos típicos)<sup>109</sup>. O tipo está na imagem geral, na visão ou intuição do total, sendo mais concreto e rico de conteúdo que o conceito, e a investigação jurídica consoma-se por meio da ordenação (e não da subsunção, como nos conceitos), da comparação e da analogia<sup>110</sup>.

No que diz respeito ao ordenamento jurídico brasileiro, Mizabel Derzi sugere que “o tipo, como ordenação do conhecimento em estruturas flexíveis, de características renunciáveis, que admite as transições fluidas e contínuas e as formas mistas, não se adapta à rigidez constitucional de discriminação”<sup>111</sup>. Ou seja, para a autora, a discriminação de competência, como corolário do princípio da federação, impõe a existência de conceitos mediante a definição de limites rígidos ao exercício da competência tributária.

No entanto, Luís Eduardo Schoueri critica este argumento. Para o autor, o constituinte teria incorporado expressões fluidas nas regras de competência capazes de provocar conflitos de competência, sustentando seu argumento a partir do disposto no artigo 146, da Constituição Federal e o papel da lei complementar de “*dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios*”. De acordo com o autor, “*fossem os elencos dos artigos 153, 155 e 156 conceitos, então se extrairiam dali seus limites, dispensando-se o emprego da lei complementar*”<sup>112</sup>.

Além disso, o autor também sustenta que, tendo em vista o fato de que o conceito de renda não é unívoco, havendo diversas teorias que buscam lhe dar a devida explicação, não

---

<sup>108</sup> DERZI, Misabel. Legalidade material, modo de pensar tipificante e praticidade no direito tributário. Justiça tributária – 1º Congresso Internacional de Direito Tributário – IBET. São Paulo: Max Limonad, 1998, p. 633.

<sup>109</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito tributário. São Paulo: Saraiva, 2ª Ed., 2012. p. 384.

<sup>110</sup> DERZI, Misabel. Legalidade material, modo de pensar tipificante e praticidade no direito tributário. Justiça tributária – 1º Congresso Internacional de Direito Tributário – IBET. São Paulo: Max Limonad, 1998. p. 635-636.

<sup>111</sup> DERZI, Misabel de Abreu Machado. Direito Tributário, Direito Penal e tipo. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1988, p. 48.

<sup>112</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito tributário. São Paulo: Saraiva, 2ª Ed., 2012, p. 389.

seria possível assumir que, a partir do texto constitucional, seja possível definir o que é renda para fins de tributação no Brasil. Assim, sustenta que argumentos históricos e sistemáticos apontariam para supostas balizas, contudo a indeterminação do termo se verificaria<sup>113</sup>.

Ricardo Mariz de Oliveira tece importantes comentários a este respeito. Em primeiro lugar, tratando de analisar se a Constituição Federal de 1988 teria adotado uma das teorias da renda (mais precisamente a teoria da “renda-produto” e da “renda-acrécimo”), concluiu não haver qualquer confirmação a este respeito. Para o autor, não há qualquer indicação capaz de justificar a afirmação. Veja-se:

*Nas circunstâncias em que surgiu a CF/88 e pelo modo como ela se exprime, não há como dizer que o legislador constituinte tenha adotado uma ou outra corrente, pois não apenas ele não o fez expressamente no texto constitucional, como não há qualquer indicação nos anais da constituinte de que o tema tenha sido discutido e de que uma das correntes tenha sido a escolhida. Vale dizer, para a Constituição, renda em sentido lato – representada pela denominação ‘renda e proventos de qualquer natureza’ – tanto pode ser renda-produto quanto renda-acrécimo.<sup>114</sup>*

Da mesma forma que Luís Eduardo Schoueri, o autor reconhece que o termo renda e proventos de qualquer natureza não é utilizado de maneira unívoca pela Constituição Federal, verificando-se uma polissemia no emprego dos dois vocábulos. Com isso, o Código Tributário Nacional, exercendo a função da Lei Complementar prevista no artigo 146, inciso III, alínea “a” da Constituição Federal de 1988, total relevância na definição do que seja renda<sup>115</sup>.

Ainda a respeito da definição da materialidade do imposto, Victor Borges Polizelli ressalta que os aspectos gerais da noção de renda retratam tão somente o reconhecimento de princípios como o da renda líquida, não sendo possível se inferir nada mais além disso, sob pena de se obscurecer a delegação conferida ao legislador complementar:

*A noção constitucional de renda deve limitar-se a descrever as propriedades e características gerais do termo renda, abdicando-se de construir algum conceito muito específico ou erigir limitações definitivas que decorram da*

---

<sup>113</sup> SCHOUERI, Luis Eduardo. O mito do lucro real na passagem da disponibilidade jurídica para a disponibilidade econômica. In: MOSQUEIRA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexsandro Broedel. (Coord.) *Op. Cit.*, p.p. 245.

<sup>114</sup> OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Fundamentos do Imposto de Renda. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 180-181.

<sup>115</sup> OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Fundamentos do Imposto de Renda. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 181.

*aplicação, em termos abstratos, de princípios constitucionais específicos. Os aspectos gerais da noção constitucional de renda retratam o reconhecimento dos princípios da renda líquida, da realização, da apuração periódica e da monetarização da renda. Até aí se pode chegar na leitura do texto constitucional. Inferir algo além disso é sobrejar o tema da distribuição rígida de competências e implica obscurecer a delegação dada pela própria CF 1988 ao legislador complementar para o trato da matéria.*<sup>116</sup>

Para Gisele Lemke, a mencionada divergência doutrinária se mostra muito mais como uma divergência terminológica do que substancial. A autora aponta que, mesmo aqueles que não concebem um conceito constitucional de renda, acabam, ao menos, concordando a respeito da existência de limites impostos pela própria Constituição Federal, a serem observados pelo legislador ordinário<sup>117</sup>.

Em que pese esta questão terminológica, há um nítido ponto de convergência na doutrina, qual seja, de que o fato econômico que dá ensejo à incidência do imposto é o acréscimo decorrente da aquisição de renda e proventos de qualquer natureza. O Supremo Tribunal Federal, por sua vez, também já se manifestou nesse sentido em oportunidade anterior, nas palavras do Ministro Cunha Peixoto: “*por mais variado que seja o conceito de renda, todos os economistas, financistas e juristas se unem em um ponto: renda é sempre um ganho ou acréscimo patrimonial*”<sup>118</sup>.

### **3.2.2 O acréscimo patrimonial sob a ótica do Princípio da Renda Líquida**

#### **3.2.2.1 O patrimônio em sua acepção dinâmica**

Como visto, o ponto de convergência na doutrina reside no fato de que, para que se tenha renda, é necessário a verificação de acréscimo patrimonial. Mas em que contexto deve o patrimônio do contribuinte ser avaliado? Em outros termos, em que consiste afirmar que o

---

<sup>116</sup> POLIZELLI, Victor Borges. O princípio da realização da renda e sua aplicação no imposto de renda de pessoas jurídicas. 2009. Dissertação (Mestrado em Direito Econômico e Financeiro) - Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2009. doi: 10.11606/D.2.2009.tde-18112011-145517. pp. 84-85. Acesso em: 2019-01-04.

<sup>117</sup> LEMKE, Gisele. Imposto de Renda: Os conceitos de renda e de disponibilidade econômica e jurídica. São Paulo: Dialética, 1998, p. 60.

<sup>118</sup> STF, Recurso Extraordinário 89.791-7/RS, Primeira Turma, Rel. Min. Cunha Peixoto, julgado em 03.10.1978.

contribuinte obteve acréscimo patrimonial e, portanto, deve se sujeitar ao Imposto sobre a Renda?

O patrimônio mostra-se, pois, como o ponto de referência para a resposta deste questionamento. Falar em acréscimo patrimonial, para fins de determinação da renda tributável, importa em considerar o patrimônio antes e depois do aumento, ou seja, “*numa situação relativa situada entre dois momentos de um mesmo patrimônio*”, nas palavras de Ricardo Mariz de Oliveira<sup>119</sup>.

Gisele Lemke destaca que uma das principais funções do patrimônio, em matéria tributária, é a de permitir a averiguação da capacidade contributiva de determinado sujeito. E a capacidade contributiva, por sua vez, representa a possibilidade econômica de colaborar com o financiamento das despesas públicas. Para tanto, é preciso mensurar qual a riqueza manifestada pelo indivíduo. A riqueza, em termos jurídicos, está representada pelo conjunto de direitos patrimoniais da pessoa<sup>120</sup>.

Neste particular, Roberto Quiroga Mosquera também ressalta a importância do patrimônio como índice de tributação de riqueza, uma vez que todos os impostos atingem elementos patrimoniais e se refletem sobre eles. O autor esclarece a importância de diferenciar a tributação do patrimônio, considerado como realidade fática permanente (*i.e.* acepção estática do patrimônio), da tributação que recai sobre a mutação dos elementos do patrimônio (*i.e.* acepção dinâmica do patrimônio).

Na primeira hipótese, busca-se alcançar um determinado elemento mantido pelo sujeito no conjunto de bens e direitos inseridos no âmbito de seu patrimônio. Já na segunda situação, há a pretensão de se alcançar a entrada e a saída de elementos patrimoniais como circulação de riqueza nova. É justamente neste contexto que se afirma que o Imposto de Renda teria o condão de alcançar o patrimônio apenas sob uma perspectiva dinâmica, gravando tão somente a mutação de elementos do patrimônio, na qual se verifique riqueza nova<sup>121 122</sup>.

---

<sup>119</sup> OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Fundamentos do Imposto de Renda. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 38.

<sup>120</sup> LEMKE, Gisele. Imposto de Renda: Os conceitos de renda e de disponibilidade econômica e jurídica. São Paulo: Dialética, 1998, p. 93.

<sup>121</sup> MOSQUERA, Roberto Quiroga. Renda e proventos de qualquer natureza – O imposto e o conceito constitucional. São Paulo: Dialética, 1996, p. 96-97.

<sup>122</sup> O autor também atenta para a importante questão das mutações patrimoniais permutativas e das mutações patrimoniais modificativas. Na primeira, verifica-se a mera substituição de elementos patrimoniais, sem que se

Rubens Gomes de Sousa também demonstrava a importância de se observar o patrimônio, não em sua concepção estática, mas em sua concepção dinâmica. Justamente em decorrência desta concepção dinâmica do patrimônio, é que a noção de renda também deveria se ligar à um elemento temporal, necessário à apuração do efetivo acréscimo tributável<sup>123</sup>.

Da mesma forma, José Artur Lima Gonçalves entende que a verificação do patrimônio inserido dentro de um dado marco temporal é indispensável:

*Trata-se de lapso de tempo compreendido entre (a) um dado marco inicial e (b) um dado marco final. No (a) marco inicial parte-se (a.1) de uma situação prévia, para confronto, e (a.11) começam a ser juridicamente relevantes as entradas e saídas. No (b) marco final, procede-se ao confronto (b.i) entre as entradas e saídas e – juridicamente relevantes – ocorridas no período e (b.ii) entre o saldo do período considerado – que termina neste marco final – e a situação existente no início do período. Sem a noção de período – e tempo – todos os ingressos e saídas perdem qualquer significado comparativo. Em o termo final – que só existe se pressupõe existente um período e um termo inicial – não há corte para processamento do confronto entre ingressos e saídas, que se sucederem em interminável cadeia de fenômenos sem significado.*<sup>124</sup>

Esta concepção é, obviamente, primária, pois se o que se quer tributar é o acréscimo patrimonial, não seria possível admitir a incidência do imposto nos casos em que este acréscimo não se verificar. A comparação do patrimônio em dois momentos distintos é, portanto, indispensável para fins e determinação da renda tributável.

Em que pese primária, contudo, deve ser verificada com cuidado. Conforme ensina Luís Cesar Souza Queiroz, para fins de verificação do acréscimo patrimonial, não é suficiente a simples comparação do valor do patrimônio de uma pessoa em dois momentos diferentes. A noção de período de tempo relativa ao conceito de acréscimo patrimonial não somente indica

---

verifique aumento quantitativo no patrimônio do sujeito. Por outro lado, nas mutações modificativas, verifica-se alteração quantitativa na esfera patrimonial do sujeito, tanto positivamente quanto negativamente. Somente a mutação que tiver como resultado o incremento patrimonial estará inserida no conceito de renda. Ver MOSQUERA, Roberto Quiroga. Renda e proventos de qualquer natureza – O imposto e o conceito constitucional. São Paulo: Dialética, 1996, p. 96-97.

<sup>123</sup> Assim esclarece o autor: “[...] tornou-se insuficiente o processo bíblico de mediação de riqueza pela extensão do patrimônio, estava nascida a idéia de distinguir o capital do rendimento pela atribuição, ao primeiro, de um caráter estático, e ao segundo, de um caráter dinâmico, por isso mesmo, a noção de renda ligou-se um elemento temporal, de que o conceito de capital continuou independente. Capital seria, portanto, o montante do patrimônio encarado num momento qualquer de tempo, ao passo que renda seria o acréscimo do capital entre dois momentos determinados.” SOUSA, Rubens Gomes de. A evolução do conceito de rendimento tributável. Revista de Direito Público, nº 14, São Paulo: Revista dos Tribunais, 1970, p. 340.

<sup>124</sup> GONÇALVES, José Artur Lima. Imposto sobre a renda – Pressupostos Constitucionais. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 183.

dois instantes a serem considerados para a apuração da renda tributável (i.e. termo inicial do período – quando é apurável um certo valor do patrimônio – e o termo final do período – quando é apurado um outro valor do patrimônio). O que se apresenta como necessário, é a consideração dos fatos-acrécimos e dos fatos-decrécimos relevantes, realizados em um certo período, que indicarão a ocorrência ou não de acréscimo patrimonial tributável<sup>125</sup>.

É diante desta perspectiva dinâmica do patrimônio, portanto, que a renda apurada precisar ser necessariamente considerada líquida. A renda bruta, verificada tão somente a partir dos elementos positivos, não é suficiente para a identificação da grandeza passível de tributação. Desta forma, todos os fatos-decrécimos (i.e. despesas, custos, gastos) que se relacionam intrinsicamente com a produção de um dado fato-acrécimo (i.e. receita, ganhos, entradas) precisam ser necessariamente abatidos para que apenas o resultado líquido seja considerado na composição da renda, efetivo fato gerador concreto do Imposto de Renda<sup>126</sup>.

Nesse contexto, as despesas necessariamente dedutíveis passam a exercer papel central na definição de renda para fins tributários.

### ***3.2.2.2 O Princípio da Renda Líquida como extensão do Princípio da Capacidade Contributiva e fundamento para a dedução de despesas necessárias***

A necessidade de dedução de despesas traduz-se no *Princípio da Renda Líquida*. Na doutrina estrangeira, Klaus Tipke o considera como subprincípio da capacidade contributiva. A partir do princípio da renda líquida, autor propõe a seguinte definição de renda:

*Renda é todo acréscimo de valor que habilita o contribuinte a conduzir sua vida privada, a satisfazer suas necessidades particulares. O que o contribuinte aplica em objetivos profissionais não lhe fica disponível para a satisfação dessas necessidades. Portanto, as despesas que o contribuinte faz para objetivos profissionais podem ser deduzidas das bases da tributação (chamando princípio da renda líquida).*<sup>127</sup>

---

<sup>125</sup> QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. Imposto sobre a renda – requisitos para uma tributação constitucional. Rio de Janeiro: GZ, 3ª Ed., 2018, p. 213-215.

<sup>126</sup> LOPES, Roberto Salles. Conceito de renda para fins tributários e IFRS. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2017, p. 169.

<sup>127</sup> TIPKE, Klaus. Princípio de igualdade e idéia de sistema no direito tributário. In: Direito tributário: estudos em homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira. São Paulo: Saraiva, 1994, p. 521.



Juntamente com Joachim Lang, o autor destaca que a renda líquida exigirá a consideração dos fluxos negativos de patrimônio com vistas à apuração do imposto devido, tendo em vista reduzir a capacidade contributiva do contribuinte. Neste contexto, deve o imposto de renda alcançar apenas os rendimentos líquidos, de modo a concretizar o conceito de renda alinhado com a teoria que propõe a noção de renda como acréscimo patrimonial líquido<sup>128</sup>.

Ramon Valdés Costa define capacidade contributiva como “*a possibilidade econômica que tem o indivíduo de contribuir para os gastos públicos destinados a satisfazer as necessidades coletivas*”<sup>129</sup>, o que reflete, portanto, a marca da solidariedade social enquanto conteúdo axiológico do princípio. É o que também suscita Luís Eduardo Schoueri ao definir a capacidade contributiva como parâmetro geral da isonomia tributária, vislumbrando a aplicação indireta do princípio da solidariedade<sup>130</sup>.

Considerando-se que a carga tributária deverá ser repartida de forma isonômica entre os contribuintes, a capacidade contributiva, manifestada em sua concepção subjetiva<sup>131</sup>, deverá ser tomada como medida para fins da justa distribuição do ônus tributário. Nas palavras de Dino Jarach, temos que:

*[...] capacidade contributiva é a potencialidade de contribuir com os gastos públicos que o legislador atribuiu ao sujeito passivo particular. Significa ao mesmo tempo existência de uma riqueza ou em posse de uma pessoa ou em movimento entre duas pessoas e graduação de obrigação tributária, segundo a magnitude da capacidade contributiva que o legislador lhe atribui.*<sup>132</sup>

---

<sup>128</sup> TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. *Direito tributário (Steuerrecht)*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2008, p. 224-225.

<sup>129</sup> COSTA, Ramon Valdés. *Instituciones de derecho tributario*. Buenos Aires: Depalma, 1992, p. 445.

<sup>130</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 317.

<sup>131</sup> A capacidade contributiva possui dois sentidos, quais sejam: (i) sentido objetivo, que limita a tributação somente às situações ou fatos que denotem capacidade contributiva, de modo que aquilo que não revelar capacidade contributiva, não pode ser tributado; e (ii) sentido subjetivo, que faz com que a tributação seja tanto maior, quanto for a capacidade contributiva manifestada pelo sujeito passivo, de modo que os contribuintes que manifestarem menor capacidade contributiva, deverão pagar menos, e aqueles que exteriorizarem uma capacidade contributiva maior, deverão pagar mais. Ver ÁVILA, Humberto. *Contribuições e imposto sobre a renda – estudos e pareceres*. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 219.

<sup>132</sup> JARACH, Dino. *O fato imponível: teoria geral do direito tributário substantivo*. Tradução de Djalma de Campos. *Revista dos Tribunais*, São Paulo, 1989, p. 97.

Sérgio Vasques aponta que, pelo princípio da capacidade contributiva, o imposto deve ser repartido na medida da capacidade que cada um mostre para o suportar. De acordo com o autor, costuma-se apontar que o conteúdo positivo da capacidade contributiva reside na exigência de que o imposto incida sobre manifestações de riqueza e que todas as manifestações de riqueza lhe fiquem sujeitas. Entretanto, o princípio da capacidade contributiva não pode, nem deve ser conduzido à mera exigência de que se tributem meras manifestações de riqueza<sup>133</sup>.

Muito embora a capacidade econômica seja necessária para a verificação da capacidade contributiva, com ela não se confunde. A capacidade econômica é a aptidão de possuir patrimônio e renda em determinados patamares, identificados a partir de manifestações de riqueza, e serve como grande indicador de potencial capacidade contributiva. A capacidade contributiva, por sua vez, somente surge após a análise das características próprias e específicas do sujeito passivo específico, dentro de determinados parâmetros. Somente surge a partir da conformação da inicial capacidade econômica com as necessidades básicas e mínimas do sujeito, seja para sobreviver, viver com dignidade, seja para custear a produção da riqueza<sup>134</sup>.

Um dado imposto não pode, portanto, ser considerado em linha com o princípio da capacidade contributiva simplesmente por incidir sobre manifestações de riqueza. Pelo contrário, somente será possível afirmar que a capacidade contributiva foi observada quando a incidência tributária se dá sobre a riqueza de modo a refletir a força econômica real do contribuinte. É dizer: a capacidade contributiva atua, simultaneamente, como pressuposto e como limite da tributação<sup>135</sup>.

No mesmo sentido podemos destacar a lição de Pedro Manoel Herrera Molina:

*El principio del neto objetivo – consecuencia de la capacidad económica – exige la deducción de los gastos originados por la actividad que genera los ingresos y la integración de las diversas partidas positivas y negativas que*

---

<sup>133</sup> VASQUES, Sérgio. Capacidade Contributiva, Rendimento e Patrimônio. Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT. Belo Horizonte, n. 11, ano 2, set/out. 2004, p. 23-61.

<sup>134</sup> CASTELLANI, Fernando Ferreira. O imposto de renda e as deduções de natureza constitucional. São Paulo: Noeses, 2015, p. 114.

<sup>135</sup> VASQUES, Sérgio. Capacidade Contributiva, Rendimento e Patrimônio. Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT. Belo Horizonte, n. 11, ano 2, set/out. 2004, p. 23-61.

*forman parte de la base imponible, así como de las pérdidas que no hubieran podido compensarse en otros ejercicios.*<sup>136</sup>

Com sustentação nos estudos da doutrina estrangeira sobre o tema, o princípio da renda líquida também foi bem compreendido pela doutrina dominante nacional, atenta para a distinção entre o conceito de renda em sua acepção ampla e os conceitos de receita e patrimônio (i.e. capital). Em estudo feito na década de 50, Rubens Gomes de Sousa já destacava que:

*Em princípio, a dedutibilidade de quaisquer verbas para o efeito de incidência do imposto de renda baseia-se na distinção entre as verbas que constituem encargos da renda e aquelas que constituem emprega, aplicação ou utilização da renda pelo seu titular. [...] Como encargos da renda definem-se, em primeiro lugar e evidentemente, as despesas necessárias à própria percepção daquela. [...] Mas não só essas: importa considerar também como encargos da renda as despesas necessárias à manutenção da integridade do capital. [...] Renda, com efeito, é tão somente aquilo que acresce ao patrimônio de seu titular, num determinado período de tempo, em excesso ao capital empregado e das despesas necessárias à sua produção.[...] A não incidência do imposto, quer sobre as despesas necessárias à produção da renda, quer sobre as despesas (ou sobre as reservas, ainda que não sejam rigorosamente despesas) necessárias à manutenção da integridade do capital, é portanto essencial em todo o sistema de imposto de renda que vise tributar efetivamente a renda, sem extravasar do seu alcance próprio para atingir também o capital.*<sup>137</sup>

Dentro deste contexto, José Luís Bulhões Pedreira também é enfático quanto à necessidade de certos fatos-decréscimos serem considerados para que se alcance o conceito de renda tributável. Para o festejado autor tem-se que:

*IV – o acréscimo patrimonial que se constitui renda tributável é formado pela diferença entre as receitas e os custos necessários para ganhá-las, e é inconstitucional a lei (a) que define como base de cálculo a receita bruta, ou uma porcentagem dessa receita, ou (b) que prescreve a determinação do lucro real computando receitas, porém vedando a dedução de custos necessários para ganhá-las: se a lei ordinária veda a dedução de custos necessários, o tributo não incide apenas sobre renda, mas sobre renda e capital, pois a parte da receita bruta correspondente aos custos necessários é reposição de capital, e não renda.*<sup>138</sup>

---

<sup>136</sup> MOLINA, Pedro Manuel Herrera. *Capacidad económica y sistema fiscal: análisis del ordenamiento español a luz del derecho alemán*. Madri, Marcial Pons, 1998, p. 321.

<sup>137</sup> SOUSA, Rubens Gomes de. Imposto de renda e o seguro dotal. *Revista de Direito Administrativo*. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1957. p. 16-17.

<sup>138</sup> PEDREIRA, José Luiz Bulhões. Imposto de renda – lucro da pessoa jurídica – compensação de prejuízos. *Revista de Direito Administrativo*. Rio de Janeiro: Renovar, 1997, vol. 207. p. 401.

É o que também ensina Ricardo Mariz de Oliveira, ao ressaltar a importância de se auferir a capacidade contributiva do sujeito a partir da verificação do resultado líquido positivo ao término do período de apuração. Vejamos:

*No caso do imposto de renda, o fato gerador corresponde à ocorrência de acréscimo patrimonial, o qual é derivado de uma multidão de fatores positivos (as rendas e os proventos de qualquer natureza, refletidos pelas receitas e pelos rendimentos) e de uma multidão de fatores negativos (os custos, as despesas e outros encargos para gerar os fatores positivos), os quais se conjugam e se unem na formação da universalidade representada pelo resultado líquido desses fatores ao final do período-base fiscal.*

*Neste sentido, o fato tributário somente ocorre se o resultado líquido final for positivo, o qual corresponderá à constatação da ocorrência do fato gerador do IRPJ e da quantificação do mesmo.*

*Destarte, a capacidade contributiva deve estar necessariamente contida dentro desse resultado líquido final e positivo, não sendo possível que a incidência do imposto de renda onere outra parcela do patrimônio que foi aumentado, pois, se fosse assim, haveria um desvio da essência da obrigação tributária, que recairia sobre o patrimônio, e não sobre o aumento sujeito à tributação.*

*Ora, o mesmo raciocínio, desenvolvido quanto ao resultado final positivo, é necessariamente aplicável na microvisão da sua formação, ou seja, deverá ser aplicado a cada fator positivo que contribuiu para a sua formação, pois, se estes forem acrescidos ao resultado final antes de existirem efetivamente, o resultado final será falso na razão direta dos fatores positivos ainda inexistentes, tanto quanto seria falso se fatores negativos já existentes não fossem levados em consideração na medição do acréscimo patrimonial real do período.<sup>139</sup>*

O conceito de renda como acréscimo patrimonial líquido pressupõe, portanto, a tributação do resultado líquido disponível. Em outras palavras, o imposto somente deverá incidir sobre a parcela que permanece com o contribuinte depois de deduzidas as despesas necessárias para obter os rendimentos e para proteger e manter sua fonte produtora. É por esta razão que Humberto Ávila esclarece que o conceito de renda está vinculado ao conceito de despesa, já que estes possuem uma relação de causalidade no sentido de que o lucro posterior é resultado de despesas anteriores<sup>140</sup>. Como bem ensina o autor, “aquilo que foi perdido para a obtenção da renda não é renda”<sup>141</sup>.

