

A PORTARIA MF 436/58 EM FACE DA ANÁLISE FISCAL E EXTRAFISCAL DA LIMITAÇÃO DA DEDUTIBILIDADE (IRPJ) DE ROYALTIES E REMUNERAÇÃO POR ASSISTÊNCIA TÉCNICA¹

Marcelo Gustavo Silva Siqueira

1. Da celeuma que deu origem à limitação da dedutibilidade

As remessas para não residentes eram tributadas pelo IRRF sob a alíquota de 10% (tributação geral), conforme art. 97 do Decreto-Lei 5.844/43. Posteriormente, tal alíquota foi aumentada para 15% pela Lei 154/47 (art. 1º) e na década seguinte, especificamente para os royalties (art. 30 da Lei 2.354/54), para 25%.

Nessa época, o IRPJ era o principal tributo incidente sobre as atividades da pessoa jurídica, sendo que os royalties e a remuneração por assistência técnica eram dedutíveis sem um limite quantitativo específico. Os royalties eram tributados apenas na ocasião de sua remessa (IRRF de 25%, empréstimo compulsório² de 15% sobre o IRRF devido nos exercícios de 1952 a 1966 (anos-base 1951 a 1965) e, aparentemente, o imposto sobre transferência de fundos para o exterior³), enquanto os dividendos eram tributados na

1. Trata-se de uma versão reduzida do artigo “A Portaria MF 436/58 em face da análise fiscal e extrafiscal da limitação da dedutibilidade (IRPJ) de royalties e remuneração por assistência técnica”, publicado em BARBOSA, Denis Borges (org.). *20 anos de direito*. Editora Lulu, 2012, p. 309-368, que é uma versão atualizada do artigo “Da Limitação da Dedutibilidade de Royalties e Remuneração por Assistência Técnica – Uma Proposta de Análise Fiscal e Extrafiscal”, publicado na *Revista da Associação Brasileira da Propriedade Intelectual – ABPI* n. 107, Jul/Ago de 2010, p. 22-36. Uma terceira versão constará no livro *Tributação da Propriedade Industrial e do Comércio de Tecnologia*, atualizado em coautoria com Denis Borges Barbosa.

2. Art. 3º da Lei 1.474/51; arts. 1º e 2º da Lei 2.973/56; art. 4º do Decreto 30.812/52; art. 97 do Decreto 24.239/47. GUMPEL, Henry J.; DE SOUSA, Rubens Gomes. *Taxation in Brazil – World Tax Series*. Boston: Little Brown and Company, 1957. p. 228.

3. Artigo 15, inciso V da Constituição Federal de 1946.

pessoa jurídica (IRPJ de 15% até Cr\$ 500 mil e de 20% acima desse valor, além do empréstimo compulsório de 15% sobre o IRPJ devido⁴) com a apuração do lucro e na ocasião de sua distribuição, remessa⁵ (IRRF de 20% para ações nominativas e de 28% para ações ao portador⁶), de modo que a soma das alíquotas resultava em montante superior ao incidente sobre os royalties.

A questão sobre a dedutibilidade dessas despesas se tornou ainda mais delicada com a instituição do 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, com alíquotas que variavam entre 20% e 50% (art. 8º da Lei 2.862/56), conforme o lucro fosse superior aos referidos 30% do capital⁷.

Outro fator relevante era o monetário. Na época, muitos países adotaram restrições para as remessas de dividendos, seja em relação a um percentual do capital investido⁸ ou mediante a imposição de um adicional à tributação usual de tais remessas⁹. A transferência de tecnologia e a remessa dos montantes correspondentes, porém, não eram reguladas.

Diante desse panorama, as transnacionais estipularam alíquotas de royalties absurdamente altas entre as controladoras e suas subsidiárias que resultavam em despesas posteriormente deduzidas de forma integral, resultando no recolhimento do IRPJ em montante inferior. Era uma das melhores formas de obter um alto retorno do investimento efetuado¹⁰.

O Diretor do Imposto de Renda na época, Noé Winkler, assim relatou o resultado de uma análise efetuada pelo fisco sobre a dedutibilidade dos royalties e da remuneração por assistência técnica:

4. GUMPEL, Henry J.; DE SOUSA, Rubens Gomes. *Op. cit.*, p. 237.

5. O imposto sobre a transferência de fundos para o exterior não incidia sobre os lucros e dividendos (GUMPEL, Henry J.; DE SOUSA, Rubens Gomes. *Op. cit.*, p. 84/85).

6. *Ibidem*, p. 182. Art. 30 da Lei 2.354/54 e art. 25 da Lei 2.862/57.

7. *Ibidem*, p. 270-281.

8. SWANSON, Howard. Tax Treatment of Research and Experimentation Expenditures. *Taxes – The Tax Magazine*, v. 34, n. 8, p. 541-548, ago. 1956.

9. FRENCH, Jan Hoffman. Brazil's Profit Remittance Law: Reconciling Goals in Foreign Investments. *14 L. & Pol. Int'l Bus.* 399 (1982), p. 419

10. NETO, J. M. Pinheiro. Multinationals in Brazil. *Case Western Reserve Journal of International Law*, 1976, vol. 8, n. 2, p. 320.

Em 1958, o autor deste livro, no exercício do cargo de Diretor do Imposto de Renda, preocupou-se com os parcos 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 pagamento de “royalties” e de assistência técnica foram detectadas, inclusive pagamentos cumulativos a esses títulos. Deduções haviam 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 capital¹¹, enquanto que aí os “royalties” mais encargos por assistência técnica somavam 62 a 67% do mesmo capital. (WINKLER, Noé. *Imposto de Renda – Doutrina, Comentários, Decisões e Atos Administrativos e Jurisprudência (Conselho de Contribuintes – Poder Judiciário)*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001. p. 521 e seguintes.)

Uma autuação do fisco federal na época, sobre um dos casos mais abusivos, chegou ao Supremo Tribunal Federal – STF¹². O Recurso Extraordinário talvez represente um dos primeiros julgados sobre os limites do planejamento tributário em relação à transferência de tecnologia (o Fisco

11. Esse lucro, portanto, não estava sujeito ao imposto de renda adicional sobre o lucro em relação ao capital, já que o lucro inferior a 30% do capital (art. 3º da Lei 2.862/56) não estava sujeito ao referido imposto.

12. “Sociedade estrangeira sedada no exterior que organiza subsidiária para operar, com exclusividade no Brasil. II. Pretensão de remessa de lucros auferidos sob forma de “royalties”, nos anos bases 1952 / 1956. Ação para anular lançamentos. Improcedência. III. Inexistência de ofensa ao princípio da legalidade ou de negativa de vigência da Lei Federal. Dissídio pretoriano não comprovado. IV. Recurso Extraordinário não conhecido.” (STF, RE 75.829/GB, Rel. Min. Thompson Flores, DJ 30/08/1974)

alegou fraude¹³) e a falta de razoabilidade dos royalties pagos, tanto que assim consta no relatório do Rel. Min. Raphael de Barros Monteiro (que depois viria a falecer e ser substituído pelo Rel. Min. Thompson Flores), que transcreveu trechos das decisões de instâncias inferiores:

“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 desiderato altamente proveitoso, economizar despesas com tributos, distribuindo lucros sob rótulo de royalties”.

(...)

“Verifica-se, sem dúvida, que a apelada foi criada como 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 Renda¹⁴ pudesse incidir sobre essa quantia, como deveria. (Grifo nosso)

13. Marcus Abraham (*O Planejamento Tributário e o Direito Privado*. São Paulo: Quartier Latin, 2007. p. 362-369) destaca outras antigas decisões do STF sobre planejamentos tributários abusivos.

14. O IRPJ.

Vejam que dois terços do lucro a título de royalties, se desconsiderarmos a existência de outras deduções prévias, correspondem a royalties no patamar de 66% da receita líquida antes da dedução dos mesmos.

Outra preocupação destacada pelo fisco foi “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”.¹⁵

2. Das medidas adotadas para coibir os abusos

2.1. Do projeto de lei de Rubens Gomes de Sousa

A falta de razoabilidade na estipulação dos royalties e da remuneração por assistência técnica e o insucesso do fisco em buscar a vedação (com o argumento de que a controladora era equivalente à matriz) da dedutibilidade perante o Judiciário ao invés de confrontar apenas o excesso¹⁶, demonstrou a necessidade de normas específicas para controlar tal estipulação e dedutibilidade.

O tributarista Rubens Gomes de Sousa foi o encarregado do projeto de lei¹⁷ que, com alterações, resultou na Lei 3.470/58 e assim resumiu sua elaboração:

15. DE SOUSA, Rubens Gomes. 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”. *Pareceres-3 – Imposto de Renda*. São Paulo: Editoria Resenha Tributária, 1976. p. 33-35.

16. 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. *Temas de Direito Tributário*. Rio de Janeiro: Ed. Alba, 1964. v. 2, p. 203-205.

17. O deputado Fernando Ferrari também elaborara projeto (n. 3.950/57) sobre o tema com um complexo sistema de limitação da dedutibilidade: “É vedado às firmas e sociedades deduzirem dos lucros brutos os ‘royalties’ e as despesas por assistência e serviços

5/1. Os pagamentos de “royalties” pelo licenciamento de patentes e marcas, e de serviços de assistência técnica, científica e administrativa, especialmente quando feitos a entidades estrangeiras, sempre foram encarados pelo fisco brasileiro com acentuadas reservas, senão mesmo com franca hostilidade. O art. 30 da Lei n. 2354, de 29 de novembro de 1954, discriminou quanto a tais pagamentos, prevendo para eles um imposto na fonte, maior que o aplicável aos demais rendimentos de residentes ou domiciliados no exterior (art. 97, ns. 1 e 2, dos Regulamentos aprovados pelo Decreto n. 36.773, de 13 de janeiro de 1955, e pelo Decreto n. 40.702, de 31 de dezembro de 1956). Mesmo assim, nos anos seguintes a Divisão (hoje Departamento) do Imposto de Renda demonstrou crescente preocupação com os abusos que se estariam verificando na matéria, alegando evasão do imposto devido pela sociedade brasileira através de deduções que tinha como injustificadas. Como se vê pelas decisões publicadas na “Revista Fiscal” de 1957, ns. 304, 388 e 806, as causas principais dessa preocupação do fisco eram a dificuldade de apreciar-se o valor, ou até 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.

5/2. Provavelmente em consequência do clima assim criado, surgiram em 1958 no Congresso Nacional dois projetos de lei, de iniciativa não governamental, que, se aprovados, teriam tornado praticamente impossível o recurso à tecnologia estrangeira, porquanto propunham que os pagamentos em questão fossem tributados na razão direta e deduzidos na razão inversa dos respectivos montantes. Assim, num caso extremo, a tributação poderia atingir 80%, ao passo que a dedução não iria além de 0,1% do montante pago. Sem desconhecer a necessidade de uma legis-

técnicos, e científicos nos seguintes casos: a) quando os lucros líquidos somados aos ‘royalties’ e às despesas indicadas ultrapassarem de 50% do capital realizado, e; b) quando a soma dos ‘royalties’ às despesas referidas neste artigo, se houver, exceder do total obtido com a aplicação das seguintes taxas ao volume das operações pertinentes, a saber: Até o volume de 20 milhões de cruzeiros 5%; (...) Acima de 2.000 milhões de cruzeiros 0,1%.” WINKLER, Noé. Tratamento Fiscal dos “Royalties” e dos Rendimentos de Assistência na Legislação do Imposto sobre a Renda – Retrospectiva. *Imposto de Renda – Estudos*. São Paulo: Editora Resenha Tributária, p. 487.

lação 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-se 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 International”, vol. 36), ofereci um projeto de lei e um relatório justificativo, baseados 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 nacional, do produto patentado ou beneficiado pelo serviço.

5/3. 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 o 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 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.** (DE SOUSA, Rubens Gomes. 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”. *Pareceres-3 – Imposto de Renda*. São Paulo: Editoria Resenha Tributária, 1976. p. 33-35.) (Grifo nosso)

Foram editadas a Lei 3.470/58 (art. 74 – royalties e assistência técnica), a Lei 4.131/62 (art. 12 – royalties e assistência técnica) e a Lei 4.506/64 (art. 52 – assistência técnica e art. 71 – royalties), já na ditadura, todas sob a égide da Constituição Federal de 1946 (“CF 1946”). Apesar de doutrina contrária,

a Lei 3.470/58 não foi revogada pela Lei 4.506/64 em relação a operações entre residentes no país, conforme entendimento jurisprudencial mais recente¹⁸.

2.2. Da legislação em face da Constituição Federal de 1946

A Constituição Federal de 1946 (“CF 1946”) tinha como característica a busca de um Estado democrático após o período ditatorial anterior, com a instituição de normas que assegurassem os direitos individuais, prevendo que os poderes são independentes e harmônicos entre si e vedando a delegação de atribuições (art. 36, parágrafo 2º), tanto que Celso Ribeiro Bastos destacou que “todos eles de certa forma resultam engrandecidos, a não ser o próprio Poder Executivo, que, não podendo mais ser exercido ditatorialmente, evidentemente teve que abdicar de parcela dos seus poderes”.¹⁹

A referida Carta indicava o imposto de renda como de competência da União (art. 15, inciso IV), cabendo ao Congresso Nacional votar os tributos próprios da União (art. 65, inciso II). Além do critério material indicado, eram indicados os princípios da isonomia, legalidade e legalidade tributária (não existia na CF 1946 norma que facultasse ao Poder Executivo alterar alíquotas de tributos) (art. 141, parágrafos 1º, 2º e 34), sendo que os tributos, sempre que possível, deveriam ser graduados pela capacidade contributiva do contribuinte (art. 202).

No âmbito do Poder Executivo, o Presidente tinha poderes para expedir decretos e regulamentos para fiel execução da lei (art. 87, inciso I), enquanto aos ministros, além das atribuições que a lei fixasse, competia expedir instruções para a boa execução das leis (art. 91, caput e inciso II). Cabe ressaltar que o art. 146 previa que a União poderia mediante lei especial intervir no domínio econômico, com a ressalva no texto de que “a intervenção terá por

18. STF, RE 104.368/SP, Rel. Min. Néri da Silveira, DJ 28/02/1992. TRF 3, Proc. 90.03.007316-3 (AMS 21220), Rel. Des. Marli Ferreira, DJ 27/02/2004. STJ, REsp 204.696/RJ, Rel. Min. João Otávio de Noronha, DJ de 22/08/2005. STJ, REsp 260.513/RS, Rel. Min. Castro Meira, DJ 24/10/2005. STJ, REsp 378.575/RS, Rel. Min. João Otávio de Noronha, DJ 29/03/2006. MF/CSRF, 1ª Turma, Rel. Carlos Alberto Gonçalves Nunes, Acórdão CSRF/01-05.700 de 10/09/2007.

