

# Grupo Interministerial de Propriedade Intelectual

## Grupo Técnico para avaliação do arcabouço normativo da propriedade intelectual

### Diálogo Técnico Contratos 2

#### Relatório Final

**ESTE RELATÓRIO É UMA CONSOLIDAÇÃO RESUMIDA DE DISCUSSÕES E CONTRIBUIÇÕES TÉCNICAS. NÃO SE CONSTITUI COMO POSICIONAMENTO INSTITUCIONAL DE GOVERNO NEM COMO UMA PROPOSTA DO GIPI.**

#### Sumário

#### Sumário

Introdução	2
Antecedentes	3
Identificação do problema	4
Causas do problema	5
Consequências indesejadas	10
Dispositivos legais abrangidos	11
Principais agentes econômicos, atividades, segmentos, usuários e demais afetados pelo problema	12
Órgãos ou entidades do poder público relacionados diretamente com o tema	13
Apresentação técnica da proposta	14
Contextualização dos trabalhos	14
Proposta	14
Resumo da proposta	14
Fundamentação	16
Impactos, riscos e repercussões	17
Benchmark internacional	21
Outras medidas externas ao GIPI a serem consideradas	21
Recomendações Gerais Complementares à Proposta	22
Considerações finais	23

## Introdução

O Diálogo Técnico (DT) de Contratos 2 do Grupo Interministerial de Propriedade Intelectual (GIPI) foi organizado com o objetivo de avaliar um dos temas normativos de propriedade intelectual identificado como prioritário pelo Grupo Técnico do GIPI para avaliação do arcabouço normativo da propriedade intelectual, tema este inicialmente identificado como os “**limites para dedutibilidade de despesas com royalties**”.

A indicação deste tema para foi feita por parte das instituições da sociedade civil e instituições parceiras, bem como por alguns órgãos de governo. Apesar da ausência de consenso, a percepção geral dos integrantes do Grupo Técnico foi de que o tema era relevante para discussão, conforme metodologia de priorização utilizada pelo GT<sup>1</sup>.

Após a priorização deste tema, foi aplicada uma metodologia simplificada de “*design thinking*” no sentido de se identificar primeiro o problema existente, sob a percepção dos interlocutores envolvidos, para depois detalhar as causas raízes e consequências daquele problema, também sob a perspectiva dos especialistas do Diálogo, e, então, possíveis soluções que resolvessem o problema detectado.

Mas por que esta metodologia se alguns atores interessados já haviam submetido propostas para o tema desde o início?

Bom, primeiro porque nem todos os temas tinham propostas apresentadas. Mas principalmente, esta metodologia foi aplicada na tentativa de buscar a essência das propostas, para ver a partir de que ponto haveria ou não consenso entre os atores envolvidos. Pois se se iniciasse já das propostas, pressupondo algum entendimento prévio sobre problemas, causas e consequências, o consenso e o entendimento entre grupos de interesse notadamente antagônicos quase que inviabilizaria qualquer debate técnico ou qualquer ponto de convergência anterior às propostas em si. Ademais, pensando a partir do problema, pode-se eventualmente concluir que a proposta apresentada não seja a mais adequada para solucioná-lo. Então, independentemente de já ter sido apresentada uma proposta inicial, que poderia ser a “solução” para um problema, insistimos em questionar qual era a percepção dos atores sobre o problema.

---

<sup>1</sup> Avaliar se é o caso de tratar aqui da metodologia de priorização ou se deixamos apenas para o relatório do GT de Normativos como um todo.

A percepção geral do problema no caso de Contratos 2 resumiu-se nas seguintes palavras: ***“Os limites de dedutibilidade e suas condições sobre transações de ativos de PI são onerosos, discriminatórios e defasados.”***

Este problema ampliou um pouco o tema inicialmente indicado, pois especifica não só os limites em si (das alíquotas dedutíveis), mas também as condições de dedutibilidade, que podem estar atreladas não apenas a dispositivos de lei, como também a procedimentos administrativos e normas infralegais.

Todos os especialistas e representantes de instituições da sociedade civil que demonstraram interesse na época de construção dos Diálogos foram convidados a participar dos debates, e outros especialistas foram convidados pontualmente para reuniões específicas. Inscreveram-se para participar deste Diálogo 27 especialistas em propriedade intelectual representando 14 instituições entre públicas e da sociedade civil, em 08 reuniões conjuntas e trocas de documentos por email, realizadas no período entre 27/07/22 a 20/12/2022.

Nota-se que, ainda que este Diálogo tenha sido composto por 27 especialistas inicialmente cadastrados, nem todos participavam das reuniões ou enviavam suas contribuições. Aliás, houve momentos em que apenas um participante manifestou-se ou enviou contribuição. Apesar destes momentos de maior ou menor engajamento, todos os participantes eram copiados aos emails e tiveram acesso aos documentos e registros das reuniões, sempre cientes de tudo o que estava sendo trabalhado e debatido, com ampla oportunidade de manifestação. Sendo assim, pode-se dizer que este trabalho reflete percepções de um conjunto de especialistas, com muitos pontos de convergência, os quais permitiram chegar ao menos a uma proposta final de alteração de lei, e a recomendações complementares mais gerais em outros pontos que não foram aprofundados em função de divergências ou do cronograma apertado.

Vale esclarecer que este Diálogo tratou apenas da questão da dedutibilidade tal como prevista na legislação tributária, não havendo previsão específica na LPI a este respeito. Para o debate sobre o procedimento administrativo de registro ou averbação em si dos contratos no INPI, previsto na LPI, foi criado outro Diálogo Técnico paralelo, chamado de Contratos 1.

## Antecedentes

Os limites e condições de dedutibilidade sobre pagamentos de royalties vêm sendo debatidos há anos. Em linhas gerais, a demanda do setor privado sempre foi no sentido de simplificação ou

desobrigação do processo de registro ou averbação de contratos no INPI para fins de dedutibilidade, e no sentido de não se aplicar ou aumentar a alíquota dos limites de dedutibilidade dos pagamentos de royalties sobre estas transações.

Entende-se que a aplicação de limite de dedutibilidade de pagamentos feitos a título de royalties (marcas e patentes) e de contratações de assistência técnica, científica, administrativa e semelhantes, para fins de IRPJ e CSLL, bem como para não aplicação da exigência de registro de contratos de cessão e licença de marcas e patentes e de assistência técnica, científica, administrativa e semelhantes, junto ao INPI, é um dos elementos que desestimula a comercialização destes ativos e à disseminação de produtos, processos e serviços inovadores.

Este tema se originou com a Lei n. 3.470 de 1958 e passou por novas regulamentações e interpretações nas últimas décadas. Em 2019 foi inserido no processo de construção das propostas de ação da Estratégia Nacional de Propriedade Intelectual (ENPI), publicada via Decreto n. 10.886 de 2021, bem como em entrega específica do Plano de Ação da ENPI 2021-2023 (Resolução GIPI/ME n. 2 de 2021).

O mesmo tema é igualmente objeto de propostas de instituição da sociedade civil enviadas diretamente ao Ministério da Economia, de Projetos de Lei em tramitação no Congresso Nacional, e de propostas de atualização de regulamentação da Receita Federal do Brasil (RFB), todas no sentido de simplificar ou aumentar a dedutibilidade dos pagamentos de royalties em algum aspecto e serão contempladas neste documento.

## Identificação do problema

Na primeira reunião do Diálogo Técnico Contratos 2, os participantes se organizaram e estipularam a dinâmica de trabalho e cronograma de reuniões. Além da parte organizacional, o tema foi introduzido e foi proposto que cada participante fizesse individualmente ou com sua instituição um exercício de reflexão sobre o problema, suas causas e consequências. Ao final, foi estipulado um prazo para que os participantes enviassem suas percepções, antes da próxima reunião.

O grupo do Diálogo Técnico Contratos 2 reuniu-se, então no dia 09 de agosto de 2022 para apresentar as percepções, debater e definir um problema que acomodasse as diferentes perspectivas dos participantes. O problema identificado a partir de um conjunto de percepções das partes foi: ***“Os limites de dedutibilidade e suas condições sobre transações de ativos de PI são onerosos, discriminatórios e defasados.”***

Apesar de grande parte do grupo ter percepções parecidas, nem todos os participantes ficaram plenamente de acordo com as palavras especificamente utilizadas, porém não se opuseram à continuidade dos trabalhos e foram fazendo ressalvas ao longo dos trabalhos. As ressalvas sobre o problema estavam em geral relacionadas ao entendimento das causas-raízes, e por isso foram registradas e debatidas em maior profundidade na reunião e nos detalhamentos sobre as causas do problema.

Além da reunião do dia 09/08/22, foram trocados documentos e comentários por email entre os integrantes do grupo para fins de registro e complementação do que fora discutido em reunião.

Definido o problema, a próxima etapa do trabalho foi a identificação das causas e das consequências desse problema.

### Causas do problema

Para se chegar às causas-raízes do problema, os participantes fizeram um exercício preliminar individual de reflexão e, após, foram realizadas duas reuniões em grupo: uma de questionamentos, proposições e compilação das causas no dia 09/08/2022, e outra de validação das causas no dia 01/09/2022, a partir das fundamentações enviadas por email pelos participantes, a fim de dar maior clareza sobre suas percepções.

As causas foram identificadas a partir dos “por quês” do problema, questionados em vários níveis para se chegar ao fato ou evidência que gerou a percepção dos atores identificada no problema (causa-raiz). Seguem alguns exemplos de perguntas relacionadas ao problema:

- Por que limites e condições são defasados?
- Por que os limites e condições são onerosos?
- Por que limites e condições são discriminatórios?