---

<sup>139</sup> OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Reconhecimento de receitas – questões tributárias importantes (uma nova noção de disponibilidade econômica?). In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexandre Broedel (Coords.). Controvérsias jurídico-contábeis: (aproximações e distanciamentos), 3º volume. São Paulo: Dialética, 2012. p. 310.

<sup>140</sup> Nesse sentido, o autor destaca: “Pois bem, se renda é acréscimo patrimonial e acréscimo patrimonial é resultado líquido disponível que pressupõe a dedução de despesas necessárias à manutenção e à proteção da

Esta afirmação fica ainda mais clara quando se analisa o procedimento de apuração do Imposto de Renda através da sistemática do Lucro Real. De forma bastante resumida, sabe-se que na apuração do lucro tributável sob esta modalidade de apuração, o ponto de partida é o resultado contábil da entidade, apurado a partir do confronto entre receitas e despesas incorridas no período. Na eventualidade de as receitas superarem as despesas, temos configurada a existência de lucro contábil ou lucro líquido. Ocorre que para se obter o Lucro Real, este lucro contábil, ponto de partida para a apuração do imposto devido, estará sujeito aos ajustes definidos pela legislação (as chamadas adições e exclusões ao lucro líquido).

Quando se fala, portanto, que uma despesa é dedutível, significa dizer que ela reduziu o lucro líquido adequadamente e, portanto, seu cômputo deve ser convalidado. Contudo, quando se diz que uma despesa é indedutível para fins de apuração do imposto, diz-se que esta despesa reduziu o lucro líquido inadequadamente, de modo que seu impacto deverá ser anulado mediante adição desta despesa ao próprio lucro líquido. Por ser capaz de erodir a base tributável do imposto (diminuição da renda), a adição da despesa indedutível, será o mecanismo usado para garantir o desfazimento do impacto que a despesa teve no lucro líquido.

Por esta razão, Luís Cesar Souza de Queiroz diz ser errônea a tese de que existe um conceito de renda que independa da existência de certos fatos-decréscimos, e que tais fatos-decréscimos apenas serviriam para fins de *ajustar* (i.e. deduzir, subtrair, diminuir) o valor da renda. Na concepção do autor, o uso das expressões *despesas dedutíveis* ou *fatos-decréscimos dedutíveis* somente pode ser aceito com o seguinte sentido: “*de despesas ou fatos-decréscimos que devem necessariamente ser deduzidos do montante de fatos-acréscimos com o objetivo de formar o conceito de renda e proventos de qualquer natureza*”<sup>142</sup>.

Se as despesas informam a definição de renda, não seria possível afirmar, por exemplo, que a dedução de despesas necessárias consiste em uma espécie de benefício fiscal e que, por esta razão, decorre da discricionariedade do legislador, devendo ser interpretadas

---

*fonte produtora, não se pode apartar o conceito de renda dos conceitos de despesa e de custo*”. Ver: ÁVILA, Humberto. Conceito de renda e compensação de prejuízos fiscais. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 43-44.

<sup>141</sup> ÁVILA, Humberto. IRPJ e as despesas com programas de repactuação de previdência complementar: Inaplicabilidade da limitação legal para dedutibilidade. In: Contribuições e Imposto sobre a Renda – estudos e pareceres. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 216.

<sup>142</sup> QUEIROZ, Luis Cesar Souza de. Imposto sobre a renda – Requisitos para uma tributação constitucional. Rio de Janeiro: GZ Editora, 2018, 3ª. Ed., p. 228.

restritivamente<sup>143</sup>. Muito pelo contrário, a dedução de despesas necessárias é uma exigência do próprio princípio da renda líquida, integrando a definição de renda. As palavras de Luís Eduardo Schoueri e Guilherme Galdino são claras nesse sentido:

*A dedução de despesas necessária não é benefício; é exigência do Princípio da Renda Líquida. A dedutibilidade de despesas não reduz o valor do imposto, senão faz que se tribute a renda líquida (disponível), ao invés de receita bruta, consoante impõe o princípio da capacidade contributiva. Não por outra razão a jurisprudência alemã recusou a interpretação que atribuía à dedução de despesas empresariais o ‘caráter de vantagem fiscal injustificada’. A dedução de despesas é concretização do princípio da renda líquida e deriva da ideia de conexão, causalidade (Veranlassungsprinzip), entre uma operação econômica final e as aquisições sem as quais ela não seria possível e, conseqüentemente, também não a renda dela auferida.*<sup>144</sup>

A renda líquida, portanto, revela-se como uma expressão manifesta do princípio da capacidade contributiva e visa preservar a existência e o desenvolvimento da entidade. Nota-se, portanto que há um núcleo mínimo de direitos que a dedução de despesas busca proteger, sendo valiosas as lições de Ricardo Lobo Torres a respeito da proteção de direitos fundamentais no contexto da tributação.

Segundo o autor, “*o poder de tributar nasce no espaço aberto pelos direitos humanos e por eles é totalmente limitado*”, de modo que “*o Estado exerce o seu poder tributário sob a permanente limitação dos direitos fundamentais e suas garantias constitucionais*”<sup>145</sup>. A partir da ideia de que o tributo representa o preço da liberdade, o autor afirma que a capacidade contributiva “*nada mais é que o espaço jurídico aberto pelos direitos fundamentais para a tributação, nomeadamente para a exercida sobre o direito de propriedade e o direito de livre exercício da profissão*”<sup>146</sup>.

---

<sup>143</sup> Nesse sentido, ver, por exemplo, as seguintes decisões exaradas no âmbito do STF: Recurso Extraordinário 684.167/PR, Rel. Min. Luiz Fux, decisão monocrática proferida em 28.05.2012; Agravo de Instrumento 746.915/RJ, Rel. Min. Dias Toffoli, decisão monocrática proferida em 25.05.2012.

<sup>144</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo; GALDINO, Guilherme. Dedutibilidade de despesas com atividades ilícitas. In: ADAMY, Pedro Agustin; NETO, Arthur M. Ferreira (Coords.) Tributação do ilícito. Estudos em comemoração aos 25 anos do Instituto de Estudos Tributários – IET. São Paulo: Malheiros, 2018, p.186.

<sup>145</sup> TORRES, Ricardo Lobo. Tratado de direito constitucional financeiro e tributário – os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia. Rio de Janeiro: Renovar, vol. III, 1999, p.4.

<sup>146</sup> TORRES, Ricardo Lobo. Tratado de direito constitucional financeiro e tributário – valores e princípios constitucionais tributários. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 303.

Ou seja, o Sistema Constitucional Tributário, dentro deste contexto, seria mero reflexo das disposições associadas aos direitos fundamentais previstos pela Constituição, cabendo ao legislador preservar este núcleo fundamental de direitos, sob pena de, mediante a restrição ou mesmo a vedação da dedução de despesas, tributar valores que não representem efetivo acréscimo patrimonial para o sujeito passivo, comprometendo, assim, a existência digna e o desenvolvimento do sujeito. Com isso, inegável a conclusão de que a tributação passa a ser informada por importantes vetores como a dignidade humana e a proteção da liberdade e da propriedade.

Com isso, a primeira grande reflexão que se faz é que ninguém poderá contribuir para o financiamento do Estado enquanto não puder garantir sua própria existência. Da mesma forma, ninguém poderá contribuir caso o ônus seja tão pesado a ponto de desencorajar ou até mesmo impedir a manutenção ou o desenvolvimento da riqueza. Sempre haverá limites mínimos e máximos à tributação, sendo que potenciais restrições à dedutibilidade de despesas não poderão, obviamente, impedir a concretização destes direitos.

Deste modo, os montantes recebidos pelo contribuinte e posteriormente consumidos na preservação de seu núcleo de direitos fundamentais não acarretam qualquer mutação capaz de sugerir a existência de acréscimo patrimonial, uma vez que representam mero ingresso, incapaz de denotar a existência de capacidade contributiva<sup>147</sup>. Mais uma vez, vale lembrar: a capacidade contributiva só se manifesta a partir do momento em que se considera coberto o mínimo necessário à realização de direitos fundamentais<sup>148</sup>.

Com isso, impõe-se a proteção do chamado mínimo existencial, assim como, da mesma forma, impõe-se a vedação da utilização do tributo com efeito confiscatório. Como ensina Ricardo Lobo Torres: “*a capacidade contributiva começa além do mínimo necessário à existência humana digna e termina aquém do limite destruidor da propriedade*”.<sup>149</sup>

### **3.2.2.3 Mínimo existencial e o não-confisco**

---

<sup>147</sup> MOSQUERA, Roberto Quiroga. Renda e proventos de qualquer natureza – o imposto e o conceito constitucional. São Paulo: Dialética, 1996, p. 126.

<sup>148</sup> MOLINA, Pedro Manuel Herrera. *Capacidad Económica y Sistema Fiscal*. Madri: Marcial Pons, 1998, p.121.

<sup>149</sup> TORRES, Ricardo Lobo. Tratado de direito constitucional financeiro e tributário – os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia. Rio de Janeiro: Renovar, 1999, p. 163-164.

Como já tratado no presente trabalho, a tributação pelo Imposto de Renda não pode comprometer a realização de direitos fundamentais do contribuinte. Assim, somente se admite a existência de capacidade contributiva acima de determinados níveis mínimos de riqueza, necessários à efetivação destes direitos fundamentais. Logo, nem toda riqueza auferida será apta para configurar acréscimo patrimonial já que aquela parcela consumida com o objetivo de satisfazer direitos básicos deve ser preservada.

Dentro deste contexto, destacam-se as lições de Klaus Tipke:

*O princípio da capacidade contributiva atinge apenas a renda disponível para o pagamento dos impostos. A base de cálculo deve ser reduzida também por aquilo que o cidadão forçosamente tiver que gastar para fins privados. Nenhum imposto pode entrar no mínimo existencial. A capacidade contributiva termina, de todo o modo, onde começa o confisco que leva à destruição da capacidade contributiva.<sup>150</sup>*

A proteção deste núcleo mínimo é tão relevante que Ricardo Lobo Torres lhe confere *status* de imunidade constitucional (*status negativus*) tendo em vista a impossibilidade de o Estado invadir tal esfera de liberdade do cidadão, representada por seu direito à subsistência<sup>151</sup>. Da mesma forma, Regina Helena Costa, também trata a parcela da renda auferida para fins de satisfação do mínimo existencial como uma imunidade, inserida mais precisamente no campo das imunidades ontológicas:

*Em síntese, há casos em que existe imunidade porque, a despeito da existência de capacidade econômica, ausente está a capacidade de contribuir: é o caso das imunidades ontológicas (v.g., imunidade recíproca). Em outras hipóteses, não obstante possa ser verificada a existência de capacidade contributiva, a possibilidade de tributá-la, por via de impostos, cede ante a opção constitucional de preservação de outros valores – políticos, sociais, econômicos. Acresça-se que, em relação às imunidades ontológicas, é indiferente que a sua previsão seja suprimida do Texto Fundamental, por se escorarem em princípios constitucionais e configurarem hipóteses nas quais a competência tributária não pode ser exercida, em face da ausência de capacidade contributiva.<sup>152</sup>*

---

<sup>150</sup> TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. Justiça fiscal e o princípio da capacidade contributiva. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 45.

<sup>151</sup> TORRES, Ricardo Lobo. Tratado de direito constitucional financeiro e tributário – os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia. Rio de Janeiro: Renovar, 1999, p. 164-165.

<sup>152</sup> COSTA, Regina Helena. Imunidades tributárias – Teoria e análise da jurisprudência do STF. São Paulo: Malheiros, 2000, p. 90.



Neste contexto, o indispensável abatimento de despesas implica, justamente, na proteção do conteúdo essencial de direitos fundamentais assegurados aos contribuintes pela Constituição Federal. Desta forma, como a tributação não deve comprometer a realização de direitos fundamentais, deve-se reconhecer que somente há capacidade contributiva a partir de um dado nível de riqueza necessário à efetivação de tais valores.

Daí a necessidade de, no âmbito das pessoas físicas, por exemplo, proteger-se o mínimo existencial do contribuinte, preservando-se o atendimento de suas necessidades vitais básicas ou a preservação da existência com dignidade, da própria pessoa ou de sua família, sendo correto dizer, portanto, que apenas surgirá capacidade contributiva relativamente ao Imposto de Renda quando alguém for titular de um montante de riqueza que ultrapasse os limites do mínimo existencial<sup>153</sup>.

Relativamente às pessoas jurídicas, a lógica do mínimo existencial também lhes é aplicável. Contudo, outros critérios também precisam ser observados para a determinação do âmbito de proteção de seus direitos fundamentais, ganhando especial relevância o *direito à propriedade* e o *direito ao livre exercício de atividade econômica*, visando a preservação da atividade produtiva desempenhada pela empresa.

Bruno Capelli Fulginiti, firmado nas lições de Humberto Ávila, destaca que o conteúdo essencial do direito à propriedade envolve a liberdade econômica sobre a utilização e disposição da propriedade, o que sustenta o entendimento de que seu conteúdo essencial não passa apenas pela proteção do mínimo existencial indispensável à sua manutenção, mas envolve também aquele âmbito necessário ao desenvolvimento da propriedade privada, apesar da tributação. Com isso, revela-se mandatório garantir a dedução daquelas despesas indispensáveis, não somente à manutenção da fonte produtora, mas também ao seu desenvolvimento econômico<sup>154</sup>.

Ou seja, sob tal ótica, a tributação não pode atingir (i) aqueles rendimentos aplicados no atendimento e ao regular funcionamento da empresa, e (ii) aqueles aplicados na obtenção da renda ou na manutenção da fonte produtora. Esta parcela de riqueza deve necessariamente

---

<sup>153</sup> QUEIROZ, Luis Cesar Souza de. Imposto sobre a renda – Requisitos para uma tributação constitucional. Rio de Janeiro: GZ Editora, 2018, 3ª. Ed., p. 233.

<sup>154</sup> FULGINITI, Bruno Capelli. Deduções no Imposto de Renda: Fundamento normativo e controle jurisdicional. São Paulo: Quartier Latin, 2017, p. 73-74.

ser excluída da tributação pois, caso contrário, poderá implicar na absorção total ou substancial da propriedade privada.

Adicionalmente, o direito de propriedade também impõe a liberdade de ação pessoal no âmbito do direito patrimonial exercido, não se confundindo com a simples subsistência do bem. Assim, o direito de propriedade envolveria, também, a liberdade econômica sobre a utilização e a disposição da propriedade, de modo a conferir uma maior abrangência na proteção do direito, que também abrangeria as oportunidades de mercado, a rentabilidade, as modalidades de fruição das propriedades e os dividendos dos acionistas<sup>155</sup>.

O direito à liberdade de exercício de atividade econômica, por sua vez, consiste na *liberdade de organização* e a *liberdade de direção da empresa*, liberdades, estas, que são pressupostos de uma ordem econômica que consagra a livre iniciativa. A liberdade de exercício de atividade econômica, neste contexto, pressupõe autonomia de escolha com relação ao que fazer e a como fazer e, neste contexto, tais direitos não podem ser arbitrariamente restringidos. Nesta linha, Bruno Capelli Fulginiti afirma que a dedução de despesas, como já afirmado anteriormente, não poderá ser considerada como um ato de graciosidade do legislador. Todavia, da mesma forma, o direito à dedução não poderá ser entendido como um direito absoluto do contribuinte já que sua adequada conformação dependerá dos parâmetros definidos pelo legislador infraconstitucional<sup>156</sup>.

O princípio da renda líquida, portanto, é mero reflexo destes vetores principiológicos, que visam assegurar que a tributação não inviabilize a manutenção digna do sujeito passivo, assim como seu desenvolvimento pleno. Revela-se um nítido mecanismo de proteção do conteúdo essencial de direitos fundamentais, no sentido de garantir que a dedutibilidade deve ser estendida não apenas para despesas reconhecidamente necessárias à manutenção da propriedade (i.e. fonte produtiva), mas, também, para as despesas que viabilizam o desenvolvimento e a continuidade da atividade empresarial.

Se por um lado a proteção do mínimo existencial impõe a dedução das despesas (i) incorridas com o intuito de preservação da subsistência da empresa e (ii) incorridas com o intuito de desenvolvimento da atividade empresarial (i.e. produção contínua de riqueza), por

---

<sup>155</sup> FULGINITI, Bruno Capelli. Deduções no Imposto de Renda: Fundamento normativo e controle jurisdicional. São Paulo: Quartier Latin, 2017, p. 73-74.

<sup>156</sup> FULGINITI, Bruno Capelli. Deduções no Imposto de Renda: Fundamento normativo e controle jurisdicional. São Paulo: Quartier Latin, 2017, p. 75.

outro lado, temos que sua vedação poderá sugerir uma potencial prática confiscatória por parte do legislador. Sobre o tema, Ricardo Lobo Torres esclarece que “*confiscatório é o tributo que aniquila a propriedade privada, atingindo-a em sua substância e essência*”. Na concepção do autor, “*confiscatório é o tributo desproporcional ou o que não se mantém no quadro da razoabilidade*”<sup>157</sup>. Trata-se do princípio da proibição do efeito de confisco, previsto no artigo 150, inciso IV, da Constituição Federal, e que exterioriza a necessidade de um limite máximo para a pretensão tributária<sup>158</sup>.

Contudo, não há no texto constitucional balizamento seguro para se afirmar, com exatidão, em que momento a tributação recai sobre o contribuinte de modo a se verificar a ocorrência do confisco. Luís César Souza de Queiroz, observa que a expressão *tributo com efeito de confisco* possui boa dose de imprecisão, porém, há certo consenso quanto ao seu sentido nuclear. O autor define que confiscatório é o tributo que ofende o direito de propriedade pelo fato de ser tão elevado ao ponto de implicar a própria destruição desse direito ou mesmo conferir tendência para tal.

Considera-se, portanto, que há efeito de confisco no tributo por violação da liberdade de exercício de uma atividade produtiva, quando a carga tributária é tão elevada a ponto de inviabilizar a prática de atividades econômicas<sup>159</sup>. O confisco pode se dar não somente sobre a propriedade, mas também sobre a perspectiva empresarial e até em relação ao exercício de uma atividade econômica qualquer<sup>160</sup>.

Nas palavras de Humberto Ávila, confiscar significa aniquilar a eficácia mínima dos princípios da proteção da propriedade e da liberdade em favor da tributação. O que se proíbe, portanto, é o excesso, o exagero por parte do legislador na definição da materialidade tributária. A proibição de excesso, na concepção do autor, está presente em qualquer contexto no qual um direito fundamental esteja sendo restringindo, de modo a impedir que a realização

---

<sup>157</sup> TORRES, Ricardo Lobo. Tratado de direito constitucional financeiro e tributário – os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia. Rio de Janeiro: Renovar, 1999, p. 132.

<sup>158</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito tributário. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 487.

<sup>159</sup> QUEIROZ, Luis Cesar Souza de. Imposto sobre a renda – Requisitos para uma tributação constitucional. Rio de Janeiro: GZ Editora, 2018, 3ª. Ed., p. 75.

<sup>160</sup> DUTRA, Micaela Dominguez. Vedação ao confisco e repercussão geral. In: GOMES, Marcus Lívio; VELLOSO, Andrei Pitten (Orgs.). Sistema Constitucional Tributário – Dos fundamentos teóricos aos *hard cases* tributários - Estudos em homenagem a Luiz Fux. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014, p. 118-119.

de uma regra ou princípio constitucional implique na restrição de um direito fundamental que seria capaz de lhe retirar um mínimo de eficácia<sup>161</sup>.

Contudo, quando este excesso restará configurado? Esta é uma questão que dificilmente será respondida de forma objetiva. Renato Lopes Becho chama atenção para este ponto, observando a relação do confisco com a tributação exagerada, reconhecendo, no entanto, a dificuldade de se verificar sua ocorrência efetiva. Vejamos:

*Como os entes competentes para instituir tributos podem utilizá-lo com efeito confiscatório? Editando leis que criem ou alterem as exações já existentes, em intensidades que transfiram o bem ou a riqueza tributada inteiramente ou quase inteiramente para o Estado. Se houver uma tributação nesse sentido, tal exação negará o direito de propriedade e de livre iniciativa econômica, contrariando as ordens constitucionais. Mas qual é a intensidade na tributação que a torne inconstitucional? Em outras palavras, qual a medida para se saber que uma lei tributária tem efeito confiscatório? A Constituição Federal de 1988 não define e nem deveria definir quais são esses limites, pois não é função da Carta Máxima dar definição de seus termos. O intérprete terá que localizar, dentro do conjunto normativo, que é o sistema jurídico, o que seja uma tributação confiscatória. Serão apenas as alíquotas de 100% ou próximas desse número que podem ser confiscatórias? A realidade não afiança essa assertiva, pois, em nosso ordenamento jurídico, há tributos com alíquotas superiores a 100%, como as incidentes sobre cigarros, que não foram declarados inconstitucionais.<sup>162</sup>*

Em que pese esta dificuldade metodológica para definir o que é confiscatório ou não, sabe-se que, na eventualidade de o legislador tributário vedar ou mesmo limitar a dedução de despesas na apuração do Imposto de Renda, seria possível sugerir a existência de efeito confiscatório se, diante de uma determinada situação particular, se verificasse um excesso por parte do legislador, de modo a comprometer a manutenção e o desenvolvimento da fonte produtora. Impedir ou mesmo limitar a dedução de uma despesa essencialmente necessária à preservação de direitos fundamentais consiste em ampliar indevidamente a parcela da riqueza sujeita à tributação pelo Imposto de Renda o que, além de afetar o mínimo existencial, pode sugerir uma tributação confiscatória. Qualquer análise nesse sentido, contudo, demandaria o estudo pontual de um dado caso concreto.

Fica evidente, à esta altura, que a observação de todos estes fatores traz uma maior abrangência e assertividade ao princípio da renda líquida.

---

<sup>161</sup> ÁVILA, Humberto. Conceito de renda e compensação de prejuízos fiscais. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 19.

<sup>162</sup> BECHO, Renato Lopes. Lições de direito tributário - Teoria Geral e Constitucional. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 422.

### 3.2.2.4 *A concretização do Princípio da Renda Líquida pelo legislador infraconstitucional e a necessidade de limitação da dedutibilidade de despesas*

Tomando por base todas estas observações, o que poderia justificar a imposição de limites à dedução de despesas necessárias à preservação de direitos fundamentais, ou mesmo sua total vedação? Se a capacidade contributiva, expressa no princípio da renda líquida, exige que o legislador infraconstitucional admita a dedução de despesas que assegurem a realização destes direitos, como justificar, por exemplo, o regime de dedução de *royalties* que, além de limitar quantitativamente a despesa dedutível, ainda impõe hipótese de sua total vedação?

De fato, a concretização do princípio da renda líquida deverá ser promovida pelo legislador infraconstitucional, já que a Constituição Federal não teria o condão de dar o devido fechamento das situações em que a despesa seja efetivamente dedutível. Deixar a definição a cargo da subjetividade, tanto do contribuinte, como da administração pública, muito provavelmente implicaria em abusos interpretativos dos dois lados.

O fechamento das situações ensejadoras da dedutibilidade, contudo, pode gerar certa polêmica na eventualidade de a liberdade usada pelo legislador infraconstitucional não se amoldar às diretrizes trazidas pelo Sistema Constitucional Tributário. É o que advertem Klaus Tipke e Joachim Lang:

*[...] o flanco aberto do princípio da liquidez subjetiva, o que deve ser compreendido sob despesas privadas inevitáveis ou cogentes, só o legislador pode realmente fechar mesmo com um consistente sistema de regramentos a capacidade contributiva subjetiva. Uma polêmica sobre os limites constitucionais ao princípio de liquidez subjetiva poderia se revelar infundável.*<sup>163</sup>

Faz-se importante, desde já, ressaltar que essa liberdade do legislador para conformação das hipóteses de dedução no âmbito do Imposto de Renda, diga-se, já nasce limitada constitucionalmente pelos direitos fundamentais<sup>164</sup> e, neste ponto, sua atuação deve, sempre que possível, buscar sua concretização, pautando-se no princípio da renda líquida.

---

<sup>163</sup> TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. Direito tributário (*Steuerrecht*). Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2008, p. 493-494.

<sup>164</sup> ÁVILA, Humberto, Teoria da igualdade tributária. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 180.

Na legislação ordinária, vale dizer, o princípio foi devidamente refletido a partir do artigo 47, da Lei 4.506/64<sup>165</sup>. O dispositivo em questão disciplina a chamada regra geral de dedutibilidade de despesas, cujo raciocínio central envolve a materialização do próprio princípio da renda líquida ao partir da premissa de que todas as despesas necessárias deverão ser consideradas dedutíveis, desde que, nos termos da lei, sejam necessárias, usuais ou normais à atividade desenvolvida pela empresa. Em que pesem eventuais discordâncias de julgamento sobre o que seja necessário, usual ou normal à atividade da empresa, questão que não se pretende explorar no presente trabalho, em linhas gerais, o dispositivo seria apto para permitir a concretização do princípio da renda líquida, como vertente da capacidade contributiva.

É importante lembrar a lição de Humberto Ávila, para quem, sempre que os tributos forem instituídos com o fim preponderante de obter receitas (finalidade fiscal), o critério de diferenciação entre os demais contribuintes será a capacidade contributiva<sup>166</sup>. Esta máxima encontra-se expressa no §1º, do artigo 145, da Constituição Federal, que determina que “*sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte*”.