19. BASTOS, Celso Ribeiro. *Curso de Direito Constitucional*. 22. ed. São Paulo: Saraiva, 2001. p. 132-133.

base o interesse público e por limite os direitos fundamentais assegurados nesta Constituição”. Também era previsto o livre exercício de profissão (art. 141, parágrafo 14) e a liberdade de iniciativa (art. 145), além da defesa da concorrência (art. 148).

Todavia, a referida Carta, apesar de elogiada pela maioria da doutrina, restringiu em demasia a atuação do Poder Executivo. Segundo Luís Roberto Barroso “a rigidez gerou a distorção, com a invasão da esfera da reserva legal por atos normativos subalternos”²⁰. Yonne Dolácio de Oliveira ainda destaca “a omissão e atuação deficiente do Legislativo”, que se acomodava após restringir as atuações abusivas do Poder Executivo, além da omissão da própria CF 1946 em relação às matérias que necessitavam de uma rápida atuação estatal²¹, para então concluir:

Essa falha da Constituição de 1946 repercutiu na jurisprudência. Como é sabido, contra sua proibição expressa, o Supremo Tribunal Federal admitiu a delegação de poderes no tabelamento de preços, por entender que tal proibição não poderia chegar ao ponto de tornar impraticáveis medidas de intervenção no domínio econômico autorizadas pela mesma Constituição. Por outro lado, decidiu, também, ter o Conselho de Política Aduaneira faculdade de fixar a alíquota flexível no tocante ao imposto de importação, de acordo com a Lei n. 3.244/57²². (OLIVEIRA, Yonne Dolácio de. Delegação de Competência Legislativa no Direito Tributário Brasileiro. In: TAVOLARO, Agostinho Toffoli; MACHADO, Brandão; DA SILVA MARTINS, Ives Gandra (coord.). *Princípios Tributários no Direito Brasileiro e Comparado: Estudos em Homenagem a Gilberto de Ulhôa Canto*. Rio de Janeiro: Forense, 1988. p. 654.)

20. BARROSO, Luís Roberto. *O Direito Constitucional e a Efetividade de Suas Normas – Limites e Possibilidades da Constituição Brasileira*. 6. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2002. p. 27.

21. OLIVEIRA, Yonne Dolácio de. Delegação de Competência Legislativa no Direito Tributário Brasileiro. In: TAVOLARO, Agostinho Toffoli; MACHADO, Brandão; DA SILVA MARTINS, Ives Gandra (coord.). *Princípios Tributários no Direito Brasileiro e Comparado: Estudos em Homenagem a Gilberto de Ulhôa Canto*. Rio de Janeiro: Forense, 1988, p. 652-653.

22. Súmula 404 do STF: “Não contrariam a Constituição os arts. 3º, 22 e 27 da Lei 3244, de 14/8/1957, que definem as atribuições do Conselho de Política Aduaneira quanto à tarifa flexível.” Data de Aprovação: Sessão Plenária de 03/04/1964. STF, RMS 12.977/SP, Rel. Min. Victor Nunes, DJ 04/06/1964.

Em decorrência ou não do disposto acima, todas as referidas leis²³ previam a atribuição do Ministro da Fazenda para estabelecer, observado o teto de 5% da receita²⁴ decorrente do produto fabricado ou vendido, o percentual de dedução conforme os tipos de produção ou atividades segunda a essencialidade das mesmas para o país.

Considerando a época da edição das restrições impostas à dedução de royalties e remuneração por assistência técnica, e argumentos fazendários – ainda hoje encontrados – de que a dedução de despesas é favor fiscal e a noção constitucional de renda deve ser construída livremente pelo legislador (posição de Rubens Gomes de Sousa), não nos parece que a atribuição conferida ao Ministro da Fazenda seria tida como inconstitucional – em especial se considerado o efeito extrafiscal –, ao contrário de hoje (salvo, talvez, para justificar uma atuação na limitação de remessas ao exterior [norma cambial]).

A questão envolve a análise se a implementação de determinada política, em especial se tida como econômica²⁵, mediante o uso de normas tributárias está sempre sujeita ao princípio da legalidade, sendo vedada a possibilidade de atribuições e delegações a órgãos do Poder Executivo. A questão pode ser encontrada, por exemplo, no RE 208.260/RS, em que o Supremo Tribunal Federal – STF tratou do crédito-prêmio do IPI²⁶ (em face da CF 1967 e EC 01/69). O Relator Ministro Maurício Corrêa discorreu que o mesmo não era imunidade ou isenção, mas política econômica de incentivo às exportações,

23. Lei 3.470/58 (art. 74, parágrafo 1º), Lei 4.131/62 (art. 12, parágrafo 1º) e Lei 4.506/64 (art. 52, alínea “c” e art. 71, parágrafo único, alínea “g”, item 2).

24. Inicialmente, a receita bruta, posteriormente alterada para receita líquida, primeiro pelo INPI e só depois pelo Decreto-Lei 1.730/79.

25. “As normas de direito econômico são essencialmente flexíveis e variáveis, pressupondo uma ampla delegação de poderes, porque os fenômenos econômicos exigem reações imediatas que não se coadunam com as longas tramitações legislativas. Representam, em certo sentido, o triunfo do poder discricionário da administração que, nos países democráticos, exerce a sua tutela num clima de diálogo e de colaboração com a privada.” WALD, Arnaldo. “O Direito do Desenvolvimento”. In: CLÈVE, Clèmerson Merlin; BARROSO, Luís Roberto (organizadores). *Direito Constitucional – Constituição Financeira, Econômica e Social*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2011. v. VI, p. 227.

26. O crédito-prêmio do IPI foi concedido sobre as vendas ao exterior, a ser deduzido do IPI incidente nas operações internas. O caso envolveu a possibilidade de delegação de atribuições pelo Presidente da República aos Ministros de Estado. No caso em questão, por Decreto-Lei, se havia delegado ao Ministro da Fazenda poderes para até mesmo revogar, mediante portaria, o benefício do crédito-prêmio, que também fora instituído por Decreto-Lei.

que possuía exceções ao princípio da legalidade (e.g. alteração das alíquotas do imposto de importação pelo Poder Executivo) e não deveria ser engessada, mas a tese vencedora, porém, considerou que se tratava de crédito tributário, submetido ao princípio da legalidade, sendo vedada a delegação²⁷.

2.3. Da legislação em face da Constituição Federal de 1967 e EC 01/69

Em decorrência da ditadura, a Constituição Federal de 1967 (“CF 1967”) novamente fortaleceu o Poder Executivo (alargamento de noções constitucionais como segurança nacional, a instituição dos Decretos-Leis, a exclusão da apreciação do Judiciário em determinadas questões, entre outras)²⁸ e o princípio da legalidade era tão ignorado que um ato institucional era norma supraconstitucional²⁹.

No papel (e apenas nele³⁰) a CF 1967 repetia vários dispositivos da CF 1946, com, porém, algumas diferenças ao possibilitar ao Poder Executivo a alteração das alíquotas de alguns tributos e a delegação de determinadas atribuições aos Ministros de Estado, mas, mais uma vez, nada que justificasse a atribuição conferida ao Ministro da Fazenda, nem mesmo pela posterior Emenda Constitucional 01/69.

Na década de 70 se atribuiu ainda mais poderes ao INPI que discricionariamente poderia intervir nos contratos, vedando a transferência de determinada tecnologia ou estipulando os royalties e remuneração por assistência técnica.

Também durante a ditadura o fisco federal, em decorrência do disposto na Portaria MF 303/59³¹, se pronunciou em três oportunidades (Atos De-

27. STF, RE 208.260/RS, Rel. p/ Acórdão Min. Marco Aurélio, DJ 28/10/2005. STF, RE 186.623/RS, Rel. Min. Carlos Velloso, DJ 12/04/2002.

28. BASTOS, Celso Ribeiro. Op. cit., p. 138-140 e 142-143.

29. BARROSO, Luís Roberto. *O Direito Constitucional e a Efetividade de Suas Normas – Limites e Possibilidades da Constituição Brasileira*. Op. cit., p. 33-34.

30. “Os direitos sociais, generosamente enunciados no título dedicado à Ordem Econômica e Social, jamais deixaram de ser uma ‘folha de papel’, para utilizar a expressão de Lassalle”. *Ibidem*, p. 39.

31. Portaria do Ministro de Estado dos Negócios da Fazenda n. 303 de 25/11/1959: “a) a inclusão de outros tipos de produção e atividade, nos grupos de que trata a Portaria mencionada, será requerida pela pessoa jurídica interessada, ao Diretor da Divisão do Imposto de Renda,

claratórios Normativos do Coordenador do Sistema de Tributação – ADN/CST 30/75, 31/75 e 37/75) para classificar atividades econômicas ou tecnologias entre as previstas no âmbito da Portaria MF 436/58:

- a) as bombas hidráulicas de uso na indústria, na agricultura e em outras atividades ficaram no 1º grupo – Indústrias de Base, subgrupo 10 – Materiais Diversos, item 3 – Equipamentos, peças e sobressalentes para as indústrias extrativas e de transformação (5%) (ADN CST 30/75);
- b) os “instrumentos musicais” foram tidos como pertencentes ao 2º grupo – Indústria de Transformações – Essenciais, referente às “indústrias de transformação – essenciais”, no item 13 referente a “outras indústrias de transformação” (1%) (ADN/CST 31/75);
- c) os componentes utilizados na fabricação de aparelhos de televisão foram enquadrados no 2º grupo, subgrupo 13 – Outras Indústrias de Transformação (1%), se exclusivos para aparelhos de televisão, ou subgrupo 9 – Material Elétrico (3%), se passíveis de uso em transformadores de alta tensão, raios “X”, radar, osciloscópios, motores elétricos, solenóides, relés e eletroímãs (ADN CST 37/75).

Cabe a indagação se estávamos diante da mera regulamentação (não vamos considerar a tipicidade aberta na época) ou de mais uma clara violação ao princípio da legalidade. Enquanto no passado ao menos tivemos manifestações do próprio Ministro da Fazenda (Portarias MF n. 113/59 e Portaria GB n. 314/70), no meio da década de 70 é apenas a Receita Federal que se pronuncia. O limite é tênue e dependerá do intérprete, mas não parece que se tratava de mera regulamentação, em especial em relação ao ADN

em petição instruída com os elementos necessários à classificação; (...) g) quando a questão não importar em inclusão de novos tipos de produção, a atividade nos grupos de que trata a Portaria n. 436, já mencionada, nem de revisão dos coeficientes ali determinados, mas apenas de consulta quanto à exata classificação da interessada entre os agrupamentos já ali definidos, a Divisão do Imposto de Renda usará da competência que lhe é deferida pelo art. 179. e seus parágrafos do Regulamento do Imposto de Renda em vigor (Decreto n. 40.702, de 31 de dezembro de 1956), depois de, se necessário, instruir o processo pela forma indicada na letra ‘c’ desta Portaria”.

CST 37/75. A essencialidade para o país decorre de uma opção política e não de um mero enquadramento fiscal, ainda que a Receita Federal tenha se manifestado por exclusão no caso dos instrumentos musicais, já que a atividade da consulta não se relacionava com nenhuma das outras constantes na Portaria em vigor desde 1958.

Uma análise mais detalhada da legislação será efetuada no item seguinte, já em face da Constituição Federal de 1988 (“CF 1988”), que resgatou a democracia em nosso país, e dos novos rumos da política brasileira, em especial relacionada ao capital estrangeiro, à transferência de tecnologia e à inovação tecnológica.

3. Da análise da legislação referente à limitação da dedutibilidade de royalties e remuneração por assistência técnica

Como disposto, a legislação referente à limitação da dedutibilidade de royalties e remuneração por assistência técnica, na época de sua promulgação, teve como objetivo inicial coibir os abusos dos contribuintes (empresas controladas por não residentes) na dedução de tais montantes, e acabou sendo utilizada, também, como instrumento extrafiscal.

A extrafiscalidade (sempre junto com a fiscalidade, característica inerente aos tributos³²) 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. Essa interferência no comportamento dos agentes, uma intervenção sobre o domínio econômico, pode ocorrer, como destaca Eros Roberto Grau, por indução (o agente pode

32. “(...) 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 (...)” BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 1963. p. 545. TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Tributário Brasileiro (Coordenador Flávio Bauer Novelli) – Volume II, Tomo II – Sistemas Constitucionais Tributários*. Rio de Janeiro: Forense, 1986. p. 633-634. BUFFON, Marciano. A extrafiscalidade e direitos fundamentais: a introdução do interesse humano na tributação. *Direito Tributário em Questão – Revista da FESDT*, Porto Alegre, 2009. n. 3, p. 153. CALIENDO, Paulo. *Direito Tributário e Análise Econômica do Direito – Uma visão crítica*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009. p. 100.

ou não atuar conforme a finalidade pretendida pelo legislador) ou direção (e.g. controle de preços)³³.

A intervenção mediante normas tributárias requer uma causa motivada, que pode não ser econômica³⁴. No âmbito econômico, porém, se o mercado já satisfaz a finalidade pretendida não deve o Estado intervir com as mesmas³⁵, já que a regra é a neutralidade fiscal³⁶, presente em nossa Constituição Federal por meio do princípio da isonomia³⁷.

Humberto Ávila bem destaca que na hipótese de finalidade fiscal, em decorrência do princípio da igualdade, deve-se respeitar a generalidade, a capacidade contributiva e a universalidade na instituição de tributos, vedado o excesso, enquanto na hipótese de finalidade extrafiscal, apesar do interesse público³⁸, deve-se observar a adequação, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito³⁹.

A doutrina considera o princípio da igualdade vazio (Ricardo Lobo Torres) e requer a indicação de outros para que seja possível a comparação visando identificar o eventual desrespeito ao mesmo. Todavia, a ausência de outros

33. GRAU, Eros Roberto. *A Ordem Econômica na Constituição de 1988*. 8. ed. Malheiros, 2003. p. 127-129. ELALI, André. *Incentivos Fiscais Internacionais – concorrência fiscal, mobilidade financeira e crise do Estado*. São Paulo: Quartier Latin, p. 55-56 e 105-107.

34. “(...) el tributo extrafiscal es susceptible de responder a muy variadas justificaciones, tantas como fines constitucionalmente legítimos existan. Estos tributos extrafiscales, o de ordenación, pueden partir, pues, de aspiraciones de índole no económica, sino de otro tipo, moral, social, etc., en esencia, fines no materiales.” GONZALEZ, Luis Manuel Alonso. *Los Impuestos Autonomicos de Carácter Extrafiscal*. Madrid: Marcial Pons, 1995, p. 27.

