

Inspere

LL.M. em Direito Tributário

Davi Finotti Ferreira

**Dedutibilidade de *royalties* pagos a beneficiários residentes ou domiciliados
no Brasil para fins de apuração do imposto sobre a renda**

São Paulo

2021

Davi Finotti Ferreira

Dedutibilidade de *royalties* pagos a beneficiários residentes ou domiciliados no Brasil
para fins de apuração do imposto sobre a renda

Monografia apresentada ao programa de LL.M. em Direito Tributário do Instituto de Ensino e Pesquisa, como requisito parcial para a obtenção do título de pós-graduado em Direito.

Orientador: Prof. Marcelo Fonseca
Vicentini

São Paulo

2021

Ferreira, Davi Finotti

Dedutibilidade de *royalties* pagos a beneficiários residentes ou domiciliados no Brasil para fins de apuração do imposto sobre a renda

Ferreira, Davi Finotti. – São Paulo, 2021.

86f. (folhas)

Monografia (pós-graduação) – Insper, 2021.

Orientador: Prof. Marcelo Fonseca Vicentini.

1. Royalties. 2. Imposto de Renda. 3. Despesas. 4. Dedutibilidade. I. Autor. II. Título

Davi Finotti Ferreira

Dedutibilidade de *royalties* pagos a beneficiários residentes ou domiciliados no Brasil
para fins de apuração do imposto sobre a renda

Monografia apresentada ao programa de
LL.M. em Direito Tributário do Instituto de
Ensino e Pesquisa, como requisito parcial
para a obtenção do título de pós-
graduado em Direito.

Orientador: Prof. Marcelo Fonseca
Vicentini

Banca Examinadora

Prof. Marcelo Fonseca Vicentini

Inspere

Aos meus pais, que não precisaram me demonstrar verbalmente o significado de dedicação, respeito e amor porque sempre viveram esses conceitos como se os tivessem criado. Não tenho a pretensão de um dia retribuir à altura, apenas de não me desviar demais do que traçaram.

Ao meu irmão, cuja parceria não cabe em um ou muitos parágrafos e que sempre serviu de norte, continuamente me inspirando a tentar buscar o novo.

À minha Carolina, que acredita em mim mais do que jamais poderei merecer e que indiretamente dedicou muitas horas a este trabalho, as quais pretendo repor nos muitos anos em que, com certeza, ainda caminharemos juntos.

RESUMO

O objetivo do presente trabalho é avaliar a dedutibilidade de *royalties* pagos a beneficiários residentes ou domiciliados no Brasil para fins da apuração do imposto sobre a renda da pessoa jurídica. Para tanto, foram analisados como edificadores os seguintes itens: a propriedade intelectual, os bens da propriedade industrial e suas formas de proteção e exploração, o conceito de *royalties* à luz do direito interno e internacional, a regra matriz de incidência tributária e sua aplicação ao imposto sobre a renda e, por fim, a dedutibilidade de custos e despesas para apuração do lucro real. Sedimentada esta base, foram analisadas as normas de dedutibilidade do imposto sobre a renda específicas sobre *royalties*, a ordem cronológica de inserção destas normas no ordenamento jurídico brasileiro e a sua vigência atual, a jurisprudência administrativa e a jurisprudência judicial. Com base em todos esses elementos, foi feita a avaliação crítica do cenário jurisprudencial à luz da análise histórica e cronológica da legislação.

Palavras-chave: *Royalties*. Imposto de Renda. Despesas. Dedutibilidade.

ABSTRACT

The objective of this paper is to evaluate the deductibility of royalties paid to beneficiaries residing or domiciled in Brazil for purposes of calculating the corporate income tax of the payer. To this end, a study was performed on the following topics, to achieve a basis: the intellectual property, the industrial property's assets and their forms of protection and exploitation, the definition of royalties in light of domestic and international law, the tax incidence matrix rule and its application to the income tax and, finally, the general rules regarding the deductibility of costs and expenses to calculate the taxable income. Once this basis was settled, the next step was the analysis of the specific rules of deductibility on royalties, its chronology and current validity, as well as the administrative and judicial jurisprudence regarding the matter. Based on all these elements, a critical assessment of the jurisprudential scenario and historical context of the applicable rules was carried out.

Keywords: Royalties. Income tax. Expenses. Deductibility.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	8
1 A PROPRIEDADE INTELECTUAL E SEUS COMPONENTES	10
2 A PROPRIEDADE INDUSTRIAL	12
2.1 Os bens da propriedade industrial em espécie	12
2.2 Proteção e exploração dos bens da propriedade industrial	13
3 ROYALTIES	15
4 A HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA E O CRITÉRIO MATERIAL DO IMPOSTO SOBRE A RENDA	20
5 O CONSEQUENTE TRIBUTÁRIO E A BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO SOBRE A RENDA	25
5.1 Montante arbitrado da renda e dos proventos tributáveis	26
5.2 Montante presumido da renda e dos proventos tributáveis	28
5.3 Montante real da renda e dos proventos tributáveis	30
6 DEDUTIBILIDADE DE CUSTOS E DESPESAS	35
7 ANÁLISE HISTÓRICA E CRONOLÓGICA DAS NORMAS RELATIVAS À DEDUTIBILIDADE DE DESPESAS COM ROYALTIES	40
8 ANÁLISE JURISPRUDENCIAL DA DEDUTIBILIDADE DE ROYALTIES PAGOS A BENEFICIÁRIOS RESIDENTES OU DOMICILIADOS NO BRASIL	55
8.1 Julgamento do Recurso Extraordinário nº 104.368/SP pelo STF	55
8.2 Jurisprudência administrativa.....	57
8.3 Jurisprudência judicial.....	62
9 AVALIAÇÃO DO CENÁRIO JURISPRUDENCIAL À LUZ DA ANÁLISE HISTÓRICA E CRONOLÓGICA DA LEGISLAÇÃO	66
CONCLUSÃO	76
REFERÊNCIAS	80
JURISPRUDÊNCIA E NORMAS	82

INTRODUÇÃO

Ao se falar em tributo, o imposto sobre a renda é um dos primeiros que vêm à mente. Talvez esse fato se deva por sua carga nominalmente alta, por ser devido tanto por pessoas físicas quanto jurídicas ou mesmo por ser tributo direto, cujo impacto financeiro não passa despercebido.

O imposto sobre a renda incide, em simplificação, sobre o acréscimo patrimonial experimentado ao longo de um período. Uma de suas dificuldades é justamente medir esse aumento patrimonial, havendo no ordenamento brasileiro alguns métodos para tanto, como o arbitramento, a presunção e, por fim, a apuração do acréscimo real, que deveria ser o método por excelência.

A noção mais difundida de apuração do montante real do acréscimo patrimonial é o lucro real, opção concedida a todos os contribuintes do imposto sobre a renda da pessoa jurídica. Essencialmente, o lucro real parte do resultado líquido do exercício (que pode ser simplificado como receitas menos gastos), havendo posteriormente ajustes positivos e negativos determinados pela legislação tributária, normalmente chamados de adições e exclusões, respectivamente.

Ao analisar este método, é fácil identificar que raramente haverá de fato uma apuração do lucro “real”; sempre haverá alguma distorção, normalmente causada pelas adições – na prática, seu efeito é considerar como lucro uma parcela que é gasto.

Dado que o imposto sobre a renda é norteado pelo princípio da universalidade (segundo o qual todos os fatores positivos e negativos que influenciem um determinado patrimônio em um certo período devem ser computados para se identificar a ocorrência de acréscimo ou decréscimo patrimonial e mensurá-lo), parece a princípio incongruente que possa haver tais ajustes; afinal, isso implicaria sempre tributar ou deixar de tributar algum lucro que não é real.

Uma análise mais aprofundada, contudo, permite esclarecer que as exclusões podem ser benefícios outorgados pelo ente tributante (apesar de nem sempre ser efetivamente uma benesse, podendo ser simplesmente uma neutralização de receita contábil sem existência jurídica) e que certos gastos podem ser limitados, totais ou parcialmente, principalmente se forem desvinculados da atividade que gera o acréscimo patrimonial.

Trata-se de possibilidade a ser constantemente avaliada e vigiada. Afinal, a consequência de erro ao se determinar uma despesa como indedutível é tributar um acréscimo patrimonial que não existe, contrariando os preceitos constitucionais.

Há, em nosso ordenamento, normas de caráter geral sobre a dedutibilidade, as quais descrevem justamente essa necessidade de conexão à atividade lucrativa para que determinado gasto possa ser deduzido do lucro real, e regras específicas, cuja validade sempre depende de seu alinhamento com essas ditas normas gerais.

Dentre essas normas, há algumas que se referem à dedutibilidade de *royalties* e que estabelecem limites para tanto. Tais normas são antigas, tendo sido editadas em momentos e contextos distintos, sem clareza legislativa sobre eventual derrogação.

Um dos pontos sobre os quais é necessário se debruçar é a aplicação destas normas para os casos em que o beneficiário dos *royalties* é residente ou domiciliado no Brasil. Dado que a edição das normas originárias se deu em um panorama de proteção nacional contra a evasão de tributos, esse aspecto deve ser considerado ao se delimitar o âmbito de sua aplicação.

O objetivo deste trabalho é analisar a aplicabilidade dos limites à dedução de *royalties* pagos a beneficiários residentes ou domiciliados no Brasil, dado que é essencial que eventual limite esteja efetivamente posto na legislação e, mais do que isso, não atente contra os preceitos constitucionais de tributação da renda.

Para tanto, serão avaliados tanto as normas pertinentes em si quanto seus contextos de edição. Para melhor compreensão do tema, serão estudados os *royalties*, as regras gerais do imposto sobre a renda e a evolução jurisprudencial sobre o tema, tanto em âmbito administrativo quanto judicial, de modo a verificar se o entendimento atual dos julgadores é compatível com a ordem tributária nacional.

1 A PROPRIEDADE INTELECTUAL E SEUS COMPONENTES

Cada indivíduo é titular de um patrimônio, que pode ser entendido como o complexo das relações jurídicas de uma pessoa, apreciáveis economicamente¹. A palavra “complexo” é de suma importância para a exatidão desta definição, pois contém a noção de que o patrimônio é a soma de valores positivos e negativos (ou, em uma simplificação, ativos e passivos) de uma determinada pessoa.

É possível afirmar que a parte positiva do patrimônio é composta de bens jurídicos de natureza econômica. Não se deve, contudo, esquecer que há bens que são objeto de direito e que não possuem valor estimável economicamente (como os direitos da personalidade), razão pela qual não integram a noção de patrimônio.

É natural que se proponham classificações sobre os bens, para que se torne mais fácil sua análise ou mesmo a memorização de suas características. Dentre as inúmeras classificações, cabe aqui mencionar a que separa os bens em corpóreos (ou materiais) e incorpóreos (ou imateriais).

Segundo Venosa, esta distinção remonta aos romanos e atualmente coloca como corpóreos os bens que nossos sentidos conseguem perceber, como um copo. Note-se que não há que se confundir corpóreo com palpável: um litro de gás é um bem corpóreo, mesmo não se podendo segurar ou apertar. Por outro lado, menciona o autor que bens incorpóreos não têm existência tangível (não no sentido de palpável, mas de perceptível por um dos sentidos), sendo direitos sobre coisas, sobre outras pessoas (se tiverem valor econômico) ou sobre fruto do intelecto, dando como exemplo direitos autorais, créditos e invenções².

Dentre os bens incorpóreos, podemos citar os direitos da propriedade intelectual. Conforme o artigo 2º, inciso VIII, da Convenção que Institui a Organização Mundial da Propriedade Intelectual, publicada como anexo ao Decreto nº 75.541, de 31 de março de 1975, a propriedade intelectual abrange os direitos relativos: (i) às obras literárias, artísticas e científicas; (ii) às interpretações dos artistas intérpretes e às execuções dos artistas executantes, aos fonogramas e às emissões de radiodifusão; (iii) às invenções em todos os domínios da atividade humana; (iv) às descobertas científicas; (v) aos desenhos e modelos industriais; (vi) às marcas industriais, comerciais e de serviço, bem como às firmas comerciais e

¹ PEREIRA, Caio Mário da Silva. **Instituições de Direito Civil** – Introdução ao Direito Civil – Teoria Geral de Direito Civil. v. 1. Rio de Janeiro: Forense, 2009, p. 335

² VENOSA, Sílvio de Salvo. **Direito Civil** – Parte Geral. v. 1. São Paulo: Atlas, 2009, p. 293.

denominações comerciais; e (vii) à proteção contra a concorrência desleal e todos os outros direitos inerentes à atividade intelectual nos domínios industrial, científico, literário e artístico.

Rafael Marchetti Marcondes, em aprofundado estudo sobre o tema, pondera que o conceito trazido pela referida Convenção leva à conclusão de que “a propriedade intelectual é composta por descobertas científicas, direitos autorais e bens relacionados à propriedade industrial”³.

Para Marcondes, as descobertas científicas seriam “percepções de um fenômeno natural preexistente a qualquer intervenção humana”⁴. Não há aqui qualquer atividade criativa, somente se descortina algo que já existia e estava oculto, por meio de questionamentos, investigações ou observação.

Por sua vez, os direitos autorais, regulamentados e protegidos principalmente pela Lei nº 9.610/98, podem ser de ordem moral ou patrimonial (art. 22 da Lei nº 9.610/98). Os direitos autorais de ordem moral podem ser resumidos nos direitos de reconhecimento de autoria da obra e exclusividade na manutenção de sua forma original ou de sua modificação. Por outro lado, os direitos autorais de ordem patrimonial permitem ao autor colher os frutos econômicos que da obra surgirem (dela fruindo ou dispondo).

Como exemplo de obras que dão origem a direitos autorais, Melissa Freitas e Cristiano Prestes mencionam “obras intelectuais nos campos literário, científico, matérias jornalísticas, músicas, imagens, desenhos, software, entre outros”⁵. Em relação a estes exemplos, cabe mencionar que há divergência em relação à classificação dos softwares técnicos como obra originária de direitos autorais ou como obra patenteável, que não será explorada por não constituir escopo deste trabalho.

Por fim, a propriedade industrial tem como foco direitos imateriais relacionados à atividade comercial, sendo regulamentada pela Lei nº 9.279, de 14 de maio de 1996. Suas características e subdivisões serão exploradas no tópico a seguir.

³ MARCONDES, Rafael Marchetti. **A tributação pelo Imposto sobre a Renda dos royalties decorrentes do uso de marcas e de patentes**. 2011. Dissertação (Mestrado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2011, p. 20.

⁴ *Ibid.*, *loc. cit.*

⁵ FREITAS, Melissa de Freitas; PRESTES, Cristiano Prestes. **Propriedade intelectual**. Porto Alegre: Sagah, 2018, p. 12.

2 A PROPRIEDADE INDUSTRIAL

2.1 Os bens da propriedade industrial em espécie

Ao estabelecer os direitos relativos à propriedade industrial, a Lei nº 9.279/96 elenca os seguintes bens (que originam tais direitos): (i) invenção, (ii) modelo de utilidade, (iii) desenho industrial, (iv) marcas e (v) indicações geográficas.

A Lei nº 9.279/96 cuida de conceituar a maioria dos bens mencionados acima e dar elementos suficientes para a compreensão dos restantes. Apesar disso, não se desconhece as críticas doutrinárias tanto sobre os referidos conceitos quanto sobre a abrangência da lista de bens (ao não incluir, por exemplo, os nomes de empresas ou as cultivares⁶). Contudo, por não constituir escopo deste trabalho, será assumida como exaustiva a lista mencionada acima e não serão tecidas críticas aos conceitos legais existentes quando suficientes à delimitação satisfatória de cada figura.

Concatenando os elementos expostos no art. 8º da Lei nº 9.279/96 pode-se extrair que a invenção é tudo aquilo que é novo, fruto de uma atividade inventiva de algum indivíduo (não podendo, portanto, ser algo descoberto) e que tenha aplicação em um processo industrial (de modo que não pode ser puramente abstrato ou de aplicação meramente estética).

Por sua vez, modelo de utilidade é “o objeto de uso prático, ou parte deste, suscetível de aplicação industrial, que apresente nova forma ou disposição, envolvendo ato inventivo, que resulte em melhoria funcional no seu uso ou em sua fabricação” (art. 9º da Lei nº 9.279/96).

Desenho industrial pode ser entendido como “a forma plástica ornamental de um objeto ou o conjunto ornamental de linhas e cores que possa ser aplicado a um produto, proporcionando resultado visual novo e original na sua configuração externa e que possa servir de tipo de fabricação industrial.” (art. 95 da Lei nº 9.279/96). Em outras palavras, é uma inovação estética de um bem que já tem uso industrial. O desenho industrial não altera a função técnica do bem inovado, apenas lhe dá outra aparência.

⁶ MARCONDES, Rafael Marchetti. **A tributação pelo Imposto sobre a Renda dos royalties decorrentes do uso de marcas e de patentes**. 2011. Dissertação (Mestrado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2011, p. 24-26.

Marcas são “sinais distintivos visualmente perceptíveis, não compreendidos nas proibições legais” (art. 123 da Lei nº 9.279/96). A marca pode ser de produto/serviço, quando for usada para distinguir determinado produto/serviço de um outro que seja idêntico ou semelhante, mas de origem diversa. Pode também ser de certificação, quando tiver por objetivo atestar o cumprimento de certas normas técnicas (qualidade, natureza, material ou metodologia usados), ou coletiva, quando tiver a finalidade de identificar produtos ou serviços advindos de uma determinada entidade (estendendo ao produto ou serviço a credibilidade desta entidade).

Por fim, indicações geográficas podem ser de dois tipos: indicação de procedência ou a denominação de origem, conforme os artigos 176 a 178 da Lei nº 9.279/96.

A indicação de procedência qualifica o produto ou serviço oriundo de uma certa região geográfica que tenha se tornado centro de extração, produção ou fabricação de determinado produto ou prestação de determinado serviço.

A denominação de origem é mais restritiva que a indicação de procedência e qualifica uma região geográfica que designe um produto ou serviço cujas qualidades ou características se devam exclusiva ou essencialmente ao meio geográfico, incluídos fatores naturais e humanos.

2.2 Proteção e exploração dos bens da propriedade industrial

Diferente dos direitos autorais, os direitos da propriedade industrial necessitam de uma maior formalidade para que sejam dotados de proteção plena. O artigo 2º da Lei nº 9.279/96 permite a identificação dos dois principais instrumentos para tanto, a patente e o registro.

A aplicação de um ou outro dependerá do tipo de bem da propriedade industrial que se pretende tutelar e que foram abordados de forma resumida no tópico anterior. As invenções e os modelos de utilidade são objeto de patente, enquanto a marca, o desenho industrial e as indicações geográficas são objeto de registro⁷.

⁷ Apesar de não haver menção a registro das indicações geográficas no art. 2º da Lei 9.279/96, o parágrafo único do art. 182 reza que “o INPI estabelecerá as condições de registro das indicações geográficas”, de modo que se entende que também se sujeitam a registro esses bens da propriedade industrial.

Tanto a patente quando o registro são títulos outorgados pelo Estado que garantem ao seu detentor o uso de um bem (objeto da patente ou registro) por determinado tempo, impedindo que terceiros não autorizados o façam.

Há características que aproximam a patente do registro e outras que os afastam (como a extensão da novidade do bem tutelado para que sejam concedidos, mais mitigada quando se trata do registro). Para o escopo deste trabalho, interessa uma característica que lhes é comum, seu meio de exploração.

O proprietário da patente ou do registro poderá explorar o bem tutelado (seja invenção, marca etc.) por si mesmo. Também pode permitir que um terceiro explore esse referido bem, por meio de um contrato de licença (mantendo a propriedade sobre o bem, mas dispondo de seu uso, podendo inclusive explorá-lo concomitantemente). Por fim, pode transferir seu direito para um terceiro, que tomará as vezes do detentor, o que se faz por meio de contrato de cessão.

O contrato de cessão tem o efeito de mudar o titular da patente ou registro. Se for oneroso, terá a natureza jurídica de um contrato de compra e venda; se for gratuito terá a natureza de uma doação.

Não há rigidez quanto à abrangência do contrato de cessão, pode conter algum tipo de limitação (quanto ao conteúdo da patente ou registro ou ao território no qual podem ser explorados), quando será parcial. ou não ter quaisquer ressalvas, quando será total.

No contrato de licença, por sua vez, o detentor continua como proprietário da patente/registo, somente cedendo o uso do bem por certo tempo. Por conta destas características, o contrato terá natureza jurídica de locação (se oneroso) ou comodato (se gratuito).

Da mesma forma que a cessão, as partes são livres para estabelecer limitações no contrato, tornando a licença parcial ou total.

Os efeitos destas explorações são diversos. Enquanto os contratos de cessão normalmente geram ganho de capital tributável⁸, a remuneração paga em decorrência da licença de uso é conhecida como *royalty*.

⁸ XAVIER, Alberto. **Direito tributário internacional do Brasil**. 8. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2015. p. 728.

3 ROYALTIES

No *Cambridge Dictionary*, o primeiro significado atribuído à palavra *royalty*, como substantivo, se refere às “pessoas que pertencem à família do rei e da rainha”⁹ - a realeza -, e não aos pagamentos feitos aos detentores de determinados direitos imateriais, o que está descrito logo depois.

Apesar de parecer distante, essa correlação tem origem história. Inicialmente, a palavra *royalty*, além de também se referir à família real, designava os pagamentos exigidos por um rei ou soberano pela concessão do privilégio de exercer uma atividade lucrativa¹⁰.

Apesar da existência de uma tradução de *royalty* para o português (a palavra “regalia”, definida como um direito intrínseco do rei ou um privilégio ou vantagem concedido a alguém¹¹, o que ajuda a ligar sua origem ao seu significado atual), o termo inglês acabou sendo consagrado e mais difundido.

O artigo 22 da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964, cuida de estabelecer um conceito de *royalty* para o ordenamento jurídico brasileiro. Segundo tal dispositivo, *royalties* serão os rendimentos de qualquer espécie decorrentes do uso, fruição e exploração de direitos, como: (i) direito de colher ou extrair recursos vegetais, inclusive florestais; (ii) direito de pesquisar e extrair recursos minerais, (iii) uso ou exploração de invenções, processos e fórmulas de fabricação e de marcas de indústria e comércio, e (iv) exploração de direitos autorais, salvo quando percebidos pelo autor ou criador do bem ou obra.

Este conceito foi reproduzido integralmente pelo artigo 17, §1º, inciso I, da Instrução Normativa da Receita Federal do Brasil nº 1.455, de 6 de março de 2014.

O conceito legal, complexo apesar de preciso, é simplificado por Alberto Xavier da seguinte maneira: “à luz do direito interno, o *royalty*, é uma categoria de rendimentos que representa a remuneração pelo uso, fruição ou exploração de determinados direitos, diferenciando-se assim dos alugueis, que representam a

⁹ CAMBRIDGE DICTIONARY. **Dicionário Inglês**. Cambridge: Cambridge University Press, 2021, s.v. *royalty*. Disponível em: <https://dictionary.cambridge.org/pt/dicionario/ingles/>. Acesso em: 27 mar. 2021.

¹⁰ MARCONDES, Rafael Marchetti. **A tributação pelo Imposto sobre a Renda dos royalties decorrentes do uso de marcas e de patentes**. 2011. Dissertação (Mestrado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2011, p. 74.

¹¹ MICHAELIS. **Dicionário Brasileiro da Língua Portuguesa**. São Paulo: UOL, 2021, s.v. *regalia*. Disponível em: <https://michaelis.uol.com.br/moderno-portugues/busca/portugues-brasileiro/regalia/>. Acesso em: 27 mar. 2021.

retribuição do capital aplicado em bens corpóreos, e dos juros, que exprimem a contrapartida do capital financeiro”¹², sendo que a definição posta pelo artigo 22 da Lei nº 4.506/64 abrange “os royalties minerais e vegetais, os royalties industriais e os royalties intelectuais”¹³.