Por isso, o princípio da capacidade contributiva é tradicionalmente concebido como o grande princípio fundamental da justiça tributária, funcionando como o critério fundamental de concretização da isonomia tributária, na medida em reparte a carga tributária de acordo com capacidade contributiva manifestada por cada contribuinte. É o que retrata, por exemplo, Joxe Mari Aizega Zubillaga:

*La construcción conceptual del principio ha soportado diversos avatares que van desde los titubeos iniciales, su apogeo y posterior crisis (en expresión del profesor PALAO TABOADA), a la reinterpretación del propio concepto. Llegando a la situación presente, en la que teniendo en cuenta la normativización constitucional y la interpretación del Tribunal Constitucional es posible identificar la función real de este principio como fundamento de justicia de los tributos.*<sup>167</sup>

---

<sup>165</sup> “Art. 47. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e a manutenção da respectiva fonte produtora. § 1º São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa. §2º As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa. [...]”

<sup>166</sup> ÁVILA, Humberto. Teoria da igualdade tributária. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 165.

<sup>167</sup> ZUBILLAGA, Joxe Mari Aizega. *La utilización extrafiscal de los tributos y los principios de justicia tributaria*. Bilbao: Servido Editorial de La Universidad del País Vasco, 2001, p. 122.

Contudo, nem sempre a capacidade contributiva se mostrará suficiente para se promover justiça. A possibilidade de graduação do tributo conforme a capacidade contributiva pressupõe, obviamente, que se tenha como hipótese de incidência uma situação efetivamente reveladora de tal capacidade. Observe-se, porém, que a expressão contida no texto constitucional “*sempre que possível*” admite que o princípio será realizado apenas de acordo com as possibilidades técnicas de cada espécie tributária e cada situação posta.

É neste contexto que a verificação de práticas abusivas e fraudulentas pode afetar diretamente a verificação da real capacidade contributiva do contribuinte. Em outras palavras, a adequação da carga tributária com relação às particularidades dos contribuintes pode se apresentar inócua frente ao seu comportamento lesivo no sentido de, por exemplo, abusar de formas contratuais, utilização de estruturas societárias vazias, utilizadas com o único intuito de reduzir a tributação. Este é um problema bastante comum no contexto da chamada Sociedade de Risco<sup>168</sup>.

Ora, em um contexto como este, nada mais razoável do que proteger a arrecadação mediante a limitação da dedução de despesas usadas para erodir a base de tributação do Imposto de Renda. Este tipo de mecanismo, vale notar, foi utilizado através das chamadas regras de subcapitalização (*thin-capitalization rules*), regida pela Lei 12.249/10, que visam limitar dedução de despesas com juros incorridas em função da celebração de mútuo entre subsidiária brasileira e controladora estrangeira. A norma em questão, sob a perspectiva de coibir abusos perpetrados mediante o endividamento abusivo de empresas, buscou restringir a dedução de despesas com juros prescrevendo, portanto, uma norma antielisiva específica<sup>169</sup>.

---

<sup>168</sup> Conforme leciona o Professor Ricardo Lobo Torres, “*a sociedade de risco se caracteriza por algumas notas relevantes: a ambivalência, a insegurança, a procura de novos princípios e o redesenho do relacionamento entre as atribuições do Estado e da própria sociedade.*” (TORRES, Ricardo Lobo. Tratado de Direito Constitucional, Financeiro e Tributário: Valores e Princípios Constitucionais Tributários. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. v. II. p. 177). Ao analisar as características da Sociedade de Risco, Sergio André Rocha, ancorado nas lições do próprio Professor Ricardo Lobo Torres, destaca que “*outras características da Sociedade de Risco são a insegurança, a indeterminação e a incerteza que cobrem as relações humanas e seu meio exterior, as quais trazem consigo a paralização comportamental do homem diante do que lhe é estranho. (...) Os traços da Sociedade de Risco acima apontados, ambivalência e insegurança, trazem a necessidade de buscar novos princípios para a fundamentação do ordenamento jurídico e das relações entre Estado e sociedade, espaço que é preenchido por princípios como o da solidariedade, o da transparência, da proporcionalidade da ponderação, da tolerância e da responsabilidade*”. Ver ROCHA, Sergio André. Tributação Internacional. 1. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2013. p. 21-22.

<sup>169</sup> Alberto Xavier esclarece que “*as chamadas cláusulas especiais antielisivas não passam da tipificação a posteriori, por lei, de certos atos ou negócios jurídicos que a experiência revelou serem utilizados como forma anteriormente não prevista em lei de obter resultados equivalentes aos dos atos tributados, socorrendo-se*

É justamente aqui que se insere o regime de dedutibilidade das despesas com *royalties*. Como mencionado no início deste trabalho, a limitação da dedutibilidade de tais despesas teve como objetivo principal acabar com os planejamentos abusivos e fraudes praticadas por grupos transnacionais envolvendo o licenciamento de intangíveis. A tributação mais gravosa dos contratos de licenciamento buscava combater práticas indesejadas pelo legislador, que optou por limitar a dedução ao teto máximo de 5% da receita líquida do produto fabricado ou vendido a partir do intangível licenciado e, ainda, vedar pagamento de *royalties* entre subsidiária brasileira e seus sócios.

Diante da evidenciação deste fato, concordamos com Hugo de Brito Machado, no sentido de que o legislador possui plena liberdade para estabelecer regras de determinação do montante da renda visando evitar práticas fraudulentas e, inclusive, abusivas, no intuito de eliminar os efeitos nefastos da redução indesejada da base tributável. Nesse sentido, vejamos:

*Admite-se, contudo, a liberdade do legislador para estabelecer normas reguladoras da determinação do montante da renda, tendentes a evitar práticas fraudulentas. Não pode ele, no entanto, sob esse pretexto, criar ficções legais absolutas. Também não pode, de qualquer outro modo, regular de tal forma a determinação da base de cálculo do imposto, que este termine por ser devido sem que tenha ocorrido o fato renda, vale dizer, acréscimo patrimonial.*<sup>170</sup>

Neste contexto, citando Brandão Machado, o autor elucida que a liberdade do legislador para prescrever a indedutibilidade de certas despesas vai até o ponto em que as regras sobre ajustes da renda não desnature o próprio conceito de renda, chamando atenção para o fato de que a legislação poderá restringir a dedutibilidade de despesas que possam acobertar práticas evasivas, fraudulentas ou não<sup>171</sup>.

Ainda que estas normas admitam certa margem de discricionariedade legislativa, ainda assim, não poderá se afastar completamente da capacidade contributiva. Se o objetivo de normas como a que prevê a dedutibilidade de *royalties* é proteger a arrecadação tributária e garantir que o Imposto de Renda seja recolhido na adequada manifestação da capacidade contributiva, então, a imposição de eventuais limites deve considerar o fato de que, ao menos

---

*frequentemente de presunções ou ficções legais*”. Ver XAVIER, Alberto. Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva. São Paulo: Dialética, 2002, p. 85.

<sup>170</sup> MACHADO, Hugo de Brito. A supremacia constitucional e o imposto de renda. In: Imposto de renda: conceitos, princípios, comentários. São Paulo, Atlas, 1996, p. 47.

<sup>171</sup> MACHADO, Hugo de Brito. A supremacia constitucional e o imposto de renda. In: Imposto de renda: conceitos, princípios, comentários. São Paulo, Atlas, 1996, p. 47.



parte desta despesa seja necessária à manutenção da fonte produtora e ao seu adequado desenvolvimento econômico. Desconsiderar esta particularidade, implica em ruptura com o princípio da renda líquida.

Desta forma, conclui-se, ainda que preliminarmente, que as limitações impostas às despesas com *royalties*, podem ser facilmente justificadas diante do interesse legítimo do Estado de preservar a arrecadação tributária e evitar a erosão da base tributável do Imposto de Renda no Brasil. Contudo, diante da imposição de um limite quantitativo máximo (5% da receita líquida de venda do produto fabricado ou vendido) surge a questão de saber em que medida a utilização de coeficientes fixos de dedutibilidade passam a violar a capacidade contributiva.

#### **4 A IMPOSIÇÃO DE COEFICIENTES FIXOS DE DEDUÇÃO E OS LIMITES DO LEGISLADOR TRIBUTÁRIO**

##### ***4.1 A imposição do teto de dedução de 5%: Uma questão de praticabilidade e simplificação tributária***

O princípio da igualdade é considerado um dos princípios mais valiosos e importantes do sistema jurídico brasileiro. Como ensina Ricardo Lobo Torres, a igualdade se positiva a nível de princípio constitucional e se faz presente em todos os princípios, sejam os fundamentais do Estado Democrático de Direito (dignidade humana, soberania, livre iniciativa, cidadania e pluralismo democrático), sejam os vinculados a valores específicos como a liberdade (proibições de desigualdade), a justiça (capacidade contributiva e custo/benefício) e a segurança jurídica (legalidade, retroatividade, anterioridade)<sup>172</sup>.

Conforme lições de Humberto Ávila, nosso ordenamento jurídico protege a igualdade em suas duas acepções, a igualdade perante a lei (ou formal) e a igualdade na lei (ou material). A igualdade formal garante a aplicação uniforme da lei, ou seja, os cidadãos e contribuintes em particular devem ter o mesmo tipo de aplicação da lei, sem qualquer forma de diferenciação. Quando a Constituição Federal de 1988 declara, em seu artigo 5º, que todos

---

<sup>172</sup> TORRES, Ricardo Lobo. Tratado de direito constitucional financeiro e tributário – Valores e princípios constitucionais tributários. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 143.

são iguais perante a lei, faz referência à igualdade formal, exigindo uniformidade na aplicação da lei independente de seu conteúdo<sup>173</sup>.

Ocorre, no entanto, que a Lei, mesmo aplicada de maneira uniforme a todos aos cidadãos, pode acarretar em uma distinção arbitrária. É neste contexto que o texto constitucional garante o direito à igualdade sem discriminação de qualquer natureza, consagrando a proteção da igualdade material. A igualdade formal, na acepção de sua aplicação uniforme, não é suficiente para conferir tratamento isonômico aos cidadãos sendo certo afirmar que além de aplicada a todos, a lei deve também ser igual para todos.

Isso quer dizer que a aplicação isonômica da lei deverá levar em consideração a exata medida da desigualdade verificada particularmente. No que diz respeito ao direito tributário, a lei deverá levar em consideração, por exemplo, as características particulares que dizem respeito ao contribuinte e ao seu caso concreto, consistente no cotejo da capacidade contributiva e a dimensão real do caso concreto. Trata-se da chamada *igualdade particular*<sup>174</sup>, que, nas palavras de Humberto Ávila, teria sido priorizada pelo constituinte a partir do disposto no artigo 145, §1º, da Constituição Federal<sup>175</sup>.

Contudo, como a lei poderá concretizar a igualdade diante de um número indeterminado de contribuintes? Certamente, a avaliação das circunstâncias individuais de cada um poderá implicar na impossibilidade ou mesmo tornar extremamente difícil a execução de um dado comando normativo. A chamada *igualdade particular*, ainda que permita um tratamento isonômico e justo entre os contribuintes, poderá trazer severo ônus ou mesmo inviabilizar a fiscalização de tributos.

A questão envolve, portanto, compreender que a lei é, em geral, dotada de abstração e generalidade, e não é apta para identificar todas as situações concretas do cotidiano. Desta forma, será necessário ao legislador lançar mão de técnicas capazes de efetivamente proporcionar justiça por ocasião da aplicação da lei, garantindo que, dentro de um contexto

---

<sup>173</sup> ÁVILA, Humberto. Teoria da Igualdade Tributária. São Paulo: Malheiros, 1ª ed. 2008, p. 77.

<sup>174</sup> “A *igualdade particular* é aquela que exige uma relação estabelecida entre dois sujeitos, mediante a consideração de todas as propriedades particulares que os diferenciam das demais. Trata-se de uma espécie de justiça ‘sob medida’: cada indivíduo é tratado conforme demandam as suas características individuais e as propriedades particulares do seu caso.” ÁVILA, Humberto. Teoria da Igualdade Tributária. São Paulo: Malheiros, 1ª ed. 2008, p. 83.

<sup>175</sup> ÁVILA, Humberto. Teoria da Igualdade Tributária. São Paulo: Malheiros, 1ª ed. 2008, p. 92.

macro, particularidades médias sejam consideradas como medida de capacidade contributiva adequada para todos. Nesse sentido, reproduzimos abaixo as lições de Humberto Ávila:

*Em primeiro lugar, porque as leis são feitas para o que geralmente acontece. O legislador edita normas para um número indeterminado de pessoas (generalidade) e uma quantidade indefinida de circunstâncias (abstração), na impossibilidade de prever todas as situações possíveis. Ele pode, por isso mesmo, orientar-se por aspectos da realidade, por razões políticas e jurídicas diversas, mediante a criação de modelos, que apreendem algumas características das circunstâncias, e abstrai outras para construir uma classe equivalente de fatos. O resultado é que a norma contida na lei proporciona um maior ou menor conhecimento sobre a realidade que visa a regular, mas nunca seu conhecimento e antecipações absolutos. É frequente, por isso, o uso dos denominados conceitos jurídicos indeterminados, das cláusulas gerais e dos princípios, os quais, deixando parcialmente aberta a decisão, transferem para o aplicador da norma a função de verificar as particularidades do caso concreto.*<sup>176</sup>

Diante desta constatação, Mizabel Derzi observa que a execução e a fiscalização em massa da lei impõem que o legislador lance mão de esquematizações, abstrações e generalizações. Considerando que através da lei é possível verificar uma multiplicidade de relações jurídicas, a necessidade de sistematização de regras eficazes é evidente. Vejamos as lições da autora:

*O Direito Tributário enseja aplicação em massa de suas normas, a cargo da administração, ex officio, e de forma contínua ou fiscalização em massa da aplicação dessas normas (nas hipóteses de tributos lançados por homologação). É preciso considerar exatamente as esquematizações, abstrações e generalizações (tipificações em sentido impróprio e conceituações) que a norma inferior, em nome da praticidade, faz ou pode fazer. Por essa razão, exatamente no direito tributário, onde compete a órgão estatal executar a forma em massa ou fiscalizar a sua execução, é que se coloca de forma mais aguda a questão da praticidade e seus limites.*<sup>177</sup>

178

---

<sup>176</sup> ÁVILA, Humberto; ÁVILA René Izoldi. Legalidade tributária: Aplicação e limites materiais. In: Estudos em homenagem à memória de Gilberto de Ulhoa Cando. Rio de Janeiro: Forense, 1998, p. 286.

<sup>177</sup> DERZI, Misabel. Tratado de direito tributário contemporâneo – dos princípios gerais do direito tributário. Revista de Direito Tributário, nº 83. São Paulo: Malheiros, p. 42.

<sup>178</sup> “[...] para tornar a norma exequível, cômoda e viável, a serviço da praticabilidade, a lei e o regulamento muitas vezes se utilizam de abstrações generalizantes fechadas (presunções, ficções, pautas de valores, enumerações taxativas, somatórios e quantificações) denominadas por alguns autores de ‘tipificações’ ou modo de pensar ‘tipificante’” DERZI, Misabel. Legalidade material, modo de pensar tipificante e praticidade no direito tributário. Justiça tributária – 1º Congresso Internacional de Direito Tributário – IBET. São Paulo: Max Limonad, 1998, p. 639.

Em situações como estas, entra em cena o princípio da praticabilidade tributária, definido por Regina Helena Costa como o “conjunto de técnicas que visam a viabilizar a adequada execução do ordenamento jurídico”<sup>179</sup>. Neste caso, a simplificação tributária irá proporcionar a *justiça generalista*<sup>180</sup> que, nas palavras de Humberto Ávila, garantirá justiça ao levar em consideração o padrão médio das características dos contribuintes de uma forma geral, ignorando possíveis desvios individuais.

Contudo, é fundamental definir alguns limites para a flexibilização da igualdade por meio da definição de padrões simplificadores. Isso porque esta flexibilização poderá chocar-se com os princípios da isonomia e da capacidade contributiva visto que autoriza a criação de presunções, tetos e somatórios em lei. Por mais que, em maior ou menor grau, entre em conflito com tais princípios, o legislador não poderá abandoná-los por completo, devendo ter como norte a vedação de confisco e o respeito à capacidade contributiva mediante preservação do mínimo necessário à manutenção de seu núcleo fundamental de direitos, bem como seu efetivo desenvolvimento<sup>181</sup>.

O afastamento da capacidade contributiva não é uma opção do legislador sob o argumento de exercício da praticabilidade. Como ensina Humberto Ávila, na tributação padronizada, opta-se pela efetivação da igualdade geral mediante consideração de elementos presumidamente presentes na maior parte dos casos concretos. Com isso, em vez de meio de abandono da capacidade contributiva, a padronização deverá ser instrumento para sua própria concretização na maioria dos casos<sup>182</sup>.

---

<sup>179</sup> COSTA, Regina Helena. Praticabilidade e justiça tributária: Exequibilidade de lei tributária e direitos do contribuinte. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 53.

<sup>180</sup> “Essa concepção se baseia na função das leis e das regras que elas preveem. As regras, como instrumentos para fixação de padrões têm por função pré-decidir quais são as diferenças a serem consideradas pelo aplicador com a finalidade de afastar a incerteza que surgiria, caso elas não estivessem previstas. [...] E, na ausência de prefixação das diferenças a serem consideradas, o aplicador teria discricionariedade para decidir quais seriam elas, provocando, com isso, alto grau de arbitrariedade. É justamente para eliminar ou reduzir a potencial arbitrariedade na aplicação das leis que são fixados os padrões legais.”. Ver ÁVILA, Humberto. Teoria da Igualdade Tributária. São Paulo: Malheiros, 1ª ed. 2008, p. 92.

<sup>181</sup> “[...] autoriza a criação de presunções, tetos e somatórios em lei, desde que, com isso, não fiquem anulados, princípios constitucionais como aquele que veda utilizar tributos com efeito de confisco ou aquele que determina a graduação dos impostos de acordo com a capacidade contributiva do contribuinte.”. Ver DERZI, Misabel. Notas de atualização in: BALEEIRO, Aliomar. Limitações constitucionais ao poder de tributar. 7ª Ed. São Paulo: Forense, 1999, p. 581.

<sup>182</sup> ÁVILA, Humberto. Teoria da Igualdade Tributária. São Paulo: Malheiros, 1ª ed. 2008, p. 93.

Como a padronização será um instrumento de justiça que visa alcançar, ainda que presumidamente, a capacidade contributiva na maioria dos casos, o autor observa que ela acarreta o dever de vinculação com a realidade antes e depois da formação do padrão. É o que o autor denomina de *vinculação anterior* e *vinculação posterior*, assim diferenciados:

*A vinculação anterior do padrão com a realidade diz respeito à necessidade de um suporte empírico considerável que permita comprovar a correspondência do padrão ao valor médio efetivo da maioria dos casos. [...] Sem uma base empírica que permita verificar a dimensão média dos valores, não se atende ao princípio da igualdade geral, pois – eis o ponto – ela exige uma vinculação com a realidade média dos casos. Essa vinculação, decorrente de uma base empírica ampla e visível, não atende apenas à efetivação da igualdade por meio do critério da capacidade contributiva concreta. Ela atende, também, aos princípios da publicidade e do devido processo legal [...].*

*A vinculação posterior do padrão com a realidade diz respeito à possibilidade, mais adiante esclarecida, de o contribuinte sempre controlar a existência de discrepâncias entre o valor presumido e o efetivamente ocorrido. A dimensão real do fato funciona como critério de verificação da consistência do padrão e de sua aplicabilidade: a consistência do padrão, porque se houver discrepância entre o seu valor e o efetivo do fato ocorrido em muitos casos, não meramente marginais, o próprio padrão pode ser questionado por não mais atender à média dos casos; a aplicabilidade do padrão, porque mesmo que o padrão seja consistente para a maior parte dos casos e, em razão disso, o próprio padrão deva ser mantido como regra geral, se a discrepância for excessiva para determinado contribuinte, sua aplicabilidade individual pode ser objeto de superação.<sup>183</sup>*

Com isso, demonstra-se que a simplificação e a economia geradas a partir do uso de padrões não pode servir de justificativa única para a praticabilidade, sendo apenas uma consequência ótima em decorrência de sua aplicação. A verdadeira finalidade da praticabilidade deve ser a realização eficiente da igualdade geral. É por esta razão que Humberto Ávila afirma que “a generalização, por meio da tipificação, em vez de contradizer o princípio da igualdade, serve precisamente de instrumento de sua realização”<sup>184</sup>.

A importância de se utilizarem técnicas de simplificação é inegável, sendo indispensáveis como ferramenta para se alcançar o interesse público em geral. Estevão Horvath nos aponta para a utilidade que o uso de ficções e presunções, por exemplo, traz para o sistema:

---

<sup>183</sup> ÁVILA, Humberto. Teoria da Igualdade Tributária. São Paulo: Malheiros, 1ª ed. 2008, p. 94.

<sup>184</sup> ÁVILA, Humberto. Teoria da Igualdade Tributária. São Paulo: Malheiros, 1ª ed. 2008, p. 95.

*Na verdade, o papel desempenhado no Direito pelas figuras aqui referidas, ademais de útil é, a nosso ver, absolutamente necessário. No Direito Tributário, reduzem a complexidade substancial inerente à matéria tributária, contribuem para atribuir maior segurança jurídica aos destinatários das normas deste campo do Direito, propiciam maior eficácia na arrecadação de tributos, auxiliam no combate à sonegação fiscal etc. Entretanto, a fixação de presunções e ficções pelo legislador sofre as limitações que são impostas pelos princípios e regras constitucionais tributários.<sup>185</sup>*

A partir das lições de José Casalta Nabais, também é possível extrair que a simplificação pode se expressar pela técnica da *tipificação quantitativa* (identificando a tipicidade pela frequência com que determinada situação se repete) ou da *tipificação qualitativa* (identificando os requisitos que devem estar presentes). O autor conclui, neste contexto, identificando a utilidade técnica da tipificação quantitativa no direito tributário, verificada na hipótese da imposição de tetos de dedutibilidade expressos em percentuais numericamente definidos. Vejamos:

*De resto, no direito fiscal (como nos restantes domínios jurídicos afetados pelo fenómeno da massificação) adquire um peso específico aquela primeira modalidade de tipificação, a qual, consubstanciando-se em quantificações, globalizações ou regimes forfaitaires (pauschalierungen), conduz, nomeadamente, ao estabelecimento de rendimentos, matérias coletáveis ou impostos mínimos, ou à fixação de deduções ou abatimentos máximos expressos em percentuais ou em montantes numericamente definidos (standard deductions).<sup>186</sup>*

A utilização do padrão médio, como se vê, em nada afeta a igualdade geral. Muito pelo contrário, é capaz de concretizá-la em uma maior medida. Sua utilização, nas palavras de Klaus Tipke é a medida adequada para gerar uma simplificação eficiente, desde que, obviamente, não privilegie ou prejudique alguém injustamente<sup>187</sup>. Por mais que a utilização de

---

<sup>185</sup> HORVATH, Estevão. O princípio do não-confisco no direito tributário. São Paulo: Dialética, 2002, p. 111.

<sup>186</sup> NABAIS, José Casalta. O dever fundamental de pagar impostos. Coimbra: Livraria Almedina, 2004, p. 622.

<sup>187</sup> As lições do autor são precisas nesse sentido: “Se o princípio da capacidade contributiva fosse minuciosamente aplicado por leis altamente diferenciadas, as leis tributárias não poderiam ser mais aplicadas, isonomicamente, pelas autoridades fazendárias com o emprego razoável de pessoal e tempo, uma vez que tais autoridades têm milhões de contribuintes para fiscalizar. O princípio da isonomia da tributação seria violado. Por isso, embora o princípio da capacidade contributiva se prenda à capacidade contributiva individual, é permitido, dentro de certos limites, que a lei tipifique certos casos medianamente comuns desconsiderando todos os desvios do caso concreto. Isso tem por consequência que casos desiguais sejam tratados igualmente e não desigualmente, o que, em si, não corresponde ao princípio da igualdade. No entanto, as normas de

padrões médios seja aceita em nosso sistema jurídico tributário, o desvio excessivo do padrão poderá, em um dado caso concreto, ser objeto de objeção por parte do contribuinte.

A verificação de excessos quanto à implementação da praticabilidade se dá com base no exame da adequação, necessidade e proporcionalidade da medida (exame da proporcionalidade em sentido estrito). Este exame será mais adiante abordado com maior riqueza de detalhes, bastando, para o momento, compreender que o controle de medidas como a simplificação, por se afastarem da capacidade contributiva como critério de diferenciação entre contribuintes por excelência, impõe ao legislador um ônus argumentativo mais contundente, e sua implementação deverá se submeter ao controle da proporcionalidade<sup>188</sup>.

Neste contexto, a simplificação precisa (i) ser idônea, no sentido de mostrar-se passível de controle administrativo; (ii) ser necessária, devendo-se demonstrar que, sua não utilização implicaria no uso de outra medida ainda mais nociva; e (iii) promover a ponderação dos bens jurídicos em aparente conflito, de forma que a simplificação se aproxime, na maioria dos casos, da realidade e que seu uso se revela mais adequado do que sua ausência. É o que ensina Regina Helena Costa:

*(1) Idoneidade – o preceito simplificador há de permitir o controle administrativo, que de outro modo resultaria impossível. (2) Necessidade – o controle administrativo não seria possível com outra medida que não ofenderia a capacidade econômica. Nesse caso, o controle do critério de necessidade supõe uma certa ‘ponderação’ de bens, uma vez que habitualmente será possível outra solução mais respeitosa com a contribuição, segundo a capacidade econômica, que originaria um maior custo administrativo. [...] (3) À vista de tal ponderação de bens jurídicos, a medida de simplificação somente será admissível se concorrerem as seguintes condições: (i) que na maioria dos casos, a tributação individual se aproxime mais da capacidade econômica do que aconteceria se não existisse o mecanismo simplificador; (ii) que nenhuma hipótese previsível pelo legislador se produza em uma carga fiscal radicalmente distinta da que corresponderia com fundamento na capacidade econômica; (iii) que a medida de simplificação não possa ser suprimida sem um aumento*

---

*simplificação, que desconsideram peculiaridades das situações individuais, devem partir da normalidade média. Se, por exemplo, a lei estabelece um montante presumido para despesas profissionais (custos operacionais), esse montante presumido deve partir dos gastos normais de um empregado médio. O mínimo existencial protegido da tributação deve ser mensurado de tal modo que seja adequado para a média dos contribuintes, isto é, que corresponda à necessidade vital de grande massa de contribuintes. Quanto ao mais, regras de simplificação devem ser imprescindíveis e eficazes, não lhe sendo permitido privilegiar ou discriminar alguém excessivamente. O ganho em praticabilidade não pode ter por consequência um excessivo prejuízo da justiça no caso concreto”. Ver TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva. São Paulo: Malheiros, 2002, p.38.*

<sup>188</sup> ÁVILA, Humberto. Teoria da igualdade tributária. São Paulo: Malheiros, 2015, 3ª.ed. p. 167.