A partir desta dinâmica não houve necessariamente um consenso entre os participantes sobre todas as causas. A ideia era que cada causa apresentada tivesse uma boa argumentação ou evidências que embasassem estas percepções ao longo dos trabalhos. As causas apresentadas foram:

- 1. A norma prevê limites percentuais para dedução com fundamentação lógica baseada em questões setoriais, políticas e econômicas da época de publicação.**

As normas são Portarias do Ministério da Fazenda nºs 436, de 1958, 113, de 1959, 314, de 1970 e 60 de 1994 que definem os percentuais de dedutibilidade fiscal relacionado ao pagamento de Royalties, pela exploração de marcas e patentes, de assistência técnica, científica, administrativa ou semelhante, amortização, considerados os tipos de produção, segundo o grau de essencialidade.

O parâmetro da dedutibilidade fiscal está entre 1% a 5% das vendas líquidas dos produtos, conforme limite máximo de 5% estabelecido pelo art. 74 da Lei nº 3.470, de 28 de novembro de 1958, e art. 12 da Lei nº 4.131, de 03 de setembro de 1962.

Alguns participantes esclareceram que presume-se que do valor total de venda/fabricação do produto, o valor do custo com tecnologia (royalties) seria no máximo de 5%, ou seja, o contexto da época presumia um valor agregado baixo do intangível no valor final da mercadoria produzida (até 5%); muito diferente da realidade atual, em que o custo com royalties pode representar valor muito superior na produção ou venda de um produto.

Em princípio, a própria Portaria nº 436, de 1958 prevê a revisão dos percentuais de dedutibilidade com o teto de máximo de 5%. No entanto, estas revisões de percentuais nunca foram realizadas ao longo de todos estes anos, o que faz com que estes limites estejam “defasados”, não correspondendo à realidade atual.

Do ponto de vista internacional, tem-se a recente atualização do entendimento do INPI que desde 2017 não mais se manifesta sobre limitações tributárias, bem como recente mudança da legislação cambial, não mais restringindo remessa de royalties, porém a legislação tributária segue desatualizada.

## **2. A limitação não corresponde ao tratamento/lógica tributária geral de dedução para despesas/custos com ativos tangíveis e alguns intangíveis.**

Os participantes ligados à área tributária esclareceram que o imposto de renda incide sobre a renda, assim entendido o acréscimo patrimonial. A restrição à dedutibilidade das despesas com royalties, que não encontra justificativa antielisiva, fere o conceito de renda, enquanto acréscimo patrimonial, contido nos artigos 43 e 44 do Código Tributário Nacional (“CTN” – Lei nº 5.172/1966) e 153, III, da Constituição Federal, pois deixa de considerar fatores negativos de mutação patrimonial na apuração do lucro real. Assim, a base de cálculo do IRPJ e da CSLL acaba majorada por valores que não se enquadram na hipótese de incidência do tributo (efetivas despesas redutoras da renda).

Assim, ao restringir a dedutibilidade dos royalties, seja a título de custo ou despesa essencial/operacional (como se dá normalmente com itens tangíveis adquiridos como insumos no curso do processo produtivo), há tratativa diferente (discriminatória e onerosa em relação aos demais ativos) com gastos produtivos vinculados à aquisição de intangível (remunerado via royalties).

Nesse sentido, deram um exemplo hipotético: suponha-se o processo de comercialização de um item de marca de alto valor agregado, em que o preço de venda do produto é substancialmente formado pelo valor da marca e não apenas dos itens tangíveis de fabricação. Com a restrição legal atual, implica dizer que o fabricante do produto (licenciado), independentemente do valor que ele efetivamente pague ao licenciador/detentor da marca, ele apenas poderá deduzir a título de despesa com royalties por licenciamento de marca o valor de 1% da receita de venda do produto. Conforme abaixo:

Receita bruta de venda do produto X = 100

Custo com itens tangíveis do produto X (compra de insumos em geral): 30

Custo com itens intangíveis (licenciamento de marca para produzir/vender o produto X): 50

Custo efetivo total (que deveria ser totalmente dedutível/custo): 30+50 = 80

Custos/Despesas efetivamente dedutíveis: 30 (tangível) + (1% x 100) = 31;

Isso significa que a despesa efetiva com o intangível foi de 50, porém, apenas 1 poderá ser dedutível, enquanto com o item tangível, poderá ser dedutível o gasto total efetivo (=30).

Nota-se que um dos participantes discordou com os termos “onerosos e discriminatórios” registrando a ressalva de que o parâmetro de dedutibilidade fiscal está de acordo com as condições que o Estado brasileiro pode conceder aos diferentes setores produtivos, haja vista a Emenda Constitucional nº 95/2016, Teto dos Gastos. Apesar de não ser essencialmente o ponto em questão nesta causa, uma vez que eventual restrição a alteração de limites de dedutibilidade como o teto de gastos seria analisada em um segundo momento, registramos o comentário conforme solicitado.

### **3. Previsão legal esparsa e confusa.**

#### **4. Existe uma legislação de 1958 que limita a dedutibilidade de despesas com royalties e foi criada em um contexto diverso do atual (evitar evasão de divisas e elisão fiscal).**

Segundo participantes, a dedutibilidade fiscal de despesas com royalties no Brasil está presente em várias leis que tratam de Imposto de Renda e de transações com o exterior. Adicionalmente, há atualização de dispositivos esparsos da matéria, aumentando a quantidade de textos legais sobre o tema. Existem ainda as normas infralegais e entendimentos da Receita Federal do Brasil, que norteiam os entendimentos da aplicação dos dispositivos legais.

Os participantes mencionaram a relação histórica da legislação aplicada a pagamentos de royalties ao exterior, em paralelo à legislação de preço de transferência (art. 18 a 23 da Lei nº 9.430/1996 e regulamentação). As limitações de dedutibilidade de pagamento de royalties ao exterior entre partes relacionadas originalmente eram também uma forma de evitar evasão de divisas e elisão fiscal. E mesmo após a regulamentação atual de preço de transferência, estas transações internacionais de pagamento de royalties continuaram fora do âmbito de aplicação das regulamentações de preço de transferência.<sup>2</sup>

Segundo alguns participantes, o tratamento e as normas aplicadas às transações de pagamentos de royalties ao exterior não estariam hoje no quadro legal mais adequado, pois deveriam estar no mesmo contexto das demais transações internacionais entre partes relacionadas (normas de preço de transferência), apesar dos participantes reconhecerem a importância desta regulamentação e fiscalização relacionada às transações internacionais, a fim de evitar evasão de divisas e elisão fiscal.

Um dos participantes registrou que não há uma contrapartida por parte das empresas beneficiadas pela dedutibilidade fiscal de investimento em Pesquisa e Desenvolvimento no Brasil e que a legislação de 1958 de dedutibilidade fiscal para os contratos de transferência de tecnologia é um marco importante para o Estado Brasileiro para incentivar o aprendizado tecnológico e a capacitação tecnológica das empresas domiciliadas no Brasil.

#### **5. Há uma interpretação (controvérsias) de que tal limitação de dedutibilidade (e seus impactos, como registro no INPI) se aplicaria também a operações nacionais.**

---

<sup>2</sup> Durante os trabalhos deste grupo, tinha-se conhecimento da existência de uma proposta de MP elaborada pela RFB com nova regulamentação de preço de transferência que abarcaria o tema de royalties. No entanto, o grupo não tinha conhecimento do texto da proposta, a qual foi publicada no dia 29/12/22. Ao final deste relatório há breve comentário considerando a MP 1152 de 28 de dezembro de 2022.

Talvez até em função da causa anterior, de existirem dispositivos esparsos sobre o tema, tanto na legislação de Imposto de Renda e quanto na de transações com o exterior, os participantes identificaram também a presente causa a partir da percepção de uma interpretação controversa da RFB que defende a aplicabilidade dos mesmos limites e condições de dedutibilidade de pagamentos de royalties para transações no território nacional.

Participantes informaram que em 1958, quando a legislação foi definida, havia temor que o pagamento de royalties representasse uma estratégia para fuga de capitais estrangeiros, então a ideia de restringir sua dedutibilidade teve como objetivo desincentivar o pagamento de valores vultosos. Além disso, segundo os mesmos participantes, até hoje há na administração tributária federal um entendimento de que o pagamento de royalties é uma estratégia de distribuição disfarçada de lucros, ou, de planejamento tributário abusivo, com a finalidade de reduzir as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

A Lei nº 4.131, de 30 de setembro de 1962, ao disciplinar a aplicação do capital estrangeiro a as remessas de valores para o exterior, replicou em seu art. 12 as condições de dedutibilidade das despesas de royalties, porém, apenas em relação aos pagamentos para beneficiário domiciliado no exterior.

Já a Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964, em seus arts. 22 e 23, definiu o conceito de royalties para fins da legislação do imposto de renda, bem como, em seu art. 71, estabeleceu novas condições para dedução das despesas.

A princípio, poder-se-ia entender que a superveniência da Lei nº 4.506/64 havia revogado tacitamente o art. 74 da Lei nº 3.470/1958, e que não haveria limite máximo de dedutibilidade para as despesas com royalties, nem obrigação de registro ou averbação dos respectivos contratos de transações nacionais. Porém, entendimentos administrativos e judiciais<sup>3</sup> expandiram a aplicação dos limites e condições de dedutibilidade para os pagamentos de royalties entre pessoas no território nacional, causando insegurança jurídica e consequências na tributação desses valores internamente - pelo licenciador da tecnologia, na tributação pela receita de licenciamento, e pelo licenciado, na medida que não pode deduzir os gastos com licenciamento.

Defendem os participantes, portanto, que a legislação, inicialmente pensada para regular as remessas ao exterior para fins de pagamento de royalties entre partes relacionadas, passou a ser aplicada, após decisões administrativas e judiciais, equivocadamente, às operações em âmbito nacional e entre partes não relacionadas ou sem vínculos societários estabelecidas no Brasil, limitando a dedutibilidade para fins do IRPJ e da CSLL. Segundo a maioria dos especialistas, esta situação gera um desincentivo à comercialização de ativos de propriedade industrial no Brasil.