Essa conceituação é diferente da utilizada em âmbito internacional, notadamente na Convenção Modelo da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) e nos acordos para evitar a dupla tributação firmados pelo Brasil com diversos países.

Assim está escrito o parágrafo segundo do artigo 12 da Convenção Modelo da OCDE:

[...] o termo royalties como usado neste Artigo significa pagamentos de qualquer tipo recebidos como contraprestação pelo uso de, ou pelo direito de usar, qualquer direito de autor de obras literárias, artísticas ou científicas, incluindo obras cinematográficas, patentes, marcas, desenhos ou modelos, planos, fórmulas secretas ou processo, ou pela informação relativa à experiência industrial, comercial ou científica. (tradução livre)¹⁴

A atual redação do dispositivo é ligeiramente diferente da redação em suas primeiras versões e da adotada pelos acordos para evitar a dupla tributação firmados pelo Brasil, que incluem no conceito de *royalty* as remunerações decorrentes do uso ou concessão de uso de equipamentos industriais, comerciais ou científicos.

A comparação entre os conceitos fica mais fácil se utilizada a simplificação proposta por Alberto Xavier mencionada acima. Enquanto, na ótica do direito nacional, *royalties* são os intelectuais, industriais, minerais e vegetais, o conceito internacional abrange os *royalties* (i) intelectuais, (ii) industriais, (iii) decorrentes do uso ou concessão de uso de equipamentos industriais, comerciais ou científicos (para os acordos para evitar a dupla tributação firmados pelo Brasil, mas não para a

¹² XAVIER, Alberto. **Direito tributário internacional do Brasil**. 8. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 727.

¹³ *Ibid.*, p. 728.

¹⁴ “2. The term ‘royalties’ as used in this Article means payments of any kind received as a consideration for the use of, or the right to use, any copyright of literary, artistic or scientific work including cinematograph films, any patent, trade mark, design or model, plan, secret formula or process, or for information concerning industrial, commercial or scientific experience”. Convenção Modelo da OCDE (OECD. Organisation for Economic Co-operation and Development. **Model Tax Convention on Income and on Capital**: Condensed Version 2017. Paris: OECD, 21 Nov. 2017). OECD. Organisation for Economic Co-operation and Development. **Model Tax Convention on Income and on Capital**: Condensed Version 2017. Paris: OECD, 21 Nov. 2017. Disponível em: https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-full-version_9a5b369e-en. Acesso em: 27 mar. 2021.

atual redação da Convenção Modelo da OCDE) e (iv) decorrentes da informação relativa à experiência industrial, comercial ou científica.

As diferenças ficam explícitas. O conceito brasileiro não abrange os *royalties* decorrentes da informação relativa à experiência industrial, comercial ou científica (o dito *know-how*¹⁵) e tampouco os decorrentes do uso ou concessão de uso de equipamentos industriais, comerciais ou científicos (que seriam enquadrados como locação).

Por sua vez, o conceito internacional não considera como *royalty* a remuneração decorrente dos direitos de colher ou extrair recursos vegetais/florestais ou de pesquisar e extrair recursos minerais. Tais rendimentos são enquadráveis no artigo 6º da Convenção Modelo e dos acordos internacionais, referente ao lucro imobiliário.

Outra diferença interessante é que o conceito internacional só considera como *royalty* a remuneração que obedece ao limite *arm's length*¹⁶ (que seria contratada entre partes independentes, de modo bastante simplificado)¹⁷. O parágrafo 4º do artigo 12 da Convenção Modelo deixa claro que o excesso (aquilo que excede os *royalties* que seriam acordados caso o pagador e o beneficiário não tivessem um relacionamento especial) será tributável de acordo com as leis de cada país, tendo em conta as outras disposições da Convenção.

Destas diferenças, o ponto que merece maior destaque é existência de *royalties* decorrentes de contratos de *know-how* no conceito internacional. Este fato torna necessário definir contratos de *know-how* e separá-los de contratos de

¹⁵ *Know-how* é uma expressão em inglês cuja tradução livre pode ser “saber como”. Paulo César Teixeira Duarte Filho explica que a definição de *know-how* pode ser “a prestação de informações correspondentes à experiência adquirida no setor industrial, comercial ou científico, ou seja, toda a informação técnica não divulgada, suscetível ou não de ser patenteada, que seja necessária para a produção industrial, diretamente e sob as mesmas condições” (DUARTE FILHO, Paulo Cesar Teixeira. Os royalties nos acordos brasileiros para evitar a dupla tributação. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; BIANCO, João Francisco (Coords.); CASTRO, Leonardo Freitas de Moraes e; DUARTE FILHO, Paulo César Teixeira (orgs.). **Estudos de Direito Tributário em Homenagem ao Prof. Gerd Willi Rothmann**. São Paulo: Quartier Latin, 2016, p. 327).

¹⁶ *Arm's length* é uma expressão em inglês cuja tradução livre pode ser “a um braço de distância” e exprime fundamentalmente a noção de que os negócios sob esta orientação devem se dar nas condições em que se dariam caso as partes fossem independentes, mesmo que não o sejam. Nesse sentido Luís Eduardo Schoueri, ao afirmar que o conteúdo do padrão *arm's length* pode ser sintetizado “em tratar os membros de um grupo multinacional como se eles atuassem como entidades separadas, não como partes inseparáveis de um negócio único” (SCHOUERI, Luís Eduardo. **Preços de transferência no direito tributário brasileiro**. 3. ed. rev. e atual. São Paulo: Dialética, 2013, p. 37).

¹⁷ GATTAZ, Luciana de Godoy Penteadó. O conceito de “royalties” e os acordos internacionais contra a bitributação. **Revista de direito tributário internacional**, n. 17. p. 107-124, 2012, p. 116.

prestação de serviço em geral, pois enquanto a remuneração dos primeiros, na qualidade de *royalties*, se sujeita à incidência de imposto de renda retido na fonte no Estado do pagador, a remuneração dos segundos só é tributável pelo Estado de residência do beneficiário¹⁸.

A distinção entre os referidos contratos é feita de forma didática por Luciana Gattaz, que se baseia no objeto do contrato:

Assim, o contrato de know-how tem por objeto a transmissão, seja de forma temporária ou definitiva, de informações preexistentes e secretas, sendo que o adquirente as utilizará por conta própria, sem a intervenção ou garantia de resultado do transmitente. Em outras palavras, há tão somente a transferência da tecnologia. Por outro lado, o contrato de prestação de serviços tem por objeto a execução de um serviço que envolve tecnologia. Há, pois, a mera aplicação de tecnologia, e não sua transferência. Caso exemplificativo é o de empresa contratada para preparar um programa informático para determinada instituição financeira. Nessa hipótese, a instituição financeira não visa adquirir o conhecimento técnico para que ela mesma possa elaborar o programa, e sim que tal programa seja simplesmente preparado para seu uso¹⁹.

A definição acima, inspirada em Alberto Xavier, merece como arremate uma síntese feita por este: “no contrato de know-how, transfere-se tecnologia; no contrato de prestação de serviços, aplica-se a tecnologia”²⁰.

Outra diferença é citada por ambos: o contrato de *know-how* seria remunerado pelo faturamento e produção da tecnologia transferida (isto é, por seu desempenho), enquanto a remuneração do contrato de prestação de serviços seria fixada de acordo com o esforço dispendido no trabalho, como o número de horas gastas, por exemplo. Contudo, esta diferença na verdade parece decorrer da primeira, que é o objeto do contrato, razão pela qual é mais relevante.

Também não se confunde o contrato de prestação de serviços com o contrato de assistência técnica ou de serviços técnicos, que são considerados como *royalties* por diversos protocolos das convenções assinadas pelo Brasil (o que, portanto, sujeita os rendimentos à incidência de imposto de renda retido na fonte no Estado do pagador).

¹⁸ Exceto caso o beneficiário de um país exerça sua atividade no outro por meio de um estabelecimento permanente, conforme o artigo 7º da Convenção Modelo da OCDE (OECD. Organisation for Economic Co-operation and Development. **Model Tax Convention on Income and on Capital**: Condensed Version 2017. Paris: OECD, 21 Nov. 2017).

¹⁹ GATTAZ, Luciana de Godoy Penteado. O conceito de "royalties" e os acordos internacionais contra a bitributação. **Revista de direito tributário internacional**, n. 17. p. 107-124, 2012, p. 117.

²⁰ XAVIER, Alberto. **Direito tributário internacional do Brasil**. 8. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 732.

No contrato de prestação de serviços, a prestação é o objeto principal do contrato e é autônoma, dissociada de outro elemento. O contrato de assistência técnica/serviços técnicos presume uma transferência de tecnologia, para a qual se firma secundariamente uma obrigação complementar/instrumental de assistência²¹. É o *show-how* do contrato de *know-how*²².

Feitas essas considerações sobre os *royalties* em si, passa-se a tratar de aspectos tributários a eles relacionados.

²¹ Não se desconhece a existência de controvérsias envolvendo a caracterização de prestações de serviço como assistência técnica e serviços técnicos, especialmente no que se refere à necessidade de vinculação a uma transferência de tecnologia, face ao conceito de assistência técnica e serviços técnicos pretendido pelas autoridades fiscais e que está no art. 17, §1º, II, da IN 1.455/2015. Contudo, para o objetivo deste trabalho, basta que seja estudada uma noção geral do conceito de *royalty*, especialmente no direito interno, de modo que não nos aprofundaremos nesta discussão.

²² XAVIER, Alberto. **Direito tributário internacional do Brasil**. 8. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 669.

4 A HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA E O CRITÉRIO MATERIAL DO IMPOSTO SOBRE A RENDA

A Constituição Federal delimita a competência tributária da União, dos Estados e dos Municípios. Dentre os impostos que ficaram à cargo da União, o art. 153 prevê o imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza.

O imposto sobre a renda, como os demais tributos, decorre de uma relação jurídica entre o Estado e o contribuinte. Esta relação é a consequência que surge em função da concretização de uma hipótese, à qual a doutrina convencionou chamar hipótese de incidência tributária.

Em termos simples, a hipótese de incidência tributária é a descrição de uma situação hipotética que, caso ocorrida, gerará como consequência uma relação jurídica entre Estado e contribuinte²³. Quando esta hipótese se materializa, por meio de um fato da vida, temos o que se chama de fato jurídico tributário ou fato imponible. A hipótese é uma forma, na qual se encaixa perfeitamente o fato jurídico tributário.

Se a hipótese de incidência descreve uma situação hipotética que pode gerar tributação, é necessário que ela contenha elementos que descrevam a tal situação de forma precisa. Mais do que simplesmente dizer qual a situação em si, é necessário descrever o momento a partir do qual este fato se considera como ocorrido e dentro de qual espaço territorial a sua ocorrência gera efetivamente a obrigação.

Portanto, a hipótese de incidência pode ser analisada sob a ótica de três critérios: o temporal, o espacial e o material. Este último é seu verdadeiro núcleo, enquanto os dois primeiros apenas delimitam sua ocorrência no tempo e no espaço (apesar de serem estritamente necessários para que se possa chegar à definição completa).

Usualmente se diz que o critério material é composto de um verbo e seu complemento, descrevendo a situação apta a gerar tributação caso materializada²⁴. Partindo desta premissa, observe-se a descrição do fato gerador (aqui entendido como “hipótese de incidência”) do imposto de renda pelo caput e incisos do art. 43 do Código Tributário Nacional (CTN):

²³ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 13. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2000, p. 242.

²⁴ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2018, p. 537.

Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

A partir da regra descrita acima, pode-se extrair que o critério material do imposto de renda seria “adquirir a disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou proventos de qualquer natureza” ou, com alguma simplificação, “auferir renda ou proventos de qualquer natureza”.

Cabe aqui notar que o legislador se preocupou em detalhar que não basta a existência da renda para que se tenha uma obrigação, devendo haver disponibilidade. Essa disponibilidade pode ser verificada como um ingresso financeiro (disponibilidade econômica), mas pode ser apenas jurídica.

Com relação ao dito ingresso financeiro, vale lembrar o ensinamento de Luciano Amaro de que recebimento de dinheiro em caixa não significa necessariamente renda disponível. Quem recebe uma quantia em dinheiro por decorrência de um empréstimo não auferir renda porque não tem de fato esse dinheiro, apenas o tem em sua posse²⁵.

Sobre esse ponto, Schoueri e Quiroga mencionam que o legislador na verdade dispensou a diferenciação entre disponibilidade econômica e jurídica: havendo uma das duas, caberá tributação, evitando discutir se é necessário haver ingresso efetivo de recursos ou se deve ser investigada a licitude da atividade que gerou a renda²⁶. Apesar de não haver esclarecimento nem no CTN de quando a renda ou provendo estará disponível, podemos de forma simplificada dizer que isso se verificará quando o indivíduo tiver o direito incontestável ao ingresso²⁷.

Vale um pouco mais de profundidade para definir o que seria “renda ou proventos de qualquer natureza”.

²⁵ AMARO, Luciano. Imposto de renda: regime jurídico. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; NASCIMENTO, Carlos Valder do; MARTINS, Rogério Gandra da Silva (Coords.). **Tratado de direito tributário**. v. 1. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 388-400, p. 391-392.

²⁶ SCHOUERI, Luís Eduardo; MOSQUERA, Roberto Quiroga. **Manual da tributação direta da renda**. São Paulo: IBDT, 2020, p. 14.

²⁷ *Ibid.*, p. 16.

Não há na Constituição uma definição clara desta expressão²⁸. Contudo, isso não significa que o legislador infraconstitucional poderia instituir o imposto de renda sobre qualquer base. Se a Constituição não detalhou o que seria renda ou provento de qualquer natureza, deve ser admitido que ao menos lhes conferiu limite semântico; cogitar o contrário seria o mesmo que admitir que a existência dos termos é irrelevante.

O limite semântico conferido pela Constituição poderia ser a existência de uma riqueza nova²⁹, em contraste com a inexistência ou diminuição da riqueza, pois nestes fatos não haveria capacidade contributiva.

Além disso, deve ser destacado que na época de promulgação da atual Constituição já existia no ordenamento jurídico brasileiro o Código Tributário Nacional, publicado em 27 de outubro de 1966, e o seu já citado artigo 43 já continha uma definição tanto de renda quanto de proventos de qualquer natureza:

Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:
I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;
II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

É certo que nem tudo que estava à época previsto no Código Tributário Nacional pode ser automaticamente validado só porque não foi revogado expressamente; o próprio art. 34, §5º, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias esclarece que a legislação anterior será aplicável naquilo que não for incompatível com o novo sistema tributário nacional e com as leis que forem necessárias para aplicá-lo.

Contudo, há de se convir: o Código Tributário Nacional à época determinava que o fato gerador do imposto sobre a renda era a aquisição de renda ou de proventos sobre qualquer natureza e apresentava definições para ambos. A nova Constituição, ao definir a competência tributária dos entes federativos, repetiu o imposto sobre a “renda e proventos de qualquer natureza”. Não havendo

²⁸ Não se quer dizer, com essa afirmação, que Constituição Federal carece de elementos que permitam delimitar o que seria “renda e proventos de qualquer natureza”, nem adentrar na discussão se há um conceito ou um tipo constitucional de renda. Para o resultado final deste trabalho, essa discussão não parece ser relevante na medida em que a lei complementar cuidou de definir renda e proventos de qualquer natureza como acréscimo patrimonial.

²⁹ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. **Fundamentos do imposto de renda**. São Paulo: IBDT, 2020, p. 206.

incompatibilidade entre este conceito e outros preceitos constitucionais (e não parece haver), é claro que a intenção do constituinte foi adotar o conceito preexistente.

Mais do que não haver incompatibilidade, esta conclusão parece coerente com outros dispositivos, como o art. 146, III, a, da Constituição: foi outorgado às leis complementares o estabelecimento de normas gerais para dispor sobre a definição de fatos geradores, bases de cálculos e contribuintes dos impostos discriminados no texto constitucional, *status* conferido ao CTN (que formalmente é lei ordinária).

Antes de adentrar na delimitação proposta pelo art. 43 do CTN, cabe mencionar as duas teorias sobre a definição de renda que merecem maior destaque: teoria da renda-produto e teoria da renda-acrécimo.

Para a primeira, a renda pode ser entendida como o produto do capital, do trabalho ou da combinação dos dois, sendo nuclear a ideia de que a renda é o fruto periódico de uma fonte permanente. Para a segunda, a renda seria a diferença positiva entre um mesmo patrimônio (a ser entendido como o conjunto de todas as relações jurídicas dotadas de valor econômico de uma pessoa³⁰) observado em dois momentos diferentes.

Nenhuma das teorias se sustenta isoladamente. Ao adotar puramente a teoria da renda-produto, como explicar a renda de um indivíduo que ganhou na loteria? Não houve, nesse caso, nenhuma fonte permanente que gerasse o rendimento. Quiroga e Schoueri ainda mencionam que essa teoria não abrangeria a renda proveniente da alienação da própria fonte (o ganho de capital da venda de um imóvel, por exemplo), apesar de não parecer incorreto entender que o tal rendimento é um produto da fonte que antes gerou renda contínua (um aluguel)³¹.

Por outro lado, a teoria da renda-acrécimo não explica a renda obtida e gasta por um indivíduo entre os dois momentos em que se verifica o patrimônio para compará-lo e checar se houve acréscimo.

Essas falhas individuais talvez expliquem a opção legislativa contida no art. 43 do CTN. A conceituação de renda como “o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos” e de proventos de qualquer natureza como “os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior” leva às seguintes conclusões:

³⁰ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. **Fundamentos do imposto de renda**. São Paulo: IBDT, 2020, p. 82.

³¹ SCHOUERI, Luís Eduardo; MOSQUERA, Roberto Quiroga. **Manual da tributação direta da renda**. São Paulo: IBDT, 2020, p. 14.

(i) O imposto sobre a renda vai incidir sobre acréscimos patrimoniais, gênero do qual renda e proventos de qualquer natureza são espécies. Como proventos de qualquer natureza são acréscimos patrimoniais não compreendidos no produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, o legislador deixa claro que estes também são acréscimos patrimoniais em sua ótica, escancarando qual o alvo da tributação, e

(ii) Qualquer espécie de acréscimo patrimonial vai ser tributável pelo imposto de renda. Isso porque a definição é por exclusão: o acréscimo patrimonial que não for classificável como “renda” vai automaticamente ser abarcado pelo conceito de “proventos de qualquer natureza”. Portanto, a definição não se filia nem à teoria da renda-produto e nem à teoria da renda-acréscimo, evitando que os pontos cegos de cada uma prejudiquem a arrecadação tributária federal.

Portanto, o que se verifica ao final sob ótica constitucional é que o imposto de renda deve incidir sobre a obtenção de uma riqueza nova, sendo tal preceito respeitado na legislação complementar ao se definir como hipótese de incidência a obtenção de acréscimo patrimonial.

5 O CONSEQUENTE TRIBUTÁRIO E A BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO SOBRE A RENDA

Foi mencionado acima que os tributos decorrem de uma relação jurídica entre o Estado e o contribuinte e que tal relação é a consequência que surge em função da concretização de uma hipótese. Se de um lado a hipótese pode ser estudada por meio dos seus critérios, o mesmo pode ser feito com a consequência.

O consequente da regra matriz de incidência tributária pode ser estudado por meio do critério pessoal (avaliando os sujeitos ativo e passivo da relação tributária) e do critério quantitativo (avaliando a base de cálculo e a alíquota do tributo), por meio do qual se calcula o tributo devido.

A base de cálculo de um tributo guarda íntima relação com sua hipótese de incidência. Se a hipótese de incidência do imposto de renda é “auferir renda ou proventos de qualquer natureza”, parece lógico assumir que a base de cálculo do tributo seja renda ou proventos de qualquer natureza.

Não que a base de cálculo seja necessariamente correspondente à hipótese de incidência. Se fosse dessa forma, não seria necessário que a lei complementar definisse tanto os fatos geradores quanto as bases de cálculo dos tributos, tornando a redação do art. 146, III, a, da Constituição repetitiva.

Pode-se exemplificar com o IPI: quando o art. 46 do CTN define que o imposto tem como fato gerador (hipótese de incidência) o desembaraço aduaneiro dos produtos industrializados, sua saída dos estabelecimentos ou a sua arrematação, não fica claro exatamente qual a base de cálculo. Contudo, é certo que ela não pode ser totalmente desvinculada da operação relativa ao produto industrializado, pois se desviaria dos preceitos estabelecidos pela Constituição (sendo, portanto, inconstitucional³²).

No caso do imposto de renda, como visto, a hipótese de incidência parece deixar claro qual seria a base de cálculo, mas isso não torna desnecessário avaliar o que dispôs o próprio CTN sobre o assunto em seu art.44: “A base de cálculo do imposto é o montante, real, arbitrado ou presumido, da renda ou dos proventos tributáveis”.

³² COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário**: constituição e código tributário nacional. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 212.

Portanto, a lei complementar definiu a base de cálculo como aquilo que decorre da própria hipótese de incidência (renda e proventos de qualquer natureza), estabelecendo três métodos para sua identificação. Estes métodos não foram definidos na lei complementar, mas sim em outros textos legais.

Antes de detalhar cada um, cabe uma observação: o fato de a lei complementar admitir a existência de uma renda presumida e mesmo uma arbitrada não significa que o legislador ordinário passou a ter uma carta branca para definir como renda aquilo que bem entender. A noção de acréscimo patrimonial ainda deve servir como norte do qual não se pode desviar³³, razão pela qual o contribuinte sempre deve poder optar pela tributação do montante real da renda quando este puder ser apurado³⁴.

5.1 Montante arbitrado da renda e dos proventos tributáveis

Justamente por ser direito do contribuinte optar pela apuração do real montante da renda sempre que possível, a possibilidade de arbitramento é reservada aos casos em que seja inviável a apuração da renda ou proventos ditos “reais”.

O CTN contém um artigo que trata de forma genérica sobre a possibilidade de arbitramento:

Art. 148. Quando o cálculo do tributo tenha por base, ou tome em consideração, o valor ou o preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, a autoridade lançadora, mediante processo regular, arbitrará aquele valor ou preço, sempre que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado, ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial.

A leitura do dispositivo deixa clara a ideia enunciada acima: a autoridade fiscal terá o poder-dever³⁵ de arbitrar o valor ou preço que seja base do cálculo do tributo em questão sempre que não for possível obter o seu montante real – e isso ocorre quando o contribuinte for omissos nas declarações ou esclarecimentos que

³³ ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Imposto de renda das empresas**. 13. ed. São Paulo: Atlas, 2018, p. 661.

³⁴ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. **Fundamentos do imposto de renda**. São Paulo: IBDT, 2020, p. 529-530.

³⁵ Em função do escopo do trabalho, não será abordada a possibilidade de o contribuinte optar pelo lucro arbitrado.

deveria prestar ou quando referidas declarações esclarecimentos ou mesmo os documentos apresentados não mereçam fé.