*desproporcionado dos custos da gestão, que repercutiria em prejuízo de todos os contribuintes.*<sup>189</sup>

Trazendo a análise para a ótica do regime de dedutibilidade de *royalties*, temos que o legislador, acertadamente, se utilizou de técnicas de simplificação ao limitar as despesas a partir de um limite máximo de 5% da receita líquida de vendas decorrentes de produtos fabricados ou vendidos a partir da utilização de um dado intangível licenciado. Não há, portanto, críticas à atuação do legislador a este respeito. O que, no entanto, pode ser questionado é se este limite de 5% ainda é razoável como forma de se proteger a arrecadação das práticas abusivas e fraudulentas que se buscava combater no passado. Esta questão será analisada mais adiante, hipótese em que aprofundaremos o estudo da proporcionalidade.

Sempre que a limitação da esfera de direitos do contribuinte se dê como salvaguarda da própria preservação do sistema tributário, deve a mesma ser considerada legítima, desde que tal limitação passe pelos filtros da razoabilidade. Situação distinta temos sempre que a limitação de direitos se dá de forma desproporcional e desarrazoada, na qual a limitação deixa de encontrar fundamento<sup>190</sup>.

No entanto, medidas extremas que imponham ônus demasiadamente severos não se justificam, mesmo diante de um propósito antielisivo. Ainda que restrições à dedutibilidade tenham caráter antielisivo, seu objetivo consiste tão somente em separar despesas relacionadas à preservação da propriedade e liberdade de exercício de atividade econômica da empresa, daquelas despesas que, por não apresentarem esta relação, devem se sujeitar normalmente à tributação da renda<sup>191</sup>.

É por isso que, em nossa concepção, a vedação de dedução à dedutibilidade de despesas de *royalties* pagos para sócios ou dirigentes da empresa, e a seus parentes ou dependentes, prevista pelo Artigo 71, parágrafo único, alínea “d”, da Lei 4.506/64, deve ser vista com total desconfiança, pois, ainda que tivesse o propósito de evitar a distribuição disfarçada de lucros, não poderia submeter tão grave ônus ao contribuinte. Medidas como esta, acabam transferindo a responsabilidade que se atribui à fiscalização tributária para

---

<sup>189</sup> COSTA, Regina Helena. Praticabilidade e justiça tributária: Exequibilidade de lei tributária e direitos do contribuinte. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 172.

<sup>190</sup> ROCHA, Sergio Andre. Tributação Internacional. São Paulo: Quartier Latin, 2013, p. 39.

<sup>191</sup> FULGINITI, Bruno Capelli. Deduções no Imposto de Renda: Fundamento normativo e controle jurisdicional. São Paulo: Quartier Latin, 2017, p. 131.



investigar a ocorrência do fato gerador do tributo e não permite ao contribuinte qualquer mecanismo capaz de justificar o caráter de necessidade da despesa.

Além disso, o dispositivo em questão tornaria supérfluo, por exemplo, o artigo 71, parágrafo único, alínea “e”, item 2, que considera indedutível os *royalties* pelo uso de patentes de invenção, processos e fórmulas de fabricação ou pelo uso de marcas de indústria ou de comércio, quando 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. A norma em questão, vale notar, sempre esteve em vigor, tendo sido alterada pelo artigo 50, da Lei nº 8.383/91, para condicionar esta dedutibilidade aos limites de dedução, e à averbação prévia dos contratos perante o INPI e posterior registro perante o BACEN<sup>192</sup>. Parece-nos, desta forma, que a vedação se revela como medida injustificadamente discriminatória

Superada esta questão, há ainda uma outra observação a ser feita relativamente à imposição de limites à dedução de despesas. A legislação, como se sabe, não só limitou as despesas com *royalties* em um teto máximo. Também o fez impondo percentuais mínimos ao contribuinte, variando de 1 a 5%, nos termos da Portaria MF 436/58, tendo em vista a essencialidade, para a indústria nacional, do direito licenciado para a empresa brasileira.

Como já destacado no presente trabalho, esta Portaria refletia a política industrial vigente na época, que tinha como objetivo geral de fortalecer a indústria nacional a partir da capacitação tecnológica brasileira. Assim, as regras de dedutibilidade de *royalties* foram também utilizadas, como uma espécie de medida extrafiscal. Diante deste fato, o próximo tópico buscará analisar em que medida poderá o legislador, sob um fundamento extrafiscal, limitar despesas e se afastar da capacidade contributiva visando atender finalidades não tributárias. É o que se passa a demonstrar.

---

<sup>192</sup> Nestes casos, a dedutibilidade ficou condicionada aos percentuais previstos pela Portaria MF 436/58, variando entre 1 a 5% da receita líquida de vendas do produto fabricado ou vendido pela empresa brasileira, devendo os respectivos contratos envolvendo transferência de tecnologia passarem pelo procedimento prévio de averbação perante o Instituto Nacional de Propriedade Industrial (“INPI”) e registrados perante o Banco Central do Brasil (“BACEN”), como condição prévia à dedutibilidade de *royalties*. Para uma abordagem mais detalhada sobre ver: SOARES, Romero Lobão; SIQUEIRA, Marcelo Gustavo Silva. A Instrução Normativa INPI 70/2017: Dedutibilidade e Remessa de Royalties Para o Exterior Em Face do Novo Posicionamento do Instituto Nacional De Propriedade Industrial – INPI. *Revista Direito Tributário Internacional Atual*, São Paulo, n. 3, 2018, pp. 127/148.

#### ***4.2 Imposição de limites variáveis: O caso da Portaria MF 436/58 e o propósito extrafiscal***

Como visto nos tópicos anteriores, a capacidade contributiva exerce importante função no sistema tributário no sentido de proporcionar que a imposição tributária recaia igualmente perante todos os contribuintes, tomando-se em conta suas particularidades econômicas e o exame de cada caso concreto. A dificuldade de implementação deste critério de diferenciação justifica, contudo, a utilização de padrões visando a praticabilidade da implementação da lei e fiscalização de tributos. Ainda que se admita a possibilidade de se usarem estruturas simplificadoras, a capacidade contributiva continua sendo indispensável para, neste caso, prover a igualdade geral entre os destinatários da norma jurídica.

Contudo, Ernesto Lejeune Valcárcel observa que já não mais se pode considerar o princípio da capacidade contributiva como o critério exclusivo para fins de se promover a justiça tributária, pois o mesmo não serve para explicar adequadamente as possíveis diferenças de tratamento tributário que o legislador deseja impor aos contribuintes<sup>193</sup>. Esta insuficiência mostra-se clara nos casos em que a norma tributária é utilizada para fins outros que não os arrecadatórios.

Para o autor, esta relação intrínseca entre o princípio da capacidade contributiva e a justiça tributária se deu diante do entendimento de que os tributos são originalmente concebidos como instrumento jurídico cuja única finalidade é a arrecadação de receitas decorrentes do pagamento de tributos<sup>194</sup>. No entanto, diante da concepção da necessidade de se garantir a igualdade material, o tributo passa a exercer funções outras, configurando-se como um instrumento apto à realização de certas políticas<sup>195</sup>.

O Estado não mais atua em neutralidade<sup>196</sup>. Muito pelo contrário, busca constantemente transformar a realidade social e, para isso, conta com uma série de

---

<sup>193</sup> VALCÁRCCEL, Ernesto Lejeune. *El Principio de Igualdad In: Tratado de derecho tributario*. Dirigido por Andrea Amatucci. Tomo primeiro. Bogotá: Temis, 2001, p. 223.

<sup>194</sup> VALCÁRCCEL, Ernesto Lejeune. *El Principio de Igualdad In: Tratado de derecho tributario*. Dirigido por Andrea Amatucci. Tomo primeiro. Bogotá: Temis, 2001, p. 223.

<sup>195</sup> VALCÁRCCEL, Ernesto Lejeune. *El Principio de Igualdad In: Tratado de derecho tributario*. Dirigido por Andrea Amatucci. Tomo primeiro. Bogotá: Temis, 2001, p. 235.

<sup>196</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 15.

instrumentos capazes de implementar as mudanças que a sociedade demanda. Um destes instrumentos, conforme ensina Joxe Mari Aizega Zubillaga, é o tributo, que passa a ser invocado para socorrer o interesse público legitimado constitucionalmente, assumindo uma acepção extrafiscal<sup>197</sup>.

A extrafiscalidade, portanto, é um dos meios que o Estado possui para regular a economia e interferir no comportamento de agentes econômicos, em decorrência do efeito que a tributação produz sobre os mesmos<sup>198</sup>. Como ensina Eros Roberto Grau, essa interferência no comportamento dos agentes econômicos, que se manifesta pela intervenção estatal sobre o domínio econômico, pode ocorrer de duas formas: (i) por indução, hipótese na qual o agente pode ou não atuar conforme a finalidade pretendida pelo legislador, ou (ii) por direção, quando o Estado, por exemplo, promove o controle de preços no mercado, buscando tabelá-los ou congela-los<sup>199</sup>.

Qualquer tributo, seja tido como preponderantemente fiscal ou extrafiscal, afeta não apenas a escolha dos agentes econômicos, mas também o direito de propriedade e, no caso das empresas, a livre iniciativa, o livre exercício da atividade econômica<sup>200</sup> e a livre concorrência, que também constituem limites para a atuação do legislador<sup>201</sup>. Todos decorrem da livre

---

<sup>197</sup> ZUBILLAGA, Joxe Mari Aizega. *La utilización extrafiscal de los tributos y los principios de justicia tributaria*. Bilbao: Servido Editorial de La Universidad del País Vasco, 2001, p. 148.

<sup>198</sup> Para a Reuven S. Avi-Yonah, além das funções de arrecadar e redistribuir riqueza, a norma tributária possui uma terceira função, qual seja, a de regular comportamentos. Nesse sentido, o autor destaca que: “*Taxation also has a regulatory component: It can be used to steer private sector activity in the directions desired by governments. This function is also controversial, as shown by the debate around tax expenditures. But it is hard to deny that taxation has been and still is used widely for this purpose, as shown inter alia by the spread of the tax expenditure budget around the world following its introduction in the United States in the 1970’s.*” Mais adiante, o autor reforça seu posicionamento quanto à função extrafiscal da tributação: “*This, then, is the third goal of taxation: regulation of private sector activity, by rewarding activities that are considered desirable (via deductions or credits) and deterring activities that are considered undesirable (via increased taxation).*” Ver AVI-YONAH, Reuven S.. *The Three Goals of Taxation*. *N.Y.U. Tax Law Review*, New York, v. 60, n. 1, pp. 4 e 24, 2006-2007.

<sup>199</sup> GRAU, Eros Roberto. *A Ordem Econômica na Constituição de 1988*. Malheiros, 2003, p. 127-129; ELALI, André. *Incentivos Fiscais Internacionais – concorrência fiscal, mobilidade financeira e crise do Estado*. São Paulo: Quartier Latin, 2010, p. 55-56 e 105-107.

<sup>200</sup> PONTES, Helenilson Cunha. *O Princípio da Proporcionalidade e o Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 2000, p. 184-185; NABAIS, José Casalta. *Algumas Reflexões sobre o actual Estado Fiscal*. *Revista Virtual da AGU*, abril de 2001, Ano II nº 09, p. 11.

<sup>201</sup> ELALI, André. *Incentivos Fiscais Internacionais – concorrência fiscal, mobilidade financeira e crise do Estado*. São Paulo: Quartier Latin, 2010, p. 275-276.

iniciativa, como ressalta Eros Roberto Grau ao discorrer sobre sua significação extremamente ampla<sup>202</sup>.

Não é tarefa simples, contudo, identificar as balizas exatas capazes de afastar a chamada *zona cinzenta* existente entre a extrafiscalidade e a tributação. Toda norma tributária, de uma certa forma, é marcada pela extrafiscalidade e pela fiscalidade. Alfredo Augusto Becker já nos trazia esta concepção:

*[...] na construção jurídica de todos e de cada tributo, nunca mais estará ausente o finalismo extrafiscal, nem será esquecido o fiscal. Ambos coexistirão sempre – agora de um modo consciente e desejado – na construção jurídica de cada tributo; apenas haverá maior ou menor prevalência neste ou naquele sentido [...].*<sup>203</sup>

Contudo, a diferenciação destas normas pode se dar através da análise da função exercidas no ordenamento tributário. Em linhas gerais, identificam-se como extrafiscais, as leis que introduzem uma função diretiva ou intervencionista<sup>204</sup>.

Interessa-nos para o presente estudo, portanto, as normas indutoras, modalidade de norma extrafiscal. Estas normas, vale dizer, atuam no campo da recomendação, promovendo estímulos ou desestímulos na tentativa de interferir no comportamento dos contribuintes no sentido de provocar deliberadamente certos resultados econômicos e políticos, de acordo com as finalidades buscada no momento de sua edição<sup>205</sup>.

Identificar uma norma indutora impõe alguns obstáculos. Alguns autores apontam que o ideal seria buscar a identificação mediante critérios subjetivos, investigando a intenção do legislador de usar a norma com fins diversos do arrecadatário. Este critério, contudo, pode não ser suficiente, pois nem sempre o legislador aponta seu real desejo no que se refere à produção normativa. Neste caso, critérios objetivos passariam a desempenhar importante função na identificação da uma norma indutora. Luís Eduardo Schoueri trata muito bem desta

---

<sup>202</sup> GRAU, Eros Roberto. *A ordem econômica na constituição de 1988*. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 181 e 184.

<sup>203</sup> BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 1963, p. 545. Da mesma forma, ver BUFFON, Marciano. *A extrafiscalidade e direitos fundamentais: a introdução do interesse humano na tributação*. *Direito Tributário em Questão – Revista da FESDT*, Porto Alegre, 2009, nº 3, p. 153; CALIENDO, Paulo. *Direito tributário e análise econômica do direito – Uma visão crítica*. Elsevier, 2009, p. 100.

<sup>204</sup> MARTUL-ORTEGA, Perfecto Yebra. *Los fines extrafiscales del impuesto*. In: *Tratado de derecho tributario*. Dirigido por Andrea Amatucci. Tomo primeiro. Bogotá: Temis, 2001, p. 223

<sup>205</sup> LEÃO, Martha Toribio. *Controle da extrafiscalidade*. Série doutrina tributária – Vol. XVI. São Paulo: Quartier Latin, 2015, p. 43.

questão, demonstrando as insuficiências do método proposto consistente na investigação de elementos subjetivos e objetivos<sup>206</sup>.

O autor, vale dizer, critica a posição de Klaus Tipke no sentido de que a capacidade contributiva seria o elemento diferenciador entre normas arrecadoras e normas indutoras. Nas normas arrecadoras de impostos, se deveria atender à capacidade contributiva, enquanto nas normas indutoras, o princípio não seria observado. Para Luís Eduardo Schoueri, este critério seria por demais restritivo já que normas que também atendam ao princípio da capacidade contributiva se prestam para atender finalidades extrafiscais.

Neste contexto, a partir dos estudos de Klaus Vogel, Luís Eduardo Schoueri demonstra que a função exercida pela norma deverá ser avaliada sempre que a finalidade do legislador (seja investigada por critérios subjetivos ou objetivos) não se revelar de forma evidente. Reconhecendo que as normas tributárias possuem funções distintas (i.e. distribuição da carga tributária, indução e simplificação), o autor esclarece que as normas indutoras seriam aquelas empregadas em sua função indutora. As normas tributárias, portanto, acumulariam funções que podem se revelar em maior ou menor grau (fenômeno da estratificação)<sup>207</sup>.

Na hipótese de uma norma exercer função preponderantemente extrafiscal, seu compromisso de sujeição à capacidade contributiva poderá ser flexibilizado para atender o objetivo almejado. A capacidade contributiva não será, portanto, o critério de diferenciação entre os contribuintes, já que, em tais casos, a tributação se baseia em uma finalidade estranha à própria distribuição igualitária da carga tributária. É o que ensina Humberto Ávila:

*Quando, porém, os tributos se destinarem a atingir uma finalidade extrafiscal, porque instituídos com o fim prevalente de atingir fins econômicos ou sociais, a medida de comparação não será a capacidade contributiva. Ela deverá corresponder a um elemento ou propriedade que mantenha relação de pertinência, fundada e conjugada, com a finalidade eleita.*<sup>208</sup>

---

<sup>206</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 17-27.

<sup>207</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 27.

<sup>208</sup> ÁVILA, Humberto. Teoria da igualdade tributária. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 166; ZUBILLAGA, Joxe Mari Aizega. *La utilización extrafiscal de los tributos y los principios de justicia tributaria*. Bilbao: Servido Editorial de La Universidad del País Vasco, 2001, p. 148.

A este respeito, Joxe Mari Aizega Zubillaga afirma que uma eventual quebra da isonomia somente será admitida se, obviamente, estiver amparada em algum objetivo constitucionalmente definido<sup>209</sup>. Por esta razão, para que uma norma tributária atenda a uma função extrafiscal legítima, deverá buscar concretizar algum objetivo que justifique, em âmbito constitucional, a intervenção do Estado. Humberto Ávila elenca alguns destes objetivos capazes de justificar a intervenção do Estado mediante a utilização de normas tributárias. São elas:

*A manutenção do Estado Federativo (art. 18), a garantia da segurança pública (art. 144), a preservação da ordem econômica (art. 170 e ss.), a implementação de política urbana (arts. 182 e 183) a garantia da função social da propriedade (arts. 184 a 191), a preservação da ordem social (arts. 193 a 231), a evolução da ciência e da tecnologia (art. 218 a 224), a proteção do meio ambiente (art. 225) e da família (arts. 231 e 232), a fiscalização e o controle sobre o comércio exterior (art. 237), entre tantos outros [...].<sup>210</sup>*

No entanto, não é apenas pelo fato de existir um interesse público legítimo que a capacidade contributiva poderá ser livremente flexibilizada. Em tais casos, onde se verifica a restrição de direitos em detrimento do objetivo almejado pelo Estado, o legislador terá o ônus argumentativo de justificar suas escolhas e a razão pela qual optou por impor tratamento desigual, de modo que os efeitos da extrafiscalidade possam ser oportunamente controlados, e a tributação deverá se submeter ao controle da proporcionalidade<sup>211</sup>.

Esta questão toma lugar especial no presente debate pois, uma vez que as finalidades extrafiscais perseguidas deixem de existir, o tributo que lhe dava a devida concretização perderá a justificativa originária que lhe permitia se afastar da capacidade contributiva. Joxe Mari Aizega Zubillaga é categórico ao afirmar que o afastamento da finalidade originária da norma extrafiscal impõe o retorno de sua sujeição à capacidade contributiva. A norma, portanto, careceria de justificação nestes casos<sup>212</sup>.

---

<sup>209</sup> ZUBILLAGA, Joxe Mari Aizega. *La utilización extrafiscal de los tributos y los principios de justicia tributaria*. Bilbao: Servido Editorial de La Universidad del País Vasco, 2001, p. 172.

<sup>210</sup> ÁVILA, Humberto. *Teoria da igualdade tributária*. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 166.

<sup>211</sup> ÁVILA, Humberto. *Teoria da igualdade tributária*. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 167.

<sup>212</sup> ZUBILLAGA, Joxe Mari Aizega. *La utilización extrafiscal de los tributos y los principios de justicia tributaria*. Bilbao: Servido Editorial de La Universidad del País Vasco, 2001, p. 148.

Adicionalmente, demonstrada a ineficiência da medida adotada, a norma deixa de ser extrafiscal, com o eventual efeito confiscatório, eis que contrário à livre iniciativa e a garantia da propriedade privada, assim como as demais limitações constitucionais aplicáveis às normas com objetivos arrecadatários devendo ser analisadas<sup>213</sup>. O mesmo efeito também se verificará na hipótese em que a finalidade antes pretendida com a norma seja posteriormente abandonada pelo governo.

No caso, a finalidade pretendida com a norma deve ser examinada não apenas em face do seu efeito indutor sobre os contribuintes, ou seja, de sua adequação, eficiência, mas também com base no êxito da finalidade pretendida<sup>214</sup>. Verificado o abandono da finalidade original ou mesmo seu efetivo alcance, ou sendo possível garantir esta finalidade sem o uso da norma ou através de medida menos onerosa para o contribuinte, sua necessidade ficará comprometida, de modo que sua continuidade se mostrará indesejada. Esta situação, vale notar, foi observada por Helenilson Cunha Pontes no âmbito das contribuições de intervenção no domínio econômico<sup>215</sup>.

Especificamente no que diz respeito à Portaria MF 436/58, sua função extrafiscal mostra-se evidente. A medida teve, conforme política nacionalista da época, o intuito de atrair o capital estrangeiro sob a modalidade de investimento externo direto, objetivando a constituição de novas empresas no país para abastecer o mercado consumidor nacional e a transferência de tecnologia pelo “menor custo possível”<sup>216</sup> (i.e. proporcionando a menor saída de divisas possível). Este interesse fica bem claro nas palavras de Rubens Gomes de Sousa, citado por Noé Winkler:

---

<sup>213</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 272.

<sup>214</sup> ELALI, André. Incentivos Fiscais Internacionais – concorrência fiscal, mobilidade financeira e crise do Estado. São Paulo: Quartier Latin, 2010, p. 105.

<sup>215</sup> PONTES, Helenilson Cunha. O Princípio da Proporcionalidade e o Direito Tributário. São Paulo: Dialética, 2000, p. 186.

<sup>216</sup> LEONARDOS, Gabriel Francisco. Tributação da Transferência de Tecnologia. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 109/110. Além disso, o relatório de 1992 da Organização das Nações Unidas traz as seguintes afirmações: “*In the early phases, regulation of technology transactions by developing countries was designed to reduce the costs of foreign technology: permissible maximum payment levels were established and the costs of the imported equipment and maintenance required for foreign technology usage were assessed. Subsequently, assessment of foreign technology costs also came to include various indirect costs arising out of restrictive provisions imposed by technology licensors.*” United Nations – Transnational Corporations and Management Division – Department of Economic and Social Development. Formulation and Implementation of Foreign Investment Policies: Selected Key Issues. United Nations Publication, 1992, p. 43.

Resta claro, portanto, que a medida não teve como objetivo apenas fins fiscais (de limitar os abusos na dedutibilidade). A medida teve, conforme política nacionalista da época, o intuito de atrair o capital estrangeiro sob a modalidade de investimento externo direto, visando o estabelecimento de novas empresas no país para abastecer nosso mercado consumidor e a transferência de tecnologia pelo “menor custo possível” (com a menor saída de divisas possível), conseqüentemente contribuindo para o desenvolvimento nacional, o que fica bem claro nas palavras de Rubens Gomes de Sousa, citado por Noé Winkler:

*a) As medidas fiscais proibitivas do "royalty" poderão ter o efeito benéfico de induzir as empresas, que desejem explorar o mercado nacional, a nele se estabelecerem diretamente, em lugar de apenas cederem suas patentes, marcas ou processos industriais a empresas nele já estabelecidas; esta consideração, entretanto, deve ser analisada sob o ponto de vista da capacidade de absorção do mercado nacional, que, em muitos casos, não será de molde a comportar a instalação de uma empresa industrial de capitais estrangeiros ou mistos; [...] 6/3. Admitida esta premissa, que exclui a pesquisa das relações existentes entre a empresa pagadora e a recebedora do "royalty", o que nos ocorre sugerir é que a dedução deste último como despesa seja graduada em função do grau de essencialidade do produto ao ponto de vista do seu maior ou menor interesse para a economia nacional. Desta forma, a lei fiscal, para justificar a delimitação da dedução por um critério não arbitrário, exerceria ainda um papel complementar da legislação cambial, concorrendo para a realização da política de desenvolvimento econômico através da seleção dos investimentos.*<sup>217</sup>

Foi neste contexto que a Portaria MF 436/58, com fundamento no §1º, do artigo 74, da Lei 3.470/58, estipulou que algumas atividades teriam deduções abaixo dos 5% indicados, configurando agravamento tributário em função da aplicação de regras de dedutibilidade, afetando diversas indústrias que não interessavam ao país diante da política da época. Nesse sentido, vejamos:

*PORTARIA MF nº 436 de 30 de dezembro de 1958*  
*Estabelece coeficientes percentuais máximos para a dedução de Royalties, pela exploração de marcas e patentes, de assistência técnica, científica, administrativa ou semelhante, amortização, considerados os tipos de produção, segundo o grau de essencialidade.*  
*O Ministro de Estado dos Negócios da Fazenda, no uso das suas atribuições legais e tendo em vista o disposto no art. 74 e §§ 1º e 2º da Lei n. 3.470, de 28 de novembro de 1958, relativamente à dedução de royalties, pela exploração de marcas e patentes, de despesas de assistência técnica, científica, administrativa ou semelhante, bem como de quotas para amortização do valor de patentes, na determinação do lucro real das*

---

<sup>217</sup> WINKLER, Noé. Imposto de Renda – Doutrina, Comentários, Decisões e Atos Administrativos e Jurisprudência (Conselho de Contribuintes – Poder Judiciário). 2ª Ed., Forense, Rio de Janeiro, 2001.