35. ELALI, André. *Incentivos Fiscais Internacionais – concorrência fiscal, mobilidade financeira e crise do Estado*. Op. cit., p. 68/69.

36. DA SILVEIRA, Paulo Antônio Caliendo Velloso. Direito Tributário e análise econômica do Direito: contribuições e limites. *Direito Tributário em Questão – Revista da FESDT*, Porto Alegre, 2009. n. 3, p.186 e 202-204.

37. ELALI, André. *Incentivos Fiscais Internacionais – concorrência fiscal, mobilidade financeira e crise do Estado*. São Paulo: Quartier Latin, p. 137-139.

38. SCHIER, Paulo Ricardo. Ensaio sobre a supremacia do interesse público sobre o privado e o regime jurídico dos direitos fundamentais. *Jus Navigandi*, Teresina, ano 8, n. 138, 21 nov. 2003. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=4531>>. Acesso em: 12 mar. 2010.

39. “(...) Os referidos fins consistem em fins externos: eles pressupõem uma relação de causalidade, no sentido de que a medida escolhido pelo Estado deve “causar” um resultado social ou econômico. (...) O afastamento da igualdade deve servir à promoção de uma finalidade constitucionalmente estabelecida.” ÁVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2004. p. 86, 343 e 345.

princípios para tanto não resulta na inaplicabilidade do princípio da igualdade, demonstrando, ao contrário, um abuso do legislador⁴⁰. Sobre o tema, Humberto Ávila⁴¹ critica a atuação limitada do Judiciário brasileiro que aceita sem questionar a omissão governamental de não disponibilizar as informações necessárias para avaliar a adequação, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito da medida.

No âmbito do STF, este busca com o postulado da proibição de excesso a proteção da eficácia mínima de um direito fundamental, sendo que nenhuma medida pode: “(a) restringir *excessivamente* um direito fundamental, inviabilizando-o substancialmente, independentemente do seu motivo; (b) *cercear, tolher ou dificultar sobremaneira* o livre exercício da atividade econômica, ainda que a medida não inviabilize por completo a atividade empresarial”⁴².

No caso em questão, nos interessam as normas tributárias indutoras – uma espécie do gênero extrafiscalidade segundo Luís Eduardo Schoueri⁴³ –, que podem prever benefícios ou agravamentos fiscais⁴⁴, sempre objetivando um interesse público, mas que ainda assim possuem limites⁴⁵. Qualquer tributo, seja tido como preponderantemente fiscal ou extrafiscal, afeta não apenas a escolha dos agentes econômicos, mas também o direito de propriedade (que deve atender a sua função social) e, no caso das empresas a livre iniciativa, o livre exercício da atividade econômica⁴⁶ e a livre concorrência, que também

40. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 273-274 e 276.

41. “(...) Os referidos fins consistem em fins externos: eles pressupõem uma relação de causalidade, no sentido de que a medida escolhida pelo Estado deve “causar” um resultado social ou econômico. (...) O afastamento da igualdade deve servir à promoção de uma finalidade constitucionalmente estabelecida.” ÁVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário*. Saraiva, 2004. p. 351-352.

42. ÁVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário*. Saraiva, 2004. p. 388 a 392.

43. SCHOUERI, Luís Eduardo. Op. cit., p. 32-34.

44. BUFFON, Marciano. Op. cit., p. 155-156.

45. ELALI, André. *Tributação e Regulação Econômica – Um Exame da Tributação como Instrumento de Regulação Econômica na busca da redução das Desigualdades Sociais*. São Paulo: MP Editora, 2007. p. 123.

ELALI, André. *Incentivos Fiscais Internacionais – concorrência fiscal, mobilidade financeira e crise do Estado*. Op. cit., p. 105 a 107, 129 e 142.

46. CUNHA PONTES, Helenilson. *O Princípio da Proporcionalidade e o Direito Tributário*. Op. cit., p. 184-185. NABAIS, José Casalta. Algumas Reflexões sobre o actual Estado Fiscal. *Revista Virtual da AGU*, abril de 2001, Ano II n. 09, p. 11.

constituem limites para a atuação do legislador⁴⁷. Todos decorrem da livre iniciativa, como ressalta Eros Roberto Grau ao discorrer sobre sua significação extremamente ampla⁴⁸.

A doutrina indica que a norma tributária indutora é reflexo do poder de regular⁴⁹ do ente público, o que ganha mais força se considerarmos que a medida não busca aumentar a receita com tributos⁵⁰, de modo que o insucesso na arrecadação demonstra o êxito da norma⁵¹.

Em relação aos agravamentos fiscais, em que o contribuinte é estimulado a não incorrer no fato gerador, Luís Eduardo Schoueri ressalta a necessidade de uma análise cuidadosa do legislador para que o contribuinte tenha a efetiva e real possibilidade de escolher (requisito essencial) ou não o caminho induzido (adequação entre o meio utilizado e o fim visado). O legislador deve, ainda, considerar a possibilidade do contribuinte não seguir o caminho proposto, seja por optar pelo fato gerador ou por planejamentos que resultem em evasão fiscal⁵².

Inexistente a possibilidade de escolha ou demonstrada a ineficiência da medida, a norma deixa de ser extrafiscal, com o eventual efeito confiscatório (contrário à livre iniciativa e a garantia da propriedade privada) e as demais limitações constitucionais para as normas com finalidade meramente fiscal devendo ser analisadas⁵³. O mesmo efeito ocorrerá no caso da finalidade antes pretendida com a norma ser abandonada pelo governo.

A finalidade pretendida com a norma deve, portanto, ser examinada não apenas em face do seu efeito indutor sobre os contribuintes, ou seja, de sua adequação, eficiência⁵⁴, mas também com base no êxito da finalidade pretendida, que se abandonada ou alcançada e for passível de manutenção

47. ELALI, André. *Incentivos Fiscais Internacionais – concorrência fiscal, mobilidade financeira e crise do Estado*. Op. cit., p. 275-276.

48. GRAU, Eros Roberto. Op. cit., p. 181 e 184.

49. SCHOUERI, Luís Eduardo. Op. cit., p. 345-351.

50. *Ibidem*, p. 205-206.

51. GONZALEZ, Luis Manuel Alonso. Op. cit., p. 23-24.

52. SCHOUERI, Luís Eduardo. Op. cit., p. 43-44, 53-54 e 204.

53. *Ibidem*, p. 272.

54. ELALI, André. *Tributação e Regulação Econômica – Um Exame da Tributação como Instrumento de Regulação Econômica na busca da redução das Desigualdades Sociais*. Op. cit., p. 105.

sem a necessidade da norma ou com medida menos onerosa para o contribuinte, resultará na desnecessidade de sua continuidade, comprometendo a sua legalidade, o que foi observado por Helenilson Cunha Pontes⁵⁵ no âmbito das contribuições de intervenção no domínio econômico.

Após essa breve introdução, serão analisadas as medidas a partir de sua finalidade fiscal e/ou extrafiscal conforme o caso⁵⁶.

3.1. Da limitação (sob a ótica do interesse fiscal) da dedutibilidade das despesas necessárias

A limitação da dedutibilidade passa pelo limite constitucional das despesas necessárias⁵⁷, inerente a noção constitucional da hipótese de incidência do imposto de renda que não se limita ao acréscimo patrimonial, já que o

55. CUNHA PONTES, Helenilson. *O Princípio da Proporcionalidade e o Direito Tributário*. Op. cit., p. 186.

56. Em face do exposto, categorizamos genericamente as seguintes normas extraídas da legislação objeto de análise no presente: (i) Norma tributária – Limita a dedução dos royalties e remuneração por assistência técnica; (ii) Norma tributária indutora – Limita a dedução de royalties e remuneração por assistência técnica aos percentuais fixados pelo Ministro da Fazenda conforme sua essencialidade para o país; (iii) Norma cambial – Restringe as remessas ao exterior ao montante de royalties e remuneração por assistência técnica passíveis de dedutibilidade; (iv) Norma cambial – Veda a remessa de royalties a controlador, direto ou indireto, no exterior; (v) Norma tributária indutora – Diante da vedação a remessa de royalties a controlador no exterior, veda sua dedutibilidade no país; (vi) Norma tributária indutora – Veda a dedutibilidade da remuneração por assistência técnica a controlador no exterior; e (vii) Norma tributária indutora – Veda a dedutibilidade de royalties pagos a sócios (pessoas físicas) ou dirigentes de empresas, e a seus parentes ou dependentes residentes no país.

57. “(...) os gastos indispensáveis para o livre exercício de atividade econômica ou para a manutenção da fonte produtora de riqueza devem ser desonerados.” ÁVILA, Humberto. Op. cit., p. 366. CUNHA PONTES, Helenilson. A Dedutibilidade das Despesas Tributárias e o Substantive Due Process of Law. *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 24, p. 53. AYRES BARRETO, Paulo. “Imposto sobre a Renda – Pessoa Jurídica”. In: DE SANTI, Eurico Marcos Diniz (coordenador). *Curso de Especialização em Direito Tributário – Estudos Analíticos em Homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 784. LIMA GONÇALVES, José Artur. *Imposto sobre a Renda – Pressupostos Constitucionais*. Malheiros, p. 193-194. PEIXOTO, Marcelo Magalhães. *Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas. O Conceito de Despesa Dedutível à Luz da Jurisprudência do CARF – Conselho Administrativo de Recursos Fiscais*. São Paulo: MP Editora, 2011 p. 96-99 e 149-150.

mesmo decorre do confronto entre determinados ingressos e determinadas saídas do patrimônio do contribuinte (as despesas necessárias)⁵⁸.

Além disso, a generalidade e a universalidade inerentes ao imposto de renda devem ser consideradas também em face das despesas. Se pela generalidade, não se pode segregar as espécies de renda visando uma incidência diferenciada, também não se pode fazê-lo mediante diferentes limites de dedução de despesas. Da mesma forma, se pela universalidade toda a renda está sujeita à tributação, é obrigatório que todas as despesas que auxiliaram a formação da mesma sejam dedutíveis⁵⁹, ou seja, as despesas necessárias para a obtenção dos rendimentos que em confronto com a mesma resultarão no lucro tributável pelo imposto de renda.

É imperativa, portanto, a necessidade de dedução dessas despesas, o que resulta em limites ao legislador infraconstitucional em decorrência da supremacia da Constituição Federal⁶⁰ e do pedagógico artigo 110 do CTN.

58. “Após essas considerações, pode-se conceituar a hipótese de incidência do imposto sobre a renda: produto líquido (receitas menos as despesas necessárias à manutenção da fonte produtora ou da existência digna do contribuinte) durante o período de um ano.” ÁVILA, Humberto. Op. cit., p. 369. DE SANTI, Eurico Marcos Diniz e BARRETO, Paulo Ayres. Contribuições para Previdência Privada – Dedutibilidade em face do Imposto sobre a Renda – Força da EC 20/98 – Aplicabilidade da Lei 9.532/97, no Tempo. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 93, p. 125. CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 19. ed. 3. tir. São Paulo: Malheiros, 2004. p. 108. DE QUEIROZ, Luis Cesar Souza. *Imposto sobre a Renda: Requisitos para uma Tributação Constitucional*. Rio de Janeiro: Forense, 2003. p. 239.

59. DE OLIVEIRA, Ricardo Mariz. Princípios Fundamentais do Imposto de Renda. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurelio (coordenadores). *Direito Tributário – Estudos em Homenagem a Brandão Machado*. São Paulo: Dialética, 1998. p. 214 e 223-224. DE OLIVEIRA, Ricardo Mariz. *Fundamentos do Imposto de Renda*. São Paulo: Quartier Latin, 2008. p. 255-256.

60. “O legislador infraconstitucional não é livre para estabelecer os conceitos de ‘receita’, ‘custo’ e ‘despesa’. Sendo assim, toda despesa necessária à operação da empresa deve ser dedutível. Não pode o legislador infraconstitucional restringir o conceito de despesa necessária, vedando sua dedutibilidade na equação que compõe o fato tributário ‘renda’: se despesa é efetuada em decorrência de atividade necessária da empresa ou para manutenção de sua fonte produtora, há de ser dedutível. (...) Os limites para dedutibilidade de despesas (...) são: i) intrínseca correlação com as atividades da empresa e a manutenção de sua fonte produtora (...)” DE SANTI, Eurico Marcos Diniz e AYRES BARRETO, Paulo. Op. cit., p. 127-128. CRETTON, Ricardo Aziz. *Os Princípios da Proporcionalidade e da Razoabilidade e sua Aplicação no Direito Tributário*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2001, p. 112 a 115 e 120-121. LIMA GONÇALVES, José Artur. Op. cit., p. 170 a 173. DE QUEIROZ, Luis Cesar Souza. Op. cit.,

A significação do termo despesas necessárias deve ser delineada conforme o caso concreto⁶¹, pois é conforme a essencialidade da despesa em face daquele que a pretende deduzir que se demonstra se o referido critério qualitativo constitucional foi observado.

Logo, não afirmamos que todos os royalties e remuneração por know-how são automaticamente despesas necessárias; ao contrário, somente a análise do caso concreto possibilitará tal conclusão, conforme dispõe Denis Borges Barbosa:

As pré-condições de dedutibilidade dos *royalties* são as de qualquer despesa ou custo; que seja necessário para que se mantenha a posse uso ou fruição do bem ou direito, por sua vez necessários para a atividade empresarial em causa. (...)

Não serão dedutíveis, assim, os *royalties* devidos por direitos inúteis ao exercício da empresa, como, por exemplo, por patentes cujo conteúdo seja tecnologia diversa da que a indústria em causa necessite; não serão dedutíveis, também, os pagamentos por direitos inexistentes, já extintos ou ainda não concedidos (PNCST 76/76). (BARBOSA, Denis Borges, *Tributação da Propriedade Industrial e do Comércio de Tecnologia*. São Paulo: RT/INPI, 1984. p. 28.)