Especificamente com relação ao imposto de renda, o artigo 603 do Decreto nº 9.580/18 consolida as hipóteses em que ocorrerá o arbitramento do lucro:

Art. 603. O imposto sobre a renda, devido trimestralmente, no decorrer do ano-calendário, será determinado com base nos critérios do lucro arbitrado, quando (Lei nº 8.981, de 1995, art. 47; e Lei nº 9.430, de 1996, art. 1º):

I - o contribuinte, obrigado à tributação com base no lucro real, não mantiver escrituração na forma das leis comerciais e fiscais ou deixar de elaborar as demonstrações financeiras exigidas pela legislação fiscal;

II - o contribuinte não escriturar ou deixar de apresentar à autoridade tributária os livros ou os registros auxiliares de que trata o § 2º do art. 8º do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977;

III - a escrituração a que o contribuinte estiver obrigado revelar evidentes indícios de fraudes ou contiver vícios, erros ou deficiências que a tornem imprestável para:

a) identificar a efetiva movimentação financeira, inclusive bancária; ou

b) determinar o lucro real;

IV - o contribuinte deixar de apresentar à autoridade tributária os livros e os documentos da escrituração comercial e fiscal, ou o livro-caixa, na hipótese prevista no parágrafo único do art. 600;

V - o contribuinte optar indevidamente pela tributação com base no lucro presumido;

VI - o comissário ou o representante da pessoa jurídica estrangeira deixar de escriturar e apurar o lucro da sua atividade separadamente do lucro do comitente residente ou domiciliado no exterior, observado o disposto no art. 468; e

VII - o contribuinte não manter, em boa ordem e de acordo com as normas contábeis recomendadas, livro-razão ou fichas utilizados para resumir e totalizar, por conta ou subconta, os lançamentos efetuados no livro diário.

Ao se analisar as alternativas uma a uma, é visível que seguem o preceito geral enunciado pelo art. 148 do CTN: omissão do contribuinte (incisos I, II, IV, VI e VII) ou quando as declarações apresentadas não merecerem fé (incisos III e V³⁶).

Sem pretensão de esgotar o tema, mas apenas resumir a mecânica de apuração do lucro arbitrado, dois serão os caminhos possíveis para tanto.

Se a receita bruta for conhecida, o lucro será determinado por meio da aplicação dos mesmos percentuais aplicáveis ao lucro presumido, acrescidos de 20%, além dos ganhos de capital, rendimentos e ganhos líquidos auferidos em

³⁶ Cabe aqui uma ressalva: o inciso V trata da hipótese em que o contribuinte declarou erroneamente sua opção pelo lucro presumido, implicitamente dito que neste caso estaria inicialmente obrigado ao lucro real. Acreditamos possível dizer que seria caso em que a declaração não merece fé, já que é feita em desobediência à legislação vigente.

aplicações financeiras, as demais receitas e os resultados positivos decorrentes de receitas não abrangidas na receita bruta³⁷.

Por outro lado, quando não for conhecida a receita bruta, o lucro será determinado com a aplicação de coeficientes determinados pela lei sobre outras bases, como o lucro real do último período em que a escrituração do contribuinte cumpriu os requisitos legais, a soma de contas de ativo existente no último balanço conhecido, o valor do patrimônio líquido constante do último balanço patrimonial conhecido, dentre outros³⁸.

5.2 Montante presumido da renda e dos proventos tributáveis

A presunção da renda ou dos proventos de qualquer natureza, diferentemente do arbitramento, parte do pressuposto de que há elementos suficientes para a apuração do montante real. Contudo, o contribuinte deixa de fazê-lo, por ser uma opção que lhe foi outorgada pelo legislador, obedecidos os requisitos aplicáveis a cada situação.

O exemplo óbvio quando se fala de base presumida da renda ou proventos de qualquer natureza é a apuração do lucro presumido, aplicável para determinadas pessoas jurídicas.

De modo simplificado, a mecânica do lucro presumido parte da receita bruta, da qual são deduzidas as devoluções, vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos. Sobre essa base são aplicados determinados percentuais definidos pela lei, de acordo com as atividades que originam tais receitas:

(i) 32% para as atividades de prestação de serviços em geral; intermediação de negócios, administração, locação ou cessão de bens, imóveis, móveis e direitos de qualquer natureza; e prestação de serviços de construção, recuperação, reforma, ampliação ou melhoramento de infraestrutura vinculados a contrato de concessão de serviço público;

(ii) 16% para a atividade de prestação de serviço de transporte, exceto o de carga;

³⁷ Conforme o art. 27 da Lei 9.430/96 e o artigo 16 da Lei 9.249/95. Há algumas exceções a esta regra, que não serão abordadas neste trabalho em função do seu escopo, como o percentual aplicável a instituições financeiras.

³⁸ Conforme o art. 51 da Lei 8.981/95.

(iii) 1,6% para atividade de revenda para consumo de combustível derivado de petróleo, álcool etílico carburante e gás natural; e

(iv) 8% para as demais atividades³⁹.

A aplicação dos percentuais de presunção é o primeiro passo para se chegar à base tributável. Ao invés de se confrontar de fato receitas e gastos, procedimento custoso tanto de implementar quanto de fiscalizar, a ideia é simplificar e presumir que cada atividade acima tenha em média a margem de lucro sobre a receita que lhe foi atribuída pela lei (motivo pelo qual o lucro é presumido).

Após a aplicação dos percentuais acima sobre a receita bruta com os descontos determinados pela legislação, devem ser somados os ganhos de capital, os rendimentos e ganhos líquidos auferidos em aplicações financeiras, as demais receitas e os resultados positivos decorrentes de receitas não abrangidas pela receita bruta, alcançando-se aí a base tributável⁴⁰.

Como adiantado, não é todo contribuinte que pode optar pela apuração do resultado tributável pelo imposto de renda com base no lucro presumido. É necessário que não esteja obrigado ao lucro real.

A legislação prevê diversas hipóteses de obrigatoriedade pelo lucro real, dentre as quais vale destacar as seguintes: (i) auferimento de receita total superior a R\$ 78.000.000,00 no ano-calendário anterior (ou R\$ 6.500.000,00 por mês, quando o número de meses de atividade tiver sido menor do que doze); (ii) exercício de atividades típicas de instituições financeiras; e (iii) auferimento de lucros, rendimentos ou ganhos de capital oriundos do exterior⁴¹.

A leitura do art. 44 do CNT, que prevê como base de cálculo do imposto sobre a renda um montante presumido da renda ou dos proventos tributáveis, intuitivamente leva à associação com o lucro presumido (como dito, aplicável a certas pessoas jurídicas). Contudo, há outras metodologias que também levam à apuração de um montante presumido da renda.

Pode-se citar como exemplo a opção pelo desconto simplificado na declaração de ajuste anual de imposto de renda das pessoas físicas. Nessa hipótese, o contribuinte substitui as deduções admitidas na legislação tributária

³⁹ Conforme o artigo 15 da Lei 9.249/95, com simplificações para que a abordagem seja mais didática.

⁴⁰ Conforme o artigo 25 da Lei 9.430/96

⁴¹ Conforme o artigo 14 da Lei 9.718/98.

(como despesas com médicos, educação etc.) por uma dedução de 20% do valor de seus rendimentos tributáveis, atualmente limitada a R\$ 16.754,34⁴².

Outro exemplo, ainda para pessoas físicas, é a possibilidade de aplicação do percentual de 20% sobre a receita bruta da atividade rural para se chegar ao lucro tributável desta atividade⁴³.

Qualquer que seja forma de aplicação da presunção do montante arbitrado da renda e proventos de qualquer natureza, é imprescindível que seja sempre uma opção, e não uma obrigatoriedade. Ricardo Mariz de Oliveira ressalta que a validade da base de cálculo presumida é sua própria facultatividade: uma lei que eventualmente impusesse o cálculo do montante presumido poderia acabar por estabelecer uma base de cálculo obrigatória que excederia o montante real do imposto, que seria então confiscatório⁴⁴.

Em outras palavras, o imposto nesse caso poderia incidir sobre base maior do que o acréscimo patrimonial em si, violando tanto o limite semântico conferido pela Constituição à expressão “renda e proventos de qualquer natureza” quanto a base de cálculo definida pelo art. 43 do CTN (que, nunca é demais lembrar, é resumidamente o acréscimo patrimonial), além de não obedecer à capacidade contributiva.

Para o fisco, o montante presumido representa uma simplificação: por ser essencialmente uma aplicação de percentuais sobre a receita bruta nos casos analisados, esta metodologia de apuração é mais fácil de fiscalizar.

Por outro lado, para o contribuinte pode também representar um benefício (tanto pela facilidade de apuração, dispensando o aparato necessário para controlar e apurar o lucro real, quanto pela eventual diminuição da carga tributária em si). Caso não represente nenhuma vantagem ou caso a vantagem não seja expressiva, a tendência é que o contribuinte simplesmente opte pela apuração do montante real da renda.

5.3 Montante real da renda e dos proventos tributáveis

O montante real da renda e dos proventos tributáveis é, como já dito anteriormente, o método por excelência para se apurar a base de cálculo do imposto

⁴² Conforme o artigo 10, IX, da Lei nº 9.250/95.

⁴³ Conforme o artigo 5º da Lei 8.023/90.

⁴⁴ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. **Fundamentos do imposto de renda**. São Paulo: IBDT, 2020, p. 532.

sobre a renda. A princípio, nele se somam todos os fatores positivos e negativos que influenciam o patrimônio no período base e se chega ao acréscimo patrimonial obtido e, portanto, tributável.

Contudo, uma ressalva deve ser feita de antemão: em nenhuma das métricas estabelecidas pela legislação para apuração do montante real da renda é possível falar que efetivamente se chega nesse montante ideal, há sempre alguma distorção.

Essa impossibilidade ocorre por fatores diversos: ora por adoção legítima da praticabilidade, na qual o objetivo é inatingível em função de impossibilidade prática e é necessário estabelecer premissas (exemplo dado por Mariz de Oliveira é apuração do montante real da renda para pessoas físicas, que não são obrigadas a manter escrita contábil obrigatória e nem seria possível exigi-la na prática⁴⁵); ora por excessos das autoridades fiscais ou mesmo do legislador, quando impõem limites tão restritivos à dedutibilidade de certos gastos que verdadeiramente violam o conceito de renda e proventos de qualquer natureza.

Feita essa ressalva, cabe iniciar a análise do lucro real, que intuitivamente vem à mente quando se fala na noção de “montante real da renda”.

O Decreto Lei nº 1.598/77 contém uma definição de lucro real e seus componentes, espalhada em diversos artigos. O seu artigo 6º define o lucro real como sendo “o lucro líquido do exercício ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação tributária.”

Em sequência, o parágrafo primeiro do art. 6º informa que “o lucro líquido do exercício é a soma algébrica de lucro operacional (art. 11), dos resultados não operacionais, do saldo da conta de correção monetária (art. 51) e das participações, e deverá ser determinado com observância dos preceitos da lei comercial”.

O caput do artigo 11 define lucro operacional como sendo “o resultado das atividades, principais ou acessórias, que constituam objeto da pessoa jurídica”.

Os resultados não operacionais, não referenciados no art. 6º, estão descritos na Seção III do Capítulo II do referido Decreto-Lei, referente ao lucro real. Atualmente, abrangem essencialmente os ganhos e perdas de capital, que são os resultados na alienação, na liquidação ou na baixa (por perecimento, extinção, desgaste, obsolescência ou exaustão) de bens do ativo não circulante classificados como investimentos, imobilizado ou intangível. A reavaliação de bens, da maneira

⁴⁵ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. **Fundamentos do imposto de renda**. São Paulo: IBDT, 2020, p. 551.

que está prevista na Subseção II, já não é mais possível em nosso ordenamento, ficando ressalvados na apuração do lucro real os saldos de reserva de reavaliação remanescentes, até sua realização completa⁴⁶.

A previsão relativa ao saldo da conta de correção monetária, prevista no art. 51, também não é mais aplicável, dado que o parágrafo único do art. 4º da Lei nº 9.249/95 vedou “a utilização de qualquer sistema de correção monetária de demonstrações financeiras, inclusive para fins societários.”

Por fim, também devem compor o lucro líquido as participações no lucro dedutíveis e não dedutíveis previstas no art. 58 do Decreto-Lei nº 1.598/77.

Interessa observar que os componentes do lucro real trazem em sua definição a ideia de “resultado” (de forma mais clara nos dois primeiros, lucro operacional e resultados não operacionais).

A definição contábil de resultado pode ser encontrada no Pronunciamento Técnico CPC 26 (R1): “Resultado do período é o total das receitas deduzido das despesas, exceto os itens reconhecidos como outros resultados abrangentes no patrimônio líquido”, sendo que estes últimos por sua vez correspondem à “mutação que ocorre no patrimônio líquido durante um período que resulta de transações e outros eventos que não sejam derivados de transações com os sócios na sua qualidade de proprietários”.

Essencialmente, o que diz o CPC 26 (R1) é que resultado é o total de receitas menos o total de despesas (em sentido amplo, que passaremos a chamar de gastos) de um período, conceito que também pode ser extraído do art. 187, §1º, da Lei das S.A.:

Art. 187. A demonstração do resultado do exercício discriminará: [...] § 1º Na determinação do resultado do exercício serão computados:
a) as receitas e os rendimentos ganhos no período, independentemente da sua realização em moeda; e
b) os custos, despesas, encargos e perdas, pagos ou incorridos, correspondentes a essas receitas e rendimentos.

É, novamente, o núcleo do que se entende como acréscimo patrimonial e que norteia a incidência do imposto sobre a renda.

Portanto, podemos extrair a essência do conceito espalhado no Decreto-Lei nº 1.598/77 dizendo que lucro real é o somatório das receitas subtraído do somatório

⁴⁶ Conforme o art. 60 da Lei nº 12.973/14.

dos gastos, seguido de ajustes positivos (adições) e negativos (exclusões) determinados pela legislação tributária.

Um ponto a observar aqui é que, como o lucro real tem como ponto de partida o total de receitas e o total de gastos (o acréscimo patrimonial puro), os ajustes efetuados por determinação da lei acabam limitar o quão “real” será o montante apurado.

Como, ao final, o resultado tributável tem que refletir um acréscimo patrimonial, não pode o legislador escolher livremente os ajustes que pretende fazer. Aliás, como lembra Ricardo Mariz de Oliveira, a Constituição Federal determina que o imposto de renda será informado pelo critério da universalidade – o que a princípio significa que não é possível que a base de cálculo seja outra senão a totalidade dos fatores positivos e negativos que afetam o patrimônio no período⁴⁷.

São suas as seguintes palavras:

Ademais, quando essas normas mandam adicionar à base de cálculo os valores de determinados dispêndios, não obstante a comprovação de que eles efetivamente ocorreram, na verdade criam ficções inconstitucionais de lucro onde o lucro não existe, ou de lucro maior do que o efetivamente existente.

Em todos estes casos, o que acaba sendo tributado são as despesas, os custos, os encargos, e não a renda, o que não somente contraria o princípio da universalidade e a própria noção de renda, como representa um imposto sem competência constitucional, pois não há discriminação de um imposto sobre gastos ou despesas, e as normas que tratam das deduções não cumprem as exigências constitucionais para a instituição de impostos do campo residual (art. 154).⁴⁸

A mesma opinião é externada por Luís Flavio Neto, para quem o legislador ordinário possui aptidão constitucional para criar a regra abstrata para a cobrança do imposto de renda (inclusive impor regras cogentes de dedutibilidade para atingir a base de cálculo); mas as mesmas normas que lhe dão essa aptidão lhe delimitam a competência, pois somente pode tributar a renda, e não o patrimônio (o que pode vir a ocorrer caso se exceda nas restrições à dedutibilidade)⁴⁹.

De fato, a afirmação faz sentido. Mas, se levado a cabo este raciocínio, todas as adições seriam então inconstitucionais?

⁴⁷ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. **Fundamentos do imposto de renda**. São Paulo: IBDT, 2020, p. 535.

⁴⁸ *Ibid.*, p. 537.

⁴⁹ NETO, Luís Flávio. Conceito de renda tributável. In: OLIVEIRA, Ricardo Mariz de; COSTA, Sérgio de Freitas (Coords.). **Diálogos póstumos com Alcides Jorge Costa**. São Paulo: IBDT, 2017. p. 59-70, p. 63.

O próprio Mariz de Oliveira, mais adiante em seu raciocínio, admite a existência do que chama de “restrições teoricamente possíveis”, que abarcariam os dispêndios legalmente impossíveis (como uma despesa de aluguel de um imóvel que pertence à própria empresa) e gastos não relacionados à produção do acréscimo patrimonial, como doações (porque não contribuem para a formação do lucro) ou destinações deste próprio acréscimo (já que ocorrem em momento posterior à formação do lucro e, por lógica, não podem fazer parte dele, nem quando feito dentro do período por meio de adiantamento)⁵⁰.

E arremata, com a seguinte síntese:

(i) os gastos inerentes ao acréscimo patrimonial, dele indissociáveis, devem necessariamente ser abatidos das receitas. Um exemplo claro é o custo de aquisição de mercadorias revendidas;

(ii) os gastos claramente desvinculados da geração do lucro a princípio não podem ser abatidos das receitas, exceto caso haja permissão legal para tanto. Entrariam nesse caso as doações e as destinações do próprio lucro. A restrição à dedutibilidade aqui poderia ser limitada (privilegiando, em partes um aspecto social das doações, por exemplo) ou mesmo total, sem ferir o princípio da universalidade; e

(iii) os gastos que não se encaixem claramente em uma das categorias acima merecem uma análise caso a caso. Haverá situações em que tais gastos aparentam ter relação com a atividade lucrativa, mas na verdade não têm, e tal distinção poderá depender de detalhes do caso e provas fáticas. Cita-se como exemplo um carro utilizado por um diretor, sobre o qual deverá se investigar a necessidade intrínseca ao cargo exercido e, mesmo havendo, se não há desvio de finalidade com uso pessoal.

A leitura dos itens acima traz consigo uma ideia: caso o gasto esteja intrinsecamente relacionado à atividade de produção do acréscimo patrimonial, a restrição de sua dedutibilidade (em qualquer medida) representará violação ao princípio da universalidade e será inconstitucional.

Portanto, o que se deve fazer é um controle em relação aos tipos de gastos, para que seja possível discernir aquilo que é intrínseco à perseguição do lucro e aquilo que não é. É deste ponto que se passa a tratar.

⁵⁰ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. **Fundamentos do imposto de renda**. São Paulo: IBDT, 2020, p. 540-543.

6 DEDUTIBILIDADE DE CUSTOS E DESPESAS

Dado que o lucro real é o somatório das receitas menos o somatório dos gastos, que compreende custos e despesas, cabe inicialmente diferenciar estas duas figuras.

Custo pode ser entendido como o dispêndio para aquisição ou produção de um determinado bem ou direito, que passará a integrar o ativo do adquirente, somente⁵¹ afetando o resultado do período em que houver auferimento da receita decorrente da venda da mercadoria ou prestação do serviço (ou quando o estoque desaparecer ou for considerado imprestável para a venda)⁵².

Despesa, por sua vez, pode ser entendida como o dispêndio para pagar um encargo que não tenha como contrapartida a aquisição de um bem ou direito (seja um novo bem ou direito propriamente dito ou o aumento de um já existente), fluindo diretamente para o resultado⁵³.

A legislação tributária prevê diretrizes para apuração do custo de aquisição e produção, citando alguns dispêndios (custo das matérias primas, custo do pessoal aplicado na produção, gastos com desembarço aduaneiro etc.)⁵⁴. Contudo, os dispêndios elencados na legislação são vistos como exemplos: tudo que for direta ou indiretamente relacionado à aquisição ou produção de um bem será “absorvido” pelo seu custo (daí chamar esse método de apuração de custeio por absorção).

Dada a íntima relação entre o custo e a atividade do contribuinte, estes são geralmente dedutíveis na apuração do lucro real. As condicionantes existentes são mais voltadas à comprovação de que se trata efetivamente de custo incorrido.

Assim, a dedutibilidade dos custos exige basicamente a manutenção da escrituração, com observâncias das leis comerciais e fiscais⁵⁵, e da documentação que comprove tais dispêndios (notas fiscais, recibos etc.).

Também se exige que a dedução seja feita no período-base competente (ou seja, no período no qual os custos foram incorridos, afetando o resultado, ou no qual a legislação tributária determine sua dedução do lucro real, se diferente do período

⁵¹ Não se desconhece que há exceções a essa regra, como o cômputo direto no resultado da aquisição de bens com valor unitário inferior ou igual a R\$ 1.200,00, conforme o art. 313 do RIR/18.

⁵² ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Imposto de renda das empresas**. 13. ed. São Paulo: Atlas, 2018, p. 193.

⁵³ *Ibid.*, *loc. cit.*

⁵⁴ Conforme os artigos 301 e 302 do RIR/18.

⁵⁵ Conforme o artigo 7º do Decreto-Lei 1.598/77.

do incorrimento), embora se permita a dedutibilidade em outro período, desde que anuladas as vantagens que o contribuinte tenha tido com esse procedimento⁵⁶.

Por sua vez, além de deverem ser comprovadas documentalmente, escrituradas conforme a legislação comercial e deduzidas no período-base competente, a legislação prevê de modo expresso dois outros requisitos para que as despesas sejam dedutíveis na apuração do lucro real: (i) não serem custos e (ii) serem necessárias à atividade da empresa. Estes são requisitos para dedutibilidade das despesas em geral, sem impedimento de que haja requerimentos específicos para dedutibilidade de determinadas despesas.

Ambos os requisitos decorrem do art. 47 da Lei nº 4.506/64, que abaixo se transcreve parcialmente (naquilo que é essencial) para facilitar a sua análise:

Art. 47. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e a manutenção da respectiva fonte produtora.

§ 1º São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa.

§ 2º As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa. [...].

O primeiro requisito para a dedutibilidade de uma despesa (não ser custo) parece vazio de conteúdo prático: fosse custo, o dispêndio poderia ser deduzido como tal, desde que cumpra os requisitos mencionados acima. Desta forma, o que realmente interessa é se a despesa é tida como necessária à atividade da empresa.

Antes de adentrar no requisito da necessidade, cabe primeiro mencionar que a regra geral é a dedutibilidade da despesa, e é nesse contexto que deve ser interpretada a norma contida no art. 47 da Lei nº 4.506/64. O ponto de partida da apuração do imposto de renda é o lucro líquido contábil⁵⁷ e para chegar nele já se deduziram as despesas.

Portanto, não é como se a análise da necessidade fosse uma condição suspensiva para que se possa deduzir cada despesa; na realidade, as despesas se presumem dedutíveis até que se identifique que uma delas não é necessária e deve ser adicionada ao lucro tributável.

Dito isso, o conteúdo principal do art. 47 da Lei nº 4.506/64 é que as despesas serão necessárias sempre que contribuírem para atividade da empresa ou

⁵⁶ Conforme o art. 6º, §§ 4º a 7º, do Decreto-Lei 1.598/77.

⁵⁷ Conforme o art. 6º do Decreto-Lei 1.598/77.

para que a empresa esteja preparada para exercê-las (manutenção da fonte produtora), direta ou indiretamente. As despesas dedutíveis devem ser pertinentes à atividade que se pretende desenvolver.

A análise dessa pertinência deve ser objetiva, baseada nos critérios fornecidos pela lei. Não é razoável assumir que a autoridade fiscal poderá simplesmente considerar uma despesa desnecessária para a empresa, como se fosse o seu administrador, com base naquilo que acha adequado ou razoável.

Um subjetivismo como esse traria uma insegurança insustentável. Seria legítimo alguém considerar desnecessário o aumento de salário de funcionários do estabelecimento matriz de uma empresa, em função não ter sido dado o mesmo aumento aos funcionários de um estabelecimento filial? Caso a empresa tenha dado o referido aumento porque os seus concorrentes (na cidade onde se situa a matriz) praticam uma remuneração maior, deveria ser compelida a provar tal fato para que a despesa seja dedutível?

Não parece correto que a análise de dedutibilidade seja discricionária, tanto porque isso interferiria no direito de administração da pessoa jurídica quanto porque, por depender do que cada pessoa considera como “necessário”, uma mesma despesa (com contornos fáticos idênticos) poderia ser considerada como dedutível para uma empresa e como indedutível para outra, criando distorções inadmissíveis.

Em outro exemplo, pode parecer excessivo que uma empresa disponibilize um carro de luxo para que um vendedor efetive suas vendas. Contudo, se o carro for utilizado para as vendas, a despesa a ele relacionada será necessária – deve-se ter como norte o critério do parágrafo primeiro do art. 47 da Lei nº 4.506/64, segundo o qual “são necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa.”.