Como exemplo, têm-se as recentes autuações fiscais, restringindo a dedutibilidade de royalties em operações nacionais, com partes não relacionadas, na cadeia envolvendo comercialização de sementes com tecnologia. Em tais autuações, apesar de envolver operação local, as autoridades exigem registro de contratos no INPI e registro no Banco Central.

---

<sup>3</sup> RE 104.368/SP (1992); Solução de Consulta COSIT Nº 64, de 29 de março de 2021.



- 6. Desconhecimento sobre a natureza deste tipo de negócio, inclusive de agentes fiscais, gera desconfiança e leva à falta de percepção geral do valor e relevância do mercado dos ativos de PI.**
- 7. A falta de entendimento e de disposições claras sobre transações de ‘bem imaterial’ leva a distorções de tratamento que prejudicam aqueles que desenvolvem e querem comercializar tais bens apenas e não como ‘embedados’ em algum produto ou serviço.**

As transações de comercialização de ativos intangíveis protegidos como propriedade intelectual não fazem ainda parte da rotina da sociedade brasileira como um todo e nem das instituições brasileiras. Da mesma forma, a legislação brasileira desconhece estas operações, não dá a devida relevância sobre a comercialização de tais ativos, nem reconhece o seu atual valor de mercado no contexto da economia do conhecimento. Segundo os participantes, a mentalidade dos agentes públicos e de muitos profissionais de outras áreas que não sejam ligadas à propriedade intelectual ainda está focada na comercialização de bens tangíveis no momento de interpretar e aplicar a lei, que por sua vez, também está defasada.

Além das situações envolvendo operação local, os participantes relataram casos de glosa de despesas com remuneração de germoplasma, por exemplo, que não estão contemplados na legislação, demonstrando dificuldades no entendimento dos conceitos envolvendo propriedade intelectual.

A própria restrição de dedutibilidade a direitos de propriedade industrial, especificamente marcas e patentes, já demonstra confusão de conceitos. Note que não há razão para tal restrição, enquanto outros direitos de propriedade intelectual, tais como proteção de variedades vegetais (cultivares), topografia de circuito integrado, direitos autorais, conhecimentos tradicionais ou indicações geográficas, não configuram no escopo das disposições normativas relativas a limitação de dedutibilidade, conforme se pode aferir da recente Solução Consulta Cosit-64 (Coordenação-Geral de Tributação da Receita Federal do Brasil), de 29 de março de 202.

Ao longo dos trabalhos deste grupo, os participantes acompanharam, a partir de eventos e informações públicas disponíveis, a evolução paralela dos trabalhos da RFB focados na elaboração de nova regulamentação de preço de transferência com tendência de mudança na visão sobre as transações sobre ativos intangíveis em geral, em alinhamento às diretrizes da OCDE.

- 8. Preocupação geral com a balança de pagamentos do Brasil em função do alto déficit com pagamento de royalties.**

Participante registrou que o déficit da Balança de Pagamento Tecnológico é considerado relevante na discussão. Também, a capacidade da empresa domiciliada no Brasil de absorver a tecnologia e poder exportar os produtos decorrentes da tecnologia para outros países, o que geraria divisas para o Brasil.

- 9. Identificação da natureza das transações “explicam” as condições (p.ex., registro e averbação de contratos) da norma atual.**

Participantes alertaram que a averbação e o registro de contratos no INPI são importantes para os entes públicos que tratam a matéria. Subsidia a análise de outros órgãos públicos e diminui o custo de transação para o usuário do sistema. Os mesmos participantes defenderam que a análise técnica de órgão especializado no objeto do contrato traz segurança jurídica aos usuários no sentido de se evitar questionamentos futuros da RFB sobre a natureza da transação.

## **10. Normas de tributação da Transferência de Tecnologia precisam de adequações para um ambiente OCDE.**

Alguns participantes observaram que os royalties atualmente não estão contemplados nem mesmo na legislação atual brasileira de preço de transferência, o que, por si só, já denota a diferença de tratamento para direitos de propriedade intelectual de demais bens e direitos comercializáveis. Porém, essa legislação atual de TP, que aplica margens fixas, está sendo revista, conforme apresentações públicas da RFB demonstram<sup>4</sup>, considerando que o padrão OCDE segue o princípio *arm's length*. Assim, nesse mesmo sentido, o uso limitado de dedutibilidade para royalties também deve ser revisto<sup>5</sup>, já que também fere o princípio *arm's length*.

Complementaram informando que nas legislações e contexto normativo da OCDE percebe-se uma tentativa de evitar uma bitributação e tributação somente de quem aufera a receita decorrente da exploração dos direitos de propriedade intelectuais cedidos. Isso, por sua vez, seria mais um fator que ratifica a necessidade de alteração normativa brasileira quanto às transações internacionais, na percepção de alguns participantes.

Diferentemente dos demais, um participante defendeu que não há por parte da OCDE uma orientação explícita sobre dedutibilidade fiscal relacionado a transferência de tecnologia e que o Brasil segue os princípios das boas práticas internacionais com dedutibilidade fiscal para a aquisição de tecnologia. Não foram apresentados dados ou exemplos acerca deste argumento.

### **Consequências indesejadas**

A dinâmica para identificação das consequências do problema seguiu a mesma lógica, que as causas, tendo sido identificadas durante reunião de grupo no dia 09/08/22 e validadas no dia 01/09/22. As consequências, porém, não foram aprofundadas em função do cronograma e pelo fato de serem mais relevantes para calibração das soluções e não tanto para definição da natureza das

---

<sup>4</sup> Seminários de Preços de Transferência organizados pela RFB em conjunto com BID. Fonte: [https://www.youtube.com/watch?v=7l\\_x92RBiLg](https://www.youtube.com/watch?v=7l_x92RBiLg)

<sup>5</sup> No momento da apresentação das causas e argumentos, não havia sido publicada a MP 1152 de 28 de dezembro de 2022, a qual trata de preços de transferência e incorpora dispositivos sobre pagamento de royalties. Esta MP será comentada ao final deste relatório.

soluções a serem propostas. Por isso o grupo limitou-se a indicar as consequências e deixar para momento posterior, que não ocorreu, o detalhamento das consequências.

Não houve tentativa de consenso sobre as consequências, cada participante contribuiu com suas percepções baseadas em sua experiência profissional na temática ou em alguns casos concretos mencionados ao longo dos trabalhos.

Foram identificadas 09 consequências indesejadas:

- 1. Maior custo tributário desestimula a transferência de tecnologia no país (porque empresas que adquirem a tecnologia têm limitação para dedução de seus custos nas tecnologias) impactando a competitividade de empresas nacionais no Brasil e no exterior.**
- 2. Menor acesso e investimento em ativos de PI por empresas e startups.**
- 3. Impacto no tempo e custo da absorção de novas tecnologias do exterior (exemplo concreto de 2 empresas estabelecidas no Brasil).**
- 4. Menor competitividade do valor dos ativos de PI no Brasil pode prejudicar comercialização destes ativos, inclusive de startups, ICTs e MPEs. Se pensarmos em uma start-up (biotech, healthtech, etc.) o foco é desenvolvimento de tecnologia a ser comercializada e tangibilizada pelo licenciado. O mesmo se pode dizer para universidades e centros de pesquisa.**
- 5. Prejuízo ao desenvolvimento de mercado de intangíveis: empresas detentoras do ativo PI, para serem mais atrativas sob o ponto de vista tributário, devem ter o ônus de transformar o seu ativo intangível em um insumo tangível.**
- 6. Incentivo a formas alternativas contratuais para permitir dedutibilidade (que nem sempre são as formas ideais de contratação. Por exemplo: marcas x DA; licenciamento de intangíveis x tangíveis; serviços x softwares).**
- 7. Bitributação das receitas com royalties entre empresas privadas tributadas pelo lucro real em território nacional (com a aplicação de limites, os licenciados não podem deduzir as despesas com licenciamento da tecnologia e o licenciador tributa integralmente as receitas decorrentes do licenciamento)**
- 8. Considerando a necessidade de registro/averbação dos contratos para fins de dedutibilidade, há um custo de transação envolvido na negociação e definição do objeto contratual, preparação da documentação, informações, tradução necessárias.**
- 9. Insegurança jurídica em função do tratamento diferenciado para ativos de PI (Por exemplo: direitos autorais não têm limite, descrição e natureza dos objetos contratuais complexos dificulta enquadramento da dedutibilidade, autuações de transações entre nacionais ou ativos não previstos em lei geram dúvidas).**

## Dispositivos legais abrangidos

Os principais dispositivos legais abrangidos nessa análise são:

- Art. 74 da Lei 3.470 de 1958 e Portaria MF 436 de 1958
- Art. 12 e seguintes da Lei n. 4.131 de 1962
- Art. 52 e 71 da Lei n. 4.506 de 1964

Outras legislações relacionadas:

- Lei nº 10168, de 2000
- Lei nº 10332, de 2001
- Decreto Nº 4.195, de 11 de abril de 2002
- Decreto Nº 5.798 de 07 de junho de 2006
- Decreto Nº 10.615, de 29 de janeiro de 2021

## Principais agentes econômicos, atividades, segmentos, usuários e demais afetados pelo problema

O entendimento dos participantes do Diálogo Técnico é de que os seguintes grupos são afetados pelo problema:

- Titulares de ativos de PI interessados em comercializar estes ativos (por exemplo: empresas de alta tecnologia, start ups, ICT e NIT, empresas com marcas de alto valor agregado, inventores, prestadores de serviços de assistência técnica, entre outros...);
- Empresas e instituições “compradoras” que utilizam ativos de PI como insumo para seus produtos/serviços/ modelos de negócios (por exemplo: multiplicadores de sementes, distribuidores, atacadistas, subsidiárias de empresas estrangeiras de uso intensivo de tecnologia, setor produtivo em geral que demanda licenças de seus fornecedores, entre outros...);
- Empresas, instituições públicas e privadas “compradoras” que buscam aprimorar seu processo produtivo e/ou áreas meio a partir de investimento/despesas/custos em tecnologias inovadoras e assistência técnica/científica/semelhantes;
- Cidadãos/servidores/órgãos preocupados com impactos de eventual eliminação ou aumento do percentual de dedutibilidade de royalties, sob o aspecto de políticas públicas (incentivos e desincentivos à inovação e tecnologia no Brasil), balança de pagamentos (déficit dos pagamentos de royalties) e questões orçamentárias (diminuição da arrecadação).