Todavia, a legislação referente à dedutibilidade de royalties e à remuneração por assistência técnica, não apenas limitou a dedução, mas vedou-a em alguns casos (e.g. royalties e posteriormente remuneração por assistência técnica em relação a controlador no exterior). Ressalta-se que em face do interesse fiscal, a alegada dificuldade de se comprovar o efetivo uso da tecnologia não poderia levar ao extremo de vedá-la, tanto que a legislação passou a

p. 207-211 e 217-218. MACHADO, Hugo de Brito. O Âmbito Constitucional do Tributo e Alguns Dispositivos da Lei 9.249 de 26.12.95. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coordenador). Imposto de Renda - Alterações Fundamentais. Ed. Dialética, 1996. p. 83. FERRAZ JR., Tércio Sampaio. A Definição de Produtos Semi-Elaborados e os Limites da Ficção Jurídica. *Revista Direito Mackenzie*, Número 2, Ano 1, p. 27. BRAGHETTA, Daniela de Andrade. *Tributação no Comércio Eletrônico à Luz da teoria Comunicacional do Direito*. São Paulo: Quartier Latin, 2003. p. 101. PEIXOTO, Marcelo Magalhães. Op. cit., p. 146 a 148.

61. ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. *Imposto de Renda das Empresas*. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2009. p. 157 e 160-161. GUMPEL, Henry J.; DE SOUSA, Rubens Gomes. *Op. cit.*, p. 132-133.

prever os meios necessários a sua fiscalização (medida mais razoável), como destaca Denis Borges Barbosa:

A grande diferença entre os *royalties* pagos por patentes ou marcas e as importâncias devidas por assistência técnica está aí; não se exige, fiscalmente, qualquer prestação substancial, positiva, do titular dos direitos de propriedade industrial, como o é feito do prestador da assistência. Para aquele, basta comprovar a existência e a validade do direito, pelo atendimento às prescrições do CPI; quanto ao prestador da assistência quer-se mais, indo, como o diz a Lei 4.506/64, art. 52, ao ponto de especificar que deve ser prestada “através de técnicos, desenhos ou instruções enviados ao país ou de estudos realizados no exterior”.

Esta comprovação deve ser exigida a *posteriori*; o INPI, ao averbar o respectivo contrato, verificará se há condições, *in these*, para a prestação dos serviços, mas isto não supre o requisito legal. (...)

Como se apurará a efetividade da prestação? Considerando-se que, para fazer jus à dedutibilidade, é pré-requisito a averbação no INPI do respectivo contrato, o elemento inicial é o da satisfação aos dispositivos acordados. Se se previu no contrato transferir tecnologia para fabricar determinado produto, e o produto é fabricado e vendido após a comunicação dos dados em questão, é de se presumir que se deu a efetiva prestação de assistência, na inoocorrência de razões em contrário: é presunção *iuris tantum*.

Porém a averbação do contrato, de *per si*, não elide a possibilidade de se comprovar a inexistência de uma efetiva prestação de serviços. Caso se verifique que a contribuinte já dispunha da tecnologia, usando do contrato e de suas aparências para pagamento de importâncias desnecessárias, não cabe a dedutibilidade. (BARBOSA, Denis Borges. *Tributação da propriedade industrial e do comércio de tecnologia*. São Paulo: RT/INPI, 1984. p. 68-69)

Diante, portanto, do limite qualitativo das despesas necessárias⁶², o legislador, do ponto de vista estritamente fiscal, não pode suprimir sua dedu-

62. “(...) o conceito de “despesa dedutível” é qualitativo, isto é, prende-se à natureza da despesa, e não ao seu valor. Se a despesa, por sua natureza (não por seu valor), for inerente à atividade da empresa ou à sua fonte produtora, ou for dela decorrente, ou com ela for relacionada, ou surgir em virtude da simples existência da empresa e do papel social que ela desempenha,

ção, nem estipular um limite quantitativo máximo de dedução (5%) que varia conforme o interesse nacional. Ricardo Mariz de Oliveira destaca que “o conceito de ‘despesa dedutível’ é qualitativo, e só excepcionalmente também quantitativo”⁶³. Além disso, uma despesa necessária para fins do imposto de renda não deve ser essencial para o país, mas para aquele que a deduz, sendo o empresário quem a define em face das atividades e necessidades da fonte produtora⁶⁴ e ainda que não se tenha atribuído ao Ministro da Fazenda poderes para alterar a alíquota nominal do imposto de renda, atribuíram-se poderes para que a base de cálculo e a alíquota efetiva fossem alteradas⁶⁵, pois é inegável que ao se limitar as despesas dedutíveis, se aumenta a base de cálculo do imposto de renda tendo como critério discriminatório a atividade econômica desempenhada, o que é inconstitucional.

A CF 1988 não permite tal discriminação em face do imposto de renda, tanto que em relação à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL possui disposição expressa no sentido de que poderá “ter alíquotas ou bases

será necessária e dedutível, salvo, evidentemente, as exceções expressas na lei fiscal.” DE OLIVEIRA, Ricardo Mariz. *Fundamentos do Imposto de Renda*. Op. cit., p. 706.

63. *Ibidem*, p. 707.

64. “A necessidade de gastos que são, por natureza, inerentes à atividade empresarial, só o empresário pode definir. (...) Realmente a compreensão adequada da expressão *despesas necessárias*, na legislação do imposto de renda, exige que se considere que a obtenção do acréscimo patrimonial é fruto da atividade exercida em regime de livre iniciativa econômica, razão pela qual o legislador ordinário não é livre para estabelecer restrições ao conceito de despesas operacionais, e que as únicas restrições legais admissíveis são as decorrentes dos critérios de pertinência e da veracidade.” MACHADO, Hugo de Brito. *Despesas Necessárias na Determinação da base de Cálculo do Imposto de Renda*. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 162, p. 12. “(...) a lei vincula a dedutibilidade à existência de uma relação entre as despesas e as atividades da empresa ou a sua fonte produtora. Estabelecida a existência dessa relação, o que qualquer pessoa pode fácil e objetivamente fazer, a despesa será por todos reconhecida como necessária, independentemente do que qualquer um pense ou possa pensar, ache ou possa achar, quanto à sua conveniência ou por comparação com qualquer outro referencial de apreciação. Isto é da maior importância: o referencial legal para se constatar a necessidade é a relação objetiva entre a despesa e a empresa, isto é, entre a despesa e as atividades da empresa ou a sua fonte produtora! É isto, e nada mais, que importa para a lei! Qualquer outro referencial, que alguém queira subjetivamente utilizar, é imaterial e irrelevante perante a lei.” DE OLIVEIRA, Ricardo Mariz. *Fundamentos do Imposto de Renda*. Op. cit., p. 693.

65. Arts. 44 e 97, inciso IV do CTN: “Art. 44. A base de cálculo do imposto é o montante, real, arbitrado ou presumido, da renda ou dos proventos tributáveis. (...) Art. 97. Somente a lei pode estabelecer: (...) IV - a fixação de alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;”.

de cálculo diferenciadas, em razão da atividade econômica, da utilização intensiva de mão-de-obra, do porte da empresa ou da condição estrutural do mercado de trabalho” (art. 195, parágrafo 9º da CF 88), sendo que ainda assim, deve o poder público justificar a sua escolha⁶⁶.

O Estado atua em excesso ao desconsiderar hipótese menos onerosa ao contribuinte e que atenderia o mesmo fim, ou seja, coibir os abusos da dedução mediante, por exemplo, a determinação de um limite quantitativo (e.g. um percentual limite de dedução). Dessa forma, a mera indicação do limite de 5%, indicado por Noé Winkler como resultante de pesquisa empírica da época no Brasil⁶⁷, constituiria 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 no exterior. As limitações para a pesquisa na época devem ser respeitadas.

Todavia, optou-se por fixar a dedutibilidade dentro do limite de 5% conforme a sua essencialidade para o país e não com base no usualmente remunerado por cada tecnologia. A falta de proporcionalidade da medida (vedação da dedutibilidade) e a estipulação de uma dedução que desconsidera a sua essencialidade para a empresa e os padrões de mercado, prevendo diferentes percentuais de dedução conforme a atividade ou setor econômico essencial para o país, viola, pela falta de isonomia, o critério material do imposto de renda, assim como os princípios da universalidade e generalidade do mesmo. Pode, ainda, passar a ter efeito de confisco, violando o direito de propriedade, com reflexos na liberdade de exercício de atividade econômica⁶⁸.

66. ÁVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário*. Saraiva, 2004, p. 349.

67. “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. Op. cit., p. 488.

68. “(...) uma tributação por meio do IR que não considere os *atos-decrécimos necessariamente* dedutíveis, mesmo que não afronte os limites do mínimo existencial, pode representar uma tributação excessiva (que denote uma ofensa ao direito de propriedade em sentido amplo – isto é, qualquer direito subjetivo patrimonial avaliado em moeda – ou viole a liberdade de se exercer uma atividade produtiva lícita, por inviabilizar a prática da mesma), que implicaria uma ofensa ao Princípio da Vedação da Utilização de Tributo com efeito de

Todavia, o Brasil não apenas vedou e limitou a dedução das despesas pelo abuso no passado, tendo um objetivo extrafiscal de priorizar os setores e atividades tidas como essenciais para o desenvolvimento nacional, além de restringir a saída de divisas, conforme o interesse público da época.

3.2. Da limitação (sob a ótica do interesse extrafiscal na época da promulgação das leis até a década de 90) da dedutibilidade das despesas necessárias

O governo buscou induzir o comportamento dos agentes econômicos, mediante normas indutoras⁶⁹, a uma postura mais condizente com o interesse público da época. Onerou-se a transferência de tecnologias tidas como não essenciais para o país para que as empresas interessadas no mercado brasileiro tivessem que se estabelecer aqui para manter a tecnologia dentro do seu grupo econômico e para que suas subsidiárias fossem lucrativas, sendo que o governo ainda estabeleceu o imposto de renda suplementar sobre as remessas de lucros ao exterior (arts. 43 e 44 da Lei 4.131/62), mais uma vez em claro sinal de extrafiscalidade. O controlador, ainda que indiretamente, seria remunerado pela transferência de tecnologia apenas por meio de dividendos, em decorrência da vedação de remessas a título de royalties e da indedutibilidade instituída (posteriormente, também da remuneração por assistência técnica).

Além disso, nos anos anteriores à criação do Instituto Nacional da Propriedade Industrial – INPI, os pagamentos autorizados passaram a ser limitados pelo Banco Central com base nos percentuais indicados pelo Ministro da Fazenda⁷⁰, conforme a essencialidade das despesas não para a empresa, mas para o país, o que só se justifica em uma conotação extrafiscal.

Confisco e ao Princípio da Capacidade Contributiva Subjetiva.” DE QUEIROZ, Luis Cesar Souza. Op. cit., p. 238-239.

69. ELALI, André. *Incentivos Fiscais Internacionais – concorrência fiscal, mobilidade financeira e crise do Estado*. Op. cit., p. 105-106.

70. DE FIGUEIREDO, Nuno Fidelino. *A transferência de tecnologia no desenvolvimento industrial do Brasil – Monografia n. 7*. Rio de Janeiro: IPEA/INPES, 1972, p. 122, 132 e 248-249.

3.3. Coeficientes de dedução previstos na Portaria MF 436/58 e alterações posteriores – benefício ou agravamento fiscal?

Considerando a falta de limite quantitativo e a posterior estipulação de 5% da receita decorrente da venda de determinado produto (indicado por Noé Winkler como o percentual mais frequente em pesquisa empírica da época no Brasil, mas sem indicar os mais usuais por atividade econômica), não tivemos um agravamento fiscal, mas apenas a normalização de uma situação antes desvirtuada por alguns contribuintes, ainda que a arrecadação da União tenha aumentado.

Como cabia ao Ministro da Fazenda fixar os percentuais com base nos tipos de produção ou atividade econômica, o que foi efetuado pela Portaria MF 436/58 que, por sua vez, estipulou que algumas atividades teriam deduções abaixo dos 5% indicados, temos para essas atividades um agravamento fiscal. Porém, o agravamento de alguns em face de outros não resulta no benefício desses outros, ainda que não represente perda orçamentária para o Estado?

E por que alongo esse tema? Se estivéssemos diante de um benefício fiscal⁷¹, e inegável que o mesmo (ainda que seja tido como agravamento) é setorial⁷², o disposto no artigo 41 do ADCT da CF 1988, que trata da revogação dos incentivos fiscais de natureza setorial não confirmados por lei após dois anos da promulgação da CF 1988, passaria a ser mais relevante

71. “‘Incentivo fiscal’ é terminologia multívoca e, portanto, ambígua. Em si mesmo, tanto pode significar um incentivo tributário no sentido estrito, quanto tipificar, em sentido lato, um incentivo financeiro, envolvendo, enquanto tal, tributos e/ou outras categorias financeiras (p.ex., a devolução de imposto pago). (...) incentivo fiscal é, até literalmente, o incentivo relacionado com o fisco, indiferentemente do seu caráter tributário ou financeiro. Se considerarmos que a relação obrigação tributária se inaugura com a ocorrência do fato gerador (...) e extingue-se com o pagamento do tributo ou outro modo de extinção do crédito tributário (CTN, art. 156), ter-se-á que incentivo tributário será aquele concedido *antes* da extinção da obrigação tributária.” MAIOR BORGES, José Souto. In: *Crédito-Prêmio de IPI – Estudos e Pareceres*. Manole, 2005. p. 63

72. “Incentivos *setoriais* são aqueles dirigidos a domínios específicos da economia, a partir da clássica diferenciação entre primários, secundários e terciários, vinculados à agricultura, extrativismo, produção ou industrialização de certos bens ou mesmo prestações de serviços, segundo aqueles selecionados (...). São incentivos tipicamente gravados pela “especificidade”, portanto.” TÓRRES, Heleno Taveira. In: *Crédito-Prêmio de IPI – Estudos e Pareceres*. Manole, 2005. p. 176-177.

para a nossa análise. Todavia, benefício fiscal, ainda que seja interpretado extensivamente⁷³, parece estar limitado às hipóteses que resultam em renúncia de receita pelo Estado.

3.4. Operações com residentes no exterior

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 direto⁷⁴, visando o estabelecimento de novas empresas no país para abastecer nosso mercado consumidor (o que passa pelo interesse das transnacionais no mercado brasileiro⁷⁵) e a transferência de tecnologia pelo “menor custo possível”⁷⁶ (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 cede-**

73. “O art. 41 do ADCT/1988 compreende todos os incentivos fiscais, inclusive isenções de tributos, dado que a isenção é espécie do gênero incentivo fiscal. (...)” (STF, RE 280.294, Rel. Min. Carlos Velloso, DJ 21/06/02)

74. TREBILCOCK, Michael; HOWSE, Robert. *The Regulation of International Trade*. Abigdon: Routledge, 2005, 3rd, p. 439. AMARASINHA, Stefan D.; KOKOTT, Juliane. Op. cit., p. 120.