Não cabe à autoridade fiscal discordar das decisões negociais da administração da empresa. O fato de ser de luxo não significa que o carro esteja desvinculado da atividade. Assumir o contrário significaria dizer que somente o valor do carro mais barato do mercado seria aceito como parcela dedutível, sendo o excesso “desnecessário” - o que não é razoável.

Por outro lado, caso o vendedor use o carro para viajar durante os finais de semana, aí sim poderá ser afirmado que a despesa com o carro é desnecessária, pois não haverá relação entre o dispêndio e a atividade da empresa – e a despesa será desnecessária mesmo que se trate de um carro de entrada. Nesse caso, a

discussão seria outra: o desvio de finalidade aos finais de semana macula toda a despesa com o carro, tornando-a totalmente indedutível, ou deveria ser feito um rateio para identificar a parcela do gasto que efetivamente teve relação com a atividade da empresa?

Como o essencial é que a despesa seja incorrida no contexto da atividade da empresa, não importa se despesa é tida como onerosa (isto é, se da despesa resulta uma contrapartida direta) ou gratuita (se dela não resulta uma contrapartida direta, como uma festa de final de ano oferecida aos funcionários). Assim, inclusive, já decidiu o CARF quando considerou que despesas com festas de confraternização de final de ano seriam dedutíveis “por contribuírem para a melhoria do ambiente de trabalho, humanizando o relacionamento empresa e empregados, aumentando a motivação para a consecução dos objetivos sociais”⁵⁸.

A despesa necessária não pode ser ato de liberalidade, mas liberalidade não se confunde com facultatividade e nem é o contrário de obrigatoriedade. Liberalidade é aquele ato de favor, estranho às atividades da empresa, que não lhe traz qualquer benefício econômico. Há atos facultativos e gratuitos que podem ser feitos visando melhorar rendimento (como a citada festa de fim de ano) e há gastos aos quais a empresa é obrigada a fazer e que não são necessários porque não guardam relação com a atividade da empresa ou a fonte produtora (como obrigação decorrente de fiança ao filho do administrador).

Deve-se observar ainda o parágrafo segundo do art. 47 da Lei nº 4.506/64, pelo qual as despesas devem ser “usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa”.

Sobre esse requisito, cabe mencionar o Parecer Normativo CST nº 32/1981, segundo o qual “despesa normal é aquela que se verifica comumente no tipo de operação ou transação efetuada e que, na realização do negócio, se apresenta de forma usual, costumeira ou ordinária. O requisito de ‘usualidade’ deve ser interpretado na acepção de habitual na espécie de negócio.”.

Deve ser destacado que o referido parágrafo não representa uma exceção ao caput, mas um complemento – a usualidade e a normalidade são indícios de necessidade da despesa. Contudo, não são os únicos definidores da necessidade,

⁵⁸ BRASIL. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Acórdão nº 1201-001.249**. Processo nº 10480.723979/2013-19. Julgamento: 4 maio 2016. Órgão Julgador: Primeira Seção de Julgamento, Segunda Câmara, Primeira Turma Ordinária.

de modo que é possível que uma despesa seja necessária mesmo que não seja usualmente incorrida pelas demais empresas de um determinado setor⁵⁹.

A usualidade e a normalidade são elementos que ajudam a tecer uma outra afirmação: necessidade não se confunde com legalidade. Do ponto de vista teórico, não há por que uma despesa ser considerada desnecessária só porque é ilícita ou decorre de um ato ilícito, principalmente se seu incorrimento for algo rotineiro e normal no setor de atuação da empresa (como, por exemplo, uma multa por entrega de imóvel fora do prazo).

Quanto a esse ponto, deve ser destacado que não há qualquer problema moral em se admitir a dedução de despesas ilegais - isso não significa incentivar a ilegalidade, já que as medidas de repressão (como as criminais) ainda são aplicáveis. O que se faz apenas é mensurar corretamente o acréscimo patrimonial para tributá-lo.

Ademais, utilizar a indedutibilidade como medida de repreensão ao ilícito traz diversos questionamentos: deveria, por exemplo, haver gradação na indedutibilidade caso a conduta ilícita adviesse de culpa ao invés de dolo? Proibir a dedutibilidade de uma despesa somente por ser ilícita não contraria o art. 3º do CTN, caracterizando sanção por ato ilícito? Não há problema de simetria caso as receitas ilícitas sejam tributáveis e as despesas ilícitas sejam indedutíveis (ainda mais considerando que o art. 118 do CTN prevê que a definição do fato gerador é interpretada abstraindo-se a validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelo contribuinte, seus efeitos e a natureza de seu objeto)?

Assim, prendendo-se aos critérios do art. 47 da Lei nº 4.506/64, pode-se dizer que uma despesa será necessária quando 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”⁶⁰. Cumprido esse requisito, além da regular escrituração, comprovação e temporalidade (no período do incorrimento), será mantida a dedutibilidade da despesa.

⁵⁹ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. **Fundamentos do imposto de renda**. São Paulo: IBDT, 2020, p. 872.

⁶⁰ *Ibid.*, p. 866.

7 ANÁLISE HISTÓRICA E CRONOLÓGICA DAS NORMAS RELATIVAS À DEDUTIBILIDADE DE DESPESAS COM *ROYALTIES*

As regras gerais sobre a dedutibilidade de custos e despesas coexistem com algumas normas específicas. Como mencionado acima, a constitucionalidade de cada norma dependerá da ausência de violação ao princípio da universalidade, na medida em que não pode ocasionar tributação daquilo que não seja renda.

Uma dúvida que pode surgir é se, obedecida tal norma específica, estariam dispensados os requisitos gerais de dedutibilidade, especialmente a necessidade. Sobre esse ponto, Ricardo Mariz de Oliveira argumenta que tais normas específicas, mesmo que encaradas como presunções legais de dedutibilidade, devem ser presunções relativas. Por isso se presume que as despesas que cumpriram os requisitos específicos de dedutibilidade também cumpriram os requisitos gerais, mas é resguardado ao fisco verificar se de fato isso ocorreu – e, em caso negativo, tais despesas podem ser consideradas indedutíveis⁶¹.

Pela mesma razão, Mariz de Oliveira afirma que os custos (apesar do art. 47 da Lei nº 4.506/64 apenas se referir às despesas) também devem obedecer ao requisito da necessidade para serem dedutíveis⁶².

Esclarecida essa dúvida inicial, cabe voltar a atenção ao foco deste trabalho: a análise das regras específicas de dedutibilidade de *royalties* para pessoas jurídicas. Para uma melhor abordagem destas regras, analisaremos o contexto histórico de sua inserção e existência no ordenamento jurídico nacional.

A primeira restrição ao pagamento de *royalties* foi inserida pelo artigo 74 da Lei nº 3.470, de 28 de novembro de 1958, abaixo transcrito:

Art. 74. Para os fins da determinação do lucro real das pessoas jurídicas como o define a legislação do imposto de renda, somente poderão ser deduzidas do lucro bruto a soma das quantias devidas a título de "royalties" pela exploração de marcas de indústria e de comércio e patentes de invenção, por assistência técnica, científica, administrativa ou semelhantes até o limite máximo de 5% (cinco por cento) da receita bruta do produto fabricado ou vendido.

§ 1º Serão estabelecidos e revistos periodicamente mediante ato do Ministro da Fazenda, os coeficientes percentuais admitidos para as deduções de que trata este artigo, considerados os tipos de produção ou atividades, reunidos em grupos, segundo o grau de essencialidade.

⁶¹ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. **Fundamentos do imposto de renda**. São Paulo: IBDT, 2020, p. 851.

⁶² *Ibid.*, p. 852.

§ 2º Poderão ser também deduzidas do lucro real, observadas as disposições deste artigo e do parágrafo anterior, as quotas destinadas à amortização do valor das patentes de invenção adquiridas e incorporadas ao ativo da pessoa jurídica.

§ 3º A comprovação das despesas a que se refere este artigo será feita mediante contrato de cessão ou licença de uso da marca ou invento privilegiado, regularmente registrado no país, de acordo com as prescrições do Código da Propriedade Industrial (Decreto-lei nº 7.903, de 27 de agosto de 1945), ou de assistência técnica, científica, administrativa ou semelhante, desde que efetivamente prestados tais serviços.

Analisando o caput do artigo, percebe-se que não parte de um conceito pré-existente de *royalty*; ao contrário, cuida de dizer que são quantias devidas “pela exploração de marcas de indústria e de comércio e patentes de invenção, por assistência técnica, científica, administrativa ou semelhantes”.

Além disso, estabelece como teto para dedução o montante de 5% da receita bruta do produto fabricado ou vendido, enquanto o parágrafo primeiro delega a definição do percentual efetivo do referido limite ao Poder Executivo (aqui na figura do Ministro da Fazenda), a depender da essencialidade do tipo de produção ou atividade desenvolvida.

Por fim, o parágrafo segundo estende a mesma restrição às quotas de amortização do valor das patentes de invenção adquiridas pela pessoa jurídica e o parágrafo terceiro estabelece o meio de comprovação necessário para a dedutibilidade: contrato de cessão ou licença de uso da marca ou invento privilegiado, regularmente registrado no país, de acordo com as prescrições do Código da Propriedade Industrial, ou de assistência técnica, científica, administrativa ou semelhante, desde que efetivamente prestados tais serviços.

Cabe aqui mencionar que, ao que parece de uma interpretação literal, a dedutibilidade independe de quem receberá os *royalties*. Não há diferença na restrição se o beneficiário for pessoa física ou jurídica, residente ou não residente no Brasil para fins tributários.

Contudo, é necessária uma análise mais profunda e ampla do que a literal. Para tanto, cabe analisar o Projeto de Lei nº 989, de 1º de fevereiro de 1956, posteriormente convertido na Lei nº 3.470/58.

Em sua primeira redação, o Projeto de Lei nº 989/56 tinha somente 43 artigos, contra 114 artigos da redação original da Lei nº 3.470/58. Nos 43 artigos originais do PL 989/56 não havia qualquer menção a *royalties*.

Após a proposição original, o relator do Projeto de Lei nº 989/56, o deputado Drault Ernani, emitiu parecer informando que o projeto havia sido “submetido a metucioso estudo, o qual revelou que algumas das medidas ali propostas e sugeridas em mensagem presidencial ao legislativo já se tornam obsoletas, face ao dinamismo das ocorrências econômicas nesses últimos tempos”⁶³. Em face desta e outras constatações, propôs um substitutivo, desta vez com 62 artigos, que foi aprovado em 27 de março de 1958 pela Comissão de Economia e encaminhado à Comissão de Finanças.

Em 17 de abril de 1958, o substitutivo foi aprovado pela Comissão de Finanças e enviado para oitiva e proposição de emendas pelo plenário.

Então, o Relator do Projeto de Lei nº 989/56 acatou uma sugestão do deputado Fernando Ferrari e apresentou “duas emendas que proporcionam meios para o combate à burla observada nos pagamentos de ‘royalty’ pertencentes a pessoas residentes no estrangeiro e, bem assim, evitam a evasão legal do imposto incidente sobre rendimentos auferidos por comitentes domiciliados no exterior”⁶⁴.

Assim, o substitutivo do projeto, apresentado pela Comissão de Finanças incluiu o artigo 79, cuja redação é idêntica à do artigo 74 da Lei nº 3.470/58⁶⁵.

O Senado tentou suprimir o artigo 79 do Projeto de Lei nº 989/56 através da emenda 15, sem aparente justificativa. Contudo, em 27 de novembro de 1958, a Comissão de Finanças emitiu parecer desfavorável à emenda 15 e a Comissão de Economia a rejeitou⁶⁶.

Após a implementação das emendas aprovadas do Senado, o artigo 79 do substitutivo foi reproduzido no artigo 74 do Projeto de Lei nº 989/58, mantido também na sua transformação na Lei nº 3.470/58.

A análise do Projeto de Lei nº 989/56 deixa nítido que a intenção da limitação ao pagamento de *royalties* era evitar a evasão de tributos do Brasil, claramente direcionando tal limitação, portanto, ao pagamento de *royalties* a beneficiários no exterior.

Para esse objetivo, por mais que a Lei nº 3.470/58 não tenha sido expressa nesse ponto, não faz qualquer sentido que tal restrição se aplique aos pagamentos a

⁶³ BRASIL. Câmara dos Deputados. Dossiê do Projeto de Lei nº 989/1956. Altera a legislação do Imposto de Renda e dá outras providências. **Diário Oficial**, Rio de Janeiro, 28 jan. 1956, p. 28.

⁶⁴ *Ibid.*, p. 49.

⁶⁵ *Ibid.*, p. 112.

⁶⁶ *Ibid.*, p. 125, 158, 182, 184.

residentes ou domiciliados no Brasil, dado que em momento algum haveria a tal “evasão”.

Em 30 de dezembro de 1958, pouco mais de um mês após a publicação da Lei nº 3.470/58, foi expedida a Portaria MF nº 436, estabelecendo os percentuais máximos de dedutibilidade de *royalties* de 5% a 1%⁶⁷.

Não houve reflexo da imposição de limites para dedutibilidade de *royalties* no Regulamento do Imposto de Renda vigente à época (Decreto nº 40.702/56). Por sua vez, o Regulamento seguinte (Decreto nº 47.373/59) trouxe o seguinte dispositivo, com conteúdo idêntico ao do art. 74 da Lei nº 3.470/58 (apesar de ter redação ligeiramente diferente):

Art. 37. Constitui lucro real a diferença entre o lucro bruto e as seguintes deduções: (Decreto-lei número 5.844, art. 37) [...].

i) as quotas para constituição de fundos de depreciação ou amortização do valor das patentes de invenção, considerada a vida útil remanescente da patente e observados os coeficientes percentuais admitidos, para a dedução das despesas de “royalties”, de que trata o § 5º deste artigo (Lei nº 3.470, arts. 68, parágrafo único, e 74, § 2º)

[...].

§ 5º A soma das quantias devidas a título de “royalties” pela exploração de marcas de indústria e de comércio e patentes de invenção, por assistência técnica, científica, administrativa ou semelhantes poderá ser deduzida somente até o limite máximo de 5% (cinco por cento) da receita bruta do produto fabricado ou vendido. (Lei nº 3.470, art. 74)

§ 6º Serão estabelecidos e revistos periodicamente, mediante ato do Ministro da Fazenda, os coeficientes percentuais admitidos para as deduções a que se refere o § 5º, considerados os tipos de produção ou atividades, reunidos em grupos, segundo o grau de essencialidade. (Lei número 3.470, art. 74, § 1º)

§ 7º As deduções a que se refere o § 5º serão admitidas quando comprovadas as despesas mediante contrato de cessão ou licença de uso da marca ou invento privilegiado, regularmente registrado no país de acordo com as prescrições do Código da Propriedade Industrial (Decreto-lei nº 7.903, de 27 de agosto de 1945), ou de assistência técnica, científica, administrativa ou semelhantes, desde que efetivamente prestados tais serviços. (Lei nº 3.470, art. 74, § 3º).

Em 27 de setembro de 1962, foi publicada a Lei nº 4.131, com a seguinte previsão em seus arts. 12 e 14:

Art. 12. As somas das quantias devidas a título de “royalties” pela exploração de patentes de invenção, ou uso das marcas de indústria e

⁶⁷ A Portaria MF 436/58 foi alterada pelas Portarias MF nº 113/59, 314/70 e 60/94. Contudo, as alterações foram muito pontuais, apenas incluindo percentuais de dedutibilidade para determinadas indústrias, e não afetam a conclusão deste trabalho, de modo que não se tratará destas alterações cronologicamente para não interromper a análise dos demais dispositivos.

de comércio e por assistência técnica, científica, administrativa ou semelhante, poderão ser deduzidas, nas declarações de renda, para o efeito do art. 37 do Decreto nº 47.373 de 07/12/1959, até o limite máximo de cinco por cento (5%) da receita bruta do produto fabricado ou vendido.

§ 1º Serão estabelecidos e revistos periodicamente, mediante ato do Ministro da Fazenda, os coeficientes percentuais admitidos para as deduções a que se refere este artigo, considerados os tipos de produção ou atividades reunidos em grupos, segundo o grau de essencialidade.

§ 2º As deduções de que este artigo trata, serão admitidas quando comprovadas as despesas de assistência técnica, científica, administrativa ou semelhantes, desde que efetivamente prestados tais serviços, bem como mediante o contrato de cessão ou licença de uso de marcas e de patentes de invenção, regularmente registrado no País, de acordo com as prescrições do Código de Propriedade Industrial.

§ 3º As despesas de assistência técnica, científica, administrativa e semelhantes, somente poderão ser deduzidas nos cinco primeiros anos do funcionamento da empresa ou da introdução de processo especial de produção, quando demonstrada sua necessidade, podendo este prazo ser prorrogado até mais cinco anos, por autorização do Conselho da Superintendência do Conselho da Superintendência da Moeda e do Crédito.

Art. 14. Não serão permitidas remessas para pagamentos de "royalties", pelo uso de patentes de invenção e de marcas de indústria ou de comércio, entre filial ou subsidiária de empresa estabelecida no Brasil e sua matriz com sede no exterior ou quando a maioria do capital da empresa no Brasil, pertença aos titulares do recebimento dos "royalties" no estrangeiro. (Vide Lei 8.383, de 1991)

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

Como se nota, o art. 12 transcrito acima tem redação muito semelhante à do art. 37 do Regulamento do Imposto de Renda de 1959 (e, por consequência, com conteúdo também muito semelhante ao do art. 74 da Lei nº 3.470/58, base deste), além de lhe fazer menção direta, com uma restrição a mais para a dedutibilidade de despesas de assistência técnica, científica, administrativa e semelhantes (possibilidade de dedução somente nos cinco primeiros anos do funcionamento da empresa ou da introdução de processo especial de produção, quando comprovada a necessidade – prazo prorrogável por mais cinco anos a depender de autorização).

Além disso, o art. 14 traz duas outras restrições novas: a impossibilidade de pagamento (e dedutibilidade do imposto de renda) de *royalties* pagos (i) por filial ou subsidiária brasileira a sua matriz no exterior, e (ii) por empresa brasileira a empresa no exterior que detenha a maioria de seu capital.

A princípio, causa estranheza a repetição das restrições previstas na norma anterior, pois seria mais coeso simplesmente estabelecer as novas restrições. Contudo, essa metodologia faz sentido se a intenção foi consolidar a legislação sobre o tema, trazendo em um só diploma tanto as regras já existentes quanto as novas.

Essa constatação é confirmada pela análise do Projeto de Lei nº 3.251/61, que viria a dar origem à Lei nº 4.131/62. Sobre a redação original proposta (que não continha regra sobre a dedutibilidade de *royalties*), várias emendas foram feitas pelo Senado, resultando em um substitutivo⁶⁸. Fora algumas ressalvas pela Câmara dos Deputados, o substitutivo foi aprovado em 17 de agosto de 1962, com a inclusão do art. 12 que viria a integrar a redação da Lei nº 4.131/62⁶⁹.

No ato em que menciona a aprovação do substitutivo, o Deputado Celso Brant, relator do Projeto de Lei nº 3.251/61, emitiu parecer comparando as redações propostas pelo Senado e pela Câmara dos Deputados, revelando o seguinte com relação à dedutibilidade dos *royalties*:

Quanto às quantias devidas a títulos de 'royalties' pela exploração de patentes de invenção ou uso de marcas de indústria e comércio e por assistência técnica, científica, administrativa ou semelhante, **o Substitutivo estabelece condições e limitações à aplicação do dispositivo do imposto de renda em vigor (art. 37 do dec. 47.373, de 7 de dezembro de 1959 – que regulamenta a lei 3.470 – art. 74), que permite genericamente deduções até o limite de 5% da receita bruta do produto fabricado ou vendido.** Estabelece ainda que essas quantias são tributáveis na fonte conforme a tributação das ações ao portador (art. 41 e 42), podendo ser acrescido de 20% no caso de menor interesse para a economia nacional.

Finalmente, no que diz respeito aos 'Royalties' pelo uso de patentes de invenção e de marcas de indústria ou de comércio, o Substitutivo proíbe a remessa por filiais ou subsidiárias estabelecidas no Brasil para a respectiva Matriz com sede no exterior ou quando a maioria do capital da empresa no Brasil pertença aos titulares do recebimento dos 'Royalties' no estrangeiro. Neste caso fica também proibida a dedução para o imposto de renda, (5% da receita bruta) prevista no artigo 12.⁷⁰

Além disso, cabe acrescentar que a intenção de compilação é reforçada pelo fato de o art. 12 da Lei nº 4.131/62 mencionar o art. 37 do Regulamento do Imposto

⁶⁸ BRASIL. Câmara dos Deputados. Dossiê do Projeto de Lei nº 3.251/1961. Altera a Lei nº 2.862, de 4 de setembro de 1956, e disciplina a aplicação de capitais por meio do impôsto de renda. **Diário Oficial**, Brasília, DF, 30 nov. 1961, p. 353.

⁶⁹ *Ibid.*, p. 413.

⁷⁰ BRASIL. Câmara dos Deputados. Dossiê do Projeto de Lei nº 3.251/1961. Altera a Lei nº 2.862, de 4 de setembro de 1956, e disciplina a aplicação de capitais por meio do impôsto de renda. **Diário Oficial**, Brasília, DF, 30 nov. 1961, p. 426, grifo nosso.

de Renda de 1959, baseado no art. 74 da Lei nº 3.470/58. O legislador demonstrou o conhecimento da existência de normas sobre o tema, disciplinou inteiramente seu conteúdo e o ampliou.

Portanto, esclarecido que a Lei nº 4.131/62 reproduziu as restrições impostas pela Lei nº 3.470/58 e acrescentou três restrições extras para a dedutibilidade de *royalties* e despesas de assistência técnica, científica, administrativa e semelhantes. Trata-se de consolidação da legislação.

Mesmo que assim não fosse, a publicação da Lei nº 4.131/62 tinha como objetivo evitar a remessa excessiva de lucros para o exterior sem reinvestimento no Brasil⁷¹, de modo que a restrição relativa ao pagamento de *royalties* nitidamente se aplica somente ao pagamento feito a beneficiários no exterior.

Tanto é que o Decreto nº 53.451/64, publicado para regulamentar a referida Lei, estabeleceu em seu art. 10 que *royalty* seria “a remuneração, fixa ou percentual, paga, periodicamente **a pessoa físicas ou jurídicas domiciliadas, residentes ou com sede no exterior**, pela obtenção de licença para a exploração de objetos de patentes e de registros, patenteados e registrados no Brasil e no país de origem e desde que a proteção legal ainda esteja em vigor nos dois países” (grifado).

O Regulamento do Imposto de Renda de 1963 (Decreto nº 51.900/63) mesclou em seu art. 37 os dispositivos referentes à dedutibilidade de *royalties* contidos nas Leis 3.470/58 e 4.131/62, com a seguinte redação:

Art. 37. Constitui lucro real a diferença entre o lucro bruto e as seguintes deduções (Decreto-lei nº 5.844, art. 37):

[...] as quotas para constituição de fundos de depreciação ou amortização do valor das patentes de invenção, considerada a vida útil remanescente da patente e observados os coeficientes percentuais admitidos para a dedução das despesas de "royalties", de que trata o § 5º, deste artigo (Lei nº 3.470, arts. 68, parágrafo único, e 74, § 2º);

[...]

§ 5º As somas das quantias devida a título de "royalties" pela exploração de patentes de invenção ou uso de marca de indústria e de comércio, e por assistência técnica, científica, administrativa ou semelhante poderão ser deduzidas até o limite máximo de 5% (cinco por cento) da receita bruta do produto fabricado ou vendido (Lei nº 4.131, art. 12).