*peças jurídicas, resolve:*

*a) estabelecer os seguintes coeficientes percentuais máximos para as mencionadas deduções, considerados os tipos de produção ou atividade, segundo o grau de essencialidade:*

*1 – royalties, pelo uso de patentes de Invenção, processos e fórmulas de fabricação, despesas de assistência técnica, científica, administrativa ou semelhante:*

**1º GRUPO – INDÚSTRIAS DE BASE**

**TIPOS DE PRODUÇÃO Percentagens**

**1 – ENERGIA ELÉTRICA**

*01 – Produção e Distribuição 5 %*

**2 – COMBUSTÍVEIS**

*01 – Petróleo e Derivados 5 %*

**3 – TRANSPORTES**

*01 – Transportes em Ferro-carris Urbanos 5 %*

**4 – COMUNICAÇÕES 5 %**

**5 – MATERIAL DE TRANSPORTES**

*01 – Automóveis, Caminhões e Veículos Congêneros 5 %*

*02 – Autopeças 5 %*

*03 – Pneumáticos e Câmaras de Ar 5 %*

**6 – FERTILIZANTES 5 %**

**7 – PRODUTOS QUÍMICOS BÁSICOS 5 %**

**8 – METALURGIA PESADA**

*01 – Ferro e Aço 5 %*

*02 – Alumínio 5 %*

**9 – MATERIAL ELÉTRICO**

*01 – Transformadores, Dínamos e Geradores de Energia 5 %*

*02 – Motores Elétricos para Fins Industriais 5 %*

*03 – Equipamentos e aparelhos de Telefones, Telegrafia e Sinalização 5 %*

**10 – MATERIAIS DIVERSOS**

*01 – Tratores e Combinados para Agricultura 5 %*

*02 – Equipamentos, Peças e Sobressalentes para a Construção de Estradas 5 %*

*03 – Equipamentos, Peças e Sobressalentes para as Indústrias Extrativas e De Transformação 5 %*

**11 – CONSTRUÇÃO NAVAL**

*01 – Navios 5 %*

*02 – Equipamentos de Navios 5 %*

**2º GRUPO – INDÚSTRIA DE TRANSFORMAÇÃO – ESSENCIAIS**

**TIPOS DE PRODUÇÃO Percentagens**

**1 – MATERIAL DE ACONDICIONAMENTO E EMBALAGENS 4 %**

**2 – PRODUTOS ALIMENTARES 4 %**

**3 – PRODUTOS QUÍMICOS 4 %**

**4 – PRODUTOS FARMACÊUTICOS 4 %**

**5 – TECIDOS, FIOS E LINHAS 4 %**

**6 – CALÇADOS E SEMELHANTES 3,5 %**

**7 – ARTEFATOS DE METAIS 3,5 %**

**8 – ARTEFATOS DE CIMENTOS E AMIANTO 3,5 %**

**9 – MATERIAL ELÉTRICO 3 %**

**10 – MÁQUINAS E APARELHOS**

*01 – Máquinas e aparelhos de Uso Doméstico Não Considerados Supérfluos 3 %*

*02 – Máquinas e Aparelhos de Escritório 3 %*

*03 – Aparelhos Destinados a Fins Científicos 3 %*

11 – ARTEFATOS DE BORRACHA E MATÉRIA PLÁSTICA 2 %  
 12 – ARTIGOS DE HIGIENE E CUIDADOS PESSOAIS  
 01 – Artigos de Barbear 2 %  
 02 – Pastas Dentifrícias 2 %  
 03 – Sabonetes Populares 2 %  
 13 – OUTRAS INDÚSTRIAS DE TRANSFORMAÇÃO 1 %  
 II – royalties, pelo uso de marcas de indústria e comércio, ou nome comercial, em qualquer tipo de produção ou atividade, quando o uso da marca ou nome não seja decorrente da utilização de patente, processo ou fórmula de fabricação: 1% (um por cento); [...].

Se para a década de 50 em diante o desenvolvimento da indústria de base brasileira justificava a extrafiscalidade da norma, o mesmo não se pode dizer no contexto atual. O exame da Portaria MF 436/58 revela a falta de proporcionalidade por não mais atender aos anseios políticos da época em que foi criada. O afastamento da finalidade originária que justificava sua função extrafiscal impõe o reconhecimento de sua ilegitimidade por violar a capacidade contributiva. Este ponto será melhor desenvolvido nos tópicos subsequentes.

## 5 O EXAME DA PROPORCIONALIDADE DOS LIMITES DE DEDUÇÃO

O princípio da proporcionalidade tem sido invocado para proteger a esfera da liberdade individual perante o interesse público, especialmente pelo fato de que este interesse deve ser claramente justificado. Para Karl Larenz, o dever de proporcionalidade será entendido como critério de controle normativo da atuação governamental toda vez que se verificar uma atuação discriminatória que coloque em risco a proteção de direitos fundamentais individuais<sup>218</sup>. O princípio da proporcionalidade exige, entre outras coisas, que o sacrifício de determinado valor ou bem jurídico tutelado, se dê unicamente na medida necessária para dar efetividade àquele direito ou bem que tem prioridade<sup>219</sup>.

Como registra Jud Mathews e Alec Stone Sweet, a análise da proporcionalidade de uma determinada medida implica em uma estrutura de argumentação altamente formalizada, cuja função básica é proporcionar uma avaliação sistemática de medidas adotadas pelo poder

---

<sup>218</sup> LARENZ, Karl. *Derecho justo: Fundamentos da ética jurídica*; tradução e apresentação de Luis Díez-Picazo. Madrid: Civitas, 1991, p. 41.

<sup>219</sup> DÍEZ-PICAZO, Luis María. *Sistema de Derechos Fundamentales. Serie Derechos Fundamentales Y Libertades Públicas*, 2ª ed., Navarra: Thomson Civitas, 2005, p. 54.

público capazes de onerar o exercício de um direito<sup>220</sup>. Dentro desta perspectiva, o legislador teria o ônus argumentativo no sentido de justificar seus atos, que, pelo princípio da proporcionalidade, sujeitam-se ao mais alto padrão de escrutínio judicial. Ao proceder com a justificação dos atos, pela análise da proporcionalidade, aumenta-se a transparência da revisão de direitos, tornando explícitas as justificativas para limitar os direitos que o julgador aceitou ou rejeitou e em qual estágio de análise isso se deu<sup>221</sup>.

A proporcionalidade exerce, portanto, importante função de controle normativo por meio da aplicação dos critérios da adequação, necessidade e da proporcionalidade em sentido estrito (concebidos como subprincípios do próprio princípio da proporcionalidade na concepção de Robert Alexy<sup>222</sup>). Estes três critérios (ou subprincípios), portanto, auxiliarão no exame da proporcionalidade de uma dada medida adotada pelo legislador, devendo ser aplicados de forma sucessiva, buscando alcançar a conclusão por sua justificação ou não. É, de forma bastante resumida, uma medida de comparação entre meios e fins<sup>223</sup>.

A análise da proporcionalidade, neste contexto, está diretamente ligada ao exercício do poder de legislar, criando conexões causais importantes entre o equilíbrio judicial e o exercício da autoridade legislativa, assim como entre a elaboração das leis e a evolução da jurisprudência sobre direitos constitucionais. Além disso, o teste de verificação da proporcionalidade compreende uma estrutura de balanceamento de múltiplos estágios, isto é, o equilíbrio judicial não se restringe ao estágio final de equilíbrio em sentido estrito, mas ocorre dentro de cada um dos testes (adequação, necessidade e proporcionalidade em sentido

---

<sup>220</sup> MATHEWS, Jud. SWEET, Alec Stone. *All things in proportion? American rights review and the problem of balancing*. *Emory Law Journal*. Vol. 60, 2011, p. 802.

<sup>221</sup> MATHEWS, Jud. SWEET, Alec Stone. *All things in proportion? American rights review and the problem of balancing*. *Emory Law Journal*. Vol. 60, 2011, p. 804.

<sup>222</sup> Robert Alexy elucida que: “*The principle of proportionality (Verhältnismäßigkeitsgrundsatz), which in the last decades has received ever more international recognition in the theory and practice of constitutional review, consists of three sub-principles: the principles of suitability, of necessity, and of proportionality in the narrower sense. All three sub-principles express the idea of optimization*”. Ver ALEXY, Robert. *Constitutional Rights and Proportionality*. *Revus - Journal for Constitutional Theory and Philosophy of Law*, April/2014, p. 52. Disponível em SSRN: <https://ssrn.com/abstract=2426876>. Acesso em 10.01.2019.

<sup>223</sup> MATHEWS, Jud. SWEET, Alec Stone. *All things in proportion? American rights review and the problem of balancing*. *Emory Law Journal*. Vol. 60, 2011, p. 804.

estrito), que são sequenciados em ordem crescente de rigor, para que os tribunais se insiram no processo legislativo não mais do que o necessário para defender os direitos restringidos<sup>224</sup>.

Assim, Jud Mathews e Alec Stone Sweet esclarecem que se uma determinada medida não sobrevive à averiguação de meios e fins, então o julgador sequer precisará escalar para uma forma mais concisa de análise da proporcionalidade. Nos dois primeiros estágios da avaliação (adequação e necessidade), o julgador irá examinar o nexo entre meios e fins, avaliando como o próprio legislador pesou os custos e benefícios da restrição de um dado direito<sup>225</sup>.

No teste de adequação, que consiste na primeira etapa do exame, captam-se as normas em que a incompatibilidade entre os meios e fins é mais evidente, irracional ou grosseiramente excessiva, e que exigem um custo em termos de direitos, enquanto pouco proporcionam para a sociedade<sup>226</sup>. Através deste critério de análise, busca-se verificar se a medida adotada é adequada para atingir o objetivo desejado pelo legislador, promovendo ou aproximando a realização de uma certa finalidade. A escolha feita deve se dar por um meio cuja eficácia contribua para a promoção gradual do fim<sup>227</sup>. Trata-se, portanto, de uma atividade concreta, que busca averiguar se as finalidades pretendidas foram alcançadas (em maior ou menor grau) ou não, sendo necessário ao poder público demonstrar que a relação entre o meio escolhido e os fins perseguidos são razoáveis e apropriados diante do propósito de uma dada política anteriormente definida<sup>228</sup>.

Robert Alexy esclarece que, pelo critério da adequação, uma determinada medida adotada pelo legislador não pode, visando promover um dado objetivo ou princípio, aniquilar outro de mesma importância. Assim, na hipótese de uma medida “M”, adotada com o propósito de promover um dado princípio “P1”, não ser adequada para o propósito almejado, impedindo a realização de um segundo princípio “P2”, então, não haveria prejuízo para “P1”

---

<sup>224</sup> MATHEWS, Jud. SWEET, Alec Stone. *All things in proportion? American rights review and the problem of balancing*. *Emory Law Journal*. Vol. 60, 2011, p. 804.

<sup>225</sup> MATHEWS, Jud. SWEET, Alec Stone. *All things in proportion? American rights review and the problem of balancing*. *Emory Law Journal*. Vol. 60, 2011, p. 804-805.

<sup>226</sup> MATHEWS, Jud. SWEET, Alec Stone. *All things in proportion? American rights review and the problem of balancing*. *Emory Law Journal*. Vol. 60, 2011, p. 805.

<sup>227</sup> ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios*. 15ª ed. São Paulo: Malheiros, 2014, p. 208.

<sup>228</sup> MATHEWS, Jud. SWEET, Alec Stone. *All things in proportion? American rights review and the problem of balancing*. *Emory Law Journal*. Vol. 60, 2011, p. 802.

e “P2” se a medida “M” fosse afastada. Do contrário, caso a medida “M” fosse adotada, o princípio “P2” restaria prejudicado. Neste caso, “P1” e “P2” seriam melhor concretizados se a medida “M” inadequada fosse afastada, de modo que um dado princípio não seja promovido em detrimento do outro<sup>229</sup>.

Ainda sobre a adequação, socorrendo-se das lições de Humberto Ávila, Martha Toribio Leão aponta que o Poder Judiciário deverá considerar se a escolha feita se deu por uma certa medida que promova minimamente a finalidade almejada, bastando, no caso, que o Poder Legislativo tenha escolhido um meio que promova minimamente o fim, mesmo que esse não seja o mais intenso, o melhor, nem o mais seguro<sup>230</sup>. A autora destaca que o STF tem adotado este posicionamento quando analisa a adequação de determinada medida, afirmando que somente se admite o reconhecimento de sua inconstitucionalidade na eventualidade de apresentar-se evidentemente incapaz de atingir a finalidade para a qual for instituída e não for, de qualquer maneira, plausível e justificável<sup>231</sup>.

Por fim, ainda sobre este critério, Ricardo Marozzi Gregório, também firmado nas lições de Humberto Ávila, destaca que a adequação da medida deve ser investigada em relação ao momento em que a medida foi escolhida para efetivar a realização do objetivo. Isto é, o momento em que a medida está sendo submetida ao exame da proporcionalidade seria irrelevante, sendo certo que o fato de ela se tornar inadequada em momento posterior à sua escolha não permitiria recusar a confirmação do critério da adequação<sup>232</sup>, posicionamento com o qual discordamos tendo em vista a necessidade de sempre se buscar um juízo dinâmico da adequação, conforme preconizado por Helenilson Cunha Pontes, que será mais adiante explorado.

Já no segundo teste, da necessidade, permite-se que o julgador investigue as intenções do legislador com muito mais detalhes. O núcleo central do critério da necessidade consiste

---

<sup>229</sup> ALEXY, Robert. *Constitutional Rights and Proportionality*. *Revus - Journal for Constitutional Theory and Philosophy of Law*, April/2014, p. 52-53. Disponível em SSRN: <https://ssrn.com/abstract=2426876>. Acesso em 10.01.2019.

<sup>230</sup> LEÃO, Martha Toribio. Controle da extrafiscalidade. Série doutrina tributária – Vol. XVI. São Paulo: Quartier Latin, 2015, p. 141.

<sup>231</sup> LEÃO, Martha Toribio. Controle da extrafiscalidade. Série doutrina tributária – Vol. XVI. São Paulo: Quartier Latin, 2015, p. 141.

<sup>232</sup> GREGÓRIO, Ricardo Marozzi. *Arm's length* e praticabilidade nos preços de transferência. 2010. Tese (Doutorado em Direito Econômico e Financeiro) - Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2010. Doi:10.11606/T.2.2010.tde-26092011-133745, p. 141. Acesso em: 2019-01-11.

no chamado *least-restrictive-means test* (*LRM test*), através do qual busca-se assegurar que a medida objeto de análise não restringe determinado direito mais do que o necessário para o atingimento da finalidade<sup>233</sup>. Na análise, cabe investigar se a medida aplicada pelo legislador poderia ser substituída por alguma outra medida alternativa capaz de promover o objetivo desejado com a mesma intensidade, preservando, na medida do possível, o direito fundamental afetado.

Neste contexto, Robert Alexy demonstra que, dentre dois meios possíveis para se promover um princípio “P1”, que, em linhas gerais são igualmente adequados, aquele que interferir menos intensamente no princípio “P2” deverá ser adotado. Constatada a existência de uma medida que cause menos interferência e seja igualmente adequada (*suitable*) para o alcance da finalidade desejada, o resultado será a constatação de concretização do direito sem prejuízo do outro. Com isso, a promoção conjunta dos princípios “P1” e “P2” requer o meio que lhes proporcione a menor interferência possível<sup>234</sup>. Desta forma, a medida necessária será aquela que, dentre todas as medidas igualmente adequadas para promoção da finalidade desejada, se demonstre capaz de restringir direitos no menor grau possível. Assim, se o legislador quiser perseguir o objetivo escolhido, ele somente poderá adotar o meio mais suave, sendo-lhe vedado sacrificar desnecessariamente direitos fundamentais<sup>235</sup>.

Jud Mathews e Alec Stone Sweet esclarecem que, para muitos tribunais, incluindo a Suprema Corte canadense e a Corte de Justiça europeia, o teste da necessidade da medida é o coração de toda a análise da proporcionalidade e a maioria das normas derrubadas não tiveram êxito em superar este critério. Na prática, os julgadores não invalidaram uma medida simplesmente pelo fato de ser possível encontrar uma alternativa menos restritiva de direitos. Pelo contrário, a maioria dos tribunais, implícita ou explicitamente, insistem que o legislador tem o dever de considerar alternativas razoavelmente disponíveis e abster-se de escolher a medida mais restritiva dentre todas disponíveis<sup>236</sup>.

---

<sup>233</sup> MATHEWS, Jud. SWEET, Alec Stone. *All things in proportion? American rights review and the problem of balancing*. *Emory Law Journal*. Vol. 60, 2011, p. 803.

<sup>234</sup> ALEXY, Robert. *Constitutional Rights and Proportionality*. *Revus - Journal for Constitutional Theory and Philosophy of Law*, April/2014, p. 53. Disponível em SSRN: <https://ssrn.com/abstract=2426876>. Acesso em 10.01.2019.

<sup>235</sup> ALEXY, Robert. *Teoria dos Direitos Fundamentais*. Tradução de Virgílio Afonso da Silva, São Paulo: Malheiros, 2008, p. 591.

<sup>236</sup> Neste caso, MATHEWS e SWEET destacam que a maioria dos tribunais raramente irão afastar uma lei sem antes comparar a medida instituída com uma lista de alternativas razoavelmente disponíveis. Ver MATHEWS,

Para que seja minimamente bem-sucedido, faz-se necessária a verificação da existência de meios alternativos ao inicialmente eleito pelo Poder Legislativo, capazes de também promover a finalidade pretendida, sem restringir, ou restringindo em menor grau, os direitos fundamentais envolvidos<sup>237</sup>. O critério da necessidade, neste contexto, buscará uma comparação entre o maior ou menor grau de restrição de direitos fundamentais e a promoção da finalidade pública desejada, impondo a necessária ponderação desses graus.

Para se promover a comparação, contudo, é essencial investigar os possíveis efeitos das medidas alternativas separadamente com relação à medida adotada. Sobre este teste, Ricardo Marozzi Gregório, valendo-se da exemplificação proposta por Virgílio Afonso da Silva, destaca que a primeira comparação a ser realizada investigará a medida menos gravosa em relação ao direito afetado, exemplificada da seguinte forma: “Admitindo-se, então, uma investigação,  $M_1$  como a medida examinada,  $M_2$  como a possível medida alternativa escolhida,  $O$  como o objetivo perseguido e  $D$  como o direito afetado, podem ocorrer nove combinações de resultado das duas comparações”<sup>238</sup>.

O autor, ao analisar as possíveis combinações para a comparação, conclui que, somente quando a medida alternativa for mais ou igualmente eficiente e cumulativamente menos gravosa, o exame da proporcionalidade será rejeitado e a medida testada (no exemplo, a medida  $M_1$ ) não será considerada necessária diante da falta de proporcionalidade. Nos demais casos, a medida analisada será considerada necessária em relação às medidas alternativas objeto da comparação, devendo-se proceder à comparação das outras possíveis alternativas<sup>239</sup>.

Por fim, além de adequada e necessária, a medida eleita também precisa ser proporcional em sentido estrito, de modo a garantir, relativamente à proteção de direitos fundamentais, mais vantagens do que desvantagens da restrição de direitos. Na proporcionalidade em sentido estrito, também chamada de *balancing stricto sensu* pela

---

Jud. SWEET, Alec Stone. *All things in proportion? American rights review and the problem of balancing*. *Emory Law Journal*. Vol. 60, 2011, p. 803.

<sup>237</sup> ÁVILA, Humberto. Teoria dos princípios. 15ª ed. São Paulo: Malheiros, 2014, p. 214.

<sup>238</sup> GREGÓRIO, Ricardo Marozzi. Arm's length e praticabilidade nos preços de transferência. 2010. Tese (Doutorado em Direito Econômico e Financeiro) - Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2010. Doi:10.11606/T.2.2010.tde-26092011-133745, p. 142. Acesso em: 2019-01-11.

<sup>239</sup> GREGÓRIO, Ricardo Marozzi. Arm's length e praticabilidade nos preços de transferência. 2010. Tese (Doutorado em Direito Econômico e Financeiro) - Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2010. Doi:10.11606/T.2.2010.tde-26092011-133745, p. 143-145. Acesso em: 2019-01-11.

doutrina norte-americana, o julgador sopesa, à luz dos fatos, o benefício da medida em face do prejuízo gerado a partir da redução da abrangência de um direito, buscando decidir sobre qual valor deverá prevalecer<sup>240</sup>.

Robert Alexy esclarece que princípios, concebidos como mandamentos de otimização, exigem uma realização mais ampla possível. Desta forma, a proporcionalidade em sentido estrito expressa o significado de otimização de princípios colidentes, sendo manifestamente similar à lei do sopesamento descrita através da seguinte máxima: “*Quanto maior for o grau de não-satisfação ou de afetação de um princípio, tanto maior terá que ser a importância da satisfação do outro*”<sup>241</sup>.

Neste contexto, é preciso verificar se a promoção da finalidade almejada compensa a restrição existente a outros direitos fundamentais, através de uma comparação entre os benefícios e os malefícios da medida. Se o meio escolhido para a realização de um princípio ou objetivo do Estado significar a não-realização do outro princípio ou direito, ele deve ser vedado, por ser excessivo e desproporcional. Contudo, no caso de a norma prevalecer após a análise da proporcionalidade, o julgador deverá concordar que a medida sob revisão será capaz de gerar benefícios suficientes para justificar a restrição de um direito.

Tendo em vista o exposto, cabe agora avaliar as impropriedades do regime de dedutibilidade dos *royalties* à luz do princípio da proporcionalidade. Este exame será realizado a partir de duas perspectivas: fiscal e extrafiscal. Será demonstrado que (a) sob a ótica fiscal, o limite de 5% (a.1) não mais coíbe a prática de abusos ou fraudes, (a.2) deixa de observar o padrão de mercado, de modo que a padronização gerada a partir da norma passa a ser violadora da capacidade contributiva e (a.3) não garante ao contribuinte a possibilidade de demonstrar as particularidades de seu caso de modo que a dedução e a remessa de *royalties* para o exterior ficam restritas ao teto de dedutibilidade. Além disso, será demonstrado que (b) sob a ótica extrafiscal, (b.1) a Portaria MF 436/58 não mais atende às finalidades para as quais foi criada, (b.2) impõe o agravamento de algumas indústrias e atividades em detrimento de outras de forma injustificada.

---

<sup>240</sup> “*The third step – balancing stricto sensu – is also known as proportionality in the narrower sense*” MATHEWS, Jud. SWEET, Alec Stone. *All things in proportion? American rights review and the problem of balancing*. *Emory Law Journal*. Vol. 60, 2011p. 803.

<sup>241</sup> O autor destaca que: “*Segundo a lei do sopesamento, a medida permitida de não-satisfação ou de afetação de um princípio depende do grau de importância da satisfação de outro. [...] Ela faz com que fique claro que o peso dos princípios não é determinado em si mesmo ou de forma absoluta e que só é possível falar em pesos relativos*”. Ver ALEXY, Robert. *Teoria dos Direitos Fundamentais*. Tradução de Virgílio Afonso da Silva, São Paulo: Malheiros, 2008, p. 167-168.



### 5.1 Exame sob a ótica fiscal: A desproporcionalidade da imposição do teto de 5%

Com base nos elementos históricos apresentados no presente estudo, é possível identificar algumas peculiaridades específicas sobre o regime de dedutibilidade de *royalties*. E o primeiro ponto diz respeito ao fato de que a restrição da dedutibilidade possuía a função precípua de proteger a arrecadação tributária das práticas abusivas e evasivas instauradas no âmbito dos contratos de transferência de tecnologia. Como a remessa de lucros/dividendos era muito mais gravemente tributada do que a remessa de *royalties*, as empresas brasileiras, sempre que possível, optavam por remeter lucros/dividendos aos seus controladores travestidos de *royalties*.

Esta finalidade fica bastante evidente a partir da análise dos debates legislativos anteriores à criação das normas, onde o legislador justificava a necessidade de limitar a dedutibilidade como medida de proteção da economia brasileira, que se via em déficit orçamentário<sup>242</sup>. Sob este ângulo exclusivo, a limitação da dedutibilidade revelava uma função preponderantemente fiscal, enquanto instituída com o objetivo acabar com abusos e garantir a tributação com base na efetiva capacidade contributiva.

Como já demonstrado anteriormente, o legislador goza de liberdade para trabalhar com normas simplificadoras tendo em vista a necessidade de garantir a igualdade geral para todos os contribuintes. A utilização de limites de dedução usados como forma de coibir abusos é uma técnica condizente com o ordenamento jurídico uma vez que zela pelos interesses gerais da sociedade e garante que os contribuintes sejam tributados na medida de sua capacidade contributiva manifestada dentro de um padrão médio.

O grande problema da limitação da dedução de despesas, contudo, é que ela precisa ser razoável e proporcional já que, mesmo sob o fundamento de combater abusos, o legislador

---

<sup>242</sup> “No momento atual em que o Governo se debate em fabuloso déficit orçamentário e em que mais se acentua o poder aquisitivo salarial ao extremo de vir a Nacional dos Trabalhadores na Indústria publicamente alertar o Governo e pedir-lhe urgentes providências face à angústia das classes operárias desnudas, famintas, sem metas fáceis de transportes, sem água, sem luz e “vivendo num vasto hospital de sangue”, não é digno nem humano que se assista, displicentemente, ao domínio, a ganância do poder econômico, a ocultação deliberada de polpudos ganhos para majoração, descontrolada e artificiosa, dos preços de vestuário, dos produtos alimentícios, das tarifas de serviços públicos, dos remédios, de outras utilidades, onerados com “royalties” fictícios correspondentes em alguns casos a... 47,4%, 71,1%, 66,9%, 54,6% do capital realizado das empresas de fora do país.” SIQUEIRA, Marcelo Gustavo Silva. Direito do investimento e inovação tecnológica: o histórico regulatório da transferência de tecnologia no Brasil em face das cláusulas de proteção dos acordos bilaterais de investimentos (BITs). Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Faculdade de Direito. Rio de Janeiro, 2012. p.112.

não poderá ser afastar totalmente da capacidade contributiva como critério de medida. Definir padrões e limites máximos para a dedução de despesas é uma tarefa que demandará do legislador um certo esforço argumentativo no sentido de justificar a razão pela qual se adotou um percentual máximo. A utilização de pesquisas empíricas capazes de demonstrar tecnicamente que o padrão definido pela lei é condizente com a média de um determinado mercado consumidor é uma técnica aceitável e condizente com este propósito.