75. EASSON, Alex. *Tax Incentives for Foreign Direct Investment*. Kluwer Law International, 2004. p. 20.

76. LEONARDOS, Gabriel Francisco. *Tributação da Transferência de Tecnologia*. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 109/110. “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.

rem 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.** (WINKLER, Noé. *Imposto de Renda – Doutrina, Comentários, Decisões e Atos Administrativos e Jurisprudência (Conselho de Contribuintes – Poder Judiciário)*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001.) (grifos nossos)

Rubens Gomes de Sousa tinha pleno conhecimento de que a dedução com base em diferentes setores e atividades econômicas só teria algum fundamento se efetuada com base em finalidade extrafiscal, o que o levou a considerar a finalidade cambial e de interesse nacional para o desenvolvimento industrial e econômico na época.

O doutrinador então propôs a elaboração de uma tabela com diferentes grupos para que os diversos tipos de produção fossem indicados e tivessem seu maior ou menor percentual de dedutibilidade estipulado conforme sua essencialidade para o país⁷⁷, o que resultou na Portaria MF 436/58.

O preço da tecnologia é ditado pelo licenciante, de modo que o empresário brasileiro tinha que considerar esse preço em face da eventual impossibilidade de deduzir a totalidade do mesmo. Um pedido de redução do preço poderia resultar na recusa do licenciante em autorizar o uso da tecnologia, enquanto a manutenção do preço acima da dedutibilidade poderia comprometer o interesse do empresário brasileiro. Não se vedava a dedutibilidade,

77. WINKLER, Noé. Op. cit., p. 484.

mantendo-se a possibilidade de uso do percentual mínimo (1%) em face do máximo praticado (5%). Portanto, no âmbito da importação de tecnologia, tal critério se justifica, em tese, como forma de, ao pagar mais royalties e remuneração por assistência técnica por determinadas tecnologias, atrair de forma prioritária aquelas tidas como essenciais para o país, que visava se industrializar em substituição a antiga política de importações⁷⁸.

Todavia, como destacado acima, a extrafiscalidade observa limites e caberia verificar, com base em eventuais casos concretos, se a livre iniciativa, o livre exercício da atividade econômica e a livre concorrência não foram suprimidos.

Depois, quando o INPI, tal como o Banco Central nos anos anteriores, passou a atrelar o preço da tecnologia aos coeficientes de dedutibilidade⁷⁹, limitava-se a remessa, e conseqüentemente o dispêndio pela tecnologia, de modo que a empresa brasileira, em tese, não gastava mais do que podia deduzir para obter determinada tecnologia. Logo, não restavam violados os princípios tributários inerentes. Da mesma forma não parecem violados a livre iniciativa, o livre exercício da atividade econômica e a livre concorrência, salvo se a impossibilidade de acesso a determinada tecnologia restringisse demasiadamente um desses princípios, o que não se pode concluir abstratamente.

Rubens Gomes de Sousa ainda aconselhou que os royalties por licença de uso de marca fossem devidos apenas quando a mesma fosse associada à exploração de uma patente ou prestação de serviços (assistência técnica), o que devia ser previsto em lei, mas não o foi, constando apenas na Portaria MF 436/58, em clara violação ao princípio da legalidade. Entre outros, destaco dois motivos para tanto: a) o Código de Propriedade Industrial de 1945 (em vigor na época, mas posteriormente revogado pelo CPI de 1967) aceitava a cessão de marcas apenas em conjunto com o estabelecimento; e b) a licença de uso de marca não resultava em transferência de tecnologia, o que se buscava privilegiar na época. Porém, sem previsão legal, a medida não pode ser implementada isoladamente pela Portaria MF 436/58.

78. SCHOUERI, Luís Eduardo. Op. cit., p. 124.

79. Nesse contexto, a atuação do INPI ganhou contornos de uma intervenção por direção.

3.5. Operações entre residentes no país

Apresentada a política que justificaria o interesse nacional em relação à vedação dos royalties e limitação da remuneração de royalties e assistência técnica devidos ao exterior, cabe a análise em relação a sua limitação e, em alguns casos, vedação dentro do país. Para tanto, mais uma vez recorro a Noé Winkler, que cita Rubens Gomes de Sousa:

6/8. Uma segunda observação complementar é a de que a sugestão feita refere-se indistintamente ao royalty pago ao estrangeiro e ao pago no país. A natureza do rendimento é, com efeito, única nos dois casos. Aliás, se o sistema fosse diverso num caso e no outro, poderia ocorrer que o royalty pago a entidade estrangeira se apresentasse como nacional, através de uma empresa constituída no Brasil para efeito de recebê-lo. Por esta mesma razão, combinada com a referida no item anterior, faríamos aliás outra sugestão para estudo, qual seja a de que a tributação do “royalty” se faça sempre na fonte e a mesma taxa, quer o beneficiário seja estrangeiro, quer seja nacional, pessoa jurídica ou física. (WINKLER, Noé. *Imposto de Renda – Doutrina, Comentários, Decisões e Atos Administrativos e Jurisprudência (Conselho de Contribuintes – Poder Judiciário)*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001.)

Se no caso da remessa ao exterior tínhamos uma justificativa extrafiscal, em relação à limitação dentro do território brasileiro temos um reflexo dessa política, ou seja, a estipulação de limitações que garantissem as referidas medidas extrafiscais pretendidas. Outro argumento de Rubens Gomes de Sousa foi um suposto conluio, na época, de empresas nacionais e estrangeiras não pertencentes ao mesmo grupo econômico, mas que diante da falta de dólares no mercado acordariam royalties superiores para constituírem reservas em moeda estrangeira no exterior.

Estaria justificada, portanto, a mesma limitação das remessas ao exterior, caso fosse restrita, por exemplo, às sociedades sediadas no país com participação direta ou indireta de não residentes (como se fez em relação ao exterior), mas não foi o que ocorreu. Optou-se pela medida extrema de estabelecer de forma geral as limitações da Portaria MF 436/58 e que os

royalties pagos a sócios (pessoas físicas) ou dirigentes de empresas, e a seus parentes ou dependentes, não eram dedutíveis.

Vejam que os sócios pessoas jurídicas nem foram indicados, o que fulmina o argumento extrafiscal de garantir a política implementada em relação aos não residentes. Gabriel Francisco Leonardos⁸⁰ ainda destaca que tivemos casos em que foi constituída uma sociedade no país para mediante prestação de serviços “transferir” tecnologia sem limites quantitativos de dedutibilidade e fixação do preço para depois remeter a remuneração correspondente ao exterior como dividendos. Ora, como destacado no item 3 acima, o legislador deve considerar se o contribuinte seguirá ou não o caminho proposto, assim como o eventual uso de planejamentos tributários, incluindo os ilegais. Além disso, a limitação no âmbito interno se limitou à dedutibilidade, logo se podia pagar mais royalties ou remuneração por assistência técnica, só não se podia deduzir o montante que ultrapassasse os coeficientes estabelecidos na Portaria MF 436/58.

Pode-se ainda tentar justificar tal generalidade com a preocupação de uma dedução excessiva dos royalties (o que, inclusive, deu origem a, na mesma época, normas referentes à distribuição disfarçada de lucros⁸¹) e remuneração por assistência técnica devidos internamente, mas este argumento é fiscal. Há quem considere que inexistente tal justificativa fiscal para limitar a dedução em operações internas, já que a pessoa que recebe tais rendimentos os sujeita à tributação no país. Todavia, uma limitação percentual, se o legislador assim decidir, parece razoável, até porque a pessoa jurídica depende do confronto entre receitas e despesas para apurar seu lucro tributável.

80. LEONARDOS, Gabriel Francisco. Op. cit., p. 130.

81. A Lei 4.506/64 em seu artigo 72 já previa a distribuição disfarçada de lucros referente a royalties e somente em 1977 tal dispositivo foi revogado por outro que também presumia distribuição disfarçada de lucros o pagamento para pessoa ligada de royalties ou assistência técnica em montante que excedesse notoriamente ao valor de mercado (art. 464, inciso V do RIR/99; art. 60, inciso VI do Decreto-Lei 1.598/77), ainda que a atribuição de um valor de mercado seja até hoje um problema global (DÓRIA, Antonio Roberto Sampaio. *Distribuição Disfarçada de Lucros e Imposto de Renda*. 2ª. Ed. São Paulo: Resenha Tributária, 1977, p. 65). “The determination of what is an acceptable royalty level is one of the most difficult tasks facing the national authorities.” WILNER, Gabriel M.. *The Transfer of Technology to Latin America*. *Vanderbilt Journal of Transnational Law*, 1981. p. 276.

Porém, tal limitação deveria ocorrer conforme a essencialidade das despesas para a empresa e não para o país, de modo que a regra geral de vedar e limitar a dedutibilidade em operações internas conforme a essencialidade da atividade para o país não possui fundamento extrafiscal. A conclusão se mantém ainda que se alegue que tinha como objetivo compelir o empresário brasileiro a mediante P&D priorizar as atividades mais essenciais considerando que seria mais remunerado em caso de licenciamento da mesma. A análise da eficiência da medida compromete a finalidade mesma, estando em sentido contrário a qualquer política de inovação tecnológica; se nem mesmo os benefícios fiscais bastam, não serão os agravamentos fiscais que produzirão tal efeito.

Inexiste, portanto, argumento extrafiscal que justifique a generalidade e universalidade da limitação em operações internas com base na essencialidade da tecnologia para o país (em especial para sociedades sediadas no país sem sócios não residentes) e muito menos a vedação da dedutibilidade de pagamentos para sócios (pessoas físicas) ou dirigentes de empresas, e a seus parentes ou dependentes residentes no país. Somente o limite de 5%, na falta de dados empíricos que demonstrem a falta de razoabilidade do mesmo, deve ser observado em operações internas.

3.6. Da revogação pelo art. 25, I do ADCT da CF 1988 da atribuição ao Ministro da Fazenda para estipular os coeficientes de dedução

Alguns doutrinadores destacam a revogação da Portaria MF 436/58 pelo art. 25, I do ADCT⁸². Porém, temos julgados do STF⁸³ no sentido de que o referido dispositivo prevê apenas a revogação da atribuição ou delega-

82. LEONARDOS, Gabriel Francisco. Op. cit., p. 189/190. HIGUCHI, Hiromi; HIGUCHI, Fábio Hiroshi; HIGUCHI, Celso Hiroyuki. *Imposto de Renda das Empresas – Interpretação e Prática*. 35ª Ed.. São Paulo: IR Publicações, 2010, p. 366/367.

83. RE 191.044/SP, Rel. Min. Carlos Velloso, DJ 31/10/1997. RE 198.554/SP, Rel. Min. Carlos Velloso, DJ 31/10/1997. RE 214.206/AL, Rel. p/ Acórdão Min. Nelson Jobim, DJ 29/05/1998. RE 272.872/RS, Rel. Min. Ilmar Galvão, DJ 10/10/2003. RE 286.963/MG, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, DJ 20/10/2006.

ção de uma ação normativa prevista em lei e não do ato editado no exercício de poder atribuído ou delegado⁸⁴:

Conforme se depreende de sua redação, o objeto da revogação – quando ultrapassado o prazo de 180 (cento e oitenta) dias da promulgação da Constituição, não prorrogado por lei – é a competência atribuída ou delegada a órgão do Poder Executivo pela legislação pré-constitucional (quando se tratar de matéria que a Carta inclui na competência do Congresso Nacional), e não as normas editadas quando vigente a delegação. (STF, RE 286.963/MG, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, DJ 20/10/2006)

A atribuição conferida ao Ministro da Fazenda é uma ação normativa, pois com base em ato do mesmo se alterou a base de cálculo do IRPJ, sujeita à legalidade tributária. Nesse sentido, a Portaria MF 436/58 e alterações posteriores que estabeleceram os percentuais de dedução, efetuadas até março de 1989 (180 dias da promulgação da CF 1988), se as atribuições conferidas sobre a égide da CF 1946 fossem constitucionais, ainda estariam vigentes, recepcionadas como lei ordinária, já que a recepção deve ser analisada sob o âmbito material da norma.

Ao contrário, é ilegal a Portaria MF 60/94, que incluiu a indústria de informática, automação e instrumentação entre as indústrias de transformação essenciais com o limite de dedutibilidade em 5%, já que não houve, e nem poderia, pois já terminado o prazo para tanto, prorrogação da atribuição conferida ao Ministro da Fazenda pelo artigo 50 da Lei 8.383/91 (indicado na referida Portaria como base legal da mesma). Também não é

84. “Entendo que o art. 25 da Constituição, em primeiro lugar, está incidindo não porque tenha havido delegação. Delegação há quando se transfere função legislativa ao Poder Executivo. A lei delegada é a expressão de uma delegação, mas quando se trata de regulamentar determinada matéria. No exercício de função regulamentar, ocorre exata e precisamente o que o art. 25 menciona como atribuição. Aqui o art. 25 fala em preceitos legais que atribuam ou deleguem ação normativa. No caso da matéria de juros, não há absolutamente delegação; há uma mera atribuição de função normativa. (...) Não é delegação.” (STF, RE 286.963/MG, Trecho do voto do Min. Eros Roberto Grau, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, DJ 20/10/2006) Sobre o tema, ainda, o voto (p. 4 a 6) da Min. Ellen Gracie no RE 290.079 (STF, Rel. Min. Ilmar Galvão, DJ 04/04/2003).

mais aplicável o procedimento de inclusão de outros tipos de produção ou atividade previsto na Portaria MF 303/59.

Se a Portaria MF 60/94 não possui validade e se quaisquer alterações a mesma devem ser efetuadas por lei, como ficam as atividades não inseridas expressamente? Estaremos diante de noções que podem ser estipuladas em regulamento (com base na doutrina da tipicidade aberta⁸⁵ ou do regulamento delegado, conforme decisão do STF sobre o SAT⁸⁶) – os adeptos da tipicidade fechada nem consideram tais possibilidades⁸⁷ – ou todas as atividades não indicadas passam a se sujeitar ao irrisório limite de 1% previsto na Portaria MF 436/58? O fisco aplica a Portaria MF 436/58 (incluindo a limitação de royalties por marcas e patentes ou remuneração por assistência técnica, quando referentes ao mesmo produto), com, em geral, a concordância do contencioso administrativo⁸⁸ e do

85. TORRES, Ricardo Lobo. O Princípio da Tipicidade no Direito Tributário. *Revista Eletrônica de Direito Administrativo Econômico*, Salvador, Instituto de Direito Público da Bahia, n. 5, fev/mar/abr de 2006. Disponível na Internet: <http://www.direitodoestado.com/>. Acesso em 12 de abril de 2010.