§ 6º As deduções a que se refere o § 5º serão admitidas quando comprovadas as despesas de assistência técnica, científica, administrativa ou semelhantes, desde que efetivamente prestados tais serviços, bem como mediante o contrato de cessão ou licença de

⁷¹ Como se nota em diversos trechos do dossiê relativo ao Projeto de Lei 3.251/61, como por exemplo no parecer da Comissão de Constituição e Justiça de outubro de 1962 (*ibid.*, p. 57).

uso de marcas de patentes de invenção, regulamente registrado no país, de acordo com as prescrições do Código de Propriedades Industrial (Lei nº 4.131, artigo 12, § 2º).

§ 7º As despesas de assistência técnica, científica, administrativa e semelhantes, somente poderão ser deduzidas no cinco primeiros anos do funcionamento da empresa ou da introdução do processo especial de produção, quando demonstrada sua necessidade, podendo este prazo ser prorrogado até mais cinco anos, por autorização do Conselho da Superintendência da Moeda e do Crédito (Lei nº 4.131, art. 12, § 3º).

§ 8º Serão estabelecidos e revistos periodicamente, mediante ato do Ministro da Fazenda, os coeficientes, percentuais admitidos para as deduções a que se refere o § 5º, considerados os tipos de produção ou atividades, reunidos em grupos, segundo o grau de essencialidade (Lei número 3.470, art. 74, § 1º, Lei nº 4.131, art. 12, § 1º).

§ 9º Não são dedutíveis as quantias devidas a título de "royalties" pela exploração de patentes de invenção ou uso de marcas de indústrias e de comércio, e por assistência técnica, científica, administrativa ou semelhante, que não satisfizerem as condições ou excederem os limites previstos neste artigo (Lei nº 4.131, arts. 12 e 13).

§ 10. Não são dedutíveis as importâncias pagas ou creditadas a título de "royalties", pelo uso de patentes de invenção e de marcas de indústrias ou de comércio, entre filial ou subsidiária de empresa estabelecida no Brasil e sua matriz com sede no exterior ou quando a maioria de capital da empresa no Brasil, pertença aos titulares do recebimento dos "royalties" no estrangeiro (Lei nº 4.131, art. 14, parágrafo único).

Em 30 de novembro de 1964, foi publicada a Lei nº 4.506. Além de trazer um conceito mais detalhado de *royalty* em seu artigo 22, o art. 71 da referida lei listou diversas condicionantes e restrições à dedutibilidade de *royalties* para fins do imposto sobre a renda, como se observa da redação abaixo:

Art. 71. A dedução de despesas com aluguéis ou "royalties" para efeito de apuração de rendimento líquido ou do lucro real sujeito ao imposto de renda, será admitida:

a) quando necessárias para que o contribuinte mantenha a posse, uso ou fruição do bem ou direito que produz o rendimento; [...]

Parágrafo único. Não são dedutíveis:

[...]

c) as importâncias pagas a terceiros para adquirir os direitos de uso de um bem ou direito e os pagamentos para extensão ou modificação do contrato, que constituirão aplicação de capital amortizável durante o prazo do contrato;

d) os "royalties" pagos a sócios ou dirigentes de empresas, e a seus parentes ou dependentes;

e) os "royalties" pelo uso de patentes de invenção, processos e fórmulas de fabricação ou pelo uso de marcas de indústria ou de comércio, quando:

1) Pagos pela filial no Brasil de empresa com sede no exterior, em benefício da sua matriz;

- 2) Pagos pela sociedade com sede no Brasil a pessoa com domicílio no exterior que mantenha, direta ou indiretamente, contrôle do seu capital com direito a voto;
- f) os "royalties" pelo uso de patentes de invenção, processos e fórmulas de fabricação pagos ou creditados a beneficiário domiciliado no exterior:
- 1) Que não sejam objeto de contrato registrado na Superintendência da Moeda e do Crédito e que não estejam de acordo com o Código da Propriedade Industrial; ou
 - 2) Cujos montantes excedam dos limites periodicamente fixados pelo Ministro da Fazenda para cada grupo de atividades ou produtos, segundo o grau de sua essencialidade e em conformidade com o que dispõe a legislação específica sobre remessa de valores para o exterior;
- g) os "royalties" pelo uso de marcas de indústria e comércio pagos ou creditados a beneficiário domiciliado no exterior:
- 1) Que não sejam objeto de contrato registrado na Superintendência da Moeda e do Crédito e que não estejam de acordo com o Código da Propriedade Industrial; ou
 - 2) Cujos montantes excedem dos limites periodicamente fixados pelo Ministro da Fazenda para cada grupo de atividade ou produtos, segundo o grau de sua essencialidade, de conformidade com a legislação específica sobre remessas de valores para o exterior.

A análise do dispositivo acima permite chegar às seguintes conclusões:

- (i) passou a ser exigido de modo expresso que as despesas com *royalties* fossem "necessárias para que o contribuinte mantenha a posse, uso ou fruição do bem ou direito que produz o rendimento" para que pudessem ser deduzidas para fins do imposto sobre a renda, provavelmente como reflexo do art. 47 da mesma lei, que instituiu o requisito da necessidade visto nos capítulos anteriores;
- (ii) novas restrições à dedutibilidade das despesas com *royalties* foram impostas, com destaque para a impossibilidade de deduzir *royalties* pagos a sócios ou dirigentes das empresas (e aos seus parentes ou dependentes);
- (iii) algumas restrições ou condicionantes da dedutibilidade já existentes foram mencionadas: impossibilidade de deduzir despesas com *royalties* pagos por filial brasileira a sua matriz no exterior, necessidade de observância aos limites de dedutibilidade fixados pelo Ministro da Fazenda, obrigatoriedade de registro de contrato na Superintendência da Moeda e do Crédito⁷² e observância ao Código da Propriedade Industrial;

⁷² Por mais que a Lei 4.131/62 não prevesse expressamente a obrigatoriedade do registro do contrato na Superintendência da Moeda e do Crédito como condição para a dedutibilidade das despesas com *royalties*, tal obrigatoriedade já existia em seu art. 9º, de modo que não se considera propriamente uma novidade estabelecida pela Lei 4.506/64.

(iv) a restrição à dedutibilidade de despesas com *royalties* pagos por empresa brasileira a empresa no exterior que detenha a maioria de seu capital, como era prevista pela Lei nº 4.131/62, ganhou dois novos contornos: passou a se aplicar ao pagamento efetuado por empresa brasileira a pessoa que detenha controle do seu capital com direito a voto (e não simplesmente a maioria do capital, o que poderia dar margem à não aplicação da norma no caso de existência de detenção de minoria do capital, mas com controle do voto) e tal controle passou a ser direto ou indireto (evitando com que a norma não fosse aplicada pelo simples fato de o controle não ser direto); e

(v) passou a ser previsto, de forma expressa, que as seguintes condicionantes da dedutibilidade das despesas com *royalties* somente se aplicam quando o beneficiário estiver no exterior: observância aos limites de dedutibilidade fixados pelo Ministro da Fazenda, registro de contrato na Superintendência da Moeda e do Crédito e observância ao Código da Propriedade Industrial.

Quanto a este último item, não se pode considerar como uma alteração das condicionantes estabelecidas pelas leis anteriores, mas simplesmente um esclarecimento. Como já mencionado acima, há diversos indícios de que as limitações à dedutibilidade de *royalties*, desde sua origem, somente se aplicavam a pagamentos ao exterior.

Sobre esse ponto, importante a opinião de José Luiz Bulhões Pedreira:

A L 4.506 reproduziu mais uma vez os princípios da legislação anterior, com uma única alteração: a restrição à dedutibilidade, embora tenha surgido na legislação para eliminar instrumento de evasão de imposto através da transferência de royalties para o exterior, fora regulada nas L 3.470 e 4.131 em termos genéricos, que não distinguem entre beneficiário residente e domiciliado no País ou no exterior. A letra da lei conduzia, portanto, a que as limitações quantitativas de royalties dedutíveis se aplicassem também a pagamentos entre empresas no País (51-A). A L 4.506 corrigiu essa omissão, declarando expressamente que as condições de dedutibilidade impostas pela lei somente se aplicam quando o beneficiário do rendimento é pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior. Não há a mesma razão legal para impor restrições quantitativas ao pagamento de royalties entre empresas domiciliadas no País.⁷³

Cabe um esclarecimento em relação aos dizeres de Bulhões Pedreira: ao mencionar que a Lei nº 3.470/58 não distinguia pagamentos a beneficiários

⁷³ BULHÕES PEDREIRA, José Luiz. **Imposto de Renda**. Rio de Janeiro: APEC, 1969, p. 9-20.

residentes ou domiciliados no Brasil ou no exterior e que a letra da lei dava a entender que as limitações se aplicariam a ambos, não significa que a interpretação correta fosse essa, muito pelo contrário (pois significaria interpretação meramente literal). Tanto é que classifica a colocação expressa de que as referidas restrições só se aplicariam aos pagamentos a beneficiários estrangeiros (o que veio a ocorrer com a Lei nº 4.506/64) como correção de uma omissão, e não como alteração das regras vigentes ou inovação.

O Regulamento do Imposto de Renda de 1965 (Decreto nº 55.866/65) compilou as disposições sobre a dedutibilidade das despesas com *royalties* das Leis 3.470/58, 4.131/62 e 4.506/64, nos seguintes termos:

Art. 120. As somas das quantias devidas a título de royalties pela exploração de patentes de invenção ou uso de marca de indústria e de comércio, e por assistência técnica, científica, administrativa ou semelhante, poderão ser deduzidas como despesas operacionais até o limite máximo de 5% (cinco por cento) da receita bruta do produto fabricado ou vendido (Lei nº 3.470, art. 74, e Lei nº 4.131, art. 12).

§ 1º Serão estabelecidos e revistos periodicamente, mediante ato do Ministro da Fazenda, os coeficientes percentuais admitidos para as deduções a que se refere este artigo, considerados os tipos de produção ou atividades, reunidos em grupos, segundo o grau de essencialidade (Lei nº 3470, art. 74, § 1º, e Lei nº 4.131, art. 12, § 1º).

§ 2º Não são dedutíveis as quantias devidas a título de royalties pela exploração de patentes de invenção ou uso de marcas de indústria e de comércio, e por assistência técnica, científica, administrativa ou semelhante, que não satisfizerem as condições previstas neste regulamento ou excederem os limites referidos no parágrafo anterior (Lei nº 4.131, arts, 12 e 13).

Art. 123. A dedução de despesas com aluguéis ou royalties, será admitida (Lei nº 4.506, art. 71):

- a) quando necessárias para que a empresa mantenha a posse, uso ou fruição do bem ou direito que produz o rendimento; e
- b) se o aluguel não constituir aplicação de capital na aquisição do bem ou direito, nem distribuição disfarçada de lucros.

Parágrafo único. Não são dedutíveis (Lei nº 4.506, art. 71, parágrafo único): [...]

- b) as importâncias pagas a terceiros para adquirir os direitos de uso de um bem ou direito e os pagamentos para extensão ou modificação do contrato, que constituirão aplicação de capital amortizável durante o prazo do contrato;
- c) os royalties pagos a sócios ou dirigentes de empresas, e a seus parentes ou dependentes;
- d) os royalties pelo uso de patentes de invenção, processos e fórmulas de fabricação ou pelo uso de marcas de indústria ou de comércio, quando:

I - pagos pela filial no Brasil de empresa com sede no exterior, em benefício de sua matriz;

II - pagos pela sociedade com sede no Brasil a pessoa com domicílio no exterior, que mantenha, direta ou indiretamente, controle do seu capital com direito a voto;

e) os royalties pelo uso de patentes de invenção, processos e fórmulas de fabricação, pagos ou creditados a beneficiário domiciliado no exterior:

I - que não sejam objeto de contrato registrado no Banco Central da República do Brasil e que não estejam de acordo com o Código da Propriedade Industrial; ou

II - cujos montantes excedam dos limites periodicamente fixados pelo Ministro da Fazenda para cada grupo de atividades ou produtos, segundo o grau de sua essencialidade e em conformidade com o que dispõe a legislação específica sobre a remessa de valores para o exterior;

f) os royalties pelo uso de marcas de indústria e comércio pagos ou creditados a beneficiário domiciliado no exterior:

I - que não sejam objeto de contrato registrado no Banco Central da República do Brasil e que não estejam de acordo com o Código da Propriedade Industrial; ou

II - cujos montantes excedam dos limites periodicamente fixados pelo Ministro da Fazenda para cada grupo de atividades ou produtos, segundo o grau de sua essencialidade, de conformidade com a legislação específica sobre remessa de valores para o exterior.

O artigo 123 é reprodução quase integral do art. 71 da Lei nº 4.506/64, com pequenas modificações de redação e algumas de conteúdo sem grande relevância (como a substituição da Superintendência da Moeda e do Crédito pelo Banco Central da República do Brasil como entidade na qual se deve registrar o contrato).

Por sua vez, as disposições referentes às despesas de assistência técnica, científica, administrativa ou semelhantes, que no Regulamento do Imposto de Renda anterior constavam do mesmo artigo referente aos *royalties*, passaram a figurar em dispositivo específico (art. 121), provavelmente porque o conceito de *royalty* inserido no ordenamento pela Lei nº 4.506/64 não incluiu tais despesas (cujos requisitos para dedutibilidade inclusive foram tratados no art. 52 da referida lei, separadamente dos requisitos para dedutibilidade das despesas com *royalties*, constantes do art. 71).

Por fim, o limite de dedutibilidade percentual da receita bruta do produto fabricado ou vendido (estabelecido pelo Ministro da Fazenda, limitado a 5%) foi previsto no art. 120 com redação muito semelhante à dos parágrafos 5º, 8º e 9º do Regulamento do Imposto de Renda de 1963, que por sua vez teve como fonte somente as Leis 3.470/58 e 4.131/62 – razão pela qual talvez tenha mantido a omissão quanto à aplicabilidade do referido limite somente aos beneficiários no exterior.

Contudo, dado que à época da publicação do Regulamento do Imposto de Renda de 1965 já existia a Lei nº 4.506/64 (que corrigiu a mencionada omissão), parece que já deveria tê-la incorporado.

A partir da Lei nº 4.506/64, as disposições relativas à dedutibilidade de *royalties* para fins do imposto sobre a renda das pessoas jurídicas sofreram alterações pontuais. Da mesma forma, os Regulamentos do Imposto de Renda posteriores ao de 1965 mantiveram em grande parte sua estrutura (no que diz respeito à dedutibilidade de *royalties*), absorvendo gradualmente as mencionadas alterações.

O Regulamento do Imposto de Renda de 1966 (Decreto nº 58.400/66) repetiu as redações dos arts. 120 e 123 do Regulamento do Imposto de Renda de 1965 nos artigos 175 e 174, respectivamente.

O Regulamento do Imposto de Renda de 1975 (Decreto nº 76.186/75) manteve as mesmas disposições em seus artigos 176 e 177, com uma adequação: deixou-se de exigir que os *royalties* pela exploração ou cessão de patentes e pelo uso ou cessão de marcas estivessem “de acordo com o Código da Propriedade Industrial”⁷⁴, para exigir a averbação do ato ou contrato no Instituto Nacional da Propriedade Industrial, nos termos da Lei nº 5.772/71 (que veio a substituir o Código da Propriedade Industrial vigente até então).

O Regulamento do Imposto de Renda de 1980 (Decreto nº 85.450/80) reproduziu os artigos 176 e 177 do Regulamento do Imposto de Renda de 1975 em seus artigos 231, 232 e 233. O Regulamento de 1980 trouxe duas novidades: (i) o limite de dedutibilidade de 5%, ao invés de recair sobre a receita bruta do produto fabricado ou vendido, passou a ser aplicado sobre a receita líquida das vendas do produto fabricado ou vendido, por conta do art. 6º do Decreto-Lei nº 1.730/79, e (ii) os arts. 367, inciso VI, e 370, inciso V, passaram a prever que os *royalties* pagos a pessoa ligada que excedessem notoriamente o valor de mercado seriam indedutíveis, como reflexo das regras de distribuição disfarçada de lucros nos moldes do art. 60 e seguintes do Decreto-Lei nº 1.598/77.

Esta última alteração, contudo, não parece ter imposto mudança efetiva na dedutibilidade de *royalties*, pois a legislação considerava como partes ligadas o sócio, o administrador ou titular da pessoa jurídica e os cônjuges ou parentes destes

⁷⁴ Art. 123, alíneas “e” e “f”, inciso II, do Regulamento do Imposto de Renda de 1966.

até o terceiro grau (art. 368 do Regulamento do Imposto de Renda de 1980), hipóteses nas quais os *royalties* já seriam indedutíveis por conta do art. 71, parágrafo único, alínea d, da Lei nº 4.506/64.

Somente no caso de pagamento de *royalties* a sócio controlador por intermédio de terceiros situados no Brasil é possível que houvesse alguma efetividade (dado que, se os terceiros intermediários estivessem no exterior, a regra de distribuição disfarçada de lucros seria inócua por conta do teto de dedutibilidade dos *royalties* em 5% da receita líquida das vendas do produto fabricado ou vendido, independentemente de o pagamento ter obedecido ao valor de mercado).

O Regulamento do Imposto de Renda de 1994 (Decreto nº 1.041/94) absorveu outra novidade⁷⁵: os *royalties* pagos por empresa brasileira a pessoa no exterior que controle seu capital com direito a voto, antes sempre indedutível, passou a ser dedutível para os contratos assinados, averbados no INPI e registrados no Banco Central do Brasil a partir de 1992, observados os demais limites impostos pela legislação, como decorrência da previsão do art. 50 da Lei nº 8.383/91.

Além disso, ao reproduzir a vedação estabelecida pela Lei nº 4.506/64 quanto à dedutibilidade de *royalties* pagos a sócios, especificou que os sócios poderiam ser pessoas físicas ou jurídicas⁷⁶. Fora esses dois pontos, o Regulamento do Imposto de Renda de 1994 manteve as disposições do Regulamento do Imposto de Renda de 1980 em seus arts. 291, 292, 294, 432 e 436.

O Regulamento do Imposto de Renda de 1999 (Decreto nº 3.000/99) manteve integralmente as disposições sobre a dedutibilidade de *royalties* para pessoas jurídicas do Regulamento do Imposto de Renda de 1994 em seus arts. 352, 353, 355, 464 e 466.

⁷⁵ Não estão mencionados propositalmente neste tópico os limites especiais de dedutibilidade de *royalties* aplicáveis às empresas titulares de Programas de Desenvolvimento Tecnológico Industrial (PDTI) e Programas de Desenvolvimento Tecnológico Agropecuário (PDTA), constantes dos arts. 487, 488 e 490, inciso V, do Regulamento do Imposto de Renda de 1994 e dos artigos 497, 501 e 504, inciso V, do Regulamento do Imposto de Renda de 1999, porque são aplicáveis somente a estas empresas e não trariam acréscimo relevante nesse momento. Serão tecidos comentários sobre tais limites oportunamente.

⁷⁶ Não se desconhece que há discussão se essa alteração foi meramente um esclarecimento da legislação existente ou se houve ampliação (significando que o termo “sócio” conforme a redação do art. 71 da Lei 4.506/64 abrangeria apenas as pessoas físicas) feita por norma sem competência para tanto. Contudo, este ponto não será analisado para não ampliar demasiadamente o escopo do trabalho (cujo objetivo é analisar a aplicabilidade dos limites em si aos pagamentos feitos a beneficiários brasileiros, sem necessariamente destrinchar todas as controvérsias relativas a cada um dos requisitos que forem de fato aplicáveis nesta situação), assumindo-se deste ponto em diante que os *royalties* pagos a qualquer sócio são indedutíveis.

Por fim, o Regulamento do Imposto de Renda de 2018 (Decreto nº 9.580/18) reproduziu quase integralmente o disposto no Regulamento anterior em seus artigos 362, 363, 365, 528 e 531. Além de alterações textuais muito pontuais e que sem dúvida não alteram o conteúdo da norma, o artigo 365 deixou de mencionar que o limite dedutibilidade de 5% seria “da receita líquida das vendas do produto fabricado ou vendido” para mencionar apenas que seria “da receita líquida”.

Quanto a esse ponto, não parece que a referida supressão signifique aumento no limite da dedutibilidade, dado que a interpretação conjunta das normas utilizadas como base pelo Regulamento (especialmente o do art. 6º do Decreto-Lei nº 1.730/79) continua indicando que os 5% se aplicam sobre a receita líquida das vendas do produto fabricado ou vendido.

Em conclusão, apesar da alteração (mais substancial no começo e mais pontual após a Lei nº 4.506/64) das normas que restringem ou condicionam a dedutibilidade dos *royalties* para fins da apuração do imposto de renda, o que se observa é que os limites e condicionantes inicialmente estabelecidos pelo art. 74 da Lei nº 3.470/58 e pelo art. 12 da Lei nº 4.131/62 (limite de até 5% da receita de venda do produto fabricado ou vendido e necessidade de contrato registrado) jamais se aplicaram aos *royalties* pagos a beneficiários domiciliados no Brasil.

Dada essa conclusão, cabe observar como a jurisprudência tem se manifestado sobre esse tema.

8 ANÁLISE JURISPRUDENCIAL DA DEDUTIBILIDADE DE *ROYALTIES* PAGOS A BENEFICIÁRIOS RESIDENTES OU DOMICILIADOS NO BRASIL

8.1 Julgamento do Recurso Extraordinário nº 104.368/SP pelo STF

Em 17 de junho de 1988, o STF julgou o Recurso Extraordinário nº 104.368/SP, cuja ementa se transcreve abaixo:

Recurso extraordinário. Imposto de Renda. "Royalties". Deduções por pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil, em montante superior ao limite estabelecido no art. 74, da Lei n. 3.470, de 1958. Lei n. 4.506, de 30/12/1964, art. 71 e seu parágrafo único. R.I.R. de 1966, arts. 232, 233 e 234. A Lei n. 4.506/1964, embora haja estabelecido modificações, no que concerne a dedutibilidade de despesas como "royalties", não revogou o art. 74, da Lei n. 3.470/1958. R.I.R. de 1966, arts. 174 e 175. Acórdão que negou vigência ao art. 74, da Lei n. 3.470/1958, devidamente prequestionado, e ao art. 175, do RIR de 1966. Recurso extraordinário conhecido e provido, para restabelecer a sentença.

A controvérsia residia na aplicabilidade do limite de dedutibilidade de *royalties* estabelecido pelo art. 74 da Lei nº 3.470/58 (de até 5% da receita das vendas do produto fabricado ou vendido) no pagamento realizado para pessoa jurídica domiciliada no Brasil. Como fundamento, a contribuinte alegava que o artigo 74 da Lei nº 3.470/58 teria sido revogado pelo artigo 71 da Lei nº 4.506/64, que estabelece limites de dedutibilidade somente para pagamentos efetuados a pessoas jurídicas domiciliadas no exterior.

Do relatório do acórdão é possível extrair que a sentença foi desfavorável ao contribuinte, tendo entendido que a Lei nº 4.506/64 somente trouxe regra mais específica para os pagamentos de *royalties* ao exterior, sem revogar a condicionante genérica da Lei nº 3.470/58, que continuaria aplicável aos pagamentos de *royalties* para beneficiários no Brasil.