Dentre os participantes do Diálogo Técnico de Contratos 2, tínhamos especialistas e representantes diretos ou indiretos de todos estes grupos acima mencionados, alguns mais outros menos impactados por este tema. Para mais detalhes sobre os participantes, vide Lista de Participantes – Contratos 2 (Anexo 01).

## Órgãos ou entidades do poder público relacionados diretamente com o tema

O único órgão público diretamente relacionado com o tema de dedutibilidade fiscal é a Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil.

A RFB recebeu as informações relacionadas aos trabalhos em curso por email e houve uma reunião de apresentação dos coordenadores do ME sobre os trabalhos deste DT, da mesma forma, a RFB apresentou em linhas gerais os trabalhos que vinham fazendo para a nova regulamentação de preço de transferência. Apesar de consultada expressamente sobre as propostas em discussão neste DT, a RFB preferiu não pronunciar-se, uma vez eu estava em curso o trabalho de preço de transferência, diretamente relacionado ao tema.

Após a conclusão dos trabalhos deste Diálogo Técnico de Contratos 2, foi publicada a nova regulamentação de preço de transferência por meio da MP 1152 de 28 de dezembro de 2022, a qual incorporou dispositivos sobre o tema de pagamentos de royalties e que será comentada ao final deste relatório. Mas em linhas gerais, pode-se dizer que, considerando-se as diretrizes e dispositivos da MP publicada, a RFB não teria qualquer óbice em relação à perspectiva dos participantes que defendem a não aplicação de limites de dedutibilidade sobre pagamentos de royalties, observados os termos da nova regulamentação.

Outros órgãos ou entidades públicos foram mencionados por alguns participantes (sem consenso), sendo todos eles impactados indiretamente pelo problema em questão ou eventual proposta de solução, quais sejam:

- Secretaria Especial do Tesouro e Orçamento – por suposta redução da receita arrecadada;
- Instituto Nacional de Propriedade Industrial – por redução na demanda de registro ou averbação de contratos no caso de não haver mais esta obrigação como condição para a dedutibilidade;
- ME – por se tratar de medida relacionada a política de propriedade intelectual e transferência de tecnologia;
- MCTI – por se tratar de incentivos e desincentivos à inovação;
- Poder Judiciário – por questões de segurança jurídica e ações judiciais decorrentes do tema.

## Apresentação técnica da proposta

### Contextualização dos trabalhos

A partir dos trabalhos iniciais de identificação do problema, causas, consequências, dispositivos legais abrangidos e grupos de interesse, foi realizada na reunião do grupo de 01/09/22 uma “chuva de soluções”, na qual os participantes puderam expor livremente suas ideias de possíveis medidas para endereçar o problema. Todas as medidas aventadas pelos participantes foram listadas indistintamente e sem consenso (**Anexo 03**).

Após a “chuva de soluções”, as medidas listadas foram organizadas conforme tipo de medida (legal, infralegal ou “integradas”) e conforme suas respectivas CAUSAS mais diretamente relacionadas. A partir desta lista organizada, foi realizada reunião no dia 29/09 para validação da relação entre todas as medidas e quais as causas do problema que elas atacavam, bem como foram eliminadas medidas similares, com base em consenso do grupo, tendo sido registradas algumas ressalvas dos participantes. (**Anexo 04**).

A partir do conjunto de medidas que restaram, foi construído um modelo de documento com opções de escolha de soluções pelos participantes para que construíssem suas propostas e a devida fundamentação (**Anexo 05**). A única proposta enviada para a coordenação do DT foi a mesma proposta apresentada por um grupo de participantes no início dos trabalhos do grupo, a qual também havia sido apresentada em momento anterior para o Ministério da Economia.

Diante da ausência de novas propostas, foi realizada reunião para que a proposta fosse reapresentada e para entender o que era consenso dentro do grupo, a fim de se avaliar a aceitação da proposta sobre a mesa e a evolução em relação a esta proposta.

## Proposta

### Resumo da proposta

A proposta consensuada pelo grupo (com exceção dos técnicos do INPI que registraram sua abstenção em relação à presente proposta) aplica-se apenas às transações nacionais de pagamentos de royalties pela exploração de marcas, patentes, assistência técnica, científica, administrativa ou semelhantes. Isto porque, a maioria dos participantes do grupo concordou que há um equívoco que precisa ser sanado na interpretação da legislação atual acerca da limitação da dedutibilidade e da

obrigação de registro ou averbação de contratos no INPI para transações que não envolvam remessas ao exterior, ou seja, nos pagamentos entre empresas estabelecidas no Brasil.

Esta proposta soluciona diretamente a seguinte causa do problema: ***“há uma interpretação (controvérsias) de que tal limitação de dedutibilidade (e seus impactos, como registro no INPI) se aplicaria também a operações nacionais.”***

Apesar de se falar apenas de uma das causas do problema, a percepção dos participantes foi de que era uma causa urgente, que gera insegurança jurídica para as transações nacionais e que não teria impactos negativos, sendo apenas uma adequação necessária na aplicação da legislação atual, por meio de uma norma interpretativa.

A proposta, portanto, visa atingir as operações dentro do território nacional ao acrescentar um dispositivo interpretativo à legislação vigente. Foi sugerida preliminarmente a seguinte redação para o dispositivo, a qual não foi extensamente debatida:

Lei nº 3.470, de 28 de novembro de 1958

*“Art.*

74.....

.....

*§ 4º Para fins de interpretação da aplicação do disposto no Caput, o limite não se aplica aos pagamentos de título de royalties pela exploração de marcas de indústria e de comércio e patentes de invenção, por assistência técnica, científica, administrativa ou semelhantes, bem como a exigência de registro do contrato de cessão ou licença de uso da marca ou da patente no Instituto Nacional de Propriedade Industrial, realizados entre pessoas residentes ou domiciliadas no País. (NR)”*

Assim, segundo a maioria dos participantes, a proposta garantirá a não aplicação dos limites de dedutibilidade e da obrigação de registro ou averbação de contratos, fazendo com que as transações de ativos de PI dentro do território nacional deixem de ser onerosas, discriminatórias e defasadas.

Vale mencionar que os representantes técnicos do MDIC (antiga SEPEC do Ministério da Economia) também sugeriram como alternativa a revogação do art. 74 da Lei nº 3.470, de 1958, que é a fonte originária das interpretações administrativas e judiciais consideradas equivocadas no sentido de aplicar o limite e a obrigação de registro dos contratos no INPI como condição para a dedutibilidade. No entanto, a maioria dos participantes preferiu a proposta de norma interpretativa,

em função da possibilidade de efeitos retroativos, não havendo óbice pelos demais participantes do grupo em dar seguimento a esta proposta.

## Fundamentação

Segundo a percepção dos participantes, a forma com que a legislação tem sido aplicada às operações nacionais, resulta em bitributação, na medida em que se tributa o detentor da tecnologia pelas receitas/lucro decorrentes da comercialização do intangível e, por outro lado, não se permite ao licenciador dessa mesma tecnologia, ter plena dedutibilidade da despesa/custo com royalties decorrente desse licenciamento. Em outras palavras, tributa quem “vende” e quem “compra” a tecnologia em território nacional, enquanto em operações envolvendo tangíveis, aquele que “compra” pode realizar normalmente a dedução, sem limitações.

O objetivo do uso de um dispositivo interpretativo, preferida pela maioria dos participantes, é dirimir a divergência de interpretação da legislação vigente, pois a legislação atual não seria expressa no sentido de ser aplicada às operações nacionais entre partes não relacionadas e, por outro lado, não se prestou a limitar sua aplicação as operações internacionais, ainda que tenha sido criada nesse contexto (evitar remessas de valor ao exterior).

Do ponto de vista normativo, na percepção dos participantes, a aplicação da legislação com relação ao pagamento de royalties no Brasil não é clara o suficiente, pois não há jurisprudência (administrativa ou judicial) robusta e consolidada sobre a matéria.

Assim, manter a situação como está alimenta o crescimento do contencioso administrativo e judicial sobre a matéria, o que gera insegurança jurídica às transações de comercialização de ativos de PI no território nacional, além de onerar pagamentos de royalties que são a remuneração pela difusão de tecnologia, conhecimento e agregação de valor traduzidos na comercialização de ativos de PI entre empresas estabelecidas no país.

Com a norma interpretativa proposta, ao menos para ativos comercializados em território nacional, o tratamento seria igual aos demais ativos de PI e aos ativos tangíveis, com eliminação da bitributação no caso de despesas com royalties.

Ademais, tendo em vista o atual momento de início de acessão brasileira à OCDE, a alteração normativa, ou até mesmo a adesão à Convenção da Organização, não apenas melhoraria o ambiente



de negócios do país e incentivaria os investimentos em P&D, mas também reforçaria o comprometimento brasileiro em sua entrada à OCDE.

Ao afastar a aplicação do art. 74 da Lei nº 3.470 às operações nacionais, além do limite de dedutibilidade, fica também expressamente dispensada a necessidade de registro desses contratos no INPI para fins de dedutibilidade.

Além disso, uma vez que não se trataria de revogação do art. 74, mas apenas delimitação interpretativa de sua aplicação, a Portaria MF nº 346, de 1958, cujo fundamento legal é o dispositivo em questão, não seria impactada.