86. “(...) O fato de a lei deixar para o regulamento a complementação dos conceitos de “atividade preponderante” e “grau de risco leve, médio e grave”, não implica ofensa ao princípio da legalidade genérica, C.F., art. 5º, II, e da legalidade tributária, C.F., art. 150, I. IV. - Se o regulamento vai além do conteúdo da lei, a questão não é de inconstitucionalidade, mas de ilegalidade, matéria que não integra o contencioso constitucional. V. - Recurso extraordinário não conhecido.” STF, RE 343.446/SC, Rel. Min. Carlos Velloso, DJ 04/04/2003. “(...) IV – O emprego de conceitos indeterminados na tipificação tributária permite ao administrador formular juízos técnicos, sempre vinculados a dados empíricos ou científicos cuja previsão em lei não se faz conveniente em razão de sua mutabilidade. No caso da contribuição ao SAT, “o que ficou submetido ao critério técnico do Executivo, e não ao arbítrio, foi a determinação dos graus de risco das empresas com base em estatística de acidentes do trabalho, tarefa que obviamente o legislador não poderia desempenhar. Trata-se de situação de fato não só mutável mas que a lei busca modificar, incentivando os investimentos em segurança do trabalho, sendo em consequência necessário revisar periodicamente aquelas tabelas. A lei nem sempre há de ser exaustiva. Em situações o legislador é forçado a editar normas “em branco”, cujo conteúdo final é deixado a outro foco de poder, sem que nisso se entreveja qualquer delegação legislativa” (TRF 4ª Região, 2ª Turma, AC 3317486, DJ de 17.05.2000, p. 77, Relator Juiz Vilson Daros). (...)” TRF 2, AMS 200002010579808, Des. Fed. André Fontes, 09/10/2002.

87. “Os regulamentos executivos devem limitar-se a estabelecer os pormenores normativos de ordem técnica que viabilizam o cumprimento das leis a que se referem.” CARRAZZA, Roque Antonio. Op. cit., p. 327.

88. MF/Conselho de Contribuintes, Acórdão 103-23256, Rel. Conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, DOU 07/01/08. MF/Conselho de Contribuintes, Acórdão 101-94152, Rel. Conselheira Sandra Maria Faroni, Data da Sessão 20/03/2003. MF/Conselho de Contribuintes, Acórdão 101-95609, Rel. Conselheiro Caio Marcos Cândido, Data da Sessão

judiciário⁸⁹. A insegurança jurídica só aumenta, pois o próprio poder público se confunde na aplicação da legislação.

Em 2002, pelo Ato Declaratório Interpretativo SRF, n. 02, de 22 de fevereiro de 2002 (ADI/SRF 02/02), a Receita Federal se pronunciou acerca do percentual de dedutibilidade para a franquia, estabelecendo que tal atividade poderia considerar cada royalty contratado desde que observado o teto legal de dedutibilidade (5%). Ora, se o fisco aplica a Portaria MF 436/58, consideramos que ocorreu a ilegal tentativa de inclusão de uma nova atividade econômica, se é que a mesma pode ser assim considerada, pois no caso em questão se trata de mero meio para a efetiva exploração de uma atividade pelo franqueado⁹⁰, que deduzirá as despesas referentes.

22/06/2006. MF/Conselho de Contribuintes, Acórdão 101-95602, Rel. Conselheira Sandra Maria Faroni, Data da Sessão 22/06/2006. MF/Conselho de Contribuintes, Acórdão 101-94329, Rel. Conselheiro Raul Pimentel, Data da Sessão 15/08/2003. MF/CC, 1ª Câmara, Rel. Celso Alves Feitosa, Acórdão 101-92519 de 27/01/1999. MF/RFB/DRJ, 2ª Turma, Acórdão 16-21239 de 29/04/2009. MF/RFB/DRJ – 1ª Turma, Acórdão 01-9870 de 29/11/2007. MF/SRF/DRJ-Rio de Janeiro, 6ª Turma, Acórdão 8473 de 22/09/2005. MF/SRF/DRJ-Rio de Janeiro, 4ª Turma, Acórdão 7749 de 30/05/2005. MF/SRF/DRJ-RJ, 2ª Turma, Acórdão 4851 de 05/03/2004. MF/RFB/Disit 08, Decisão 283 de 30/11/00. MF/RFB/Disit 08, Decisão 176 de 07/06/99.

89. “(...) 3. Com o advento da Lei n. 8.383/91, passou-se a admitir as remessas entre empresas subsidiária e matriz no exterior, com as conseqüentes deduções, desde que observados os limites percentuais na Portaria 436/58 do Ministério da Fazenda, em seu item I, que trata dos royalties pelo uso de patentes de invenção, processos e fórmulas de fabricação, despesas de assistência técnica, científica, administrativa ou semelhante (mínimo de 1% e máximo de 5%). Ocorre que a mesma Portaria, em seu item II, atinente aos royalties pelo uso de marcas de indústria e comércio, ou nome comercial, em qualquer tipo de produção ou atividade, dispõe um percentual de remessa de 1%, quando o uso da marca ou nome não seja decorrente da utilização de patente, processo ou fórmula e fabricação. Em outras palavras, a legislação veda a imposição de onerosidade simultânea na celebração de contratos de licença de marcas e de contratos de transferência de tecnologia. 4. Apelação desprovida.” TRF 2, Proc. 2006.51.01.511670-0 (AMS/70935), Rel. Des. Fed. Liliane Roriz, DJ 31/10/08. Destaca-se ainda decisão do TRF 3 (TRF 3, Proc. 90.03.007316-3 (AMS 21220), Rel. Des. Marli Ferreira, DJ 27/02/2004) onde o voto da relatora destaca: “Por seu turno a Portaria nº 436/58, expedida pelo Ministro da Fazenda com base no § 1º do art. 74, estabeleceu no inciso II que o limite das despesas com ‘royalties’, quando o uso da marca não decorrer da utilização de patente, processo ou fórmula de fabricação, não seja superior a 1%. Observe-se que não houve qualquer desbordamento do texto legal. O ‘caput’ do art. 74, estabelecia como limite máximo 5%, ou seja, não poderia ser ultrapassado os 5%; legítima pois a Portaria que apenas identificou e regulamentou o comando do § 1º, ou seja, ‘...considerados os tipos de produção ou atividades, reunidos em grupos, segundo o grau de essencialidade.’”

90. MF/Conselho de Contribuintes, Rel. Sandra Maria Faroni, Acórdão n. 101-94.152, de 20/03/2003. No voto, a Relatora destacou: “Uma vez que, de acordo com o con-

O tema é atual e permanece relevante. Recentemente a Receita Federal ao tratar dos royalties em relação aos transgênicos indicou erroneamente o percentual mínimo e o antigo procedimento de inclusão na Portaria MF 436/58:

ASSUNTO: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

EMENTA: ROYALTIES. PERCENTUAL MÁXIMO DE DEDUÇÃO. SEMENTE DE SOJA GENETICAMENTE MODIFICADA.

A subsidiária com sede no País pode remeter royalties a título de patentes de invenção à sua matriz no exterior até o limite máximo fixado por ato do Ministro da Fazenda, hoje fixado pela Portaria MF n. 436, de 1958. A pesquisa e produção de semente de soja geneticamente modificada para posterior comercialização não encontra enquadramento em nenhum dos grupos relacionados na Portaria MF n. 436, de 1958, haja vista que os royalties são devidos pela utilização de uma patente que visa gerar um produto mediante um processo biotecnológico, processo esse sem semelhança com qualquer atividade ou produção constante da retrocitada Portaria. A pessoa jurídica cujo tipo de produção não puder ser enquadrado nos grupos indicados na Portaria MF n. 436, de 1958, deverá solicitar a sua inclusão, mediante requerimento ao Diretor da Divisão de Tributação do Imposto de Renda e, enquanto não ocorrer a inclusão, deverá aplicar o percentual mínimo correspondente a 1% (um por cento). (MF/RFB, Solução de Consulta n. 40, de 04/05/2011)

trato firmado entre a contribuinte franqueada e a empresa franqueadora, os royalties são pagos não apenas pelo direito de utilizar a marca ‘(...)’ em quaisquer produtos (o que seria o caso do item II da Portaria), mas sim para fins de operar restaurantes nos moldes do denominado ‘Sistema (...)’, que inclui ‘*direito de propriedade intelectual quanto a certos e valiosos nomes comerciais, marcas de serviço, marcas de comércio, inclusive os nomes comerciais (...)*’, e ‘*(...) Hamburgers*’, *projetos e esquemas de cores para prédios de restaurantes, painéis publicitários, disposição de equipamentos, fórmulas e especificações para certos produtos alimentícios, método de controle de estoque e operação, escrituração de livros e contabilidade, e manuais abrangendo práticas e políticas comerciais*’, seu enquadramento na Tabela da Portaria 436/58 se dá no item II, 2º Grupo, tipo 2 *Royalties, pelo uso de patentes de invenção, processos e fórmulas de fabricação-produtos alimentares*’, cujo percentual de dedutibilidade admitido é de 4%. Correta, pois, a decisão recorrida ao afastar o limite de 1% para a dedutibilidade das despesas com royalties.”

4. Da atribuição ao Poder Executivo para estipular os coeficientes de dedução

O tema não foi efetivamente enfrentado na versão anterior, já que limitei a análise a não possibilidade de o Ministro da Fazenda instituir e alterar os percentuais de dedutibilidade, o que mantenho no presente. Porém, a tipicidade cerrada, como garantia da segurança jurídica, passa a ser cada vez mais questionada pela doutrina e pelo judiciário.

A doutrina da tipicidade fechada tinha como pressupostos o positivismo, questionamentos sobre a atuação do fisco em face dos contribuintes⁹¹ e a ditadura, o que não condiz com a nossa realidade legal e política⁹², nem com o pós-positivismo^{93, 94}.

Cabe, então, avaliar eventual atribuição ao Poder Executivo (não para um ministério) com base na doutrina que busca rever a tipicidade fechada, seja pelo uso de conceitos indeterminados e cláusulas gerais (alguns ainda

91. “Aliás, num sistema tributário como o de nosso país, onde a legislação vigente admite de forma singular e em grau inexistente em qualquer outro país civilizado, a participação dos agentes fiscais no resultado das multas sem alterá-lo, não poderia mesmo o constituinte deixar de traçar, como traçou, o princípio da estrita legalidade tributária (...) e garantir, como garantiu, aos cidadãos, a sua efetiva realização e controle sob proteção conclusiva da Justiça togada.” NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Da Interpretação e da Aplicação das Leis Tributárias*. 2ª ed. revista. São Paulo: Bushatsky, 1974 (reprodução do original impresso em 1965), p. 90. Ainda que já existente um contencioso administrativo fiscal no país (GUMPEL, Henry J.; DE SOUSA, Rubens Gomes. *Op. cit.*, p. 258 a 261).

92. Sobre o tema, vide o julgado do STF que cancelou a sua Súmula 394, aprovada em sessão plenária de 03/04/1964, que garantia foro privilegiado por prerrogativa de função após a saída de cargo público (Inq-QO 687/SP, Min. Rel. Sydney Sanches, DJ 09/11/01), e depois considerou inconstitucional a tentativa de reeditá-la por lei (ADI 2797/DF, Rel Min. Sepúlveda Pertence, DJ 19/12/06), com uma emenda constitucional sendo necessária para tanto.

93. ABRAHAM, Marcus. *O Planejamento Tributário e o Direito Privado*. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 117 a 130.

94. “É preciso atentar, aqui, que, embora, o texto da norma recepcionada permaneça o mesmo, poderá ela merecer leitura e interpretação diversas, quando o novo ordenamento esteja pautado por princípios e fins distintos do anterior. (...) Atente-se para a lição mais relevante: as normas legais têm de ser *reinterpretadas em face da nova Constituição, não se lhes aplicando, automática e acriticamente, a jurisprudência forjada no regime anterior*. Deve-se rejeitar umas das patologias crônicas da hermenêutica constitucional brasileira, que é a interpretação retrospectiva, pela qual se procura interpretar o texto novo de maneira a que ele não inove nada, mas, ao revés, fique tão parecido quanto possível com o antigo.” BARROSO, Luís Roberto. *Interpretação e Aplicação da Constituição*, 2ª Ed., Saraiva, São Paulo, 1998, p. 66/67.

consideram o tipo, enquanto outros destacam a impossibilidade de uso do mesmo) no direito tributário⁹⁵ e/ou a possibilidade de regulamentação pelo Poder Executivo dos *standards* previstos em lei⁹⁶.

Luís Eduardo Schoueri esclarece que ao optar por normas tributárias indutoras, o Estado perde a flexibilidade inerente e necessária para intervir sobre a economia, passando a estar sujeito à legalidade tributária⁹⁷. Afinal, antes de serem normas indutoras, ainda que “sejam reflexo do poder de regular, não do poder de tributar”⁹⁸, são normas tributárias. Todavia, o uso de cláusulas gerais e conceitos indeterminados⁹⁹ no âmbito das normas tributárias indutoras é legal e permite certa flexibilidade na regulamentação das mesmas, cabendo, por esse motivo, ressaltar a posição do doutrinador sobre o disposto no artigo 12 da Lei 4.131/62:

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 *pou-*

95. RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Justiça Interpretação e Elisão Tributária*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2003, p. 24 a 53. SCHOUERI, Luís Eduardo. Op. cit., p. 242 a 257. TORRES, Ricardo Lobo. O Princípio da Tipicidade no Direito Tributário. *Revista Eletrônica de Direito Administrativo Econômico*, Salvador, Instituto de Direito Público da Bahia, nº 5, fev/mar/abr de 2006. Disponível na Internet: <http://www.direitodoestado.com/>. Acesso em 12 de abril de 2010. ABRAHAM, Marcus. *O Planejamento Tributário e o Direito Privado*. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 300 a 324. RIBEIRO, Ricardo Lodi; ROCHA, Sergio André (coordenadores). *Legalidade e Tipicidade no Direito Tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2008.

96. DE ANDRADE, José Maria Arruda. *Interpretação da Norma Tributária*. São Paulo: MP Editora, 2006, p. 168 a 179. ROCHA, Sergio André. “A Deslegalização no Direito Tributário Brasileiro Contemporâneo: Segurança Jurídica, Legalidade, Conceitos Indeterminados, Tipicidade e Liberdade de Conformação da Administração Pública”. In: RIBEIRO, Ricardo Lodi; ROCHA, Sergio André (coordenadores). *Legalidade e Tipicidade no Direito Tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 231 a 235. STF, RE 76.629/RS, Rel. Min. Aliomar Baleiro, DJ 13/09/1974. STF, RE 290.079/SC, Rel. Min. Ilmar Galvão, DJ 04/04/2003. BARROSO, Luís Roberto. “Apontamentos sobre o princípio da legalidade – delegações legislativas, poder regulamentar e repartição constitucional das competências legislativas”. In: BARROSO, Luís Roberto. *Temas de Direito Constitucional*. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2002, p. 173.