Também se verifica que o acórdão recorrido, proferido pela 5ª Turma do Tribunal Federal de Recursos, reformara a decisão de primeiro grau. Como fundamentos, afirmou que:

(i) a Lei nº 4.506/64 não é lei especial, tratando somente de remessas para o exterior, mas lei de ordem geral sobre o imposto de renda – de modo que se optou pelo silêncio quanto a limitação da dedutibilidade de *royalties* pagos a beneficiários no Brasil, admitiu a dedutibilidade plena;

(ii) conforme o entendimento de Bulhões Pedreira, a restrição à dedutibilidade surgiu com o objetivo de evitar a evasão do imposto de renda por meio de pagamentos de *royalties* ao exterior, mas as Leis 3.470/58 e 4.131/62 regularam a referida restrição de modo genérico (sem distinguir beneficiários brasileiros e estrangeiros), razão pela qual a letra da lei conduzia à interpretação de que o limite se aplicava a ambos;

(iii) a Lei nº 4.506/64 corrigiu essa omissão, declarando de forma expressa que as condições de dedutibilidade seriam aplicáveis somente ao pagamento de *royalties* para beneficiários no exterior;

(iv) o voto vencido do Conselheiro Theo Pereira teria fixado a teleologia do dispositivo afirmando que a restrição à dedutibilidade de *royalties* pagos a beneficiários brasileiros não tem sentido porque o montante pago (e, portanto, deduzido da base de cálculo do imposto de renda do pagador) é tributado pelo beneficiário – não havendo margem para evasão.

O recurso extraordinário interposto pela União Federal foi inicialmente inadmitido pelo Vice-Presidente do Tribunal Federal de Recursos, tendo sido admitido após provimento de agravo de instrumento interposto pela União.

Em seu voto, o Ministro Relator Néri da Silveira fez uma análise cronológica dos dispositivos questionados. Inicialmente, afirmou que o art. 74 da Lei nº 3.470/58 não distingue os pagamentos a beneficiários brasileiros e estrangeiros. O mesmo se sucederia com a Portaria nº 436/58 expedida pelo Ministro da Fazenda.

Menciona na sequência o art. 12 da Lei nº 4.131/62, ao qual não atribui relevância porque a referida lei teria por escopo somente “a regulação do controle do capital estrangeiro e de remessa para o exterior”, de forma que não faria sentido admitir que as disposições dessa lei revogassem uma norma anterior mais ampla.

Inicia então a análise do art. 71 da Lei nº 4.506/64. Após mencionar o referido dispositivo, o Relator imediatamente passa a falar do Regulamento do Imposto de Renda de 1966, que traria tanto o conteúdo art. 71 da Lei nº 4.506/64 (em seu art. 174) quanto o do art. 74 da Lei nº 3.470/58 (em seu art. 175), dando a entender que coexistiriam no ordenamento.

Como continuação desse raciocínio, menciona o Parecer Normativo CST nº 139/1975. O seguinte trecho do referido Parecer Normativo sintetiza bem seu fundamento:

5. Não se alegue, de outro lado, que por força dos artigos 52 e 71, da Lei nº 4.506, de 30.11.64, apenas os "royalties" e despesas com assistência técnica ou semelhante, pagas a beneficiários no exterior, estariam sujeitos aos preceitos da Portaria ministerial citada. O atual R.I.R. consolidou, não só aqueles dispositivos, nos artigos 178 e 176, respectivamente, como também, em seu artigo 177, as prescrições da Lei nº 4.131/62 (artigo 12), mais abrangentes, conforme exposto no item anterior. Estas últimas, por sua vez, por via de referência expressa ao artigo 37 do Decreto nº 47.373, de 7.12.59, reportam-se ao artigo 74, § 1º, da Lei nº 3.470/58 (uma das já mencionadas matrizes legais do artigo 175, § 1º, do anterior R.I.R. - item 3 deste Parecer), e que também não fez distinção entre beneficiários domiciliados no exterior ou no Brasil.

Por fim, o Relator conclui seu voto aduzindo que o art. 74 da Lei nº 3.470/58 não teria sido revogado pelo art. 71 da Lei nº 4.506/64, novamente trazendo como justificativa essencialmente que o Regulamento do Imposto de Renda de 1966 (vigente à época dos fatos do caso) faria menção a ambos os dispositivos, e reestabelecendo a sentença.

8.2 Jurisprudência administrativa

A análise da jurisprudência administrativa foi feita com base em precedentes do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais e dos Conselhos de Contribuintes, seus predecessores, a partir do ano 2000.

A maior parte dos precedentes identificados se concentra entre os anos 2002 e 2006. A posição majoritária destes julgados é que a Lei nº 3.470/58 foi revogada tacitamente ou derogada (a terminologia varia conforme os julgados), de modo que o limite percentual de dedutibilidade em relação à receita líquida somente se aplica aos pagamentos de *royalties* efetuados a beneficiários domiciliados no exterior.

O acórdão⁷⁷ nº 01-04.046, julgado em 19 de agosto de 2002 pela Primeira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais ("CSRF") é bastante relevante para esse momento da jurisprudência, tendo sido citado por muitos dos julgados favoráveis aos contribuintes.

O voto proferido pelo relator, o conselheiro José Carlos Passuello, foi seguido pela maioria (vencidos os conselheiros Cândido Rodrigues Neuber, Verinaldo Henrique da Silva e Zuelton Furtado).

⁷⁷ BRASIL. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Câmara Superior de Recursos Fiscais. **Acórdão nº 01-04.046**. Julgamento: 19 ago. 2002. Órgão Julgador: Primeira Turma.

Inicialmente, o relator esclarece que a discussão é revogação (ou não) do art. 74 da Lei nº 3.470/58 pelo art. 71 da Lei nº 4.506/64⁷⁸. Esse ponto é relevante porque alguns julgados discutem a revogação do art. 74 da Lei nº 3.470/58 não pelo art. 71 da Lei nº 4.506/64, mas pelo art. 12 da Lei nº 4.131/62, como se verá adiante.

Feita essa ressalva inicial, o relator reconhece a existência de decisão do STF sobre a matéria e afirma que esta indica uma tendência para os futuros julgamentos, mas também pondera que a manifestação do Supremo não é vinculante ou absoluta, por não haver manifestação de ambas as Turmas ou julgamento do Plenário, além de representar a posição de apenas 3 dos 5 ministros da Turma (considerando que houve duas ausências na sessão) e de menos de 1/3 do Colegiado.

Além disso, é mencionado que o STF decidiu questão relativa à aplicação de lei infraconstitucional, competência que lhe cabia conforme a Constituição vigente à época e após a promulgação da Constituição Federal de 1988 passou a caber ao STJ, conforme o seu artigo 105, III.

Passando ao mérito da questão, o relator faz referência aos artigos 43 e 44 do CTN para mencionar que o imposto sobre a renda deve incidir sobre o acréscimo patrimonial, a ser entendido como o resultado do confronto de receitas e despesas e que, dado que a regra geral é a dedutibilidade das despesas, qualquer restrição à dedução deve ser analisada com muito cuidado para não deturpar a base de cálculo do tributo.

A consideração seguinte é de extrema relevância para o deslinde da questão: é mencionado que o artigo 74 da Lei nº 3.470/58 tem origem em época com realidade econômica distinta. No momento de sua concepção, os pagamentos de *royalties* só ocorriam para o exterior, pois a economia brasileira era pouco desenvolvida e dependente. Portanto, a limitação na dedução teria por escopo evitar os pagamentos em excesso que resultariam em deslocamento do lucro tributável para outro país.

Ao analisar a Lei nº 4.131/62, o relator pondera que “novamente se fez constar limitação à dedutibilidade de *royalties* pagos ao exterior, e somente nestes casos” e que “tal norma tem campo de aplicação limitado a remessas ao exterior, pois não se pode duvidar do contexto em que surgiu a Lei nº 4.131/62”, sendo que

⁷⁸ Na realidade, a página 7 do acórdão menciona a revogação do art. 74 da Lei nº 3.458/58, o que se presume ser mero erro de redação.

“foi somente com Lei nº 4.506/64 que a matéria relativa à dedutibilidade de *royalties* e pagamentos afins ganhou contornos definitivos”⁷⁹.

Neste ponto parece haver uma inconsistência: se a Lei nº 3.470/58 teve como objetivo limitar a dedutibilidade somente dos *royalties* pagos a beneficiário estrangeiro (o que se depreende da afirmação inicial de que a edição da lei ocorreu quando os pagamentos de *royalties* só ocorriam ao exterior) e se a Lei nº 4.131/62 repetiu o alcance dessa restrição, foi esta própria que revogou a Lei nº 3.470/58. Contudo, o resultado final a partir de 1964 parece mantido independente desse detalhe.

Por fim, o relator esclarece que o art. 71 da Lei nº 4.506/64 tratou inteiramente da restrição à dedutibilidade de *royalties* e, nos termos do art. 2º, §1º, da LICC (atual LINDB), revogou o art. 74 da Lei nº 3.470/58.

O acórdão nº 01-04.046 é citado por outros precedentes administrativos entre 2002 e 2006, que chegam à mesma conclusão. Neste sentido os acórdãos nº 107-07.514⁸⁰, 101-94.552⁸¹, 101-94.546⁸² e 105-14.640⁸³.

Dentre tais precedentes, cabe destacar os acórdãos nº 101-94.552 e 101-94.546. Nestes, diferentemente do raciocínio desenvolvido no acórdão nº 01-04.046, concluiu-se que o artigo 74 da Lei nº 3.470/58 foi revogado já pelo art. 12 da Lei nº 4.131/62, que tratou inteiramente da matéria relativa disposta na lei anterior e estabeleceu novas vedações.

Contudo, cabe uma crítica à etapa posterior da argumentação: ao concluir que o artigo 71 da Lei nº 4.506/64 passou a “disciplinar inteiramente a matéria relativa à dedutibilidade dos *royalties*”⁸⁴, revogando o próprio art. 12 da Lei nº 4.131/62, não menciona que o item 2 das alíneas “f” e “g” do referido artigo 71 da Lei nº 4.506/64 toma como pressuposto a existência de legislação específica anterior. Veja-se a redação do dispositivo:

⁷⁹ BRASIL. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Câmara Superior de Recursos Fiscais. **Acórdão nº 01-04.046**. Julgamento: 19 ago. 2002. Órgão Julgador: Primeira Turma, p. 15.

⁸⁰ *Id.* Primeiro Conselho de Contribuintes. **Acórdão nº 107-07.514**. Primeiro Conselho de Contribuintes, 7ª Câmara, sessão de 29 de janeiro de 2004.

⁸¹ *Id.* **Acórdão nº 101-94.552**. Julgamento: 16 abr. 2004. Órgão Julgador: Primeira Câmara.

⁸² *Id.* **Acórdão nº 101-94.546**. Julgamento: 15 abr. 2004. Órgão Julgador: Primeira Câmara.

⁸³ *Id.* **Acórdão nº 105-14.640**. Julgamento: 12 ago. 2004. Órgão Julgador: Quinta Câmara, sessão de 12 de agosto de 2004.

⁸⁴ *Id.* **Acórdão nº 101-94.552**. Julgamento: 16 abr. 2004. Órgão Julgador: Primeira Câmara, p. 9.

Art. 71. A dedução de despesas com aluguéis ou "royalties" para efeito de apuração de rendimento líquido ou do lucro real sujeito ao impôsto de renda, será admitida: [...]

f) os "royalties" pelo uso de patentes de invenção, processos e fórmulas de fabricação pagos ou creditados a beneficiário domiciliado no exterior:

1) Que não sejam objeto de contrato registrado na Superintendência da Moeda e do Crédito e que não estejam de acôrd com o Código da Propriedade Industrial; ou

2) Cujos montantes excedam dos limites periodicamente fixados pelo Ministro da Fazenda para cada grupo de atividades ou produtos, segundo o grau de sua essencialidade **e em conformidade com o que dispõe a legislação específica sôbre remessa de valores para o exterior;**

g) os "royalties" pelo uso de marcas de indústria e comércio pagos ou creditados a beneficiário domiciliado no exterior:

1) Que não sejam objeto de contrato registrado na Superintendência da Moeda e do Crédito e que não estejam de acôrd com o Código da Propriedade Industrial; ou

2) Cujos montantes excedem dos limites periodicamente fixados pelo Ministro da Fazenda para cada grupo de atividade ou produtos, segundo o grau de sua essencialidade, **de conformidade com a legislação específica sôbre remessas de valores para o exterior.** (grifos nossos).

A leitura dos incisos acima esclarece que a Lei nº 4.506/64 complementa uma legislação (específica sobre remessas de valores para o exterior) pré-existente, que só pode ser a Lei nº 4.131/62 (tanto por ter especificamente esse objeto quanto por ter revogado a Lei nº 3.470/58 no que se refere à restrição da dedutibilidade de *royalties*).

Além disso, assumir que o art. 71 da Lei nº 4.506/64 dispõe integralmente sobre a dedutibilidade de *royalties* implica admitir que o Ministro da Fazenda poderia fixar qualquer montante como teto para dedutibilidade dos *royalties* pagos ao exterior, já que a Lei nº 4.506/64 não menciona o teto de 5% da receita do produto fabricado/vendido estabelecido inicialmente pela Lei nº 3.470/58 e posteriormente repetido pela Lei nº 4.131/62.

Ainda em 2006, dois precedentes do Primeiro Conselho de Contribuintes viriam a alterar o entendimento da jurisprudência administrativa, os acórdãos 105-16.169⁸⁵ e 105-16.140⁸⁶, cujo relator foi o Conselheiro José Carlos Passuello (o

⁸⁵ BRASIL. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Primeiro Conselho de Contribuintes. **Acórdão nº 105-16.169**. Primeiro Conselho de Contribuintes, 5ª Câmara, sessão de 9 de novembro de 2006.

⁸⁶ *Id.* **Acórdão nº 105-16.140**. Primeiro Conselho de Contribuintes, 5ª Câmara, sessão de 8 de novembro de 2006.

mesmo relator do acórdão nº 01-04.046, que tinha sido uma espécie de *leading case* administrativo até então).

Nos referidos acórdãos, de redação muito similar, o relator menciona que seu voto no acórdão nº 01-04.046 foi baseado na jurisprudência judicial e administrativa que prevalecia à época. Contudo, menciona que o STJ desde então proferiu decisões em sentido contrário de forma reiterada.

Assim, considerando que não houve alteração legislativa (ou seja, que tanto os casos em análise quanto os casos que serviram de pano de fundo para o acórdão nº 01-04.046 e para os então recentes precedentes do STJ tinham como base o mesmo texto legal) e por entender que a função jurisdicional do STJ prevalece sobre a função jurisdicional do então Conselho de Contribuintes, o relator mudou seu voto para concluir que não houve revogação do art. 74 da Lei nº 3.470/58.

Cabe comentar que o relator esclarece não ser esse seu entendimento da matéria, mas apenas reflexo da jurisprudência judicial contemporânea à elaboração do voto, razão pela qual ressaltou que voltaria ao entendimento anterior caso houvesse mudança do posicionamento do STJ.

A partir dos acórdãos 105-16.169 e 105-16.140, não foram identificadas decisões administrativas que entendessem pela revogação do art. 74 da Lei nº 3.470/58 (seja pelo art.12 da Lei nº 4.131/62, seja pelo art. 71 da Lei nº 4.506/64).

Contudo, os precedentes identificados não revisitaram de forma detalhada o mérito da questão, normalmente se limitando a mencionar o *leading case* do STF, a nova tendência jurisprudencial do STJ e alguns acórdãos administrativos. Nesse sentido os acórdãos nº 1802-000.426 (decidido por voto de qualidade)⁸⁷, 1301-000.817⁸⁸, 1803-001.287⁸⁹, 1402-001.041⁹⁰, 1201-001.529⁹¹ e 9101-002.572⁹².

⁸⁷ BRASIL. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Acórdão nº 1802-000.426**. Julgamento: 6 abr. 2010. Órgão Julgador: Primeira Seção, Segunda Turma Especial

⁸⁸ *Id.* **Acórdão nº 1301-000.817**. Julgamento: 2 fev. 2012. Órgão Julgador: Primeira Seção, Terceira Câmara, Primeira Turma Ordinária.

⁸⁹ *Id.* **Acórdão nº 1803-01.287**. Julgamento: 11 abr. 2012. Órgão Julgador: Primeira Seção, Terceira Turma Especial.

⁹⁰ *Id.* **Acórdão nº 1402-01.041**. Julgamento: 10 maio 2012. Órgão Julgador: Primeira Seção, Quarta Câmara, Segunda Turma Ordinária.

⁹¹ *Id.* Câmara Superior de Recursos Fiscais. **Acórdão nº 1201-001.529**. Julgamento: 6 out. 2016. Órgão Julgador: Primeira Seção, Segunda Câmara, Primeira Turma Ordinária.

⁹² *Id.* Câmara Superior de Recursos Fiscais. **Acórdão nº 9101-002.572**. Julgamento: 13 mar. 2017. Órgão Julgador: Primeira Turma.

O acórdão nº 1402-002.820⁹³, julgado em 24 de janeiro de 2018, é uma exceção a essa regra. Apesar de também concluir que o art. 71 da Lei nº 4.506/64 e o art. 12 da Lei nº 4.131/62 não revogaram o art. 74 da Lei nº 3.470/58, o relator cita tanto a jurisprudência administrativa e judicial dominantes quanto o fato de que o Regulamento do Imposto de Renda de 1999 (então vigente) consolidaria em seu art. 355 os dispositivos das três leis mencionadas acima, denotando a sua coexistência no ordenamento (em linha com o argumento desenvolvido pelo STF no julgamento do Recurso Extraordinário nº 104.368/SP).

Assim, a análise da jurisprudência administrativa sobre a questão permite concluir que há julgados entendendo pela revogação do art. 74 da Lei nº 3.470/58, normalmente pelo art. 71 da Lei nº 4.506/64, principalmente levando em consideração que as vedações originais à dedutibilidade de *royalties* tinham como objetivo evitar a evasão de tributos do Brasil e que a decisão proferida pelo STF no Recurso Extraordinário nº 104.368/SP não tem efeito vinculante.

Contudo, tais acórdãos são antigos e, a partir de 2006, os precedentes identificados concluem que não houve revogação do art. 74 da Lei nº 3.470/58, de modo que as restrições de dedutibilidade de *royalties* nele previstas se aplicam aos pagamentos de *royalties* efetuados a beneficiários domiciliados no Brasil⁹⁴.

8.3 Jurisprudência judicial

Para simetria com a análise da jurisprudência administrativa, a análise da jurisprudência judicial foi feita inicialmente com base em precedentes do STF, do STJ e dos Tribunais Regionais Federais a partir do ano 2000. Em função da ausência de amostragem significativa para o estudo, foi feita uma busca da jurisprudência complementar dos mencionais tribunais em períodos anteriores, além da inclusão de precedentes do extinto Tribunal Federal de Recursos.

Da mesma maneira que na jurisprudência administrativa, o entendimento sobre a matéria possui fases bem definidas. Com exceção do Recurso Extraordinário nº 104.368/SP, todos os precedentes identificados entre os anos 1980

⁹³ BRASIL. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Acórdão nº 1402002.820**. Julgamento: 4 jan. 2018. Órgão Julgador: Primeira Seção, Quarta Câmara, Segunda Turma Ordinária.

⁹⁴ Essa também é a posição da Receita Federal, como se pode observar da Solução de Consulta COSIT nº 316, de 17 de novembro de 2014 (*id.* Receita Federal. Coordenação-Geral de Tributação. Solução de Consulta COSIT nº 316, de 17 de novembro de 2014. Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ. **Diário Oficial**, Brasília, DF, 02 dez. 2014, seção 1, p. 10).

e 2000 entenderam pela inaplicabilidade das restrições à dedutibilidade de *royalties* quando os pagamentos tenham sido realizados a beneficiários brasileiros, por considerarem que o art. 74 da Lei nº 3.470/58 foi revogado pelo art. 71 da Lei nº 4.506/64.

Exemplos deste momento da jurisprudência são os seguintes acórdãos: Apelação Cível nº 59.884/83⁹⁵, Apelação em Mandado de Segurança nº 109.899⁹⁶ e Apelação Cível nº 9504497691⁹⁷.

Os precedentes identificados a partir dos anos 2000, contudo, são todos em sentido contrário, entendendo pela coexistência do art. 74 da Lei nº 3.470/58 e do art. 71 da Lei nº 4.506/64 (e, conseqüentemente, pela aplicabilidade das restrições à dedutibilidade mesmo quando os *royalties* são pagos a beneficiários no Brasil).

Muitos destes precedentes não adentram ao mérito da questão, se limitando a mencionar o *leading case* do STF (caso, por exemplo, do REsp nº 204.696-RJ⁹⁸, julgado em 19 de maio de 2005 pelo STJ) e, para os mais recentes, os julgados imediatamente anteriores (nesse sentido o acórdão da apelação cível nº 0013849-78.2009.4.03.9999⁹⁹, julgado pelo TRF da 3ª Região em 21 de outubro de 2015).

Como outros exemplos de precedentes desfavoráveis a partir do ano 2000 podem ser citados os seguintes: Apelação Cível nº 0980909-72.1987.4.03.6100¹⁰⁰, Remessa Necessária Cível nº 91.03.020970-9¹⁰¹, REsp 378.575/RS¹⁰², REsp n. 260.513/RS¹⁰³ e Apelação Cível 90.03.007316-3¹⁰⁴.

⁹⁵ BRASIL. Tribunal Federal de Recursos. **Apelação Cível nº 59.884/83**. Julgamento: 28 ago. 1983. Órgão Julgador: Quinta Turma.

⁹⁶ *Id.* **Apelação em Mandado de Segurança nº 109.899**. Julgamento: 9 maio 1988. Órgão Julgador: Quinta Turma.

⁹⁷ *Id.* Justiça Federal. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. **Apelação Cível nº 9504497691**. Julgamento: 17 nov. 1998. Órgão Julgador: Primeira Turma.

⁹⁸ *Id.* Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº 204.696/RJ**. Relator: Ministro João Otávio de Noronha. Julgamento: 19 maio 2005. Órgão Julgador: Segunda Turma. Publicação: DJ, 22 ago. 2005.

⁹⁹ *Id.* Justiça Federal. Tribunal Regional Federal da 3ª Região. **Apelação cível nº 0013849-78.2009.4.03.9999**. Julgamento: 21 out. 2015. Órgão Julgador: Quarta Turma.

¹⁰⁰ *Id.* **Apelação Cível nº 0980909-72.1987.4.03.6100**. Julgamento: 12 jan. 2011. Órgão Julgador: Turma D.

¹⁰¹ *Id.* **Remessa Necessária Cível nº 91.03.020970-9**. Julgamento: 13 dez. 2007. Órgão Julgador: Turma Suplementar.

¹⁰² *Id.* Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº 378.575/RS**. Relator: Desembargador Federal Gilberto Rodrigues Jordan. Julgamento: 1º jan. 2021. Órgão Julgador: Segunda Turma. Publicação: DJ, 5 fev. 2006.

¹⁰³ *Id.* Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº 260.513/RS**. Relator: Ministro Castro Meira. Julgamento: 6 out. 2005. Órgão Julgador: Segunda Turma. Publicação: DJ, 24 out. 2005.

¹⁰⁴ *Id.* Justiça Federal. Tribunal Regional Federal da 3ª Região. **Apelação Cível 90.03.007316-3**. Julgamento: 26 nov. 2003. Órgão Julgador: Sexta Turma.

A análise dos precedentes judiciais confirma o posicionamento do Conselheiro José Carlos Passuello quando elaborou os votos dos acórdãos 01-04.046, 105-16.140 e 105-16.169.

No momento em que foi julgado o acórdão nº 01-04.046 (agosto de 2002), a jurisprudência judicial era de fato majoritariamente divergente do *leading case* do STF (ao menos em parte porque uma parcela significativa dos julgados era anterior a esse, deve-se mencionar).

Por outro lado, na ocasião do julgamento dos acórdãos 105-16.140 e 105-16.169 (novembro de 2006) havia vários precedentes alinhados à posição do Supremo, merecendo destaque três já mencionados acórdãos da 2ª Turma do STJ: os REsp nº 378.575/RS, 260.513/RS e 204.696-RJ, julgados entre maio de 2005 e fevereiro de 2006.