Ainda, a Lei nº 4.131, de 1962, que dispõe sobre remessas para o exterior permaneceria em vigor, e os limites nela estabelecidos para remessa de royalties também permaneceriam vigentes. O que, mais uma vez, se revela uma solução direcionada para eliminação das controvérsias sobre a aplicação destes dispositivos legais ao pagamento de royalties no ambiente doméstico.

Vale ressaltar novamente, que nenhum dispositivo da LPI é afetado por esta proposta, dado que trata-se apenas de questões tributárias e não do procedimento em si de registro ou averbação de contratos do INPI.

### Impactos, riscos e repercussões

Ao se limitar o escopo da proposta para transações domésticas (operações em território nacional) e considerando-se que o grande volume de transações envolvendo pagamentos de royalties ainda é internacional (compra de ativos intangíveis), elimina-se parte dos possíveis impactos, riscos e repercussões negativos, gerando-se, na percepção dos participantes, grande potencial de impacto positivo a partir da lógica de simplificação e desoneração (fim da bitributação) das transações domésticas.

Segundo dados apresentados pelo INPI, aproximadamente 10% (448) dos contratos registrados no INPI (total de 4981 contratos) são entre empresas domiciliadas no Brasil, sendo que, destes 10%, 59,1% são de licenciamento ou cessão de marca, 4,2 % são de cessão ou exploração de patente e os outros 36,7% predominam com objeto de assistência técnica e franquias.

No entanto, isto é apenas um indicativo relativo e não pode ser considerado um dado ou uma evidência, pois nem todos os contratos são efetivamente registrados no INPI, nem mesmo para transações internacionais o número absoluto é considerado alto. Vários são os fatores que explicam

o baixo volume de transações: o fato de realmente haver ainda pouca comercialização de ativos de PI no Brasil; a confusão sobre a obrigatoriedade de registro para fins dedutibilidade de transações nacionais; a falta de conhecimento dos atores acerca deste procedimento e/ou da possibilidade de dedução de parte dos valores pagos; a utilização de contratos com objetos alternativos que não são registrados no INPI. Ainda sobre as transações registradas no INPI não é possível ter a informação sobre os valores efetivamente transacionados, dado que muitos deles são percentuais sobre a receita líquida de venda e só poderiam ser verificados a partir de dados confidenciais da RFB, os quais não foram acessados por este grupo.

Apesar de estarmos tratando de um universo hoje relativamente reduzido de contratos registrados no INPI, os cenários nacional e internacional indicam que as transações em torno de ativos de propriedade intelectual tendem a aumentar em função da economia do conhecimento, do aumento de parcerias entre empresas para desenvolvimento conjunto, inovação aberta, cooperações entre ICTs e indústria.

Os argumentos que sustentam a não aplicação dos limites de dedutibilidade seguem a lógica de que quanto menor a possibilidade de dedução da receita líquida para fins de IRPJ e CSLL, maior o custo de se comercializar estes ativos de PI no país, e menor a propensão de empresários investirem na compra de tecnologias, processos, produtos e serviços inovadores ou de alto valor agregado em território nacional. As cadeias de valor baseadas em ativos de propriedade intelectual e altamente inovadoras acabam sofrendo diretamente este impacto negativo pelo alto custo tributário.

Um dos exemplos apresentados por participantes é o caso concreto da cadeia de sementes e tecnologia de soja no Brasil, em que resta claro o impacto negativo na cadeia de valor deste setor de inovações biotecnológicas em que os pagamentos a títulos de royalties não são integralmente dedutíveis.

A comercialização de ativos intangíveis ganhou importância e hoje representam mais de 80% do valor das empresas do S & P 500. Assim, o custo destas transações em território nacional ganha cada vez mais importância. A redução destes custos a partir da não aplicação do limite de dedutibilidade poderá estimular a geração e difusão da inovação no país e a agregação de valor aos produtos nacionais. Aqui trata-se, por exemplo, de facilitar o caminho para que startups e centros de pesquisa e inovação em território nacional protejam seus ativos de propriedade intelectual e os transfiram à indústria nacional para que suas inovações cheguem ao mercado. Da mesma forma,

estamos falando de empresas de serviços tecnológicos estabelecidas no Brasil e prestando assistência técnica à indústria nacional, em um momento em que MPEs estão buscando a digitalização e que as indústrias tentam integrar-se na economia 4.0.

Sob o ponto de vista da inovação, portanto, é provável que haja um estímulo à compra e venda destes ativos no mercado nacional ao dar segurança e previsibilidade para que não haja limites de dedução do IRPJ e CSLL para as empresas cessionárias e licenciadas de marcas e patentes e contratantes de assistência. Se o número hoje é relativamente baixo e vem aumentando ao longo dos anos, a projeção de aumento pode ser ainda maior com o levantamento dessas restrições.

Ademais, independentemente da análise jurídica e tributária da proposta, deve-se salientar que a não aplicação dos limites de dedutibilidade não equivale a defender um benefício fiscal a essas empresas. Aliás, este argumento foi recentemente aceito em caso semelhante pelos representantes da Comissão de Finanças e Tributação da Câmara Legislativa, ao analisar o PL 947/2022, que "confere adequada interpretação à legislação do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza das Pessoas das Pessoas Jurídicas no que se refere às despesas com royalties no processo de multiplicação de sementes".

No que tange ao registro ou averbação de contratos no INPI, está previsto nos artigos 62, 140 e 211, da Lei de Propriedade Industrial (LPI – Lei n. 9.279 de 1996). Segundo a norma de diretrizes de exame de contratos (Resolução INPI/PR nº 199 de 2017), nem o registro, nem a averbação requerem análise de mérito dos contratos, mas há um controle básico sobre os mínimos requisitos para que se configure um contrato de cessão de patentes, transferência de tecnologia, assistência técnica ou cessão de marca, por exemplo. Tal procedimento atualmente demora em torno de 30 dias, quando não há exigências, e custa a partir de R\$ 2.250,00 (com desconto para pessoas físicas, ICTs e MPEs, que pagam a partir de R\$900,00), a depender do número de registros por contrato. Destaca-se, segundo os participantes, que uma das reclamações recorrentes do setor privado tem sido exatamente as inúmeras exigências e padrões de informações dos contratos exigidas pelo INPI em seu processo administrativo, que não corresponderiam à realidade das negociações.

Ao eliminar a obrigação de registro ou averbação dos contratos no INPI para fins de dedutibilidade (art. 74 da Lei n. 3.470 de 1958), retira-se a obrigação do contribuinte em levar o contrato à registro no INPI para análise preliminar dos requisitos básicos para que se configure como um contrato de cessão, licença, transferência de tecnologia ou assistência técnica. Esta análise pode

sempre ser feita *ex-post* pela própria RFB para fins de averiguação do adequado uso da dedutibilidade fiscal por parte das empresas, mesmo porque a análise, tal como realizada pelo INPI, não funciona propriamente como uma fiscalização *ex-ante* que possa substituir outra fiscalização *ex-post* pela RFB.

Entende-se que a simplificação de procedimentos administrativos junto aos órgãos públicos facilita as transações e melhora o ambiente de negócios no país. É, inclusive, um dos grandes objetivos da ENPI e também um dos princípios da Lei de Liberdade Econômica (Lei n. 13.874 de 2019). A eliminação de uma obrigação administrativa de registro ou averbação dos contratos no INPI para fins de dedutibilidade fiscal deve contribuir para aumentar a facilidade, reduzir custo e dar mais simplicidade às transações de ativos de PI entre empresas estabelecidas no Brasil.

Importante observar que com o advento da Lei n. 14.256 de 2021, que versa sobre o mercado de câmbio brasileiro, o capital brasileiro no exterior, o capital estrangeiro no País e a prestação de informações ao Banco Central do Brasil, entende-se não haver mais obrigação de registro ou averbação de contratos de marcas, patentes ou de assistência para fins de remessas ao exterior. Ou seja, há um movimento claro do Estado brasileiro em favor da eliminação da obrigatoriedade desse procedimento de uma maneira mais ampla.

Em linhas gerais, a proposta interpretativa traz segurança jurídica por manter a legislação atual e apenas propor interpretação por via legislativa que eliminaria as controvérsias entre interpretações administrativas e judiciais existentes. No entanto, ao retroagir em seus efeitos (*extunc*), pode gerar expectativas de eventual recuperação de valores por aqueles que aplicaram os limites de dedutibilidade e estes dados sobre valores não foram fornecidos pelos participantes.

Alternativamente, a adoção de medida que revoga o art. 74 da Lei 3470/1958 não geraria expectativas de eventual recuperação de valores por aqueles que aplicaram os limites de dedutibilidade, pois não tem efeitos retroativos (*ex-nunc*). Essa solução eliminaria as controvérsias a partir de sua vigência (futuro), portanto, não solucionaria as controvérsias já existentes sobre o tema e autuações do passado, mantendo grande contencioso administrativo e judicial. Ademais, seria importante ter dispositivo na proposta alternativa de revogação o qual determinasse de alguma forma a revisão da Portaria MF nº 436, de 1958, ou já indicasse sua nova base legal para fins de aplicação nas transações com o exterior apenas, evitando um vácuo normativo para estas transações.

Outras análises de impacto sobre a presente proposta foram exploradas em documento fornecido por um dos participantes do grupo (**Anexo 6**), as quais concluíram que a presente medida teria impactos positivos no estímulo à inovação e transferência de tecnologia em território nacional.

#### Benchmark internacional

Não houve tempo hábil para aprofundamento nos estudos de benchmark internacional. Foram consultados agentes de 17 países (EUA, Reino Unido, Alemanha, Áustria, França, Colômbia, Suíça, Japão, China, Índia, México, Chile, Peru, Portugal, Itália, Cingapura, África do Sul), dos quais 12 responderam. As informações coletadas em formato Word por país, foram compartilhadas com o grupo e seriam compiladas e resumidas para melhor compreensão, porém, não houve tempo hábil e não foram objeto de análise em grupo (**Anexo 7**). Além da tentativa de aprofundamento por país do benchmark, uma das instituições da sociedade civil apresentou estudo mais geral sobre benchmark (**Anexo 8**).