De fato, para a realidade daquela época, as medidas restritivas adotadas, pelo menos sob um viés estritamente fiscal, mostravam-se aparentemente legítimas. Em um exame a partir de dados históricos, seria possível sugerir que as medidas eram adequadas, necessárias e proporcionais. A restrição ao direito à dedutibilidade das despesas era aparentemente adequada pois promovia minimamente a finalidade de evitar o abuso verificado no contexto dos contratos de licenciamento de intangíveis. Vale lembrar, inclusive, que mesmo após a edição da Lei 3.470/58 a prática abusiva ainda persistia, deixando de ocorrer em maior escala somente após a radical medida de vedação de remessas de *royalties* de marcas e patentes, nos termos da Lei 4.131/62 (este período de limitação de remessa perdurou até 1992, quando entrou em vigência a Lei 8.383/91).

Isso mostra que as medidas adotadas, aparentemente, não restringiam o direito à dedução além do necessário para o atingimento da finalidade, o que sugeriria uma possível justificativa para sua necessidade. Assim entendemos em razão do fato de que as restrições impostas foram definidas com base em estudo empírico, que buscava justamente refletir a realidade de mercado para a época, buscando garantir que a despesa passível de dedução fosse limitada ao padrão de mercado (preço *arms's length*), garantindo-se minimamente o direito à dedução da despesa. Os valores remetidos que ultrapassassem os coeficientes de dedução seriam tratados como lucros/dividendos, sendo regularmente tributáveis pelas regras aplicáveis a tais remunerações.

Neste contexto, a doutrina explica que se buscou obter uma média dos *royalties* praticados no mercado nacional, descartando-se, nesse sentido, a possibilidade de dedução em valores superiores a este montante. O Deputado Fernando Ferrari, na justificativa do PL 3.950/58, indicou que a escolha do percentual de 5% havia se dado a partir do estudo

preparado pela Divisão do Imposto de Renda. A questão é retratada por Noé Winkler, destacando que o percentual resultou de pesquisa empírica realizada na época<sup>243</sup>.

Como bem destaca Marcelo Gustavo Siqueira, o referido limite de 5% consistiu em uma limitação adequada, necessária e razoável para a defesa da arrecadação tributária brasileira naquele momento, ainda que não se tenha indicado o percentual usualmente devido por cada tecnologia e nem se tenha considerado os percentuais praticados em âmbito internacional. Neste contexto, dadas as limitações técnicas para a realização da pesquisa naquela época, o teto de 5% deveria ser respeitado<sup>244</sup>.

Além de adequada e necessária, a limitação das despesas também seria proporcional em sentido estrito, o que significa dizer que, no sopesamento entre o interesse de evitar abusos e fraudes e a garantia ao direito à dedução de despesas, seria possível identificar, *prima facie*, um maior benefício da medida antiabuso em face do aparente prejuízo gerado a partir da redução da abrangência do referido direito. Seria possível notar, neste contexto, que a limitação da dedutibilidade de despesas com *royalties* traria mais vantagens do que desvantagens à sociedade como um todo, de modo que o grau de importância da promoção do fim justificaria o grau de restrição causado ao direito atingido.

Deve-se notar que, dentro de uma conjuntura como essa, a restrição à dedutibilidade das despesas com *royalties* poderia ser facilmente convalidada levando-se em consideração o posicionamento já manifestado pelo STF no AC 1.657-MC. Neste importante julgado, a Corte reconheceu a legitimidade do cancelamento do registro especial exigido para a fabricação de cigarros, tendo em vista o comportamento ofensivo do contribuinte, seja quanto à arrecadação tributária, seja quanto à livre concorrência. A ementa do julgado é elucidativa para a presente análise:

*RECURSO. Extraordinário. Efeito suspensivo. Inadmissibilidade. Estabelecimento industrial. Interdição pela Secretaria da Receita Federal. Fabricação de cigarros. Cancelamento do registro especial para produção. Legalidade aparente. Inadimplemento sistemático e isolado da obrigação de*

---

<sup>243</sup> “Do exame do relatório do perito do Imposto de Renda, verificamos percentuais variáveis, com a frequência de 5%, não obstante casos de 1%, 3% e 4%. Fixamo-nos nos 5%, como máximo razoável, coincidentemente com o teto previsto no Projeto Fernando Ferrari.” WINKLER, Noé. “Tratamento Fiscal dos “Royalties” e dos Rendimentos de Assistência na Legislação do Imposto sobre a Renda – Retrospectiva”. In: Imposto de Renda – Estudos. São Paulo: Editora Resenha Tributária, p. 488.

<sup>244</sup> SIQUEIRA, Marcelo Gustavo Silva. Direito do investimento e inovação tecnológica: o histórico regulatório da transferência de tecnologia no Brasil em face das cláusulas de proteção dos acordos bilaterais de investimentos (BITs). Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Faculdade de Direito. Rio de Janeiro, 2012, p. 120.

*pagar Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI. Comportamento ofensivo à livre concorrência. Singularidade do mercado e do caso. Liminar indeferida em ação cautelar. Inexistência de razoabilidade jurídica da pretensão. Votos vencidos. Carece de razoabilidade jurídica, para efeito de emprestar efeito suspensivo a recurso extraordinário, a pretensão de indústria de cigarros que, deixando sistemática e isoladamente de recolher o Imposto sobre Produtos Industrializados, com conseqüente redução do preço de venda da mercadoria e ofensa à livre concorrência, viu cancelado o registro especial e interditados os estabelecimentos.” (AC 1657 MC, Relator: Min. Joaquim Barbosa, Relator p/ Acórdão: Min. Cezar Peluso, Tribunal Pleno, julgado em 27/06/2007)*

O caso em questão revelou um conflito entre, de um lado, a liberdade de iniciativa de empresa sonegadora e, de outro, a finalidade fiscal e outras duas finalidades extrafiscais de extrema importância, quais sejam, a defesa da livre concorrência e a tutela da saúde pública. Prevaleceu a defesa à arrecadação e a tutela da saúde pública em face da livre concorrência. O exame da proporcionalidade, neste caso, contribuiu para a solução do conflito normativo, proporcionando uma construção racional das relações de prevalência entre princípios e normas de idêntico *status* normativo, em que um ou mais dos princípios em jogo prevalece, enquanto outro cede em função de uma situação específica, sem que deixe de vigorar no sistema jurídico<sup>245</sup>.

Trazendo o foco da análise para a questão da limitação da dedutibilidade, Ricardo Mariz de Oliveira em sua obra *Fundamentos do Imposto de Renda* alerta para o anacronismo e antijuridicidade das normas que veiculam tais restrições. Nas lições do autor, tais normas seriam anacrônicas porque, em sua maioria, datam de épocas antigas que remetem para um cenário empresarial totalmente diferente do atual. As realidades que se buscavam regular não guardam mais qualquer vínculo com a atual realidade comercial vivida pelo país<sup>246 247</sup>. Além disso, seu anacronismo seria justificado “*porque na legislação tributária, a distribuição de lucros não é mais sujeita à tributação, de modo que não é em todo caso que interessa*

---

<sup>245</sup> VELLOSO, Andrei Pitten. Justiça Tributária. In: Fundamentos do Direito Tributário. Humberto Ávila (Org.). São Paulo: Marcial Pons, 2012. pp. 68-69.

<sup>246</sup> OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Fundamentos do Imposto de Renda. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 407.

<sup>247</sup> O autor destaca que tal época era marcada pelas empresas de famílias e dos dirigentes integrantes dessas famílias. Contudo, atualmente, mesmo as empresas familiares se agigantaram e em geral estão sob gerência profissional, ao passo que as menores enveredaram pelo lucro presumido ou mesmo pelo regime do SIMPLES, em que nada importam os custos e as despesas existentes ou não.

*disfarçar um lucro efetivo em outro tipo de custo ou despesa que, para o receptor passa a ser renda tributável*<sup>248</sup>.

Adicionalmente, o autor também aponta para a injuridicidade das normas, criticando o fato de que as evasões devem ser combatidas caso a caso, com provas seguras da sua ocorrência e devida penalização dos seus autores, e não “*através de normas gerais e injustas, que atingem todos os contribuintes e que não se preocupam em distinguir os casos de deduções legítimas dos fraudulentos*”, muito embora aceite a validade de restrições protetivas da arrecadação, desde que sujeitas à certas limitações<sup>249</sup>.

Luís Eduardo Schoueri traz importante reflexão a respeito das normas limitadoras da dedutibilidade. O autor destaca que as mesmas datam de períodos anteriores a 1995, época em que vigia em nosso ordenamento o regime de bitributação econômica da renda. Neste regime, os lucros auferidos pela pessoa jurídica deveriam ser tributados tanto nesta última quanto na pessoa de seus sócios, o que foi posteriormente afastado tendo em vista a isenção dos dividendos conferida pelo governo brasileiro nos termos do artigo 10, da Lei no 9.245/95 e que vige até a presente data. Vejam-se suas palavras:

*11.4.4 Com efeito, as normas acima reproduzidas são datadas de período anterior a 1995. Até aquele ano, vigia em nosso ordenamento o regime da bitributação econômica, pelo imposto de renda. De acordo com aquele regime, os lucros auferidos pela pessoa jurídica deveriam ser tributados tanto nessa quando na pessoa de seus sócios. Dado que muitos contribuintes buscavam fugir dessa dupla incidência mediante pagamentos exagerados [de royalties], via-se o legislador tributário obrigado a limitar aqueles pagamentos, afim de assegurar fosse o critério da bitributação jurídica alcançado plenamente. É em tal conceito que se encontrava a indedutibilidade de royalties e pagamentos por assistência técnica e assemelhados. Retomando a idéia de Tipke, reproduzida nas considerações propedêuticas deste estudo, poder-se-á dizer que, tendo o legislador optado pela bitributação econômica, o princípio da igualdade exigiria que em nenhum caso deixasse aquela bitributação de ocorrer, sob pena de alguns rendimentos serem bitributados e outros não.*

*11.4.5 O ano de 1995 marca, com a entrada em vigor do artigo 10 da lei 9.245/95, a renúncia, pelo legislador do imposto de renda, à opção pela bitributação econômica. A partir daí, os lucros distribuídos pelas pessoas jurídicas tributadas pelo lucro real, presumido ou arbitrado, deixavam de sofrer nova tributação. Pode-se dizer, a partir de então, que lucros que já foram tributados na pessoa jurídica não sofrem tributação da pessoa física. Ao mesmo tempo, pagamentos efetuados pela pessoa jurídica a seus sócios*

---

<sup>248</sup> OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Fundamentos do Imposto de Renda. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 407.

<sup>249</sup> OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Fundamentos do Imposto de Renda. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 407-408.

*são dedutíveis, sofrendo, outrossim, retenção na fonte. Tal, por exemplo, os caso dos juros obre o capital próprio.*<sup>250</sup>

Em complemento, Gabriel Lacerda Troianelli aponta que se o fim específico ao qual a norma se destinava não mais existe, qual seja, de efetivamente manter a bitributação econômica dos dividendos, ela, então, perde sua razão de ser. Defende o autor que, a partir do momento em que se modificam as circunstâncias que foram relevantes para a criação da norma, a regra originalmente considerada adequada, necessária e proporcional pode vir a se tornar inadequada, desnecessária e desproporcional. Merece destaque a passagem abaixo reproduzida:

*Essa mudança de paradigma faz com que a norma limitadora da dedução em questão hoje não possa mais ser aplicada já que o contexto legislativo atual a tornou não razoável. Com efeito, se o fim específico ao qual ela se destinava – manter a bitributação – não mais existe, ela perde sua razão de ser, não havendo mais porque não se aplicarem os critérios gerais de dedutibilidade das despesas, em razão da efetividade, necessidade e usualidade. Ora, a partir do momento em que mudarem as circunstâncias que foram relevantes no momento da criação de uma norma, aquela regra originalmente considerada adequada, necessária e proporcional pode vir a se tornar inadequada, desnecessária e desproporcional, do que decorreria a inconstitucionalidade superveniente da mesma.*<sup>251</sup>

Em que pesem os comentários do autor, entendemos que o regime de dedução de *royalties* não perderia seu propósito pelo simples fato de o legislador brasileiro ter optado pelo fim da bitributação econômica dos dividendos. Assumir esta premissa também impõe a conclusão de que, na hipótese de o legislador eventualmente optar por retomar a bitributação econômica dos dividendos, o regime de dedutibilidade dos *royalties* restaria novamente legitimado. Neste caso, a validade ou não da norma estaria meramente condicionada ao interesse de o legislador manter ou não manter o regime de bitributação econômica. Esta conclusão não nos parece razoável.

Vale notar, inclusive, que o potencial retorno da bitributação econômica de lucros e dividendos já é uma realidade. Atualmente tramitam algumas propostas legislativas sugerindo

---

<sup>250</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. Preços de Transferência no Direito Tributário Brasileiro. 2ª ed. São Paulo: Dialética, 2006. pp. 230-231.

<sup>251</sup> TROIANELLI, Gabriel Lacerda. Preço de Transferência: Intangíveis, Acordos de Repartição de Custos e Serviços de Grupo. In: Tributos e Preços de Transferência. Luís Eduardo Schoueri (Coord.). São Paulo: Dialética, 3º vol., 2009, pp. 81-82.

a modificação da redação do artigo 10, da Lei 9.245/95 no sentido de revogar a isenção do Imposto de Renda sobre a remessa de lucros e dividendos para o exterior<sup>252</sup>. Ao que parece, a eventual retomada da tributação destes pagamentos em nada afeta o regime de dedutibilidade de *royalties* que, uma vez mais lembrando, foi concebido como medida para evitar abusos e trazer a dedutibilidade para os patamares de mercado da época.

Além do mecanismo de restrição da dedutibilidade e do pagamento de *royalties*, eventuais abusos e fraudes também passaram a ser coibidos a partir das funções atribuídas ao INPI para fins de verificação dos contratos de transferência de tecnologia. O procedimento de averbação destes contratos, implica nos seguintes efeitos: (i) fazer com que os contratos produzam efeitos em relação terceiros, (ii) garantir a dedutibilidade das despesas e (iii) permitir a remessa de *royalties* e outras remunerações para o exterior<sup>253</sup>.

É importante registrar que a averbação dos contratos que impliquem em transferência e exploração de direitos da propriedade industrial decorre da Lei 5.648/70<sup>254 255</sup>, que investiu o órgão de poderes para regulamentar a transferência de tecnologia, moldar as diretrizes estabelecidas pela política de desenvolvimento econômico e, conseqüentemente, para intervir na vontade das partes nos contratos tecnológicos<sup>256</sup>. O controle dos contratos passou, portanto, a ser ainda mais rigoroso, tendo como pressuposto impedir a inclusão de cláusulas

---

<sup>252</sup> A título de exemplo, destacamos o PL 1.485/2015, e os PL 3.241/2015, 3.798/2015, 7.409/2017, 9.636/2018 9.637/2018, todos com tramitação pensada ao primeiro.

<sup>253</sup> VIEGAS, Juliana L.B. Aspectos Legais da Contratação na Área da Propriedade Industrial. In: SANTOS, Manoel J. Pereira dos. JABUR, Wilson Pinheiro (coord.). Propriedade Intelectual. Contratos de Propriedade Industrial e Novas Tecnologias. Série GVlaw. São Paulo: Saraiva, 2007. p. 82-85.

<sup>254</sup> A redação original do artigo 2º da Lei estabelecia que: “Art 2º O Instituto tem por finalidade principal executar, no âmbito nacional, as normas que regulam a propriedade industrial tendo em vista a sua função social, econômica, jurídica e técnica. Parágrafo único. Sem prejuízo de outras atribuições que lhe forem cometidas, o Instituto adotará, com vistas ao desenvolvimento econômico do País, medidas capazes de acelerar e regular a transferência de tecnologia e de estabelecer melhores condições de negociação e utilização de patentes, cabendo-lhe ainda pronunciar-se quanto à conveniência da assinatura ratificação ou denúncia de convenções, tratados, convênio e acordos sobre propriedade industrial.”

<sup>255</sup> Antes dessa lei, que foi referendada pela Lei 5.772/71 (antigo Código de Propriedade Industrial), os contratos de licença de marcas e exploração de patentes estavam sujeitos à averbação no Departamento da Propriedade Industrial (DNPI), órgão que antecedeu o atual INPI.

<sup>256</sup> DIAS, José Carlos Vaz e. Os contratos de transferência de tecnologia e as controvérsias da convivência entre regramentos antigos e a liberdade contratual: os serviços técnicos em perspectiva. XXIV Congresso Nacional do COMPENDEI – UFMG/FUMEC/Dom Helder Câmara. Direito, inovação, propriedade intelectual e concorrência, 2015, p. 287.

demasiadamente onerosas para a parte brasileira, restringindo-se a possibilidade de práticas abusivas<sup>257</sup>.

Neste contexto, o regime de dedutibilidade de *royalties*, aplicado como medida de evitar a manipulação dos pagamentos contratuais se mostra razoável em se tratando de licenciamento de intangíveis. A utilização de limites fixos atrelados a valores de mercado, associado à participação do INPI no processo de análise e validação da despesa não se mostra, sob esta ótica, defasado. Muito pelo contrário, em que pese seu tempo de criação, permanecem mais atuais do que nunca.

Vale notar que a legislação brasileira possui normas cujo propósito é semelhante ao apresentado pelo regime de dedutibilidade de *royalties*. É o caso, por exemplo, das chamadas regras de subcapitalização (*thin-capitalization rules*), regidas pela Lei 12.249/10, que visam limitar dedução de despesas com juros incorridas em função da celebração de mútuo entre subsidiária brasileira e controladora estrangeira. Como já aventado aqui, a norma em questão, sob a perspectiva de coibir abusos perpetrados mediante o endividamento abusivo de empresas, buscou restringir a dedução de despesas com juros prescrevendo, portanto, uma norma antielisiva específica<sup>258</sup>.

O mesmo se diga com relação às regras de preços de transferência, instituídas pela Lei 9.430/96. Tais regras, com o objetivo de combater a manipulação de preços nas transações entre partes relacionadas, substituem os preços das transações praticadas pelos preços de mercado, buscando aferir com maior exatidão a riqueza gerada pela empresa<sup>259</sup>. Trata-se,

---

<sup>257</sup> Importante registrar que, historicamente, o antigo Conselho de Contribuintes já reconhecia que o INPI, até certo ponto, havia sido alçado como órgão subsidiário do controle fiscal, o que implicou na obrigatoriedade de prévia averbação dos contratos que ensejassem transferência de tecnologia como condição de dedutibilidade. Nesse sentido: “A dedutibilidade das despesas com assistência técnica está condicionada a que haja efetiva transferência de tecnologia, e que esta seja necessária, usual e normal em face das atividades do adquirente. Após o advento das Leis 5.648/70 (art. 2º) e 5.772/71 (art. 126), a perquirição do cumprimento desses requisitos legais passou à alçada do INPI, o qual, no particular, atua até certo ponto, como órgão subsidiário do controle fiscal. Por isso, tornou-se obrigatória a averbação dos contratos de transferência de tecnologia.” (Ac. 101-77.337/87, 1º CC, publicado em 14.06.88).

<sup>258</sup> Alberto Xavier esclarece que “as chamadas cláusulas especiais antielisivias não passam da tipificação a posteriori, por lei, de certos atos ou negócios jurídicos que a experiência revelou serem utilizados como forma anteriormente não prevista em lei de obter resultados equivalentes aos dos atos tributados, socorrendo-se frequentemente de presunções ou ficções legais”. Ver XAVIER, Alberto. Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva. São Paulo: Dialética, 2002, p. 85.

<sup>259</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. Preços de Transferência no Direito Tributário Brasileiro. 2ª ed. São Paulo: Dialética, 2006, p.12.



assim como o regime de dedutibilidade de *royalties*, de uma norma de caráter antielisivo. Sobre o propósito de criação de normas desta natureza, Paulo Ayres Barreto esclarece que:

*Identificado um campo propício à evasão fiscal, altera-se o direito positivo, de forma a inibir tais ocorrências. Foi o que sucedeu com o controle dos preços de transferência. Havia uma lacuna normativa no direito positivo brasileiro, que foi colmatada com o advento da Lei 9.430/96.*<sup>260</sup>

O regime de dedução de *royalties* nasceu, portanto, em um contexto similar ao das normas de preços de transferência e das regras de subcapitalização, buscando formas de reduzir os espaços para a elisão fiscal, bem como conter a evasão fiscal. É a este propósito que se propõe, ainda que, originalmente, o contexto dos abusos se praticassem no âmbito do pagamento de lucros e dividendos. Por mais que, atualmente, lucros e dividendos distribuídos estejam isentos, ainda persiste a necessidade de limitação das despesas ao padrão de mercado de modo a evitar a manipulação de preços nos contratos de licenciamento.

Diante desta particularidade, o que se poderia questionar é a proporcionalidade da padronização feita a partir da Lei 3.470/58, uma vez que os percentuais em questão não mais refletem o padrão de mercado, afetando diretamente a capacidade contributiva e os pressupostos de aplicação do princípio da renda líquida. Como já salientado por Luís Eduardo Schoueri, a simplificação das normas tributárias não pode aniquilar outros valores igualmente prestigiados pelo ordenamento jurídico, cabendo ao legislador “*temperar as concessões efetuadas em nome da praticabilidade, diante da capacidade contributiva e seus desdobramentos*”<sup>261</sup>.

A análise desta questão envolve os mesmos problemas levantados pela doutrina no que diz respeito ao estabelecimento de margens predeterminadas pela legislação de preços de transferência. Em teoria, em homenagem ao princípio da praticabilidade, a definição de margens fixas não seria um problema para o ordenamento, na medida em que as mesmas, por

---

<sup>260</sup> BARRETO, Paulo Ayres. O tratamento transnacional nos preços de transferência e seus limites constitucionais. In: SCHOUERI, Luís Eduardo. Tributos e preços de transferência – 3º volume. São Paulo: Dialética, 2009, p. 137.

<sup>261</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. Margens predeterminadas, praticabilidade e capacidade contributiva. In: SCHOUERI, Luís Eduardo. Tributos e preços de transferência – 3º volume. São Paulo: Dialética, 2009, p. 119.

configurariam uma presunção relativa, garantiria aos contribuintes o direito de demonstrar que terceiros independentes praticam margens diferentes daquelas estabelecidas pela lei<sup>262</sup>.

Contudo, na prática, Luís Eduardo Schoueri destaca que a demonstração pelo contribuinte é muitas vezes impraticável ou mesmo desnecessárias, o que implicaria na transmutação da presunção relativa em uma presunção absoluta, impossível de ser superada pelo contribuinte e, portanto, inadmissível em nosso ordenamento, por violar a capacidade contributiva<sup>263</sup>.

As Leis 3.470/58, 4.131/62 e 4.506/64 não possuem qualquer cláusula de retorno à aferição da capacidade contributiva individual, o que torna o limite de 5% totalmente desproporcional em face de sua desconexão com os padrões de mercado atuais. Para que se possa evitar eventuais excessos, Humberto Ávila observa que a padronização deve possuir mecanismos que permitam ajusta-la ao caso concreto, para que sejam compatíveis com a maioria dos fatos praticados<sup>264</sup>.

Neste caso, vale lembrar o já mencionado estudo de Russel Parr, em que o autor identificou, por exemplo, que na indústria farmacêutica, praticava-se *royalties* médios de 7%. Lembra o autor que os *royalties* médios praticados pelo mercado com base no estágio da tecnologia, são muitos superiores, podendo, inclusive, superar o patamar de 20% na eventualidade de o produto já ter sido lançado<sup>265</sup>.

Diante destas particularidades, seria extremamente difícil encontrar uma justificativa plausível para manter o limite de 5%. Não seria nenhum absurdo afirmar que as condições de mercado verificadas na época não mais existem, sendo muito pouco provável que pouco mais de sessenta anos após a instituição da norma, os coeficientes de dedutibilidade continuem adequadas para refletir o licenciamento de intangíveis. Tal hipótese também nos autorizaria a

---

<sup>262</sup> SANTIAGO, Igor Mauler; LOBATO, Valter. Margens predeterminadas: um caso de confronto entre a praticabilidade e a capacidade contributiva? Exigências constitucionais para sua adoção. In: In: SCHOUERI, Luís Eduardo. Tributos e preços de transferência – 3º volume. São Paulo: Dialética, 2009, p. 108; SCHOUERI, Luís Eduardo. Margens predeterminadas, praticabilidade e capacidade contributiva. In: SCHOUERI, Luís Eduardo. Tributos e preços de transferência – 3º volume. São Paulo: Dialética, 2009, p. 122.

<sup>263</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. Margens predeterminadas, praticabilidade e capacidade contributiva. In: SCHOUERI, Luís Eduardo. Tributos e preços de transferência – 3º volume. São Paulo: Dialética, 2009, p. 122-124.

<sup>264</sup> ÁVILA, Humberto. Teoria da igualdade tributária. Malheiros: São Paulo, 2015, p. 117.

<sup>265</sup> PARR, Russel. *Royalty rates for licensing intellectual property*. *Jonh Wiley & Sons*, 2007, p. 97.

concluir pela desproporcionalidade do regime de dedutibilidade dos *royalties*, quando analisados dentro do contexto da atual conjuntura.