Importante é que essa tendência jurisprudencial não deve ser vista como definitiva. Somado ao fato de que a maioria dos precedentes identificados se limita a citar ou transcrever trechos do Recurso Extraordinário nº 104.368/SP, deve-se ter em conta que não há uma amostragem jurisprudencial significativa (de modo a se ter um entendimento consolidado) e os precedentes identificados do STJ (a quem cabe a palavra final sobre o assunto no atual ordenamento jurídico) são todos da Segunda Turma.

Assim, ainda não há um posicionamento da Primeira Turma ou da Primeira Seção, esta última a responsável por uniformizar a jurisprudência do tribunal em matéria tributária¹⁰⁵.

Em síntese, a análise da jurisprudência judicial permite concluir que há dois momentos bem definidos em relação à matéria: os precedentes identificados até o início dos anos 2000 concluem pela inaplicabilidade dos limites de dedutibilidade de *royalties* quando os pagamentos tenham sido realizados a beneficiários brasileiros, por entenderem que o art. 74 da Lei nº 3.470/58 foi revogado pelo art. 71 da Lei nº 4.506/64, enquanto os precedentes posteriores entendem pela coexistência das referidas normas e, portanto, pela legítima aplicação dos limites de dedutibilidade independentemente de onde se situar o beneficiário.

¹⁰⁵ MARCONDES, Rafael Marchetti. **A tributação pelo imposto sobre a Renda dos royalties decorrentes do uso de marcas e de patentes**. 2011. Dissertação (Mestrado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2011, p. 136.

Contudo, não é possível afirmar que há uma jurisprudência efetivamente consolidada, tanto pelo teor dos julgados identificados nas duas últimas décadas (que em grande parte se limitam a citar o *leading case* do STF) quanto pela ausência de posicionamento Primeira Turma e da Primeira Seção do STJ.

9 AVALIAÇÃO DO CENÁRIO JURISPRUDENCIAL À LUZ DA ANÁLISE HISTÓRICA E CRONOLÓGICA DA LEGISLAÇÃO

Além das conclusões mencionadas anteriormente, a análise da jurisprudência indica que, mesmo quando os precedentes não se limitam a citar o *leading case* do STF ou outros casos anteriores, a controvérsia gira em torno da revogação do art. 74 da Lei nº 3.470/58 pelo art. 71 da Lei nº 4.506/64.

Pouco se fala da Lei nº 4.131/62. Quando a mencionam, os casos (inclusive o acórdão Recurso Extraordinário nº 104.368/SP proferido pelo STF) se limitam a afirmar que a Lei nº 4.131/62 regula especificamente o controle do capital estrangeiro, de modo que não poderia revogar dispositivo de lei mais amplo como o art. 74 da Lei nº 3.470/58.

Contudo, essa análise parte da premissa de que a Lei nº 3.470/58 efetivamente é uma lei mais ampla que a Lei nº 4.131/62 (isto é que, as restrições à dedutibilidade de *royalties* que impõe são de fato aplicadas tanto aos pagamentos feitos a beneficiários estrangeiros quanto brasileiros).

Como já foi abordado anteriormente, essa premissa não é verdadeira, pois decorre de uma interpretação meramente literal ou gramatical do art. 74 da Lei nº 3.470/58. Na realidade, as restrições estabelecidas pelo referido artigo sempre se aplicaram somente aos pagamentos efetuados a beneficiários domiciliados no exterior.

Há diversos indícios que corroboram essa conclusão, a começar pelas emendas ao Projeto de Lei nº 989/56 (que viria a ser convertido na Lei nº 3.470/58) que inseriu o atual art. 74, de autoria do deputado Fernando Ferrari, que “proporcionam meios para o combate à burla observada nos pagamentos de ‘*royalty*’ pertencentes a pessoas residentes no estrangeiro e, bem assim, evitam a evasão legal do impôsto incidente sôbre rendimentos auferidos por comitentes domiciliados no exterior”¹⁰⁶.

O deputado Fernando Ferrari também foi autor de outro projeto similar, mas que acabou sendo arquivado: o Projeto de Lei nº 3.950, apresentado em 18 de abril de 1958.

¹⁰⁶ BRASIL. Câmara dos Deputados. Dossiê do Projeto de Lei nº 989/1956. Altera a legislação do Impôsto de Renda e dá outras providências. **Diário Oficial**, Rio de Janeiro, 28 jan. 1956, p. 49.

O art. 4º do projeto vedava a dedutibilidade de *royalties* e despesas por assistência e serviços, técnicos e científicos, quando a soma destes valores e dos lucros líquidos ultrapassasse 50% do capital realizado e quando excedesse um percentual do “volume das operações pertinentes” (um percentual da receita de venda do produto), que variava de 0,1% a 5%.

Apesar de a redação do art. 4º não fazer distinção entre pagamentos de *royalties* a brasileiros ou estrangeiros, a justificativa do projeto não deixa margem para dúvidas:

Em recentes diligências determinadas pela Divisão do Impôsto de Renda junto a trinta e três das numerosas empresas que pagam “royalties” e contribuições por assistência e serviços, técnicos ou científicos, a firma e sociedades com sede no estrangeiro, ficou positivado que apenas quatro empresas são genuinamente nacionais, cujos “royalties” não excedem de 4% sobre o volume das operações pertinentes, não subsistindo quanto às mesmas qualquer convenção no tocante às referidas contribuições, que são em última análise “royalties” dissimulados. [...]

A simulação da personalidade jurídica independente das vinte e seis das trinta e três empresas examinadas pela Divisão do Impôsto de Renda visa à ocultação de vultuosos lucros, sob diversas formas, a saber: 1º - **de “royalties” – até 27,5% - pela exploração das aludidas propriedades industriais, que, entretanto, se acham vinculadas a patrimônio comum, isto é, tanto da empresa no exterior como da sua filial disfarçada no Brasil**, não sendo, portanto, admissível que uma onera à outra pela utilização de um bem de ambas, indivisível [...]

As medidas consubstanciadas neste Projeto de Lei, tendentes a restringir nos seus efeitos os disfarces e ganância com que operam no Brasil certas empresas estrangeiras, têm caráter urgente e transitório, pois outras providências impõem-se, notadamente quanto à definição apropriada de empresa brasileira, já que a constante do art. 60 da Lei das Sociedades Anônimas e Em Comandita por Ações (Decreto-lei nº 2.627, de 26 de setembro de 1940) apenas empresa a numerosas empresas estrangeiras de fato, um simples disfarce de consequências altamente lesivas ao erário público.¹⁰⁷

Essa lógica de evitar a evasão de imposto de renda não se sustenta quando o pagamento é feito a beneficiário brasileiro, já que a despesa deduzida pelo pagador será tributada pelo beneficiário. É outro indício de que a restrição de dedutibilidade não se aplica aos pagamentos feitos a beneficiários brasileiros.

Necessário esclarecer que não se está defendendo que toda despesa tributável pelo recebedor deve ser dedutível para o pagador, pois há situações em que uma despesa é indedutível para quem paga mas deve ser tributada por quem

¹⁰⁷ BRASIL. Dossiê do Projeto de Lei nº 3.590/1958. Altera a legislação do Impôsto de Renda, e dá outras providências. **Diário Oficial**, Rio de Janeiro, 25 abr. 1958, p. 5-8, grifos nossos.

recebe (como exemplo, isso ocorre com qualquer despesa sem regra específica de dedutibilidade e que não cumpra os critérios de necessidade postos pelo art. 47 da Lei nº 4.506/64).

Contudo, essa simetria entre dedutibilidade e tributação é geralmente válida (assumindo que a maioria dos gastos incorridos por uma pessoa jurídica é necessária) e deve-se ter em mente que o legislador precisa ter cuidado ao restringir a dedutibilidade de despesas porque acaba distorcendo a definição constitucional de renda.

Nesse sentido, se comprovado que as despesas com *royalties* são relacionadas ao objeto social e/ou atividades desenvolvidas pela pessoa jurídica (sendo, portanto, relacionadas com a produção do acréscimo patrimonial tributável) e na ausência de uma razão que justifique sua ineditibilidade (como a evasão de tributos do Brasil, caso dos pagamentos feitos a beneficiários residentes no exterior), a restrição à dedutibilidade não está entre as teoricamente possíveis, na classificação de Ricardo Mariz de Oliveira¹⁰⁸, tornando-a inconstitucional por violar o princípio da universalidade.

Assim, analisar se faz sentido econômico restringir a dedutibilidade de uma certa despesa pode servir de norte para identificar a verdadeira intenção do legislador, como no caso aqui analisado.

Ainda, deve-se mencionar que, na época da edição da Lei nº 3.470/58, não era comum o pagamento de *royalties* a beneficiários brasileiros, razão que poderia justificar a aparente omissão do legislador (sem que isso significasse a aplicação das restrições de dedutibilidade no pagamento neste caso). Nesse sentido o voto do Conselheiro José Carlos Passuello no acórdão nº 01-04.046, proferido pela CSRF:

O artigo 74 da Lei nº 3.470/58 tem sua origem em época distinta de nossa realidade econômica. Naquele tempo, mercê de uma economia pouco desenvolvida e dependente, os pagamentos de *royalties* só se davam para o exterior, sendo fácil conceber-se hipótese de um incremento demasiado em seu valor, com o objetivo de dedução integral na base do imposto. Com o fim de resguardar recolhimento de tributos na atividade produtiva País e de restringir a remessa de lucros de forma disfarçada para o exterior, impôs-se a limitação na dedução.¹⁰⁹

¹⁰⁸ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. **Fundamentos do imposto de renda**. São Paulo: IBDT, 2020, p. 540-543.

¹⁰⁹ BRASIL. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Câmara Superior de Recursos Fiscais. **Acórdão nº 01-04.046**. Julgamento: 19 ago. 2002. Órgão Julgador: Primeira Turma, p. 12.

Estabelecida essa premissa, um segundo fato ganha relevância: os arts. 12 e 14 da Lei nº 4.131/62 reproduziram inteiramente o conteúdo do art. 74 da Lei nº 3.470/58 e estabeleceram novas restrições à dedutibilidade de *royalties*.

Não há dúvidas que Lei nº 4.131/62 disciplina apenas remessas ao exterior, o que pode ser extraído de sua ementa (“Disciplina a aplicação do capital estrangeiro e as remessas de valores para o exterior e dá outras providências.”).

Como prova adicional deve ser levada em consideração a redação do art. 10 do Decreto nº 53.451/64 (publicado para regulamentar a referida Lei), segundo o qual *royalty* seria “a remuneração, fixa ou percentual, paga, periodicamente a **pessoa físicas ou jurídicas domiciliadas, residentes ou com sede no exterior**, pela obtenção de licença para a exploração de objetos de patentes e de registros, patenteados e registrados no Brasil e no país de origem e desde que a proteção legal ainda esteja em vigor nos dois países” (grifo nosso).

Foi mencionado anteriormente que causou estranheza o fato de o artigo 12 da Lei nº 4.131/62 ter repetido as restrições postas pelo artigo 74 da Lei nº 3.470/58 (por meio de menção ao artigo 37 do Regulamento do Imposto de Renda de 1959). Teria sido mais simples somente estabelecer as restrições adicionais.

Contudo, a análise do Projeto de Lei nº 3.251/61 (que viria a dar origem à Lei nº 4.131/62) esclareceu que o intuito da Lei nº 4.131/62 era compilar as normas sobre a dedutibilidade de *royalties* até então vigentes além de acrescentar novas, o que explica a metodologia adotada.

Mesmo que não se considere tal intenção de consolidação, a constatação de que a vedação à dedutibilidade de *royalties* estabelecida pela Lei nº 3.470/58 só se aplicava aos pagamentos a beneficiários domiciliados no exterior, somado ao fato de que a Lei nº 4.131/62 somente trata de remessas ao exterior, leva à conclusão inevitável de que a primeira foi superada pela segunda.

Assim, dado que o artigo 74 da Lei nº 3.470/58 somente se aplicava aos *royalties* pagos a beneficiários no exterior e que seu conteúdo foi inteiramente disciplinado pelo artigo 12 da Lei nº 4.131/62, a conclusão é que o primeiro foi revogado tacitamente pelo segundo, por decorrência do artigo 2º, §1º, do Decreto-Lei nº 4.657, de 4 de setembro de 1942:

Art. 2º Não se destinando à vigência temporária, a lei terá vigor até que outra a modifique ou revogue.

§ 1º A lei posterior revoga a anterior quando expressamente o declare, quando seja com ela incompatível ou quando regule inteiramente a matéria de que tratava a lei anterior.

Essa conclusão, apesar de rara, não é inédita na jurisprudência, podendo ser encontrada nos acórdãos 101-94.546 e 101-94.552, proferidos pela 1ª Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes em 15 e 16 de abril de 2004.

Apesar de partirem desse racional, os referidos acórdãos (cujas redações são muito parecidas) enveredam por outro caminho, assumindo que a Lei nº 4.131/62 disciplinou inteiramente a matéria disposta no artigo 74 da Lei nº 3.470/58 porque tratou também de restrição à dedutibilidade de *royalties* pagos a beneficiários brasileiros. Essa premissa não parece acertada, tanto porque a Lei nº 4.131/62 claramente se aplica somente a remessas ao exterior quanto porque a Lei nº 3.470/58 tampouco estabeleceu restrições a dedutibilidade de *royalties* pagos a beneficiários no Brasil (conforme as razões expostas acima para ambas essas considerações).

Demonstrado então que o artigo 74 da Lei nº 3.470/58, desde sua origem, somente se aplicava aos *royalties* pagos a beneficiários no exterior e foi revogado tacitamente pelo artigo 12 da Lei nº 4.131/62, resta analisar o efeito do artigo 71 da Lei nº 4.506/64.

A análise do dispositivo deixa claro que há tanto restrições de caráter geral, aplicáveis independente da residência fiscal do beneficiário (como, por exemplo, a indedutibilidade de *royalties* pagos a sócios ou dirigentes de empresas, e a seus parentes ou dependentes), quanto restrições aplicáveis somente aos pagamentos a beneficiários no exterior. Quanto a estas, teria revogado tacitamente os arts. 12 e 14 da Lei nº 4.131/62?

A análise das restrições trazidas pela nova lei permite concluir que há simples reprodução (literalmente ou com o mesmo conteúdo) de algumas condições ou restrições já trazidas pela lei antiga: a necessidade de registro de contrato na Superintendência da Moeda e do Crédito, a observância ao disposto no Código da Propriedade Industrial e a vedação à dedutibilidade de *royalties* pagos por filial brasileira a sua matriz no exterior.

Além disso, a Lei nº 4.506/64 ampliou uma restrição já existente: a restrição à dedutibilidade de despesas com *royalties* pagos por empresa brasileira a empresa no exterior que detenha a maioria de seu capital, como era prevista pela Lei nº

4.131/62, passou a se aplicar ao pagamento efetuado por empresa brasileira a pessoa que detenha controle do seu capital com direito a voto e tal controle passou a ser direto ou indireto.

Quanto a estas, parece lógica a revogação tácita, dado que tratam inteiramente da matéria tratada pela legislação anterior ou a ampliam (sendo incompatíveis com esta), nos termos do artigo 2º, §1º, do Decreto-Lei nº 4.657/42.

Contudo, deve ser observado que a Lei nº 4.506/64 não menciona o teto de dedutibilidade (5% da receita) constante do artigo 12 da Lei nº 4.131/62. Mais ainda, ao condicionar a dedutibilidade dos *royalties* pagos a beneficiário estrangeiro aos montantes fixados pelo Ministro da Fazenda, os faz nos termos abaixo:

Art. 71. A dedução de despesas com aluguéis ou "royalties" para efeito de apuração de rendimento líquido ou do lucro real sujeito ao imposto de renda, será admitida: [...]

Parágrafo único. Não são dedutíveis: [...]

f) os "royalties" pelo uso de patentes de invenção, processos e fórmulas de fabricação pagos ou creditados a beneficiário domiciliado no exterior: [...]

2) Cujos montantes excedam dos limites periodicamente fixados pelo Ministro da Fazenda para cada grupo de atividades ou produtos, segundo o grau de sua essencialidade **e em conformidade com o que dispõe a legislação específica sobre remessa de valores para o exterior;**

g) os "royalties" pelo uso de marcas de indústria e comércio pagos ou creditados a beneficiário domiciliado no exterior: [...]

2) Cujos montantes excedem dos limites periodicamente fixados pelo Ministro da Fazenda para cada grupo de atividade ou produtos, segundo o grau de sua essencialidade, **de conformidade com a legislação específica sobre remessas de valores para o exterior.** (grifos nossos).

Pelo seu objeto, a dita lei específica sobre remessas de valores ao exterior não pode ser outra que não a Lei nº 4.131/62. Portanto, o seu artigo 12 permanece vigente naquilo que não contrasta com a Lei nº 4.506/64 ou foi por ela reproduzido: na imposição do limite máximo de 5% da receita do produto fabricado ou vendido e na estipulação de sublimites fixados pelo Ministro da Fazenda (caput e parágrafo primeiro do artigo 12)¹¹⁰. No restante, deve ser entendido como revogado tacitamente (assim como o artigo 14) pelo artigo 71 da Lei nº 4.506/64.

Uma evidência muito importante sobre toda essa linha de raciocínio é o artigo 6º do Decreto-Lei nº 1.730/79, que mudou a base de cálculo do limite máximo de

¹¹⁰ É possível discutir que o mesmo raciocínio seria aplicável ao parágrafo terceiro do art. 12 da Lei nº 4.131/62. Contudo, por não tratar de despesa de *royalty*, mas de assistência técnica, científica, administrativa e semelhantes, este ponto não será analisado no presente trabalho.

deduções: os 5% eram aplicados sobre a “receita bruta do produto fabricado ou vendido” e passaram a incidir sobre “a receita líquida das vendas do produto fabricado ou vendido”. Contudo, a alteração foi feita somente no artigo 12 da Lei nº 4.131/62.

Desse fato é possível extrair duas conclusões. A primeira é que, como não faz sentido algum que coexistam um limite de 5% calculado sobre a receita bruta para pagamentos nacionais e outro de 5% sobre a receita líquida para pagamentos ao exterior, a lógica indica que o artigo 71 da Lei nº 3.470/58 foi revogado tacitamente pelo artigo 12 da Lei nº 4.131/62 (como dito, porque sempre se aplicou somente aos pagamentos ao exterior). A segunda é que de fato a Lei nº 4.506/64 não revogou inteiramente a Lei nº 4.131/62, pois o Decreto-Lei nº 1.730/79 é posterior a ambas e altera a última.

O próximo ponto de análise é o principal argumento levantado pela jurisprudência judicial e administrativa: o fato de os regulamentos do imposto de renda fazerem menção a todos os principais dispositivos citados (artigo 71 da Lei nº 3.470/58, artigo 12 da Lei nº 4.131/62 e artigo 74 da Lei nº 4.506/64) significaria de fato que estes coexistem no sistema jurídico, não tendo se operado a revogação tácita?

Este argumento é citado pelo *leading case* do STF (e, portanto, ecoado por grande parte da jurisprudência) e, em um exemplo mais recente, pelo acórdão nº 1402-002.820, julgado em 24 de janeiro de 2018 pelo CARF¹¹¹.

A conclusão que parece mais coerente é que a simples menção a todos os dispositivos não significa que não houve revogação tácita. Inicialmente, importante mencionar que todos os regulamentos do imposto de renda envolvidos na controvérsia são decretos, normas emanadas do Poder Executivo.

O decreto é que tem fundamento na lei (tanto é que os regulamentos do imposto de renda mencionam as leis nas quais se baseiam), e não o contrário. O artigo 84 da Constituição Federal determina claramente que o decreto expedido pelo Presidente da República tem como função somente dar fiel execução às leis, extinguir funções ou cargos públicos e dispor sobre a organização e funcionamento

¹¹¹ BRASIL. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Acórdão nº 1402002.820**. Julgamento: 4 jan. 2018. Órgão Julgador: Primeira Seção, Quarta Câmara, Segunda Turma Ordinária.

da administração federal, quando não implicar aumento de despesa nem criação ou extinção de órgãos públicos.

O argumento desenvolvido pelo STF, se tomado ao extremo, levaria à insustentável conclusão de que o decreto tem prevalência sobre a lei: uma vez que a menção aos dispositivos indicaria a sua coexistência no ordenamento, bastaria ao Executivo não incluir uma determinada norma no regulamento do imposto de renda para que fosse revogada?

Ademais, aqui também é importante o artigo 6º do Decreto-Lei nº 1.730/79, pois, apesar de expressamente alterar somente a Lei nº 4.131/62, foi reproduzido pelos arts. 233, 294, 355 e 365 dos Regulamentos de Imposto de Renda de 1980, 1994, 1999 e 2018, respectivamente, como se fosse aplicável a todos os pagamentos de *royalties* (para beneficiários brasileiros ou estrangeiros):

Art. 233. As somas das quantias devidas a título de royalties pela exploração de patentes de invenção ou uso de marcas de indústria ou de comércio, e por assistência técnica, científica, administrativa ou semelhante, poderão ser deduzidas como despesas operacionais até o limite máximo de 5% (cinco por cento) da receita líquida das vendas do produto fabricado ou vendido (Lei nº 3.470/58, art. 74, Lei nº 4.131/62, art. 12, e Decreto- Lei nº 1.730/79, art. 6º). [...]

Art. 294. As somas das quantias devidas a título de royalties pela exploração de patentes de invenção ou uso de marcas de indústria ou de comércio, e por assistência técnica, científica, administrativa ou semelhante, poderão ser deduzidas como despesas operacionais até o limite de cinco por cento da receita líquida das vendas do produto fabricado ou vendido, ressalvado o disposto nos arts. 487 e 490, inciso V (Leis nºs 3.470/58, art. 74, e 4.131/62, art. 12, e Decreto-Lei nº 1.730/79, art. 6º). [...]

Art. 355. As somas das quantias devidas a título de *royalties* pela exploração de patentes de invenção ou uso de marcas de indústria ou de comércio, e por assistência técnica, científica, administrativa ou semelhante, poderão ser deduzidas como despesas operacionais até o limite máximo de cinco por cento da receita líquida das vendas do produto fabricado ou vendido (art. 280), ressalvado o disposto nos arts. 501 e 504, inciso V (Lei nº 3.470, de 1958, art. 74, e Lei nº 4.131, de 1962, art. 12, e Decreto-Lei nº 1.730, de 1979, art. 6º). [...]

Art. 365. As somas das quantias devidas a título de royalties pela exploração de patentes de invenção ou pelo uso de marcas de indústria ou de comércio, e por assistência técnica, científica, administrativa ou semelhante, poderão ser deduzidas como despesas operacionais até o limite máximo de cinco por cento da receita líquida (Lei nº 3.470, de 1958, art. 74 ; Lei nº 4.131, de 1962, art. 12, caput ; e Decreto-Lei nº 1.730, de 1979, art. 6º). [...]

A dita consolidação, do jeito que foi feita, contraria qualquer dos pontos de vista argumentativos.

Se houve de fato a revogação tácita do artigo 74 da Lei nº 3.470/58 pelo artigo 12 da Lei nº 4.131/62, como aqui se concluiu, ou pelo artigo 71 da Lei nº 4.506/64, o artigo 74 da Lei nº 3.470/58 não deveria ter sido sequer citado pelos regulamentos do imposto de renda, pois foi revogado.

De outro lado, se não houve a revogação e o artigo 74 da Lei nº 3.470/58 subsiste, a consolidação deveria ter estabelecido duas bases de cálculo diferentes para a aplicação do teto de 5%: a receita líquida dos produtos fabricados ou vendidos, quando o beneficiário estiver no exterior, e a receita bruta dos produtos fabricados ou vendidos, quando o beneficiário domiciliado no país (já que o artigo 6º do Decreto-Lei nº 1.730/79 somente alterou a Lei nº 4.131/62).