Apesar do grande esforço empreendido pelos participantes, a complexidade do tema em função de unir conceitos de propriedade intelectual e tributação, dificultou a compreensão de agentes de outros países. Entre os que responderam, nem todos escreveram de forma clara e objetiva que correspondesse às informações necessárias para comparação com o sistema nacional.

No entanto, segundo um dos participantes, entre os países respondentes, não foi encontrado nenhum país que aplique limites fixos de dedutibilidade para pagamentos a título de royalties dentro do território nacional, assim como tem sido feito no Brasil.

Assim, na percepção dos participantes, além da desatualização ou desarmonia da legislação brasileira aos padrões internacionais envolvendo royalties, no caso específico das operações nacionais, essa situação gera um resultado ainda mais grave – a tributação dentro do próprio território.

#### Outras medidas externas ao GIPI a serem consideradas

Cabe observar que existem outras medidas relacionadas a esta proposta que não podem ser ignoradas. Quais sejam:

- Propostas de alteração legislativa (PL 947/2022 e art. 13 do PL 2337/2021) de cunho interpretativo esclarecendo que “não se sujeitam aos limites de dedutibilidade da receita líquida os valores pagos por pessoa jurídica que atue na cadeia de sementes, a outra pessoa jurídico sem vínculo societário, domiciliadas no país, relativos a licença

de uso de tecnologia de transgenia patenteada e/ou cultivares; royalties pela exploração de marcas e patentes de invenção; assistência técnica, científica, administrativa ou semelhantes; bem como fica dispensado o registro do contrato de cessão ou licença de uso de patente no Instituto Nacional de Propriedade Industrial para fins de dedução desses valores da apuração do imposto de renda da pessoa jurídica e da contribuição social sobre o lucro líquido”;

- Proposta de nova regulamentação de preço de transferência que foi publicada na forma da MP 1.152, no dia 29/12/22, a qual incorpora as transações internacionais de pagamentos a título de royalties entre empresas vinculadas e revoga o art. 74 da Lei 3470/1958, entre outros;
- Medidas administrativas do INPI para simplificação do processo de registro e averbação de contratos, deliberadas pela administração e relatadas em ata de Reunião de 28/12/2022, as quais serão normatizadas e que são objeto de estudo do Diálogo Técnico de Contratos 1.

Todas as medidas acima mencionadas estão, sob algum aspecto, alinhadas com a proposta aqui realizada e precisam ser acompanhadas pelo grupo e/ou por aqueles que analisarão os encaminhamentos da presente proposta.

### Recomendações Gerais Complementares à Proposta

Considerando-se que os participantes não chegaram a uma proposta concreta que tratasse de transações internacionais, até porque tinham ciência dos trabalhos em curso da RFB para inserir estas transações no contexto da nova regulamentação de preço de transferência, foram exploradas apenas algumas recomendações gerais básicas para orientar possíveis encaminhamentos neste aspecto:

- Houve consenso do grupo de que o registro/averbação de contratos deve permanecer obrigatório pelo menos até que as novas regulamentações de preço de transferência sejam publicadas, a fim de se evitar maiores impactos nas transações entre empresas relacionadas e para se ter alguma previsibilidade/segurança nas transações internacionais sob a perspectiva de validação do objeto dos contratos pelo INPI. Assim, é importante acompanhar os trabalhos

do Diálogo Técnico de Contratos 1 no sentido de aprimorar o processo do INPI de registro e averbação de contratos.

- Sobre a eliminação dos limites de dedutibilidade, as instituições da sociedade civil concordaram em eliminar. Participantes técnicos do INPI se abstiveram. Representante técnica do ME tampouco se sentiu confortável em posicionar-se no momento, dado que não houve tempo hábil para aprofundar estudos e análises de impacto sobre transações internacionais, tal como foi feito para transações nacionais, nem foram apresentados quaisquer dados ou informações que pudessem fundamentar uma proposta sobre as transações internacionais de pagamentos de royalties.

Outras recomendações adicionais que complementam e condicionam as propostas e recomendações consensuadas pelo grupo até o momento:

- Participar ativamente da regulamentação pela RFB sobre as transações de ativos intangíveis no que for pertinente para a comercialização de ativos de PI, a fim de que corresponda à realidade do mercado e aos interesses de desenvolvimento econômico do país.
- Garantir a não discriminação na legislação entre os direitos de propriedade intelectual (entre si e em relação a outros intangíveis) para evitar confusão e facilitar entendimento e dedução nas transações.
- Considerar estratégia mais ativa de fomento à transferência de tecnologia em complemento às propostas legislativas.
- Capacitação dos fiscais sobre transações de ativos de PI.

## Considerações finais

E de extrema relevância fazer a ressalva de que após a conclusão dos trabalhos deste Diálogo Técnico de Contratos 2, houve a publicação da MP 1.152 em 29 de dezembro de 2022, a qual altera a legislação do Imposto sobre a Renda das Pessoa Jurídicas - IRPJ e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL para dispor sobre as regras de preços de transferência.

O grupo não teve oportunidade de analisar em conjunto o texto da MP e, portanto, não é possível se fazer comentários específicos sobre ela a ponto de já atualizar o presente relatório considerando o texto completo da MP. Mas é provável que muitas das discussões e recomendações

aqui relatadas percam seu sentido ou precisem de ajustes, considerando o conteúdo da MP e a depender do futuro desta MP no Congresso Nacional, que ainda é algo incerto.

No entanto, cabe fazer algumas observações gerais a partir do contexto que se tem hoje, na data de finalização deste relatório (31/01/2023), a serem consideradas pelo GIPI quando da definição de encaminhamentos sobre os resultados do Diálogo Técnico de Contratos 2:

1. Caso a MP seja aprovada no Congresso tal como publicada, a proposta concreta deste grupo de uma norma interpretativa sobre o art. 74 da Lei nº 3.470, de 28 de novembro de 1958 perde seu sentido, uma vez que este mesmo artigo 74 foi revogado expressamente pelo art. 47, inciso I da MP 1.152 de 2022. A revogação resolve qualquer dúvida de interpretação sobre a não aplicação dos limites de dedutibilidade sobre as transações entre nacionais e sobre a não obrigação de registro e averbação de contratos para estas mesmas transações nacionais.
2. A MP revoga a legislação aplicável aos pagamentos de royalties em geral, tanto para transações nacionais quanto para internacionais, e traz novas previsões sobre as transações internacionais. Faz-se necessária uma análise mais aprofundada dos dispositivos, sua relação com o que já foi debatido por este grupo, e eventual necessidade de novas propostas futuras.
3. Mantêm-se as recomendações adicionais infralegais ou de medidas administrativas complementares feitas por este grupo, as quais demandarão um esforço ainda maior do GIPI em dialogar com a RFB sobre este tema sob a perspectiva da propriedade intelectual como ferramenta para a promoção da inovação e competitividade das empresas estabelecidas no Brasil, nos termos da Estratégia Nacional de Propriedade Intelectual.

#### **Anexo 1 – Lista de participantes inscritos no Diálogo Técnico Contratos 2**

	<b>Representantes</b>
<b>ME</b>	<b>Natália Ruschel</b>
	<b>Andréa Stelet</b>



	Dirceu Yoshikazu Teruya
INPI	Bernardo Soares Teixeira Bemvindo
	Pablo Torquato
ABPI	Thereza Curi Abranches
	Arthur Gomes
	Carolina Lanza
Croplife	Manoa Ostapenko
RFB	Cláudia Pimentel
	Kaike Boni De Mathis Silveira
Amcham Brasil	Frank Fischer
	Guilherme Lippel
	Ana Cecília Brighenti / Viviane Rodrigues
FarmaBrasil	Adriana Diaféria Marwell
	Louis Lozouet
ICC Brasil	Manoa Steinberg Ostapenko
	Ana Carolina Cagnoni
Interfarma	Jéssica Ferreira
	Paula Mena Barreto
LES Brasil	Tatiana Campello
	Lilian Amaral
ANPEI	Lucas Macedo
ABAPI	Rafael Atab
ABDTIC	Talitha Corrêa Chaves
	Letícia Covesi
PróGenéricos	Telma Sales

## Anexo 2 – Entregas I a III do DT de Contratos 2

### GT de Avaliação de Normativos do GIPI Roteiro para Trabalho dos Diálogos Técnicos

#### Diálogo Técnico: Contratos 2

**Tema:** 2.3 Limite para dedutibilidade de despesas com royalties

**Coordenador:** Ministério da Economia

#### Entregas

. Identificação do problema que se pretende solucionar

**“Os limites de dedutibilidade e suas condições sobre transações de ativos de PI são onerosos, discriminatórios e defasados.”**

. *Causas do problema*

**1. A norma prevê limites percentuais para dedução com fundamentação lógica baseada em questões setoriais, políticas e econômicas da época de publicação (DEFASADA)**

Detalhamento INPI

- As normas são Portarias do Ministério da Fazenda nºs 436, de 1958, 113, de 1959, 314, de 1970 e 60 de 1994 que definem os percentuais de dedutibilidade fiscal relacionado ao pagamento de Royalties, pela exploração de marcas e patentes, de assistência técnica, científica, administrativa ou semelhante, amortização, considerados os tipos de produção, segundo o grau de essencialidade.
- O parâmetro da dedutibilidade fiscal esta entre 1% a 5% das vendas líquidas dos produtos, conforme estabelecido pelo art. 74 da Lei nº 3.470, de 28 de novembro de 1958, art. 12 da Lei nº 4.131, de 03 de setembro de 1962.
- Em princípio, a própria Portaria nº 436, de 1958 prevê a revisão dos percentuais de dedutibilidade com o teto de máximo de 5%.
- O parâmetro de dedutibilidade fiscal esta de acordo com as condições que o Estado brasileiro pode conceder aos diferentes setores produtivos, haja vista a Emenda Constitucional nº 95/2016, Teto dos Gastos.