97. SCHOUERI, Luís Eduardo. Op. cit., p. 239 a 242 e 261 a 264.

98. *Ibidem*, p. 351.

99. ENGISCH, Karl. *Introdução ao Pensamento Jurídico*. 10. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2008. p. 208 a 232.

voir 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 adaptá-la às mudanças no cenário econômico. Assim, quando a Lei n. 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. (SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 253-254.)

Destaca-se que, ao contrário da discutida legislação da contribuição de riscos ambientais do trabalho – RAT (antiga contribuição ao seguro de acidentes do trabalho – SAT), a legislação objeto do presente não prevê um critério objetivo¹⁰⁰ a ser observado para a estipulação dos montantes passíveis de dedutibilidade. Ao contrário, a subjetividade é tamanha que depende da opção política da época, já que a essencialidade de uma despesa para o país não se coaduna com o critério material do imposto de renda. Como exemplo, o autor assim destaca a essencialidade no âmbito do IPI¹⁰¹ e do ICMS:

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. (SCHOUERI,

100. Ainda que no caso do RAT, o fator acidentário de prevenção – FAP seja questionado.

101. STJ, REsp 1.087.925/PR, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ 30/06/2011.

Luís Eduardo. *Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 300-301)

Apesar de posições doutrinárias contra o uso do regulamento delegado ou autorizado (Ricardo Lobo Torres) no âmbito tributário, o STF já o destacou em casos tributários:

Em trabalho de doutrina que escrevi – “A Delegação Legislativa – A Legislação por Associações”, no meu “Temas de Direito Público”, 1ª ed., 2ª tiragem, págs. 424 e segs. – registrei que, sob o pálio da Constituição de 1.787, a velha Constituição da Filadélfia, que não admite a delegação, a Suprema Corte norte-americana tem admitido a legislação pelo Executivo, em termos de regulamentação, como técnica de administração, desde que observados os seguintes critérios: a) a delegação pode ser retirada daquele que a recebeu, a qualquer momento, por decisão do Congresso; b) o Congresso fixa standards ou padrões que limitam a ação do delegado; c) razoabilidade da delegação. (STF, RE 290.079/SC, Rel. Min. Ilmar Galvão, p. 15 do voto do Min. Carlos Velloso, DJ 04/04/2003)

Cabe lembrar que a atribuição ao Ministro da Fazenda não consta apenas na lei do capital estrangeiro (art. 12 da Lei 4.131/62), tendo origem em lei tributária (art. 74 da Lei 3.470/58 e arts. 52 e 71 da Lei 4.506/64), tanto que a Portaria MF 436/58 – editada com base na Lei 3.470/58 – era aplicável para todas essas normas e, inclusive, em operações internas que não envolvessem pessoas jurídicas com sócios não residentes.

A limitação da dedutibilidade, mais do que um instrumento de política econômica, era um instrumento de política industrial. Depois, ao que parece, passou a ser, também, ainda que na ausência de expressa indicação governamental nesse sentido, um instrumento de política cambial, de transferência de tecnologia e, até mesmo, de pesquisa e desenvolvimento (P&D; inovação tecnológica), podendo ser, em tese, aplicável a outros setores, como o de saúde (patentes farmacêuticas), meio ambiente (tecnologias limpas, sustentáveis), energia (novas tecnologias geradoras de energia), educação (tecnologias para o ensino a distância), etc.

A extrafiscalidade não se limita a questões econômicas. Diante dessa pluralidade de fatores que podem influenciar a política que resultará nos contornos da essencialidade, além da previsão constitucional de que cabe ao Poder Executivo o poder regulamentar¹⁰², não pode um ministério, seja ele qual for, ter tal atribuição. Na década de 70, por exemplo, o Instituto de Planejamento Econômico e Social – IPEA considerou os seguintes parâmetros para tal essencialidade:

Quanto ao critério de avaliação do grau de essencialidade da tecnologia a ser importada, sugere-se que seja conferida atenção especial aos contratos que, ao lado de responderem a necessidades tecnológicas que não possam ser atendidas pelo complexo nacional de ciência e tecnologia,

- visem à produção de bens cuja oferta interna não atende à demanda;
- objetivem a produção de bens necessários ao desenvolvimento de outras atividades produtivas;
- possibilitem o aproveitamento de matérias-primas ou componentes industriais abundantes no mercado interno;
- permitam a produção de bens que contribuam para incremento das exportações; e
- contribuam para diminuições significativas no custo de fabricação.

(BIATO, Francisco Almeida; GUIMARÃES, Eduardo Augusto A.; DE FIGUEIREDO, Maria Helena Poppe. *A Transferência de Tecnologia no Brasil – Série Estudos para o Planejamento n. 4*. Brasília: IPEA, 1973. p. 207)

A análise dos parâmetros propostos pelo IPEA demonstra a alegada subjetividade e a impropriedade de se atribuir ao Ministro da Fazenda tal prerrogativa¹⁰³.

102. “(...) a competência normativa secundária do agente público é limitada, porque o poder regulamentar pleno é privativo do Chefe do Poder Executivo (CF, art. 84, IV).” BARROSO, Luís Roberto. “Apontamentos sobre o princípio da legalidade – delegações legislativas, poder regulamentar e repartição constitucional das competências legislativas”. Op. cit., p. 176.

103. DE FIGUEIREDO, Nuno Fidelino. *A transferência de tecnologia no desenvolvimento industrial do Brasil – Monografia n. 7*. Rio de Janeiro: IPEA/INPES, 1972, p. 242-243.

É, portanto, razoável, para os que entendam que tal essencialidade possa ser determinada por atos infralegais, considerando o caráter extrafiscal que justificará qualquer estipulação dos percentuais de dedutibilidade, além da própria CF 88, que não se atribua tal competência para um ministério, seja ele qual for, mas ao Poder Executivo que deverá avaliar a melhor forma de, eventualmente, reunir aqueles que definirão o caráter extrafiscal, tal como ocorre atualmente com o imposto de importação¹⁰⁴ por exemplo. A própria CF 88, inclusive, tratou de limitar as atribuições conferidas no passado para órgãos do Poder Executivo e prever que o poder regulamentar é inicialmente do Poder Executivo, de modo que mesmo a eventual implementação do disposto no presente item requer a edição de uma nova lei.

Destaca-se ainda, como indicado acima, a falta de transparência governamental em estabelecer e justificar a essencialidade (o afastamento da neutralidade), o que, na sua ausência, compromete a legalidade da medida. Apresenta-se, para tanto, a análise do caso concreto objeto do presente na visão de um economista que já na década de 70 ressaltava a ausência de uma política para tanto:

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, origi-

104. A Câmara de Comércio Exterior – CAMEX possui como órgão de deliberação superior um conselho de ministros (art. 4º do Decreto 4.732/03) e, por exemplo, a Lei 8.248/91 (art. 4º, parágrafo 1º) prevê que “o Poder Executivo definirá a relação dos bens de que trata o § 1º-C, respeitado o disposto no art. 16A desta Lei, a ser apresentada no prazo de trinta dias, contado da publicação desta Lei, com base em proposta conjunta dos Ministérios da Fazenda, do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior, da Ciência e Tecnologia e da Integração Nacional”.

nar fontes de atritos entre as empresas e os órgãos governamentais. (DE FIGUEIREDO, Nuno Fidelino. *A transferência de tecnologia no desenvolvimento industrial do Brasil – Monografia n. 7*. Rio de Janeiro: IPEA/INPES, 1972. p. 243) (grifo nosso)

O exposto demonstra que não basta prever a faculdade do Poder Executivo alterar os percentuais com base na essencialidade para o país – tal como a redação atual –, com a norma legal devendo exigir mais.

O governo tem que ser obrigado a cumprir os requisitos constantemente ignorados no sentido de divulgar com detalhes a eventual política que justificará a essencialidade (e nesse caso agravará a situação de alguns contribuintes), além de demonstrar a eficiência de tal meio ao fim desejado. Tais requisitos devem constar expressamente em eventual dispositivo legal, com, ainda, a indicação de que na ausência ou abandono da política (para que não se repita o equívoco de se perpetuar a Portaria MF 436/58), não será o governo que indicará tais percentuais, mas o próprio mercado.

Em face do exposto, pode ser observada a doutrina que exige a previsão legal dos parâmetros mínimos exigidos, ou seja, dos *standards*, visando à indicação da obrigatoriedade de justificar previamente a política que o fundamenta e a previsão expressa de que o seu abandono ou ineficiência resulta na não aplicação dos limites. Pretender manter os mesmos coeficientes por todas essas décadas apenas demonstra que a norma não fixou de forma eficiente os *standards* a serem observados.

A política representa um objetivo amplo, a medida tomada (estipulação dos coeficientes conforme a essencialidade para tal política, agravando a situação dos contribuintes) será apenas um dos meios para implementá-la, ou apenas parte dela. Esse meio deve ser adequado à finalidade pretendida, ou seja, ser eficiente para tanto, o que requer estudos prévios e o posterior acompanhamento no período de sua vigência, além de não representar a medida mais onerosa para o contribuinte em face de outras existentes, já que o uso de normas tributárias indutoras pressupõe a competência para regular a matéria. Logo, em tese, outra medida, sem o uso de normas tributárias e com o mesmo efeito, poderia ser tomada.

Retornando à essencialidade com base na legislação objeto do presente estudo, se no âmbito da substituição da política de importações, visando à

industrialização do país, a Portaria MF 436/58 foi aparentemente estabelecida de forma razoável com o privilégio da indústria de base, seguida das indústrias de transformação tidas como essenciais, o que parece observar o Programa de Metas do Presidente Juscelino Kubitschek, com a não remuneração das licenças de marcas quando em conjunto com tais tecnologias e no percentual mínimo quando isoladas, qual política existe hoje para justificar os mesmos percentuais indicados cerca de 50 (cinquenta) anos atrás? Em especial quando se pretende indicar que o percentual de dedutibilidade para franquia é o máximo permitido sem, porém, qualquer relação com a efetiva existência de transferência de tecnologia?

A tal essencialidade para o país ficou estagnada. Desde 1958 não houve alteração dos limites de dedutibilidade, o que logicamente deveria ter ocorrido, pois não mais se busca a política de substituição de importações, ao menos não nos mesmos termos da época da Portaria MF 436/58. O próprio teto legal de 5% se mostra insuficiente para alguns casos.

Quando o INPI deixa de conciliar o preço da tecnologia com os limites de dedutibilidade para as partes não relacionadas, junto com a iniciativa do fisco federal e a concordância do Judiciário em ainda exigirem – erroneamente – a aplicação da Portaria MF 436/58, resta para o empresário brasileiro o injustificado encarecimento da tecnologia importada.

5. Da limitação (sob a ótica de interesse extrafiscal a partir da nova política implementada na década de 90) da garantia constitucional da dedutibilidade das despesas necessárias

A política nacionalista e de restrição ao capital estrangeiro que inclusive aumentou na década de 70 e passou a conferir ao INPI competência para intervir no domínio econômico¹⁰⁵, com o Brasil passando a limitar de forma discricionária a importação de tecnologia, em especial na hipótese de existência de “similar nacional”¹⁰⁶, além de forçar o empresário brasileiro

105. BARBOSA, Denis Borges. *Tributação da propriedade industrial e do comércio de tecnologia*. São Paulo: RT/INPI, 1984. p. 80.

106. LEONARDOS, Gabriel Francisco. Op. cit., p. 133-134.

a inovar, a investir em P&D¹⁰⁷, sem a instituição de benefícios fiscais para tanto, não resultou nos efeitos esperados e não foi mantida.

Na década de 90, junto com inúmeros países em desenvolvimento¹⁰⁸, tivemos a abertura do mercado brasileiro ao capital estrangeiro mediante a limitação das barreiras antes existentes. Mais especificamente, destaco:

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 registrado¹⁰⁹;

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:

(...) Resolution 22/91 is far more flexible and less restrictive than NA 15/75 (...). This means, in principle, that the parties are free to negotiate their own terms for the technology. Nevertheless INPI is still responsible for the examination and approval of such agreements, retaining the traditional discretionary powers to approve or reject agreements, demand amendments and modifications, or even reduce terms and remuneration.
(...)

107. *Ibidem*, p. 121, 124-125 e 127.

108. TREBILCOCK, Michael; HOWSE, Robert. *Op. cit.*, p. 441.

109. “Após persistir por 26 anos como o regulador das remessas de rendimentos para o exterior, o Imposto Suplementar foi suprimido a partir de 31 de dezembro de 1991. (...) Com a eliminação das limitações quantitativas, de sua introdução em 1965 até sua revogação em dezembro de 1991, o imposto suplementar passou a ser o principal instrumento não setorial da política de capital estrangeiro. Na redação original da Lei 4.131, inexistia o imposto, figurando apenas a incidência sobre os lucros e dividendos à alíquota aplicável aos dividendos de ações ao portador, com um acréscimo de 20% no caso de empresas exercendo atividades econômicas de menor interesse para a economia nacional.” BARBOSA, Denis Borges. *Direito de Acesso do Capital Estrangeiro*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 1996.

Remuneration for technology transfers and trademark licensing may now be freely established by the parties, and will take into account the price levels that are in effect both domestically and internationally for similar contracts. (SCOTT, W. Andrew. *Technology Transfer Laws and International Franchising*. *International Business Lawyer*, 1994, p. 263-264)

d) O Ato Normativo INPI n. 120, de 17 de dezembro de 1993, sucedeu a Resolução INPI n. 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:

Segundo a *Gazeta Mercantil* de 28 de dezembro de 1993:

O Estado reduziu substancialmente, desde o último dia 22, “seu poder de intervenção nesse tipo de contratos”, informou o presidente do Instituto Nacional de Propriedade Industrial (INPI), José Roberto D’Afonseca Gusmão.

Essa liberalização foi possibilitada pelo Ato Normativo n. 120/93, publicado na *Revista de Propriedade Industrial* de terça-feira da semana passada, dia 22. Com ele, explica Gusmão, o INPI efetivamente “retira seu time de campo” na definição dos contratos, porque vai limitar-se a um exame formal em prazo máximo de trinta dias e a averbação do documento.