Desta forma, é provado que o fato de os regulamentos do imposto de renda citarem todos os artigos concernentes à dedutibilidade de *royalties* não pode ser usado como fundamento cabal da inexistência de revogação tácita. Pode ser utilizado como indício, mas que não subsiste perante todos os outros aqui apresentados e que levam à conclusão de que o artigo 74 da Lei nº 3.470/58 sempre estabeleceu restrições somente aos pagamentos de *royalties* feitos a beneficiários estrangeiros, tendo sido revogado pelo artigo 12 da Lei nº 4.131/62, que coexiste em partes com o artigo 71 da Lei nº 4.506/64.

Por fim, é necessário mencionar como contraponto as regras específicas de dedutibilidade de *royalties* aplicáveis a pessoas jurídicas titulares de Programas de Desenvolvimento Tecnológico Industrial (PDTI) e Programas de Desenvolvimento Tecnológico Agropecuário (PDTA), vigentes entre 1988 e 2005¹¹². Em síntese, mediante alguns requisitos, tais normas concediam benefício de dedutibilidade de *royalties* pagos a beneficiários no País ou no exterior até o limite de 10% da receita líquida das vendas do produto fabricado e vendido resultante de aplicação de tecnologia.

A premissa de que os pagamentos de *royalties* a beneficiários brasileiros não estão sujeitos a limites percentuais, em linha com o raciocínio desenvolvido acima, parece incompatível com o “benefício” estipulado. Parece que, ao invés de instituir um benefício, as normas de PDTI e PDTA teriam estipulado uma penalidade ao instituírem limitação à dedutibilidade dos *royalties* pagos a beneficiários no Brasil.

¹¹² Nesse sentido os artigos 487, 488 e 490 do Regulamento do Imposto de Renda de 1994 e os artigos 501, 502 e 504 do Regulamento do Imposto de Renda de 1999.

Contudo, esse único argumento não parece invalidar todos os demais que foram aqui desenvolvidos. A explicação mais razoável é que o legislador que instituiu os referidos programas de incentivo tenha bebido da mesma fonte dos ministros do STF e partido da premissa equivocada de que a Lei nº 3.470/58 inicialmente impôs limitações também aos *royalties* pagos a beneficiários brasileiros, quando na verdade sempre se destinaram aos pagamentos ao exterior. Nas palavras de Alfredo Augusto Becker, “o conflito entre as teorias jurídicas do Direito Tributário tem sua principal origem naquilo que se presume conhecido porque se supõe óbvio”¹¹³.

¹¹³ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 6. ed. São Paulo: Noeses, 2013, p. 12.

CONCLUSÃO

O imposto sobre a renda incide, em palavras simples, sobre o acréscimo patrimonial experimentado ao longo de um período. O ordenamento jurídico brasileiro prevê métodos para identificar e posteriormente tributar esse acréscimo. Para as pessoas jurídicas, o método por excelência é o lucro real, que pode ser definido como resultado líquido do exercício com ajustes positivos e negativos determinados pela legislação tributária.

Parte essencial da apuração do lucro real, portanto, é identificar quais elementos negativos (gastos e exclusões) serão subtraídos para se chegar ao acréscimo patrimonial tributável. A regra geral é que os gastos (custos e despesas) sejam dedutíveis (até porque, como se parte do resultado líquido do exercício, já foram deduzidos), devendo ser somados ao resultado líquido apenas se não cumprirem os requisitos de dedutibilidade.

Há requisitos de dedutibilidade de ordem geral e específica. Dentre os requisitos de ordem específica, há alguns que se referem à dedutibilidade de *royalties*, limitando-a e condicionando-a em alguns casos, vedando-a em outros.

As normas que trazem tais limites, condições e vedações são antigas, sendo a primeira delas a Lei nº 3.470/58. A redação do artigo 74 da referida lei era genérica, não trazendo aparente distinção à sua aplicabilidade quando os beneficiários fossem domiciliados no Brasil ou no exterior.

Posteriormente, foi editada a Lei nº 4.131/62, com conteúdo muito similar ao da Lei nº 3.470/58 e com algumas complementações. Na sequência, foi editada a Lei nº 4.506/64, trazendo diversas alterações ao regime antes existente no que se refere à dedutibilidade de *royalties* (dentre as quais a restrição dos limites inicialmente impostos pela Lei nº 3.470/58 apenas aos pagamentos de *royalties* a beneficiários domiciliados no exterior).

A coexistência das normas foi posta em questão em função das aparentes incompatibilidades de seus comandos. Analisando a jurisprudência administrativa e judicial, extrai-se que há uma discussão central: a revogação tácita do artigo 74 da Lei nº 3.470/58 pelo artigo 71 da Lei nº 4.506/64.

A jurisprudência se alterna em fases bem definidas, iniciando pelo julgamento do Recurso Extraordinário nº 104.368/SP, pelo STF, em 1988. No caso, o Supremo decidiu que o artigo 74 da Lei nº 3.470/58 não teria sido revogado pelo artigo 71 da

Lei nº 4.506/64, trazendo como justificativa essencialmente que o Regulamento do Imposto de Renda de 1966 (vigente à época dos fatos do caso) faria menção a ambos os dispositivos.

No âmbito administrativo, os acórdãos identificados anteriores a 2006 majoritariamente entenderam pela revogação tácita do artigo 74 da Lei nº 3.470/58, principalmente levando em consideração que as vedações originais à dedutibilidade de *royalties* tinham como objetivo evitar a evasão de recursos tributáveis do Brasil e que a decisão proferida pelo STF no Recurso Extraordinário nº 104.368/SP não tem efeito vinculante.

Contudo, a partir de 2006 a tendência se inverteu e os precedentes identificados concluem que não houve a tal revogação, entendendo que os limites de dedutibilidade de *royalties* previstos no artigo 74 da Lei nº 3.470/58 se aplicam aos pagamentos de *royalties* efetuados a beneficiários residentes ou domiciliados no Brasil.

De forma parecida, no âmbito judicial, os precedentes identificados até o início dos anos 2000 concluem pela revogação do artigo 74 da Lei nº 3.470/58 pelo art. 71 da Lei nº 4.506/64, enquanto os precedentes posteriores entendem pela coexistência das referidas normas e, portanto, pela legítima aplicação dos limites de dedutibilidade independentemente de onde se situar o beneficiário.

Essas tendências, deve-se ressaltar, não devem levar à conclusão de que há uma jurisprudência efetivamente consolidada, pois uma parte significativa dos precedentes se limita a citar o *leading case* do STF, que não é vinculante. Ademais, a competência para julgamento da matéria atualmente recai sobre o STJ, sendo que até o momento não há posicionamento da sua Primeira Seção e da Primeira Turma desta.

A polarização entre o art. 74 da Lei nº 3.470/58 e o art. 71 da Lei nº 4.506/64 acaba por deixar de lado o art. 12 da Lei nº 4.131/62. É muito comum que a análise da matéria se inicie com a premissa de que o art. 74 da Lei nº 3.470/58 se aplicaria tanto aos pagamentos feitos a beneficiários brasileiros quanto estrangeiros, de modo que o art. 12 da Lei nº 4.131/62 não poderia revogá-lo por tratar exclusivamente de remessas ao exterior e controle do capital estrangeiro.

Contudo, essa premissa deriva de uma interpretação meramente gramatical do art. 74 da Lei nº 3.470/58. Há diversos fatores que levam à conclusão de que tal

artigo sempre estabeleceu restrições somente aplicáveis aos pagamentos efetuados a beneficiários residentes ou domiciliados no exterior.

O primeiro destes fatores decorre do Projeto de Lei nº 989/56 (que viria a ser convertido na Lei nº 3.470/58), que inicialmente não continha o art. 74. Sua inserção foi fruto de emendas que tiveram por objetivo combater a evasão de tributos do Brasil por meio de abusos nos pagamentos de *royalties* ao exterior. O mesmo deputado que elaborou as referidas emendas foi autor de outro projeto semelhante, o Projeto de Lei nº 3.950/58, com o mesmo objetivo e justificativa, reiterando a finalidade da norma.

Não faria sentido que tal norma fosse aplicada aos pagamentos de *royalties* realizados a beneficiários brasileiros, dado que a despesa deduzida pelo pagador será tributada pelo beneficiário – não há a dita evasão do Brasil.

Outro elemento que deve ser levado em conta é que, na época da edição da Lei nº 3.470/58, não era comum o pagamento de *royalties* a beneficiários brasileiros em função da economia pouco desenvolvida do país, o que poderia justificar a aparente omissão do legislador.

Partindo da assunção que o art. 74 da Lei nº 3.470/58 somente se aplicava aos *royalties* pagos a beneficiários no exterior, nota-se que seu conteúdo foi inteiramente disciplinado pelo art. 12 da Lei nº 4.131/62, que tinha por objetivo compilar as normas sobre a dedutibilidade de *royalties* até então vigentes e acrescentar algumas novas, tendo revogado tacitamente o art. 74 da Lei nº 3.470/58, nos termos do art. 2º, §1º, do Decreto-Lei nº 4.657, de 4 de setembro de 1942.

O papel do art. 71 da Lei nº 4.506/64, portanto, foi outro. Estabeleceu novas restrições, ampliou restrições antes existentes e reproduziu outras. Naquilo que repetiu ou ampliou o art. 12 da Lei nº 4.131/62, revogou-o tacitamente; no restante, este permanece vigente, até por referência feita pelo próprio art. 71 da Lei nº 4.506/64.

Além disso, deve-se levar em consideração que o Decreto-Lei nº 1.730/79 alterou o art. 12 da Lei nº 4.131/62 em matéria antes tratada pelo art. 74 da Lei nº 3.470/58, reforçando a revogação deste.

Por fim, o principal argumento suscitado nos precedentes judiciais e administrativos analisados (o fato de os regulamentos do imposto de renda fazerem menção a todos os principais dispositivos citados - art. 74 da Lei nº 3.470/58, art. 12 da Lei nº 4.131/62 e art. 71 da Lei nº 4.506/64) não é uma prova conclusiva da

ausência de revogação do art. 74 da Lei nº 3.470/58, visto que os regulamentos do imposto de renda são decretos (sem competência para determinar a revogação ou não de leis). Além disso, outras consolidações feitas pelos regulamentos mostraram-se incompatíveis com a linha de raciocínio adotada na jurisprudência.

Desta forma, conclui-se que o art. 74 da Lei nº 3.470/58 foi revogado tacitamente pelo art. 12 da Lei nº 4.131/62, que ainda se mantém em vigor naquilo que não conflita com o art. 71 da Lei nº 4.506/64. Por conta desse raciocínio as restrições à dedutibilidade de *royalties* inicialmente previstas no art. 74 da Lei nº 3.470/58 não se aplicam aos pagamentos efetuados a beneficiários domiciliados no Brasil.

REFERÊNCIAS

- AMARO, Luciano. Imposto de renda: regime jurídico. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; NASCIMENTO, Carlos Valder do; MARTINS, Rogério Gandra da Silva (Coords.). **Tratado de direito tributário**. v. 1. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 388-400.
- ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Imposto de renda das empresas**. 13. ed. São Paulo: Atlas, 2018.
- BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 6. ed. São Paulo: Noeses, 2013.
- BULHÕES PEDREIRA, José Luiz. **Impôsto de Renda**. Rio de Janeiro: APEC, 1969.
- CAMBRIDGE DICTIONARY. **Dicionário Inglês**. Cambridge: Cambridge University Press, 2021. Disponível em: <https://dictionary.cambridge.org/pt/dicionario/ingles/>. Acesso em: 27 mar. 2021.
- CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 13. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2000.
- COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário: constituição e código tributário nacional**. São Paulo: Saraiva, 2009.
- DUARTE FILHO, Paulo Cesar Teixeira. Os royalties nos acordos brasileiros para evitar a dupla tributação. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; BIANCO, João Francisco (Coords.); CASTRO, Leonardo Freitas de Moraes e; DUARTE FILHO, Paulo César Teixeira (orgs.). **Estudos de Direito Tributário em Homenagem ao Prof. Gerd Willi Rothmann**. São Paulo: Quartier Latin, 2016.
- DUARTE, Melissa de Freitas; PRESTES, Cristiano Prestes. **Propriedade intelectual**. Porto Alegre: Sagra, 2018.
- GATTAZ, Luciana de Godoy Penteado. O conceito de "royalties" e os acordos internacionais contra a bitributação. **Revista de direito tributário internacional**, n. 17. p. 107-124, 2012.
- MARCONDES, Rafael Marchetti. **A tributação pelo Imposto sobre a Renda dos royalties decorrentes do uso de marcas e de patentes**. 2011. Dissertação (Mestrado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2011.
- MICHAELIS. **Dicionário Brasileiro da Língua Portuguesa**. São Paulo: UOL, 2021. Disponível em: <https://michaelis.uol.com.br/moderno-portugues/busca/portugues-brasileiro/>. Acesso em: 27 mar. 2021.
- NETO, Luís Flávio. Conceito de renda tributável. In: OLIVEIRA, Ricardo Mariz de; COSTA, Sérgio de Freitas (Coords.). **Diálogos póstumos com Alcides Jorge Costa**. São Paulo: IBDT, 2017. p. 59-70.
- OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. **Fundamentos do imposto de renda**. São Paulo: IBDT, 2020.

PEREIRA, Caio Mário da Silva. **Instituições de Direito Civil – Introdução ao Direito Civil – Teoria Geral de Direito Civil**. v. 1. 23. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2009.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2018.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Preços de transferência no direito tributário brasileiro**. 3. ed. rev. e atual. São Paulo: Dialética, 2013.

SCHOUERI, Luís Eduardo; MOSQUERA, Roberto Quiroga. **Manual da tributação direta da renda**. São Paulo: IBDT, 2020.

VENOSA, Sílvio de Salvo. **Direito Civil – Parte Geral**. v. 1. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

XAVIER, Alberto. **Direito tributário internacional do Brasil**. 8. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2015.

JURISPRUDÊNCIA E NORMAS

BRASIL. Câmara dos Deputados. Dossiê do Projeto de Lei nº 3.251/1961. Altera a Lei nº 2.862, de 4 de setembro de 1956, e disciplina a aplicação de capitais por meio do imposto de renda. **Diário Oficial**, Brasília, DF, 30 nov. 1961.

BRASIL. Câmara dos Deputados. Dossiê do Projeto de Lei nº 3.590/1958. Altera a legislação do Imposto de Renda, e dá outras providências. **Diário Oficial**, Rio de Janeiro, 25 abr. 1958.

BRASIL. Câmara dos Deputados. Dossiê do Projeto de Lei nº 989/1956. Altera a legislação do Imposto de Renda e dá outras providências. **Diário Oficial**, Rio de Janeiro, 28 jan. 1956.

BRASIL. Justiça Federal. Tribunal Regional Federal da 3ª Região. **Apelação Cível 90.03.007316-3**. Julgamento: 26 nov. 2003. Órgão Julgador: Sexta Turma.

BRASIL. Justiça Federal. Tribunal Regional Federal da 3ª Região. **Apelação cível nº 0013849-78.2009.4.03.9999**. Julgamento: 21 out. 2015. Órgão Julgador: Quarta Turma.

BRASIL. Justiça Federal. Tribunal Regional Federal da 3ª Região. **Apelação Cível nº 0980909-72.1987.4.03.6100**. Julgamento: 12 jan. 2011. Órgão Julgador: Turma D.

BRASIL. Justiça Federal. Tribunal Regional Federal da 3ª Região. **Remessa Necessária Cível nº 91.03.020970-9**. Julgamento: 13 dez. 2007. Órgão Julgador: Turma Suplementar.

BRASIL. Justiça Federal. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. **Apelação Cível nº 9504497691**. Julgamento: 17 nov. 1998. Órgão Julgador: Primeira Turma.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Câmara Superior de Recursos Fiscais. **Acórdão nº 01-04.046**. Julgamento: 19 ago. 2002. Órgão Julgador: Primeira Turma.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Primeiro Conselho de Contribuintes. **Acórdão nº 101-94.552**. Julgamento: 16 abr. 2004. Órgão Julgador: Primeira Câmara.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Primeiro Conselho de Contribuintes. **Acórdão nº 101-94.546**. Julgamento: 15 abr. 2004. Órgão Julgador: Primeira Câmara.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Primeiro Conselho de Contribuintes. **Acórdão nº 105-14.640**. Julgamento: 12 ago. 2004. Órgão Julgador: Quinta Câmara, sessão de 12 de agosto de 2004.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Primeiro Conselho de Contribuintes. **Acórdão nº 105-16.140**. Primeiro Conselho de Contribuintes, 5ª Câmara, sessão de 8 de novembro de 2006.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Primeiro Conselho de Contribuintes. **Acórdão nº 105-16.169**. Primeiro Conselho de Contribuintes, 5ª Câmara, sessão de 9 de novembro de 2006.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Primeiro Conselho de Contribuintes. **Acórdão nº 107-07.514**. Primeiro Conselho de Contribuintes, 7ª Câmara, sessão de 29 de janeiro de 2004.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Câmara Superior de Recursos Fiscais. **Acórdão nº 1201-001.529**. Julgamento: 6 out. 2016. Órgão Julgador: Primeira Seção, Segunda Câmara, Primeira Turma Ordinária.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Acórdão nº 1301-000.817**. Julgamento: 2 fev. 2012. Órgão Julgador: Primeira Seção, Terceira Câmara, Primeira Turma Ordinária.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Acórdão nº 1402002.820**. Julgamento: 4 jan. 2018. Órgão Julgador: Primeira Seção, Quarta Câmara, Segunda Turma Ordinária.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Acórdão nº 1402-01.041**. Julgamento: 10 maio 2012. Órgão Julgador: Primeira Seção, Quarta Câmara, Segunda Turma Ordinária.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Acórdão nº 1802-000.426**. Julgamento: 6 abr. 2010. Órgão Julgador: Primeira Seção, Segunda Turma Especial.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Acórdão nº 1803-01.287**. Julgamento: 11 abr. 2012. Órgão Julgador: Primeira Seção, Terceira Turma Especial.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Câmara Superior de Recursos Fiscais. **Acórdão nº 9101-002.572**. Julgamento: 13 mar. 2017. Órgão Julgador: Primeira Turma.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Acórdão nº 1201-001.249**. Processo nº 10480.723979/2013-19. Julgamento: 4 maio 2016. Órgão Julgador: Primeira Seção de Julgamento, Segunda Câmara, Primeira Turma Ordinária.

BRASIL. Presidência da República. Decreto nº 1.041, de 11 de janeiro de 1994. Aprova o regulamento para a cobrança e fiscalização do imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. **Diário Oficial**, Brasília, DF, 12 jan. 1994.

BRASIL. Presidência da República. Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018. Regulamenta a tributação, a fiscalização, a arrecadação e a administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. **Diário Oficial**, Brasília, DF, 23 nov. 2018.

BRASIL. Presidência da República. Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977. Altera a legislação do imposto sobre a renda. **Diário Oficial**, Brasília, DF, 27 dez. 1977.

BRASIL. Presidência da República. Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014.

BRASIL. Presidência da República. Lei nº 4.131, de 3 de setembro de 1962. Disciplina a aplicação do capital estrangeiro e as remessas de valores para o exterior e dá outras providências. **Diário Oficial**, Brasília, DF, 27 set. 1962, retificado em 28 set. 1962.

BRASIL. Presidência da República. Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964. Dispõe sobre o imposto que recai sobre as rendas e proventos de qualquer natureza. **Diário Oficial**, Brasília, DF, 30 nov. 1964.

BRASIL. Presidência da República. Lei nº 8.023, de 12 de abril de 1990. Altera a legislação do Imposto de Renda sobre o resultado da atividade rural, e dá outras providências. **Diário Oficial**, Brasília, DF, 13 abr. 1990.

BRASIL. Presidência da República. Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995. **Diário Oficial**, Brasília, DF, 23 jan. 1995.

BRASIL. Presidência da República. Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995. Altera a legislação do imposto de renda das pessoas jurídicas, bem como da contribuição social sobre o lucro líquido, e dá outras providências. **Diário Oficial**, Brasília, DF, 27 dez. 1995.

BRASIL. Presidência da República. Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995. Altera a legislação do imposto de renda das pessoas jurídicas, bem como da contribuição social sobre o lucro líquido, e dá outras providências. **Diário Oficial**, Brasília, DF, 27 dez. 1995.

BRASIL. Presidência da República. Lei nº 9.250/95. Altera a legislação tributária federal relativa ao Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas - IRPJ, à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, à Contribuição para o PIS/Pasep e à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins; revoga o Regime Tributário de Transição - RTT, instituído pela Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009; dispõe sobre a tributação da pessoa jurídica domiciliada no Brasil, com relação ao acréscimo patrimonial decorrente de participação em lucros auferidos no exterior por controladas e coligadas; altera o Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977 e as Leis nºs 9.430, de 27 de dezembro de 1996, 9.249, de 26 de dezembro de 1995, 8.981, de 20 de janeiro de 1995, 4.506, de 30 de novembro de 1964, 7.689, de 15 de dezembro de 1988, 9.718, de 27 de novembro de 1998, 10.865, de 30 de abril de 2004, 10.637, de 30 de dezembro de 2002, 10.833, de 29 de dezembro de 2003, 12.865, de 9 de outubro de 2013, 9.532, de 10 de dezembro de 1997, 9.656, de 3 de junho de 1998, 9.826, de 23 de agosto de 1999, 10.485, de 3 de julho de 2002, 10.893, de 13 de julho de 2004, 11.312, de 27 de junho de 2006, 11.941, de 27 de maio de 2009, 12.249, de 11 de junho de 2010, 12.431, de 24 de junho de 2011, 12.716, de 21 de setembro de 2012, e 12.844, de 19 de julho de 2013; e dá outras providências. **Diário Oficial**, Brasília, DF, 14 maio 2014.

BRASIL. Presidência da República. Lei nº 9.430, de 26 de dezembro de 1995. Dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta e dá outras providências. **Diário Oficial**, Brasília, DF, 30 dez. 1996.

BRASIL. Presidência da República. Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. Dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta e dá outras providências. **Diário Oficial**, Brasília, DF, 30 dez. 1996.

BRASIL. Presidência da República. Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998. Altera a Legislação Tributária Federal. **Diário Oficial**, Brasília, DF, 28 nov. 1998.

BRASIL. Receita Federal. Coordenação-Geral de Tributação. Solução de Consulta COSIT nº 316, de 17 de novembro de 2014. Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ. **Diário Oficial**, Brasília, DF, 02 dez. 2014, seção 1, p. 10.

BRASIL. Receita Federal. Instrução Normativa nº 1455, de 06 de março de 2014. Dispõe sobre a incidência do imposto sobre a renda na fonte sobre rendimentos pagos, creditados, empregados, entregues ou remetidos para pessoas jurídicas domiciliadas no exterior nas hipóteses que menciona. **Diário Oficial**, Brasília, DF, 07 mar. 2014, seção 1, p. 36.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº 204.696/RJ**. Relator: Ministro João Otávio de Noronha. Julgamento: 19 maio 2005. Órgão Julgador: Segunda Turma. Publicação: DJ, 22 ago. 2005.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº 260.513/RS**. Relator: Ministro Castro Meira. Julgamento: 6 out. 2005. Órgão Julgador: Segunda Turma. Publicação: DJ, 24 out. 2005.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº 378.575/RS**. Relator: Desembargador Federal Gilberto Rodrigues Jordan. Julgamento: 1º jan. 2021. Órgão Julgador: Segunda Turma. Publicação: DJ, 5 fev. 2006.

BRASIL. Tribunal Federal de Recursos. **Apelação Cível nº 59.884/83**. Julgamento: 28 ago. 1983. Órgão Julgador: Quinta Turma.

BRASIL. Tribunal Federal de Recursos. **Apelação em Mandado de Segurança nº 109.899**. Julgamento: 9 maio 1988. Órgão Julgador: Quinta Turma.

OECD. Organisation for Economic Co-operation and Development. **Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017**. Paris: OECD, 21 Nov. 2017. Disponível em: https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-full-version_9a5b369e-en. Acesso em: 27 mar. 2021.