## Detalhamento ICC e Croplife

- A própria legislação que prevê que a dedutibilidade de royalties deve ser limitada de acordo com percentuais setoriais que deveriam ser revistos e nunca foram. Ainda, a própria legislação, independentemente de setor, já estabeleceu que a dedutibilidade de royalties estaria limitada a 5% da receita bruta do produto fabricado. Em outras palavras, isso significa dizer que do valor total de venda/fabricação do produto, o valor do custo com tecnologia (royalties) deverá ser, no máximo de 5%, ou seja, o contexto presumia um valor agregado baixo do intangível no valor final da mercadoria produzida (até 5%), muito diferente da realidade atual, em que o custo com royalties pode representar valor muito superior na produção ou venda de um produto.
- Lei nº 3.470 de 28 de Novembro de 1958 - Altera a legislação do Imposto de Renda e dá outras providências:

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.

## **2. A limitação não corresponde ao tratamento/lógica tributária geral de dedução para despesas/custos com ativos tangíveis e alguns intangíveis (ONEROSO e DISCRIMINATÓRIO)**

### Detalhamento INPI

- O percentual de dedutibilidade fiscal esta de acordo com a Emenda Constitucional nº 95/2016, Teto dos Gastos.
- Os ativos tangíveis têm redução de alíquota de Imposto de Renda, como os combustíveis, por exemplo. O percentual da CIDE altera de acordo com a necessidade da implantação da Política pública. Dessa forma, o percentual da CIDE constitui um fundo para a implementação e política públicas de combustíveis

## Detalhamento ICC e Croplife

- O imposto de renda incide sobre a renda, assim entendido o acréscimo patrimonial. A restrição à dedutibilidade das despesas com royalties, que não encontra justificativa antielisiva, fere o conceito de renda, enquanto acréscimo patrimonial, contido nos artigos 43 e 44 do Código Tributário Nacional (“CTN” – Lei nº 5.172/1966) e 153, III, da Constituição Federal, pois deixa de considerar fatores negativos de mutação patrimonial na apuração do lucro real. Assim, a base de cálculo do IRPJ e da CSLL acaba majorada por valores que não se enquadram na hipótese de incidência do tributo (efetivas despesas redutoras da renda).
- Assim, ao restringir a dedutibilidade dos royalties, seja a título de custo ou despesa essencial/operacional (como se dá normalmente com itens tangíveis adquiridos como insumos no curso do processo produtivo), há tratativa diferente com gastos produtivos vinculados à aquisição de intangível (remunerado via royalties). Nesse sentido, suponha-se o processo de comercialização de um item de marca de alto valor agregado, em que o preço de venda do produto é substancialmente formado pelo valor da marca e não apenas dos itens tangíveis de fabricação. Com a restrição legal atual, implica dizer que o fabricante do produto (licenciado), independentemente do valor que ele efetivamente pague ao licenciador/detentor da marca, ele apenas poderá deduzir a título de despesa com royalties por licenciamento de marca o valor de 1% da receita de venda do produto. Ex:

Receita bruta de venda do produto X = 100

Custo com itens tangíveis do produto X (compra de insumos em geral): 30

Custo com itens intangíveis (licenciamento de marca para produzir/vender o produto X): 50

Custo efetivo total (que deveria ser totalmente dedutível/custo):  $30+50 = 80$

Custos/Despesas efetivamente dedutíveis:  $30$  (tangível) +  $(1\% \times 100) = 31$ ;

Isso significa que a despesa efetiva com o intangível foi de 50, porém, apenas 1 poderá ser dedutível, enquanto com o item tangível, poderá ser dedutível o gasto total efetivo (=30).

### **3. No passado, os pagamentos de royalties a empresas estrangeiras vinculadas eram associados à remessa de lucros disfarçada.**

#### Detalhamento INPI

- O planejamento tributário pode conduzir ao risco moral. Não há uma contrapartida por parte das empresas beneficiadas pela dedutibilidade fiscal de investimento em Pesquisa e Desenvolvimento no Brasil.

### **4. Desconhecimento sobre a natureza deste tipo de negócio, inclusive de agentes fiscais, gera desconfiança e leva à falta de percepção geral do valor e relevância do mercado dos ativos de PI.**

## Detalhamento INPI

- A legislação apresenta normas infralegais aprovadas pelos órgãos, que regulamentam as interpretações e os procedimentos de cada órgão da administração pública federal. Dessa forma, o papel do INPI é importante na interlocução com outros agentes públicos.

## Detalhamento ICC e Croplife

- A análise da jurisprudência, tanto administrativa quanto judicial, ao longo dos anos, permite identificar as dificuldades de interpretação decorrentes do emaranhado legal, formado por leis e normas infra legais tributárias, de propriedade industrial e cambiais. De um entendimento inicial de que o art. 74 da Lei 3.470/1958 teria sido revogado pelo art. 71 da Lei 4.506/1964, passou-se ao entendimento prevacente de não revogação do art. 74 da Lei 3.470/1958 e consequente manutenção dos limites para dedução dos valores pagos a título de royalties para fins tributários, e de suas condicionantes, como o registro do contrato de licenciamento no Instituto Nacional de Propriedade Industrial (INPI).
- A legislação, inicialmente pensada para regular as remessas ao exterior para fins de pagamento de royalties entre partes relacionadas, passou a ser aplicada, após decisões administrativas e judiciais, equivocadamente, às operações em âmbito nacional e entre partes não relacionadas ou sem vínculos societários estabelecidas no Brasil, limitando a dedutibilidade para fins do IRPJ e da CSLL. Esta situação gera um desincentivo à comercialização de ativos de propriedade industrial no Brasil.
- Como exemplo, tem-se as recentes autuações fiscais, restringindo a dedutibilidade de royalties em operações nacionais, com partes não relacionadas, na cadeia envolvendo comercialização de sementes com tecnologia.
- Em tais autuações, apesar de envolver operação local, as autoridades exigem registro de contratos no INPI, registro no Banco Central, demonstrando clara divergência interpretativa. Ainda, glosa despesas com remuneração de germoplasma, por exemplo, que não estão contemplados na legislação, demonstrando dificuldades no entendimento dos conceitos envolvendo propriedade intelectual.
- A própria restrição de dedutibilidade a direitos de propriedade industrial, especificamente marcas e patentes, já demonstra confusão de conceitos. Note que não há razão para tal restrição, enquanto outros direitos de propriedade intelectual, tais como proteção de variedades vegetais (cultivares), topografia de circuito integrado, direitos autorais, conhecimentos tradicionais ou indicações geográficas, não configuram no escopo das disposições normativas relativas a limitação de dedutibilidade, conforme se pode aferir da recente Solução Consulta

Cosit-64 (Coordenação-Geral de Tributação da Receita Federal do Brasil), de 29 de março de 202.

- Do ponto de vista internacional, tem-se a recente atualização do entendimento do INPI que desde 2017 não mais se manifesta sobre limitações tributárias, bem como recente mudança da legislação cambial, não mais restringindo remessa de royalties. Porém, a legislação tributária segue desatualizada (havendo notícias de tendência de mudança na legislação de transfer pricing e alinhamento aos guidances da OCDE).

## **5. Previsão legal esparsa e confusa**

Detalhamento INPI

- A dedutibilidade fiscal sobre transferência de tecnologia no Brasil esta presente em várias leis, por conta que o objeto que trata cada dispositivo legal. Adicionalmente, há atualização de dispositivos legais da matéria, por isso tem-se uma quantidade de legislações sobre o tema.
- A legislação não é confusa, por isso existem as normas infralegais que norteiam os entendimentos da aplicação dos dispositivos legais.

## **6. A falta de entendimento e de disposições claras sobre transações de ‘bem imaterial’ leva a distorções de tratamento que prejudicam aqueles que desenvolvem e querem comercializar tais bens apenas e não como ‘embedados’ em algum produto ou serviço.**

Detalhamento INPI

- Por parte dos agentes do Estado, ocorre a aplicação das leis e normas vigentes, conforme o art. 37 da Constituição Federal. O bem imaterial esta regrado pelas legislações vigentes.

Detalhamento ICC e Croplife

- Conforme exemplo e explicações nos itens acima.

## **7. Preocupação geral com a balança de pagamentos do Brasil em função do alto déficit com pagamento de royalties**

Detalhamento INPI

- O déficit da Balança de Pagamento Tecnológico é considerado relevante na discussão. Também, a capacidade da empresa domiciliada no Brasil de absorver a tecnologia e poder exportar os produtos decorrentes da tecnologia para outros países, o que geraria divisas para o Brasil.

## **8. Identificação da natureza das transações “explicam” as condições (p.ex., registro e averbação de contratos) da norma atual**

#### Detalhamento INPI

- A averbação e o registro de contratos no INPI são importantes para os entes públicos que tratam a matéria. Subsidiaria a análise de outros órgãos públicos e diminui o custo de transação para o usuário do sistema.

### **9. Existe uma legislação de 1958 que limita a dedutibilidade de despesas com royalties e foi criada em um contexto diverso do atual (evitar evasão de divisas e elisão fiscal).**

#### Detalhamento INPI

- A legislação de 1958 de dedutibilidade fiscal para os contratos de transferência de tecnologia é um marco importante para o Estado Brasileiro para incentivar o aprendizado tecnológico e a capacitação tecnológica das empresas domiciliadas no Brasil.

### **10. Há uma interpretação (controvérsias) de que tal limitação de dedutibilidade (e seus impactos, como registro no INPI) se aplicaria também a operações nacionais.**

#### Detalhamento INPI

- Não existe obrigatoriedade de registro/ averbação por parte do INPI. Os procedimentos dos demais órgãos devem ser discutidos com os mesmos, mas a priori busca-se uma integração dos órgãos públicos que lidam com a matéria.