“O Instituto não terá mais qualquer interferência sobre preço, prazo do contrato, avaliação da qualidade de tecnologia que esta sendo comprada, etc. As partes decidirão livremente sobre tudo isso”, disse o presidente do INPI. (BARBOSA, Denis Borges. *Direito de Acesso do Capital Estrangeiro*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 1996.)

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 (n. 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 à transferência de tecnologia (art. 240), sendo que a maior parte dos dispositivos (incluindo o indicado) entrou em vigor apenas em 16 de maio de 1997¹¹⁰. Era implementada legalmente a liberdade alegada com o Ato Normativo INPI n. 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 à 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 flutuante¹¹¹.

Attila de Souza Leão Andrade Júnior bem afirma que toda a filosofia, política e legislação intervencionista anteriormente existente em relação ao capital estrangeiro e a transferência de tecnologia foi alterada¹¹². No preâmbulo da segunda edição de seu livro, o autor dispõe:

Na área tecnológica, a política nacional de liberalização teve ressoante eco. Assim, ao eliminar o retrógrado e restritivo Ato Normativo n. 15, do INPI, e ao reformular o Código de Propriedade Industrial, mediante a promulgação da Lei Federal n. 9.279, de 14.05.1996, o Brasil permitiu regular a transferência de tecnologia, com regras menos restritivas, mais flexíveis e mais condizentes com a realidade internacional. Por exemplo, facilitou-se o registro dos contratos de transferência tecnológica no INPI, eliminaram-se regras abstrusas e limitativas à remuneração daqueles contratos, imputando às partes as negociações visando a fixação dos *royalties*. Enfim, permitindo-se que licenciantes estrangeiros

110. “Art. 243. Esta Lei entra em vigor na data de sua publicação quanto às matérias disciplinadas nos arts. 230, 231, 232 e 239, e 1 (um) ano após sua publicação quanto aos demais artigos.”

111. RATTI, Bruno. *Comércio Internacional e Câmbio*. São Paulo: 10ª Ed., Aduaneiras, 2001, p. 245.

112. ANDRADE JÚNIOR, Attila de Souza Leão. *Op. cit.*, p. 76.

tenham melhores condições para transferir suas tecnologias ao País carente que está das mesmas no seu desenvolvimento. (ANDRADE JÚNIOR, Attila de Souza Leão. *O Capital Estrangeiro no Sistema Jurídico Brasileiro*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001.)

Portanto, consideramos que a partir de 16 de maio de 1997 (em decorrência da plena entrada em vigor da Lei 9.279/96) a política que justificava a atuação extrafiscal do Estado definitivamente deixou de ser seguida e com a contribuição ou não dos agravamentos fiscais e das vedações das remessas ao exterior, tivemos um aumento da industrialização e da presença de multinacionais no país. O disposto inclusive se confirma mediante dados empíricos, de modo que mesmo que a política não tivesse sido alterada, sua finalidade tinha sido alcançada.

O *World Investment Report 2005 – Transnational Corporations and the Internationalization of R&D* (“WIR05”) da *United Nations Conference on Trade and Development – UNCTAD* destaca que o Brasil possui em seu território a presença de 75 (setenta e cinco) das 100 (cem) maiores transnacionais¹¹³, sendo o primeiro entre os países em desenvolvimento. Ainda segundo o WIR05, o Brasil ficou em 4º lugar (atrás de China, Estados Unidos e Índia) na visão dos especialistas e em 5º na visão das transnacionais (atrás de China, Índia, Estados Unidos e Rússia) em uma pesquisa sobre os mercados mais atrativos.

O Brasil, portanto, se encontra em uma posição privilegiada em relação à captação de investimento externo direto, além de gozar de estabilidade econômica, com, inclusive, algumas de suas empresas atuando e investindo ainda mais no exterior. Com isso, nosso país também começa a se preocupar com o tratamento dado aos investimentos das mesmas¹¹⁴, e agora busca a inovação tecnológica, tida como o grande diferencial entre os países desen-

113. A Holanda, notório centro das holdings detentoras de direitos de propriedade industrial dos grandes grupos econômicos, é o país onde a maior parte das mesmas (91 das 100) possui ao menos uma sociedade afiliada, seguido do Reino Unido e do Canadá.

114. AMARASINHA, Stefan D.; KOKOTT, Juliane. “Multilateral Investment Rules Revisited”. In: MUCHLINSKI, Peter; ORTINO, Federico; SCHREUER, Christoph. *The Oxford Handbook of International Investment Law*. Oxford: Oxford University, p. 120 e 132.

volvidos e os em desenvolvimento, com a instituição de incentivos a P&D, visando reduzir a sua dependência a importação de tecnologia¹¹⁵.

O investimento externo direto a ser atraído mediante benefícios não é mais apenas aquele destinado à exploração de atividades econômicas, mas também aquele destinado à inovação tecnológica, sendo que nessa primeira etapa a inovação (não a adaptativa) pelas subsidiárias das transnacionais já aqui estabelecidas e pelas de capital nacional, é extremamente relevante.¹¹⁶ Deve-se buscar alterar o modelo de investimento das transnacionais que optam pela constituição de subsidiárias em outros países com o objetivo de manter a tecnologia dentro do seu grupo econômico e, em geral, por motivos diversos, licenciam tecnologias já defasadas nos países desenvolvidos¹¹⁷, se limitando, ainda, a inovações adaptativas¹¹⁸ nos países em desenvolvimento.

O exposto demonstra que atualmente resta somente um interesse fiscal decorrente da preocupação com os negócios firmados entre empresas do mesmo grupo econômico localizadas em diferentes países, o que deu origem a legislações com finalidades estritamente fiscais (preços de transferência), sem preocupação cambial, visando coibir a manipulação dos valores negociados e, conseqüentemente, a tributação incidente.

Como a legislação brasileira sobre preços de transferência exclui expressamente a importação de tecnologia de sua aplicação¹¹⁹, esta é a única justi-

115. GRAU, Eros Roberto. Op. cit., p. 233. IZERROUGENE, Bouzid. Ganhos e Perdas do Livro Comércio – O Caso do Projeto de Acordo Mercosul / União Européia. In: AMBOS, Kai; PAULO PEREIRA, Ana Cristina (Coordenadores). *Mercosul e União Européia: Perspectivas da Integração Regional*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2006, p. 139. ELALI, André. *Incentivos Fiscais Internacionais – concorrência fiscal, mobilidade financeira e crise do Estado*. Op. cit., p. 189. SCHOUERI, Luís Eduardo. Op. cit., p. 90.

116. Segundo o WIR05 o Brasil gastou cerca de US\$ 4,6 bilhões em P&D em 2003, sendo que quase metade (47,9%) por afiliadas de empresas estrangeiras (WIR05, p. 127), que apesar de normalmente priorizarem a P&D adaptativa, começaram a alterar suas políticas (WIR05, p. 143).

117. LEONARDO, Gabriel Francisco. Op. cit., p. 110.

118. TREBILCOCK, Michael; HOWSE, Robert. Op. cit., p. 443. WIR05, p. 158.

119. O artigo 18 da Lei 9.430/96 trata de importação e o parágrafo 9º, que exclui royalties e assistência técnica, científica, administrativa ou assemelhada das regras de preço de transferência, se limita a tal artigo. Logo, apesar da antiga Instrução Normativa SRF n. 243/02 (revogada pela IN RFB 1.312/12) indicar em seu artigo 43 que as normas sobre preços de transferência da mesma (incluindo a exportação) não são aplicáveis, inexistiu exclusão expressa da lei na hipótese de exportação de royalties e assistência técnica, científica, administrativa ou assemelhada.

ficativa que mantém a limitação dos royalties e remuneração por assistência técnica em 5% da receita, tanto que o INPI praticamente só aplica a Portaria MF 436/58 – erroneamente – em operações entre partes relacionadas.

Atualmente, portanto, a limitação da dedutibilidade de royalties, considerando que o Brasil ainda é um importador de tecnologia¹²⁰, realmente é autêntica substituta da inexistente legislação de preços de transferência sobre a transferência de tecnologia, sendo a única justificativa que a mantém em vigor, como inclusive destaca a UNCTAD:

One response is to restrict the amount that may be deducted in respect of such payments. In Brazil, for example, payments for technology must be approved by the relevant agency, and the maximum deduction for patent royalties may not exceed 5 per cent of the sales income from products manufactured under the patent. Somewhat similar restrictions apply to payments of technical assistance fees.

Arbitrary restrictions of this nature create distortions and are probably quite easy to circumvent. Their only justification would seem to be that they are a rather rough-and-ready substitute for transfer pricing procedures that might be beyond the capacity of the host country tax authorities to administer. (Taxation and Technology Transfer: Key Issues. United Nations Conference on Trade and Development – UNCTAD, 2005, p. 22/23)

Subsistindo apenas motivações fiscais, o tratamento diferenciado previsto na Portaria MF 436/58 e alterações posteriores, que considerou a essencialidade da despesa para o país e não para a empresa que a deduz, além de estabelecer diferentes coeficientes de dedução com base nesse critério, não é mais passível de aplicação. O limite geral de 5% da receita é que deve ser observado por qualquer contribuinte. Porém, tal limite encontra-se ultrapassado, representando uma média geral que desconsidera determinadas tecnologias que realmente são remuneradas por coeficientes superiores¹²¹.

120. LEONARDOS, Gabriel F. Brazil (IFA Branch Reports). In: International Fiscal Association. *Cahiers de Droit Fiscal International* vol. 92a, 2007: Transfer Pricing and Intangibles.

121. PARR, Russell. *Royalty Rates for Licensing Intellectual Property*. John Wiley & Sons, 2007, p. 17 e 54-55.

6. Conclusão

Em face do exposto, concluo, em relação às normas tributárias, que:

a) É inconstitucional, seja por uma finalidade fiscal ou extrafiscal, em decorrência de seu reflexo direto no âmbito fiscal, a delegação da atribuição ao Ministro da Fazenda para estabelecer os coeficientes de dedução de royalties e remuneração por assistência técnica. A Portaria MF 436/58 e alterações posteriores nunca vigoraram. Todas as atividades econômicas sempre se sujeitaram à limitação de 5% da receita. Porém, prosseguiremos nossas conclusões tendo como premissa a constitucionalidade da atribuição. Atualmente se aceitaria, no máximo e dependendo de uma nova lei, a atribuição ao Poder Executivo;

b) São ilegais em face da CF 1967 os Atos Declaratórios Normativos do Coordenador do Sistema de Tributação – ADN/CST 30/75, 31/75 e 37/75, se considerada que a essencialidade para o país decorre de uma opção política e não de um mero enquadramento fiscal, ainda que em alguns casos a Receita Federal tenha aparentemente se manifestado por exclusão, pois a opção política não decorre da mera indicação dos percentuais, devendo haver justificativa racional e eficiente para a finalidade desejada (induzir os agentes econômicos a agirem de determinada forma);

c) A limitação dos pagamentos a título de licença de uso marca, caso licenciados em conjunto com outra tecnologia, nunca pôde ser exigida por violação ao princípio da legalidade. Porém, prosseguiremos nossas conclusões tendo como premissa sua constitucionalidade em face da CF 1946. Nesse caso, sua limitação não foi recepcionada pela CF 1988 em face dos residentes no país (finalidade fiscal), enquanto em relação aos não residentes se manteve até maio de 1997;

d) Considerando uma finalidade fiscal, na falta de dados empíricos sobre a não razoabilidade do coeficiente aplicado, a limitação geral da dedução de royalties e remuneração por assistência técnica a 5% da receita foi recepcionada pela CF 1988 e mantém-se em vigor;

e) A limitação da dedução de royalties e remuneração por assistência técnica devidos a pessoas jurídicas aqui sediadas (em especial as sem sócios não residentes), conforme a essencialidade para o país e prevendo diferentes

percentuais de dedução para atividades ou setores econômicos, é medida fiscal por não atender a extrafiscalidade de evitar fraudes dos não residentes, nem fomentar a P&D interna (medida ineficiente). A limitação viola, pela falta de isonomia, o critério material do imposto de renda, assim como os princípios da universalidade e generalidade do mesmo, podendo passar a ter efeito de confisco, violando o direito de propriedade, com reflexos na liberdade de exercício de atividade econômica, não tendo sido recepcionadas pela CF 1988. Todas as atividades econômicas se sujeitam à limitação de 5% da receita;

f) A vedação da dedutibilidade de royalties pagos a sócios (pessoas físicas) ou dirigentes de empresas, e a seus parentes ou dependentes não foi recepcionada pela CF 1988 em relação aos residentes no país por ter caráter estritamente fiscal. A medida é excessiva ao desconsiderar hipótese menos onerosa ao contribuinte e viola, pela falta de isonomia, o critério material do imposto de renda, assim como os princípios da universalidade e generalidade do mesmo, podendo passar a ter efeito de confisco, violando o direito de propriedade, com reflexos na liberdade de exercício de atividade econômica. Tais pagamentos se sujeitam à limitação de 5% da receita;

g) Em decorrência do art. 25, I do ADCT da CF 1988, a Portaria MF 60/94 e o Ato Declaratório Interpretativo SRF, n. 02, de 22 de fevereiro de 2002 (ADI/SRF 02/02) nunca produziram efeitos;

h) A Lei 8.383/91 revogou a vedação de remessa e dedutibilidade de royalties para controlador no exterior e a indedutibilidade da remuneração por assistência técnica, que tinham sido recepcionadas pela CF 1988;

i) Em relação às pessoas físicas (sócios e dirigentes de empresas e seus parentes ou dependentes residentes no exterior), com a queda da vedação em relação ao controlador no exterior (Lei 8.383/91), o argumento extrafiscal com base na política econômica foi parcialmente suprimido e a vedação, agora estritamente fiscal, também se tornou ilegal. Logo, para os contratos assinados a partir de 1992 e respectivos pagamentos até maio de 1997, aplicavam-se os percentuais da Portaria MF 436/58;

j) A limitação da dedutibilidade de royalties e remuneração por assistência técnica devidos a residentes no exterior, conforme a essencialidade para o país, perdeu o seu caráter extrafiscal com a mudança da política

nacional na década de 90, definitivamente confirmada em 1996 pelo novo CPI e a revogação da discricionariedade do INPI para intervir na transferência de tecnologia. A limitação vigorou até maio de 1997. Atualmente tais pagamentos são autorizados e se sujeitam à limitação de dedutibilidade de 5% da receita; e

k) A existência de publicações que compilam e indicam os parâmetros e percentuais de royalties praticados no mercado pelos diferentes setores da economia pode eventualmente ser utilizada, especialmente, por partes não relacionadas que conseguirem a aprovação de percentuais superiores pelo INPI, para buscar judicialmente a não observância do limite legal de 5% de dedutibilidade.