Ao que nos parece, não há, sob a ótica da proporcionalidade, maiores expectativas de se manter o teto de dedução de 5% da receita líquida de vendas da empresa brasileira. Entendemos que, neste caso, deve-se promover uma profunda reforma no regime de dedutibilidade com o objetivo de atualizar o limite de 5% aos padrões de mercado, garantindo ao contribuinte o direito de demonstrar situações que se desviem do padrão definido, mediante procedimento administrativo próprio.

Ao contrário do que sustenta Gabriel Lacerda Troinanelli, os *royalties* não necessariamente deveriam ser inseridos no campo do controle de preços de transferência. Como bem ressalta Luís Eduardo Schoueri, em outros países que adotam a legislação de preços de transferência, um dos grandes desafios está, exatamente, na determinação dos preços e margens que terceiros independentes praticariam em situações semelhantes. O autor esclarece que são necessários cálculos de altíssima complexidade, que exigem vasta pesquisa de mercado e conhecimento de informações que não estão disponíveis a curto prazo<sup>266</sup>.

Como se sabe, a legislação brasileira de preços de transferência trabalha com métodos baseados no custo de produção do ativo e com métodos comparativos. A dificuldade de aplicar os métodos brasileiros neste caso, reside no fato de que os mesmos não foram feitos para refletir a realidade de um licenciamento de intangíveis, que envolve pagamentos periódicos de *royalties*. O custo do intangível e o valor de seu licenciamento não estão associados. Da mesma forma, as normas brasileiras não estabelecem um modelo ideal de comparação nas operações com ativos que não possuem similares no mercado, como é o caso de marcas e patentes, comprometendo a adequada aferição do preço parâmetro<sup>267</sup>.

O legislador brasileiro optou por não replicar integralmente os métodos sugeridos pela OCDE, promovendo modificações específicas em suas disposições originárias. Assim, é possível identificar na legislação brasileira regras equivalentes ao CUP, RPM e CPM, porém,

---

<sup>266</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. Margens predeterminadas, praticabilidade e capacidade contributiva. In: SCHOUERI, Luís Eduardo. Tributos e preços de transferência – 3º volume. São Paulo: Dialética, 2009, p. 121.

<sup>267</sup> Isso se deve ao fato de que, muito embora o Brasil não seja um país membro da OCDE, seus métodos para apuração do preço *arm's length* foram baseados nos métodos tradicionalmente desenvolvidos pela referida organização, quais sejam (i) *Comparable Uncontrolled Price* (CUP), (ii) *Resale Price Method* (RPM) e (iii) *Cost Plus Method* (CPM), todos classificados no grupo *Traditional Transactions Methods*. Adicionalmente, a OCDE também estabeleceu um segundo grupo de métodos, denominado *Transactional Profit Methods*, que engloba os métodos (iv) *Transactional Net Margin Method* (TNMM) e (v) o *Profit Split Method* (PSM). Ver *OECD. Transfer Pricing Guidelines for Multinationals Enterprises and Tax Administrations, 2010*.

não se encontram diretrizes equivalentes ao TNNM e ao *Profit Split Method*, tidos como métodos alternativos para cálculo do preço parâmetro nas hipóteses em que os métodos comparativos restarem prejudicados como, por exemplo, na ausência de similares no mercado. Marcos Aurélio Pereria Valadão atenta para esta questão:

*A metodologia introduzida pela lei listou os métodos tradicionais (métodos Cost Plus e Resale Price) mas negaram o uso de tradicionais métodos baseados em lucros (métodos Profit Split e Transactional Net Margin) e do formulary apportionment. Em relação ao Método CUP, para importações e exportações, a lei introduziu uma metodologia que é semelhante às práticas da OCDE. Entretanto, no que se refere aos métodos Cost Plus e Resale Price, ao invés de fazer uso de transações comparáveis, a lei estabeleceu margens fixas para lucros e margens de lucros.*<sup>268</sup>

Diante destes fatos, sob a ótica da praticabilidade, seria mais racional aperfeiçoar os controles já existentes relativamente à dedutibilidade das despesas com *royalties* do que submeter tais pagamentos ao controle de preços de transferência. A atualização do regime é mandatória também em razão do fato de que, atualmente, as remessas para o exterior são limitadas aos percentuais de dedutibilidade, nos termos do que preceituam os artigos 14, da Lei 4.131/62 e do parágrafo único do artigo 50, da Lei 8.383/91, abaixo destacados:

**Lei 4.131/62**

*“Art. 14. Não serão permitidas remessas para pagamentos de "royalties", pelo uso de patentes de invenção e de marcas de indústria ou de comércio, entre filial ou subsidiária de empresa estabelecida no Brasil e sua matriz com sede no exterior ou quando a maioria do capital da empresa no Brasil, pertença ao aos titulares do recebimento dos "royalties" no estrangeiro.*

*Parágrafo único. Nos casos de que trata este artigo não é permitida a dedução prevista no art. 12 (doze).*

**Lei 8.383/91**

*Art. 50. As despesas referidas na alínea b do parágrafo único do art. 52 e no item 2 da alínea e do parágrafo único do art. 71, da Lei n° 4.506, de 30 de novembro de 1964, decorrentes de contratos que, posteriormente a 31 de dezembro de 1991, venham a ser assinados, averbados no Instituto Nacional da Propriedade Industrial (INPI) e registrados no Banco Central do Brasil, passam a ser dedutíveis para fins de apuração do lucro real, observados os limites e condições estabelecidos pela legislação em vigor.*

*Parágrafo único. A vedação contida no art. 14 da Lei n° 4.131, de 3 de setembro de 1962, não se aplica às despesas dedutíveis na forma deste artigo.*

Tais dispositivos são usualmente invocados para limitar as remessas para o exterior aos percentuais previstos pela Portaria MF 436/58, levando em consideração o fato de que,

---

<sup>268</sup> VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira. Brazil Country Practices. In: *United Nations. Practical Manual on Transfer Pricing for Developing Countries*. New York, 2013. p. 358.

originalmente, o artigo 14, da Lei 4.131/62, possuía dois tipos de vedação, tratando-se de pagamento de *royalties* de marcas e patentes para o exterior, quais sejam:

- (i) *Proibição do pagamento em si*: O artigo 14 da Lei 4.131/62 promoveu a vedação à remessa de pagamentos de *royalties* de *marcas* e *patentes* entre (a) filial ou subsidiária estabelecida de empresa estabelecida no Brasil e sua matriz com sede no exterior; ou (b) quando a maioria do capital da empresa no Brasil pertença ao(s) beneficiário(s) titular(es) do recebimento dos *royalties* no estrangeiro.
- (ii) *Proibição da dedutibilidade dos pagamentos*. Considerando-se a vedação de se realizar o próprio pagamento para o exterior, o parágrafo único do artigo 14 da referida lei também vedou a dedutibilidade das despesas anteriormente permitidas no artigo 12 da mesma lei. Esta proibição, vale dizer, somente alcança os *royalties* de marcas e patentes.

Com a edição da Lei 8.383/91, permitiu-se a dedutibilidade das despesas com *royalties* de marcas e patentes, além das despesas com pagamentos por *know-how* para a empresa controladora no exterior, que também era vedada nos termos da alínea “b”, do parágrafo único, do artigo 52, da Lei 4.506/64, observados os limites e condições de dedutibilidade previstos pela legislação. Além de permitir a dedutibilidade, o parágrafo único do artigo 50 removeu a proibição de remeter tais pagamentos, originalmente contida no artigo 14 da Lei 4.131/62, ao mencionar que a vedação à remessa “*não se aplica às despesas dedutíveis na forma deste artigo*”. Contudo, os valores acima do percentual de dedução ainda não podem ser remetidos.

Como se observa, a vigência destes dispositivos impede que empresas brasileiras paguem *royalties* para o exterior acima do limite de dedutibilidade, restringindo injustificadamente a remuneração da tecnologia licenciada para o Brasil. Por esta razão, fica bastante evidente que a reformulação do regime de dedução de *royalties* é uma medida que se faz mais do que necessária.

Mas, como se vem afirmando neste trabalho, a legislação que rege a dedutibilidade de *royalties* também foi criada sob um claro pretexto extrafiscal. A Portaria MF 436/58, objeto de análise no próximo tópico, traz uma série de agravamentos tributários na medida em que impõe para algumas indústrias e atividades um percentual de *royalties* inferior ao limite

máximo. Esta medida, para continuar válida nos dias atuais, também precisa se mostrar proporcional, na medida em que se afasta da capacidade contributiva. É o que se passa a demonstrar.

## 5.2 *Exame sob a ótica extrafiscal: A desproporcionalidade da Portaria MF 436/58*

Por fim, cabe também avaliar a proporcionalidade das restrições impostas pela Portaria MF 436/58 sob a justificativa de a norma em questão ter caráter interventivo, no sentido de dar amplitude à uma política industrial desenvolvimentista iniciada em meados da década de 50.

O histórico legislativo, o contexto político de edição das normas em questão e os comentários feitos à época pela doutrina sugerem o caráter extrafiscal do regime de dedutibilidade de *royalties*, manifesto na Portaria MF 436/58, objetivando induzir o investimento direto no Brasil. Mais uma vez, vale lembrar o relato de Rubens Gomes de Souza, citado por Noé Winkler, ressaltando a potencialidade indutiva do comportamento do investidor estrangeiro para estimular a estruturação de negócios no Brasil, ao invés de se limitarem à utilização de contratos de licenciamento<sup>269</sup>.

Neste contexto, onerou-se a transferência de tecnologias consideradas não essenciais para o desenvolvimento nacional, de modo que as empresas interessadas no mercado brasileiro fossem instadas a se estabelecer no país e manter a tecnologia dentro de seu grupo econômico. Esta medida teria o condão de permitir que as subsidiárias brasileiras fossem efetivamente lucrativas e, por consequência, os respectivos lucros fossem tributados com base em sua verdadeira manifestação de riqueza<sup>270</sup>.

O Ministro da Fazenda, a partir da Portaria MF 436/58, atribuiu coeficientes de dedução variáveis de 1 a 5% com base em diferentes setores e atividades econômicas. Os limites atribuídos foram indicados a partir do critério da essencialidade da tecnologia para o

---

<sup>269</sup> “[...] as medidas fiscais proibitivas do ‘royalty’ poderão ter o efeito benéfico de induzir as empresas, que desejem explorar o mercado nacional, a nele se estabelecerem diretamente, em lugar de apenas cederem suas patentes, marcas ou processos industriais a empresas nele já estabelecidas.” Ver WINKLER, Noé. Imposto de Renda – Doutrina, Comentários, Decisões e Atos Administrativos e Jurisprudência. Conselho de Contribuintes – Poder Judiciário. 2ª Ed., Rio de Janeiro: Forense, 2001, p. 483-485.

<sup>270</sup> SIQUEIRA, Marcelo Gustavo Silva. A Portaria MF 436/58 em face da análise fiscal e extrafiscal da limitação da dedutibilidade (IRPJ) de royalties e remuneração por assistência técnica. Revista de Direito Tributário da APET n. 37, março 2013, p. 41-91.

Brasil, medida que permitiria atrair prioritariamente tecnologias tidas como essenciais para o país, que buscava se industrializar com o objetivo de substituir a antiga política de importações<sup>271</sup>.

Em que pese legítima, a finalidade originária da Portaria MF 436/58 parece não mais subsistir no contexto atual. Como já destacado nas páginas anteriores, a norma extrafiscal que se afaste da finalidade para a qual foi criada perde sua justificativa diante do fato de estar restringindo indevidamente a capacidade contributiva do contribuinte. Se o propósito extrafiscal se extingue, a característica que subsiste é a natureza arrecadatória.

Relativamente à competência atribuída ao Ministro da Fazenda para definir os percentuais com base na essencialidade, Luís Eduardo Schoueri nos traz importantes reflexões sobre o uso de cláusulas gerais e conceitos indeterminados na aplicação das normas indutoras, no sentido de que as mesmas permitem que, através delas, o legislador poderá afirmar a hipótese de incidência tributária, sem que a todo momento se faça necessário novo texto legal para lhes adaptar em função de mudanças no cenário econômico. Vejamos:

*A admissão das cláusulas gerais e dos conceitos indeterminados reveste-se de importância por permitir a conciliação entre o veículo tributário, sujeito ao princípio da legalidade próprio do pouvoir financier e as normas indutoras, de resto adequadas à flexibilidade da legalidade do pouvoir législatif. Por meio das cláusulas gerais e dos conceitos indeterminados, pode o legislador afirmar a hipótese de incidência tributária, sem que a todo momento se faça necessário novo texto legal para adapta-la às mudanças no cenário econômico. Assim, quando a Lei nº 4.131/62, versando sobre limites de dedutibilidade dos royalties, confere ao Ministro de Estado da Fazenda a competência para estabelecê-los e revê-los periodicamente, “segundo o grau de essencialidade”, emprega um conceito indeterminado. Nem por isso, note-se, se afasta da legalidade, já que a essencialidade, conquanto possa variar no tempo, pode ser determinado hic et nunc, com base no conjunto da política econômica.<sup>272</sup>*

Neste contexto, a extensão daquilo que é essencial para os fins de atendimento de uma certa política poderá variar de acordo com o tempo, de modo que caberá à administração pública, na execução de suas políticas, definir a essencialidade dentro do contexto delimitado pela Constituição Federal. A essencialidade, como fundamento da norma extrafiscal, deve

---

<sup>271</sup> SCHOUEI, Luís Eduardo. Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 124.

<sup>272</sup> SCHOUEI, Luís Eduardo. Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica. Forense, Rio de Janeiro, 2005, p. 253-254

buscar a concretização de algum objetivo definido constitucionalmente eleito. É o que observa Luís Eduardo Schoueri ao analisar a essencialidade no âmbito do ICMS e do IPI:

*Essencialidade não é, entretanto, conceito determinado. Surge no texto constitucional de forma aberta, podendo ser preenchido, a par das questões oriundas da justiça distributiva, igualmente por forças de ordem estrutural. Não parece impróprio, nesse sentido, entender “essencial, um equipamento que possa modernizar o parque industrial, motivando, daí, alíquota seletiva mais reduzida que outro equipamento poluente, cuja produção se deseje desestimular. [...] o conceito de “essencialidade” [...] deve ter duas perspectivas: o ponto de vista individual dos contribuintes e as necessidades coletivas. **Sob a última perspectiva, tal conceito deve ser entendido a partir dos objetivos e valores constitucionais: essencial será o bem que se aproxime da concretização daqueles.**”<sup>273</sup>*

Aqui, faz-se importante trazer a seguinte questão. Como as normas extrafiscais, pelo fato de muitas vezes flexibilizarem em maior ou menor grau o princípio da capacidade contributiva, devem se submeter ao controle da proporcionalidade, é indispensável que a medida eleita seja devidamente justificada e fundamentada. Não basta, como ensina Humberto Ávila, simplesmente justificar a norma diante de sua mera função extrafiscal<sup>274</sup>. A extrafiscalidade não é o fim da justificação, mas seu começo.

Neste contexto, em que pese o nítido caráter extrafiscal da Portaria MF 436/58, nunca houve qualquer esforço argumentativo por parte do governo no sentido de justificar em que medida a priorização de algumas indústrias e atividades em detrimento de outras era essencial para a industrial nacional. Este é, diga-se, um ônus inexcusável do Poder Público.

Esta ausência de transparência já tinha sido criticada, inclusive, pelo economista Nuno Fidelino de Figueiredo, citado por Marcelo Gustavo Siqueira em seu estudo. Os comentários feitos já na década de 70 revelam a ausência de uma política específica capaz de justificar o critério eleito pela Portaria MF 436/58:

---

<sup>273</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica. Forense, Rio de Janeiro, 2005, p. 300-301.

<sup>274</sup> “A menção à finalidade extrafiscal não é o fim da justificação, mas seu começo: é necessária a confirmação de que o uso da medida de comparação é justificada por uma finalidade constitucional e que, entre a medida de comparação e a finalidade constitucional, há uma relação fundada e conjugada de pertinência. Em resumo, a finalidade extrafiscal não possui poder justificativo em si, a tal ponto que a sua menção possa dispensar a adução da justificativa geral para o tratamento desigual entre os contribuintes.” ÁVILA, Humberto. Teoria da igualdade tributária. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 159.



*Finalmente, a própria idéia de fixação de critérios destinados a estabelecer um escalonamento mais ou menos rígido de prioridades merece ser comentada. Acredito que **uma proposição desse tipo poderia ser válida, desde que já tivesse sido formulada pelo Governo uma estratégia do desenvolvimento industrial suficientemente explícita e detalhada, para dela se extraírem, por setores de indústria e não de maneira global para o conjunto das atividades manufaturadas, critérios do tipo dos sugeridos. Dada a inexistência, até este momento, de tal estratégia explícita e detalhada, a fixação de critérios gerais provavelmente criaria obstáculos a uma administração flexível e eficaz da importação de tecnologia, ao criar ilusões de automaticidade e, dessa forma, originar fontes de atritos entre as empresas e os órgãos governamentais.***<sup>275</sup>

Marcelo Gustavo Siqueira sugere que, neste caso, o governo deverá cumprir os requisitos de instituição de uma medida extrafiscal, no sentido de divulgar com detalhes a eventual política que justificará a essencialidade. Somente desta forma, seria possível agravar a situação de algumas indústrias e atividades em detrimento de outras. Além disso, precisará demonstrar em que medida a ação implementada será eficiente para alcançar o fim desejado<sup>276</sup>. Não fazendo isso, a medida, antes extrafiscal, assume feição predominantemente arrecadatória e, por esta razão, não se mostrará legítima ao se afastar da capacidade contributiva.

De fato, ao que parece, é muito pouco provável que a essencialidade que se desenhava em meados da década de 50 permaneça intacta nos dias atuais. Contudo, para não ficarmos somente na suposição de que a Portaria em questão tenha perdido seu propósito, cumpre-nos avaliar indícios na legislação capazes de demonstrar este ponto.

Em que pese a política nacionalista instituída nos anos seguintes à criação da Portaria, a partir da década de 90, o Brasil, assim como inúmeros países em desenvolvimento passou a sinalizar com a abertura do mercado brasileiro ao capital estrangeiro mediante a limitação de barreiras antes existentes<sup>277</sup>. Marcelo Gustavo Siqueira destaca as seguintes:

---

<sup>275</sup> FIGUEIREDO, Nuno Fidelino de. A transferência de tecnologia no desenvolvimento industrial do Brasil – Monografia n° 7. Rio de Janeiro: IPEA/INPES, 1972, p. 243, *apud*, SIQUEIRA, Marcelo Gustavo Silva. A Portaria MF 436/58 em face da análise fiscal e extrafiscal da limitação da dedutibilidade (IRPJ) de royalties e remuneração por assistência técnica. Revista de Direito Tributário da APET n. 37, março 2013, p. 41-91.

<sup>276</sup> SIQUEIRA, Marcelo Gustavo Silva. A Portaria MF 436/58 em face da análise fiscal e extrafiscal da limitação da dedutibilidade (IRPJ) de royalties e remuneração por assistência técnica. Revista de Direito Tributário da APET n. 37, março 2013, p. 41-91.

<sup>277</sup> TREBILCOCK, Michael; HOWSE, Robert. *The Regulation of International Trade*. Abigdon: Routledge, 2005, 3rd, p. 441, *apud* SIQUEIRA, Marcelo Gustavo Silva. A Portaria MF 436/58 em face da análise fiscal e extrafiscal da limitação da dedutibilidade (IRPJ) de royalties e remuneração por assistência técnica. Revista de Direito Tributário da APET n. 37, março 2013, p. 41-91.

- a) Em 1990 foi instituído o Programa Nacional de Desestatização – PND (Lei 8.031, de 12/04/90), com certas limitações a participação de estrangeiros;
- b) Em 1991 a Lei 8.383, de 30/12/91, revogou a vedação da remessa e dedutibilidade de royalties e remuneração por assistência técnica para controlador no exterior e a incidência do imposto suplementar sobre a remessa de lucros e dividendos acima de determinado percentual do capital registrado;
- c) O Ato Normativo INPI 15/75 foi revogado pela Resolução 22, de 27/02/91, que não mais indicava as excessivas restrições contratuais constantes no ato anterior, assim analisado no exterior: [...]
- d) O Ato Normativo INPI nº 120, de 17 de dezembro de 1993, sucedeu a Resolução INPI nº 22/91 e trouxe ainda mais liberdade contratual na transferência de tecnologia, como destacou Denis Borges Barbosa em seu Direito de Acesso do Capital Estrangeiro, com a ressalva de que na época ainda não havia mudança legislativa para tanto [...]
- e) Em 1995, a Emenda Constitucional 06, de 15/08/95, revogou o artigo 171 da CF 1988 que definia e previa a possibilidade de tratamento diferenciado para a empresa brasileira de capital nacional. Sua Exposição de Motivos (nº 37/95) destacou: “3. A discriminação do capital estrangeiro perdeu o sentido no contexto de eliminação das reservas de mercado, maior intercalação entre as economias e necessidade de atrair capitais estrangeiros para complementar a poupança interna.”
- f) Em 1996 (Lei 9.279, de 14/05/96, DOU 15/05/96) foi promulgado um novo Código de Propriedade Industrial e revogada a discricionariedade do INPI em relação a transferência de tecnologia (art. 240), sendo que a maior parte dos dispositivos (incluindo o indicado) entrou em vigor apenas em 16 de maio de 1997. Era implementada legalmente a liberdade alegada com o Ato Normativo INPI nº 120/93;
- g) Em 1996 (Lei 9.430 de 27/12/96), com efeitos financeiros a partir de 1º de janeiro de 1997, foi editada a legislação sobre preços de transferência (para fins fiscais, em relação a importação e exportação), que, porém, excluiu de sua aplicação a importação de tecnologia;
- h) Em 1997, a Lei 9.491, de 09/09/97, revogou a Lei 8.031/90, com o Programa Nacional de Desestatização – PND flexibilizando ainda mais a participação dos estrangeiros no processo de privatização; e
- i) Em 15/01/99 foi instituído o câmbio flutuante.<sup>278</sup>

Neste contexto, não seria absurdo afirmar que a política que justificava a extrafiscalidade da Portaria MF 436/58 já não mais subsiste e que a essencialidade que deve fundamentar a fixação dos coeficientes também já não pode ser verificada diante da falta de justificativa de sua utilização por parte do Ministério da Fazenda. A medida, por se afastar injustificadamente da capacidade contributiva, deixa de ser proporcional e, portanto, o

---

<sup>278</sup> SIQUEIRA, Marcelo Gustavo Silva. A Portaria MF 436/58 em face da análise fiscal e extrafiscal da limitação da dedutibilidade (IRPJ) de royalties e remuneração por assistência técnica. Revista de Direito Tributário da APET n. 37, março 2013, p. 41-91.

referido instrumento não deveria mais ser utilizado para justificar a dedução de despesas abaixo do teto máximo de dedução.

Helenilson Cunha Pontes esclarece ser possível a realização de um juízo dinâmico de adequação e validade da medida restritiva em relação à finalidade, admitindo-se a possibilidade de se reconhecer a sua inadequação superveniente. Este entendimento, vale notar, é plenamente aceitável para justificar a ilegitimidade da medida instaurada a partir da Portaria MF 436/58. Vejamos suas palavras:

*O juízo acerca da adequação de uma medida estatal, quando os objetivos visados são de longo alcance, pode variar à medida que as finalidades são ou não alcançadas. Uma medida que possua aptidão para gerar efeitos somente no futuro não deve desde logo ser rechaçada por inapta: **todavia, no futuro, tal medida pode ter a sua inaptidão reconhecida, caso não venha a surtir os efeitos por ela buscados.** Verifica-se, desta forma, a possibilidade de um juízo dinâmico de adequação (e validade) da medida estatal em relação ao fim objetivado.<sup>279</sup>*

Da mesma forma, vale destacar, também, o posicionamento de Suzana de Toledo Barros, a respeito da desnecessidade superveniente de uma regra:

*A aferição da necessidade de uma restrição a direito fundamental dá-se tanto qualitativa quanto quantitativamente. De fato, uma medida legislativa restritiva considerada apta quanto ao modo de restrição conducente ao resultado a ser obtido pode-se revelar totalmente inadequada quando se questiona, por exemplo, a sua duração no tempo. É possível, tecnicamente, estabelecer uma relação de pertinência lógica entre a duração de uma medida restritiva e a finalidade para a qual foi imposta [...]. Penso que, em homenagem ao princípio da necessidade, o legislador deve fixar quantitativamente o tempo máximo de uma excepcional medida de restrição a direito fundamental como a enunciada, justamente para evitar que a exceção se torne regra e, por via transversa, se aniquile a garantia constitucional.<sup>280</sup>*

Fica evidente, portanto, que a Portaria MF 436/58, afasta-se injustificadamente da capacidade contributiva na medida em que, ao que tido indica, não mais atende às finalidades para as quais foi instituída. Neste caso, a norma deveria ser afastada de modo que os pagamentos de *royalties* sejam submetidos a um limite único. A patente defasagem dos

---

<sup>279</sup> PONTES, Helenilson Cunha. O princípio da proporcionalidade e o direito tributário. São Paulo: Dialética, 2000, p. 67.

<sup>280</sup> BARROS, Suzana de Toledo. O princípio da proporcionalidade e o controle de constitucionalidade das leis restritivas de direitos fundamentais. 3ª Ed. Brasília: Brasília Jurídica, 2003, p. 83-84.

limites de dedutibilidade traz reflexos em diversas questões relacionadas à dedutibilidade de despesas associadas ao licenciamento de intangíveis, bem como ao pagamento de *royalties* para o exterior.

## CONCLUSÃO

Não se pode mais negar a influência dos intangíveis para a economia moderna. A forma como agregam valor e contribuem para a formação do lucro das empresas é surpreendente. Dada a facilidade da exploração econômica destes direitos e as diversas estruturas passíveis de implementação com o objetivo de promover seu deslocamento entre jurisdições faz-se necessário que os Estados disponham de mecanismos eficazes para combater potenciais abusos praticados no contexto empresarial, sem, contudo, inviabilizar o livre exercício da atividade econômica.

Por incrível que pareça, a utilização de intangíveis como forma de reduzir a carga tributária das empresas já era uma estratégia amplamente adotada no Brasil desde a década de 50. A experiência brasileira no combate a estes abusos se expressou na criação das Leis 3.470/58, 4.131/62 e 4.506/64, complementadas pela Portaria MF 436/68, normas que fundamentam o regime de dedutibilidade de *royalties* no país. Estas normas não somente buscaram coibir abusos e fraudes impondo condições para a dedução de despesas com *royalties*, mas também buscaram implementar uma política industrial pautada na substituição de importações, objetivando favorecer e fortalecer a indústria nacional. Os debates legislativos e comentários da doutrina deixam claro os propósitos do regime.

Diante das constantes críticas a este regime, o trabalho teve o propósito de analisar, sob o ângulo da proporcionalidade, se as medidas adotadas pelo legislador há mais de meio século atrás ainda se mostram razoáveis para alcançar seus propósitos originários. A medida, que basicamente consiste na limitação da dedutibilidade das despesas através de um limite máximo, mostrava-se em linha com os propósitos arrecadatórios e extrafiscais que se buscavam alcançar em tal conjuntura. A definição de um padrão, via teto máximo de dedutibilidade, se deu com base em estudo empírico (ainda que limitado) e buscou estabelecer o coeficiente máximo de dedutibilidade com base em condições de mercado, garantindo, até certo ponto, que a tributação alcançasse despesas que fossem capazes de manifestar capacidade contributiva.

De fato, não resta dúvidas que, em homenagem à praticabilidade, o legislador poderá lançar mão de padrões, sem que esta medida implique em abandono da igualdade. Muito pelo contrário, nestes casos, a ideia de igualdade geral passa a prevalecer, manifestando-se através do padrão definido pelo legislador. Obviamente, esta medida exige um rigor técnico de sua parte, uma vez que não poderá se afastar definitivamente da realidade média. O uso de pesquisas empíricas se mostra indispensável e a necessidade de justificação da adoção de medidas simplificadoras recaem como um verdadeiro ônus ao legislador. Deve-se, contudo, garantir ao contribuinte, o direito de demonstrar eventuais desvios de padrão, de modo a ajustar suas condições pessoais, sempre que o padrão violar de forma desarrazoada a capacidade contributiva.

Mas, além do propósito arrecadatório, o regime também possuía caráter potencialmente indutor do comportamento do investidos estrangeiro. A ideia era estimular que o investidor estrangeiro optasse pelo investimento direto no país ao invés de atuar tão somente a partir da celebração de contratos que envolvessem o licenciamento de intangíveis. Com isso, buscava-se desenvolver a indústria nacional. É neste contexto que a Portaria MF 436/58 buscava favorecer a indústria de base em detrimento das demais, que se sujeitavam a coeficientes de dedutibilidade inferiores ao teto máximo.

No entanto, a finalidade que o Governo, na década de 50, objetivava alcançar com o uso extrafiscal da Portaria MF 436/58 certamente não mais persiste no contexto atual. Como visto, a competência para a definição dos coeficientes de dedutibilidade atribuídos ao Ministro da Fazenda tinha como fundamento a essencialidade de uma dada tecnologia para o país. No contexto da época, em face da política industrial implementada, privilegiou-se algumas indústrias e atividades em detrimento de outras que não se mostravam tão relevantes para o interesse nacional.

No entanto, tratando-se de medida extrafiscal, caberia ao Poder Executivo justificar em que medida a essencialidade se manifestava em seus atos. Isso nunca foi feito. Adicionalmente, diversas mudanças legislativas posteriores indicam que não mais se busca implementar a mesma política industrial daquela época, de modo que o benefício indiscriminado da indústria de base em detrimento de outras indústrias e atividades impõe discriminação severa à estes outros contribuintes, o que sugere que a Portaria MF 436/58 teria deixado de cumprir seu propósito extrafiscal, restando-lhe, tão somente uma função arrecadadora incapaz de ser justificada diante de seu patente afastamento da capacidade contributiva.

Embora bastante criticado, a metodologia adotada pelo regime de dedutibilidade de *royalties* ainda se mostra uma medida válida para lidar com o cenário de licenciamento de intangíveis, visto que a limitação com base na receita líquida de vendas do contribuinte mostra-se em consonância com a forma pela qual tais pagamentos costumam ser contratualmente estipulados. No entanto, dado o caráter antielisivo da limitação da dedução da despesa, faz-se necessário ajustar os coeficientes de dedução ao padrão de mercado. O regime, ainda que demande ajustes, ainda se presta para trazer simplificação à administração tributária e aos contribuintes, contudo, é mandatório que esta limitação se mostre proporcional para que atenda aos parâmetros constitucionais.

Sua eventual inclusão no regime de preços de transferência pode resultar em um grande ônus para o país e, até mesmo prejudicar a aplicação dos métodos de controle brasileiros, que não preveem a realidade de um licenciamento de intangíveis, consistente em pagamentos periódicos realizados com base em critérios associados ao percentual de vendas da empresa licenciada. Mesmo a OCDE, que conta com uma maior liberdade para se definir o preço *arm's length*, ainda não conseguiu solucionar os problemas decorrentes da utilização de intangíveis.

Ao que nos parece, a medida mais prática seria dar uma atual justificativa para o regime e promover a atualização do limite máximo de dedução de modo a implementar sua utilização a partir de critérios de igualdade e justiça.

Os agravamentos perpetrados pela Portaria MF 436/58, contudo, carecem de qualquer justificativa plausível, e, portanto, deveriam ser afastados de nosso ordenamento jurídico diante de sua desproporcionalidade relativamente aos direitos aos quais restringe, assim como medidas que impliquem na vedação total da dedutibilidade de despesas.

## REFERÊNCIAS

ALEXY, Robert. *Constitutional Rights and Proportionality*. *Revus - Journal for Constitutional Theory and Philosophy of Law*, April/2014.

ALEXY, Robert. *Teoria dos Direitos Fundamentais*. Tradução de Virgílio Afonso da Silva, São Paulo: Malheiros, 2008.

AMARO, Luciano, *Direito Tributário Brasileiro*. Rio de Janeiro: Saraiva, 2014.

ATALIBA, Geraldo e GONÇALVES, José Artur Lima, Parecer citado em LIMA, José Artur Gonçalves. Imposto sobre a renda – Pressupostos constitucionais. São Paulo: Malheiros, 2002.

ATALIBA, Geraldo. Sistema constitucional tributário brasileiro. São Paulo: RT, 1968.

AVI-YONAH, Reuven S.. *The Three Goals of Taxation*. *N.Y.U. Tax Law Review*, New York, v. 60.

ÁVILA, Humberto, Teoria da igualdade tributária. São Paulo: Malheiros, 2015.

ÁVILA, Humberto. Conceito de Renda e Compensação de Prejuízos Fiscais. São Paulo: Malheiros Editores, 2011.

ÁVILA, Humberto. Contribuições e imposto sobre a renda – estudos e pareceres. São Paulo: Malheiros, 2015.

ÁVILA, Humberto. IRPJ e as despesas com programas de repactuação de previdência complementar: Inaplicabilidade da limitação legal para dedutibilidade. In: Contribuições e Imposto sobre a Renda – estudos e pareceres. São Paulo: Malheiros, 2015.

ÁVILA, Humberto. Sistema constitucional tributário. São Paulo: Saraiva, 2004.

ÁVILA, Humberto. Teoria dos princípios. 15ª ed. São Paulo: Malheiros, 2014.

ÁVILA, Humberto; ÁVILA René Izoldi. Legalidade tributária: Aplicação e limites materiais. In: Estudos em homenagem à memória de Gilberto de Ulhoa Cando. Rio de Janeiro: Forense, 1998.

BANDEIRA DE MELLO, Oswaldo Aranha. A natureza jurídica do Estado Federal. São Paulo: Prefeitura do Município de São Paulo, 1948.

BARRETO, Paulo Ayres. O tratamento transnacional nos preços de transferência e seus limites constitucionais. In: SCHOUERI, Luís Eduardo. Tributos e preços de transferência – 3º volume. São Paulo: Dialética, 2009.

BARROS, Suzana de Toledo. O princípio da proporcionalidade e o controle de constitucionalidade das leis restritivas de direitos fundamentais. 3ª Ed. Brasília: Brasília Jurídica, 2003.

BEALE, Linda M., *Reining in Intellectual Property Tax Avoidance*. *Wayne State University Law School Research Paper No. 2016-37*, 2017, p. 1.879.

BECHO, Renato Lopes. Lições de direito tributário - Teoria Geral e Constitucional. São Paulo: Saraiva, 2011.

BECKER, Alfredo Augusto. Teoria Geral do Direito Tributário. São Paulo: Saraiva, 1963.

BUFFON, Marciano. A extrafiscalidade e direitos fundamentais: a introdução do interesse humano na tributação. *Direito Tributário em Questão – Revista da FESDT*, Porto Alegre, 2009, nº 3.

CALIENDO, Paulo. Direito tributário e análise econômica do direito – Uma visão crítica. Elsevier, 2009.

CARRAZZA, Roque Antonio. Imposto sobre a renda: perfil constitucional e temas específicos. 2ª ed., rev., ampl. e atualizada. São Paulo: Malheiros, 2006.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 17ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2005.

CASTELLANI, Fernando Ferreira. O imposto de renda e as deduções de natureza constitucional. São Paulo: Noeses, 2015.

COSTA, Ramon Valdés. *Instituciones de derecho tributario*. Buenos Aires: Depalma, 1992.

COSTA, Regina Helena. Praticabilidade e justiça tributária: Exequibilidade de lei tributária e direitos do contribuinte. São Paulo: Malheiros, 2009.

DERZI, Misabel de Abreu Machado. Direito Tributário, Direito Penal e tipo. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1988.

DERZI, Misabel. Legalidade material, modo de pensar tipificante e praticidade no direito tributário. Justiça tributária – 1º Congresso Internacional de Direito Tributário – IBET. São Paulo: Max Limonad, 1998.

DERZI, Misabel. Notas de atualização in: BALEEIRO, Aliomar. Limitações constitucionais ao poder de tributar. 7ª Ed. São Paulo: Forense, 1999.

DERZI, Misabel. Tratado de direito tributário contemporâneo – dos princípios gerais do direito tributário. Revista de Direito Tributário, nº 83. São Paulo: Malheiros.

DIAS, José Carlos Vaz e. Os contratos de transferência de tecnologia e as controvérsias da convivência entre regramentos antigos e a liberdade contratual: os serviços técnicos em perspectiva. XXIV Congresso Nacional do CONPENDI – UFMG/FUMEC/Dom Helder Câmara. Direito, inovação, propriedade intelectual e concorrência, 2015.

DÍEZ-PICAZO, Luis María. *Sistema de Derechos Fundamentales. Serie Derechos Fundamentales Y Libertades Públicas*, 2ª ed., Navarra: Thomson Civitas, 2005.

DUTRA, Micaela Dominguez. Vedação ao confisco e repercussão geral. In: GOMES, Marcus Lívio; VELLOSO, Andrei Pitten (Orgs.). Sistema Constitucional Tributário – Dos fundamentos teóricos aos hard cases tributários - Estudos em homenagem a Luiz Fux. Porto Alegre: 2014.

ELALI, André. Incentivos Fiscais Internacionais – concorrência fiscal, mobilidade financeira e crise do Estado. São Paulo: Quartier Latin.

FALCÃO, Amílcar de Araújo. Introdução ao Direito Tributário. Rio de Janeiro: Forense, 1994.

FALCÃO, Amílcar de Araújo. Sistema Tributário Brasileiro. Rio de Janeiro. Edições Financeiras, 1965.



FIGUEIREDO, Nuno Fidelino de. A transferência de tecnologia no desenvolvimento industrial do Brasil – Monografia nº 7. Rio de Janeiro: IPEA/INPES, 1972.

FRANCO, Karin Klemp. A regulação da contratação internacional de transferência de tecnologia: perspectiva do direito de propriedade industrial, das normas cambiais e tributárias do direito concorrencial. 2010. 242 f. Tese (Doutorado em Direito Comercial) - Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2010

FULGINITI, Bruno Capelli. Deduções no Imposto de Renda: Fundamento normativo e controle jurisdicional. São Paulo: Quartier Latin, 2017.

GNOCCHI, Alexandre. Propriedade Industrial – Licenças e Royalties no Brasil. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1960.

GONÇALVES, José Artur Lima. Imposto sobre a renda: pressupostos constitucionais. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 2002.

GRAU, Eros Roberto. A Ordem Econômica na Constituição de 1988. Malheiros, 2003.

GREGÓRIO, Ricardo Marozzi. *Arm's length* e praticabilidade nos preços de transferência. 2010. Tese (Doutorado em Direito Econômico e Financeiro) - Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2010.

GUMPEL, Henry J.; SOUSA, Rubens Gomes de. *Taxation in Brazil – World Tax Series*. Boston: Little Brown and Company, 1957.

HORVATH, Estevão. O princípio do não-confisco no direito tributário. São Paulo: Dialética, 2002.

JARACH, Dino. O fato imponible: teoria geral do direito tributário substantivo. Tradução de Djalma de Campos. Revista dos Tribunais, São Paulo, 1989.

KAHNG, Lily. *The Taxation of Intellectual Capital*. *Florida Law Review*. Vol. 66. 2014. p. 2.231.

LARENZ, Karl. Derecho justo: Fundamentos da ética jurídica; tradução e apresentação de Luis Díez-Picazo. Madrid: Civitas, 1991.

LEÃO, Martha Toribio. Controle da extrafiscalidade. Série doutrina tributária – Vol. XVI. São Paulo: Quartier Latin, 2015.

LEMKE, Gisele. Imposto de Renda: Os conceitos de renda e de disponibilidade econômica e jurídica. São Paulo: Dialética, 1998.

LEONARDOS, Gabriel Francisco. Tributação da Transferência de Tecnologia. Rio de Janeiro: Forense, 2001

LOPES, Roberto Salles. Conceito de renda para fins tributários e IFRS. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2017.

MACHADO, Hugo de Brito. A supremacia constitucional e o imposto de renda. *In: Imposto de renda: conceitos, princípios, comentários*. São Paulo, Atlas, 1996.

MARTUL-ORTEGA, Perfecto Yebra. *Los fines extrafiscales del impuesto*. *In: Tratado de derecho tributario*. Dirigido por Andrea Amatucci. Tomo primeiro. Bogotá: Temis, 2001.

MATHEWS, Jud. SWEET, Alec Stone. *All things in proportion? American rights review and the problem of balancing*. *Emory Law Journal*. Vol. 60, 2011.

MOLINA, Pedro Manuel Herrera. *Capacidad económica y sistema fiscal: análisis del ordenamiento español a luz del derecho alemán*. Madri, Marcial Pons, 1998.

MOSQUERA, Roberto Quiroga. Renda e proventos de qualquer natureza – O imposto e o conceito constitucional. São Paulo: Dialética, 1996.

NABAIS, José Casalta. Algumas Reflexões sobre o actual Estado Fiscal. *Revista Virtual da AGU*, abril de 2001, Ano II nº 09.

NABAIS, José Casalta. O dever fundamental de pagar impostos. Coimbra: Livraria Almedina, 2004.

NAKAMURA, Leonard. *Investing in Intangibles: Is a Trillion Dollars Missing from GDP? Federal Reserve Bank of Philadelphia Business Review Articles, Fourth Quarter 2001*.

NEUBIG, Thomas; WUNSCH-VINCENT, Sacha. *A missing link in the analysis of global value chains: cross-border flows of intangible assets, taxation and related measurement implications*. *WIPO Economic Research Working Papers 37, World Intellectual Property Organization - Economics and Statistics Division*. Novembro/2017.

NOVELLI, Flávio Bauer. *Norma constitucional inconstitucional? A propósito do art. 2, §2º, da Emenda Constitucional no. 3/93*. *Revista de Direito Administrativo* n. 199, 1995.

*OECD, Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018: Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris.*

*OECD (2010), OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2010, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/tpg-2010-en>.*

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Fundamentos do Imposto de Renda. São Paulo: Quartier Latin, 2008.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Reconhecimento de receitas – questões tributárias importantes (uma nova noção de disponibilidade econômica?). *In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexandro Broedel (Coords.). Controvérsias jurídico-contábeis: (aproximações e distanciamentos)*, 3º volume. São Paulo: Dialética, 2012.

PARR, Russell. *Royalty Rates for Licensing Intellectual Property*. Nova Jersey: John Wiley & Sons, 2007.

PEDREIRA, José Luis Bulhões. Imposto sobre a renda – Pessoas jurídicas. Vol. I. Rio de Janeiro: Justec, 1979.

PEDREIRA, José Luis Bulhões. Imposto de renda – lucro da pessoa jurídica – compensação de prejuízos. Revista de Direito Administrativo. Rio de Janeiro: Renovar, 1997.

POLIZELLI, Victor Borges. O princípio da realização da renda e sua aplicação no imposto de renda de pessoas jurídicas. 2009. Dissertação (Mestrado em Direito Econômico e Financeiro) - Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2009.

POLIZELLI, Victor Borges. Tratamento dos serviços na legislação brasileira de preços de transferência. In: SCHOUERI, Luís Eduardo. (Coord.) Tributos e Preços de Transferência. São Paulo: Dialética, 2009.

PONTES, Helenilson Cunha. O Princípio da Proporcionalidade e o Direito Tributário. São Paulo: Dialética, 2000.

QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. Imposto sobre a Renda: Requisitos para uma tributação constitucional. 3ª Edição. Rio de Janeiro: GZ Editora, 2018.

QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. Os conceitos de renda e de disponibilidade no art. 43 do CTN. 50 anos do código tributário nacional. São Paulo: Noeses, 2016.

ROCHA, Sergio Andre. Política Fiscal Internacional Brasileira. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2017. p. 3.

ROCHA, Sergio André. Tributação Internacional. São Paulo: Quartier Latin, 2013.

ROCHA, Sergio André; GRECO, Marco Aurélio; UCKMAR, Victor et. al. Manual de Direito Tributário Internacional. São Paulo: Dialética, 2012

RODRIGUES, Daniele Souto. Implicação da posição constitucional do conceito de renda na análise dos efeitos fiscais da nova contabilidade. In: Tributação Atual da Renda – estudo da Lei n. 12.973/2014: Da harmonização jurídico contábil à tributação de lucros no exterior. São Paulo: Noeses, 2015.

SANTIAGO, Igor Mauler; LOBATO, Valter. Margens predeterminadas: um caso de confronto entre a praticabilidade e a capacidade contributiva? Exigências constitucionais para sua adoção. In: SCHOUERI, Luís Eduardo. Tributos e preços de transferência – 3º volume. São Paulo: Dialética, 2009.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito tributário. São Paulo: Saraiva, 2ª Ed., 2012.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Margens predeterminadas, praticabilidade e capacidade contributiva. In: SCHOUERI, Luís Eduardo. Tributos e preços de transferência – 3º volume. São Paulo: Dialética, 2009.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

SCHOUERI, Luis Eduardo. O mito do lucro real na passagem da disponibilidade jurídica para a disponibilidade econômica. In: MOSQUEIRA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexsandro Broedel. (Coord.) Controvérsias Jurídico-Contábeis (Aproximações e Distanciamentos). São Paulo: Dialética, 2010.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Preços de transferência no direito tributário brasileiro. São Paulo: Dialética, 2006.

SCHOUERI, Luís Eduardo; GALDINO, Guilherme. Dedutibilidade de despesas com atividades ilícitas. In: ADAMY, Pedro Agustin; NETO, Arthur M. Ferreira (Coords.) Tributação do ilícito. Estudos em comemoração aos 25 anos do Instituto de Estudos Tributários – IET. São Paulo: Malheiros, 2018.

SIQUEIRA, Marcelo Gustavo Silva. A Portaria MF 436/58 em face da análise fiscal e extrafiscal da limitação da dedutibilidade (IRPJ) de *royalties* e remuneração por assistência técnica. Revista de Direito Tributário da APET n. 37, março 2013.

SIQUEIRA, Marcelo Gustavo Silva. Direito do investimento e inovação tecnológica: o histórico regulatório da transferência de tecnologia no Brasil em face das cláusulas de proteção dos acordos bilaterais de investimentos (BITs). Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Faculdade de Direito. Rio de Janeiro, 2012.

SOARES, Romero Lobão; SIQUEIRA, Marcelo Gustavo Silva. A Instrução Normativa INPI n. 70/2017: Dedutibilidade e remessa de *royalties* para o exterior em face do novo posicionamento do Instituto Nacional de Propriedade Industrial – INPI. Revista Direito Tributário Internacional Atual n. 3. Instituto Brasileiro de Direito Tributário, 2018.

SOARES, Romero Lobão. Tentativas de regulamentação da norma antielisiva brasileira e a influência na produção jurisprudencial do CARF. In: GODOI, Marciano Seabra de; ROCHA, Sergio André. (Orgs.) Planejamento tributário: limites e desafios concretos. Belo Horizonte: D' Plácido, 2018.

SOUSA, Rubens Gomes de. “Parecer 3.1 de 12.04.66: “Imposto de Renda: Art. 27 da lei n. 4.357, de 16 de julho de 1964. Conceito de “passivo exigível” para os efeitos do cômputo do Fundo de manutenção do capital de giro próprio. Provisões para contingências pendentes””. In: Pareceres-3 – Imposto de Renda. São Paulo: Editoria Resenha Tributária, 1976.

SOUSA, Rubens Gomes de. A evolução do conceito de rendimento tributável. Revista de Direito Público, nº 14, São Paulo: Revista dos Tribunais, 1970.

SOUSA, Rubens Gomes de. Imposto de renda e o seguro dotal. Revista de Direito Administrativo. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1957.

TIPKE, Klaus. Princípio de igualdade e idéia de sistema no direito tributário. In: Direito tributário: estudos em homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira. São Paulo: Saraiva, 1994.

TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. Direito tributário (*Steuerrecht*). Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2008.

TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. Justiça fiscal e o princípio da capacidade contributiva. São Paulo: Malheiros, 2002.

TORRES, Heleno Taveira. *Direito Tributário Internacional: Planejamento tributário e operações transnacionais*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001.

TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário – os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia*. Rio de Janeiro: Renovar, 1999.

TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário – valores e princípios constitucionais tributários*. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

TREBILCOCK, Michael; HOWSE, Robert. *The Regulation of International Trade*. Abigdon: Routledge, 2005, 3rd.

TROIANELLI, Gabriel Lacerda. Preço de Transferência: Intangíveis, acordos de repartição de custos e serviços de grupo. In: SCHOUERI, Luís Eduardo. (Coord.) *Tributos e Preços de Transferência*. São Paulo: Dialética, 2009

TROIANELLI, Gabriel Lacerda. Preço de Transferência: Intangíveis, Acordos de Repartição de Custos e Serviços de Grupo. In: *Tributos e Preços de Transferência*. Luís Eduardo Schoueri (Coord.). São Paulo: Dialética, 3º vol., 2009.

ULHÔA CANTO, Gilberto de. “Royalties”, imposto sobre a renda. Distinção entre “royalties” e outras formas de remuneração ou pagamento de direitos, bens ou serviços. Direitos autorais e direitos de autor, diferenças e tratamento fiscal. Rendimentos de residentes no estrangeiro. Dedutibilidade de despesa, pela fonte pagadora. In: ULHÔA CANTO, Gilberto de. *Temas de Direito Tributário*. Rio de Janeiro: Ed. Alba, 1964

United Nations – Transnational Corporations and Management Division – Department of Economic and Social Development. *Formulation and Implementation of Foreign Investment Policies: Selected Key Issues*. United Nations Publication, 1992.

VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira. Brazil Country Practices. In: *United Nations. Practical Manual on Transfer Pricing for Developing Countries*. New York, 2013.

VALCÁRCEL, Ernesto Lejeune. *El Principio de Igualdad In: Tratado de derecho tributario*. Dirigido por Andrea Amatucci. Tomo primeiro. Bogotá: Temis, 2001.

VASQUES, Sérgio. Capacidade Contributiva, Rendimento e Patrimônio. *Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT*. Belo Horizonte, n. 11, ano 2, set/out. 2004.

VELLOSO, Andrei Pitten. *Justiça Tributária*. In: *Fundamentos do Direito Tributário*. Humberto Ávila (Org.). São Paulo: Marcial Pons, 2012.

VIEGAS, Juliana B.L., *Contratos Típicos de Propriedade Industrial: Contratos de cessão e licenciamento de marcas e patentes; licenças compulsórias*. In: SANTOS, Manoel J. Pereira dos. JABUR, Wilson Pinheiro (Coord.). *Propriedade Intelectual. Contratos de Propriedade Industrial e Novas Tecnologias*. Série GVlaw. São Paulo: Saraiva, 2007

WINKLER, Noé. “Tratamento Fiscal dos “Royalties” e dos Rendimentos de Assistência na Legislação do Imposto sobre a Renda – Retrospectiva”. In: *Imposto de Renda – Estudos*. São Paulo: Editora Resenha Tributária

WINKLER, Noé. Imposto de Renda – Doutrina – Comentários – Decisões e Atos Administrativos – Jurisprudência (Conselho de Contribuintes – Poder Judiciário). Rio de Janeiro: Forense, 2001

XAVIER, Alberto, Direito Internacional do Brasil. Rio de Janeiro: Forense, 8ª Ed., 2015

XAVIER, Alberto. O imposto de renda na fonte e os serviços internacionais – Análise de um caso de equivocada interpretação dos arts. 7º e 21 dos Tratados”. Revista Dialética de Direito Tributário nº 49. São Paulo: Dialética, 1999

XAVIER, Alberto. Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva. São Paulo: Dialética, 2002.

ZUBILLAGA, Joxe Mari Aizega. *La utilización extrafiscal de los tributos y los principios de justicia tributaria*. Bilbao: Servido Editorial de La Universidad del País Vasco, 2001.