#### Detalhamento ICC e Croplife

- Em 1958, quando a legislação foi definida, havia temor que o pagamento de royalties representasse uma estratégia para fuga de capitais estrangeiros, então a ideia de restringir sua dedutibilidade teve como objetivo desincentivar o pagamento de valores vultosos. Além disso, até hoje há na administração tributária federal um entendimento de que o pagamento de royalties é uma estratégia de distribuição disfarçada de lucros, ou, de planejamento tributário abusivo, com a finalidade de reduzir as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.
- A Lei nº 4.131, de 30 de setembro de 1962, ao disciplinar a aplicação do capital estrangeiro a as remessas de valores para o exterior, replicou em seu art. 12 as condições de dedutibilidade das despesas de royalties, porém, apenas em relação aos pagamentos para beneficiário domiciliado no exterior.
- Já a Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964, em seus arts. 22 e 23, definiu o conceito de royalties para fins da legislação do imposto de renda, bem como, em seu art. 71, estabeleceu novas condições para dedução das despesas.
- Isto formou um entendimento administrativo e judicial de que a Lei nº 4.506/64 havia revogado tacitamente o art. 74 da Lei nº 3.470/1958, e que não haveria limite máximo de dedutibilidade para as despesas com royalties. Todavia, o item 2 da alínea “g” do art. 71 da Lei nº 4.506/64 manteve a vigência da Portaria MF nº 436, de 1958, determinado a obediência aos limites máximos de dedução nela

estabelecidos, e por consequência ao limite de 5% estabelecido pela Lei nº 3.470, de 1958.

- Dada a deficiência da legislação, vários entendimentos administrativos judiciais expandiram a aplicação dos limites de dedutibilidade para os pagamentos de royalties entre pessoas no território nacional, causando consequências na bitributação desses valores internamente - pelo licenciador da tecnologia, na tributação pela receita de licenciamento, e pelo licenciado, na medida que não pode deduzir os gastos com licenciamento.
- À medida que a legislação acima também determina o registro no INPI como requisito para dedutibilidade (ainda que limitada), as autoridades fiscais também tem exigido que contratos firmados localmente sejam registrados no INPI. Assim, além das consequências da bitributação do valor, ainda existe impactos operacionais significativos ao se exigir o registro apenas para fins de dedutibilidade (e não para proteção da tecnologia, que seria o papel do órgão).

## **11. Normas de tributação da Transferência de Tecnologia precisam de adequações para um ambiente OCDE.**

### Detalhamento INPI

- Não há por parte da OCDE uma orientação explícita sobre dedutibilidade fiscal relacionado a transferência de tecnologia.
- Brasil segue os princípios das boas práticas internacionais com dedutibilidade fiscal para a aquisição de tecnologia.

### Detalhamento ICC e Croplife

- Os royalties atualmente não estão contemplados nem mesmo na legislação atual brasileira de preço de transferência, o que, por si só, já denota a diferença de tratamento para direitos de propriedade intelectual de demais bens e direitos comercializáveis.
- Porém, essa legislação atual de TP, que aplica margens fixas, está sendo revista, considerando que o padrão OCDE segue o princípio arm's length. Assim, nesse mesmo sentido, o uso de dedutibilidade restrita para royalties também deve ser revisto, já que também fere o princípio arm's length.
- Tem-se, portanto, que os royalties devem ser incorporados à legislação de transfer pricing a ser revista, adotando-se de maneira geral o princípio arm's length.
- Nas legislações e contexto normativo da OCDE percebe-se uma tentativa de evitar uma bitributação e tributação somente de quem aufera a receita decorrente da exploração dos direitos de propriedade intelectuais cedidos. Isso, por sua vez, é mais um fator que ratifica a necessidade de alteração normativa brasileira.



*a. Consequências indesejadas*

- 1. Maior custo tributário desestimula a transferência de tecnologia no país (porque empresas que adquirem a tecnologia têm limitação para dedução de seus custos nas tecnologias) impactando a competitividade de empresas nacionais no Brasil e no exterior.**
- 2. Menor acesso e investimento em ativos de PI por empresas e startups**
- 3. Impacto no tempo e custo da absorção de novas tecnologias do exterior (exemplo concreto Libbs)**
- 4. Menor competitividade do valor dos ativos de PI no Brasil pode prejudicar comercialização destes ativos, inclusive de startups, ICTs e MPes. Se pensarmos em uma start-up (biotech, healthtech, etc.) o foco é desenvolvimento de tecnologia a ser comercializada e tangibilizada pelo licenciado. O mesmo se pode dizer para universidades e centros de pesquisa.**
- 5. Prejuízo ao desenvolvimento de mercado de intangíveis: empresas detentoras do ativo PI, para serem mais atrativas sob o ponto de vista tributário, devem ter o ônus de transformar o seu ativo intangível em um insumo tangível.**
- 6. Incentivo a formas alternativas contratuais para permitir dedutibilidade (que nem sempre são as formas ideais de contratação. Por exemplo: marcas x DA; licenciamento de intangíveis x tangíveis; serviços x softwares).**
- 7. Bitributação das receitas com royalties entre empresas privadas tributadas pelo lucro real em território nacional (com a aplicação de limites, os licenciados não podem deduzir as despesas com licenciamento da tecnologia e o licenciador tributa integralmente as receitas decorrentes do licenciamento)**
- 8. Considerando a necessidade de registro/averbação dos contratos para fins de dedutibilidade, há um custo de transação envolvido na negociação e definição do objeto contratual, preparação da documentação, informações, tradução necessárias.**
- 9. Insegurança jurídica em função do tratamento diferenciado para ativos de PI (Por exemplo: direitos autorais não têm limite, descrição e natureza dos objetos contratuais complexos dificulta enquadramento da dedutibilidade, autuações de transações entre nacionais ou ativos não previstos em lei geram dúvidas).**

*b. Dispositivos legais abrangidos*

- Art. 74 da Lei 3.470 de 1958
- Art. 12 e seguintes da Lei n. 4.131 de 1962
- Art. 52 e 71 da Lei n. 4.506 de 1964
- Lei nº 10168, de 2000
- Lei nº 10332, de 2001
- DECRETO Nº 4.195, DE 11 DE ABRIL DE 2002.

- DECRETO Nº 5.798 DE 07 DE JUNHO DE 2006
- DECRETO Nº 10.615, DE 29 DE JANEIRO DE 2021

#### I. Principais agentes econômicos, atividades, segmentos, usuários e demais afetados pelo problema

##### Órgãos impactados (relação indireta)

- Secretaria Especial do Tesouro e Orçamento
- Instituto Nacional de Propriedade Industrial
- ME
- MCTI
- Poder Judiciário

##### Grupos de Interesse

- Titulares de ativos de PI interessados em comercializar estes ativos (por exemplo: empresas de alta tecnologia, start ups, ICT e NIT, empresas com marcas de alto valor agregado, inventores, prestadores de serviços de assistência técnica...)
- Empresas e instituições “compradoras” que utilizam ativos de PI como insumo para seus produtos/serviços/ modelos de negócios (por exemplo: multiplicadores de sementes, distribuidores, atacadistas, subsidiárias de empresas estrangeiras de uso intensivo de tecnologia, setor produtivo em geral que demanda licenças de seus fornecedores...)
- Empresas, instituições públicas e privadas “compradoras” que buscam aprimorar seu processo produtivo e/ou áreas meio a partir de investimento/despesas/custos em tecnologias inovadoras e assistência técnica/científica/semelhantes
- Cidadãos/servidores/órgãos preocupados com impactos de eventual eliminação ou aumento do percentual de dedutibilidade de royalties, sob o aspecto de políticas públicas (incentivos e desincentivos à inovação e tecnologia no Brasil), balança de pagamentos (déficit dos pagamentos de royalties) e questões orçamentárias (diminuição da arrecadação).

#### II. Órgão(s) ou entidade(s) do poder público relacionado(s) diretamente com o tema

- Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil

### **Anexo 3 – Chuva de Soluções**

### Chuva de Soluções 01/09

- **Revogação do art. 74 da Lei 3470 de 1958 – Imposto de Renda > acabaria com a obrigação de registro/averbação de contratos no INPI e limite de dedutibilidade para transações nacionais.**
- **Propor que as associações de classes empresariais façam um pleito para adequar os percentuais da Portaria 436, dentro do limite legal**
- **Alteração legislativa no sentido de aumentar o limite de dedutibilidade permitido para pagamento de royalties**
- **Alterações e atualizações da Portaria 436 não apenas relacionadas aos limites de dedução, mas também das questões setoriais**
- **Revogar a Portaria 436 e fazer nova regulamentação conforme entendimento atual e realidade das transações**
- **Não aplicação de limite da dedutibilidade fiscal e regulamentação atualizada, inserindo nas regulamentações de preço de transferência**
- **Eliminar obrigação de registro/averbação no INPI para fins de dedutibilidade fiscal em transações com exterior, garantindo a capacitação dos fiscais e com boa regulamentação para fins de fiscalização/adequação dos valores deduzidos.**
- **Manutenção e revisão do procedimento de registro e averbação de contratos no INPI para facilitar nas transações com exterior.**
- **Manter o registro e averbação no INPI de contratos como um serviço voluntário para fins de dedutibilidade.**
- **Eliminar obrigação nas transações entre nacionais para fins de dedutibilidade fiscal.**
- **Restringir a análise do INPI apenas ao escopo/objeto contratual.**
- **Manter análise do INPI obrigatória como é hoje e ampliar para os demais direitos de PI de forma voluntária (incluindo Direitos Autorais).**
- **Garantir a não discriminação na legislação entre os direitos de propriedade intelectual (entre si e em relação a outros intangíveis) para evitar confusão e facilitar entendimento e dedução nas transações.**

- **Participar ativamente da regulamentação pela RFB sobre as transações de ativos intangíveis no que for pertinente para a comercialização de ativos de PI, a fim de que corresponda à realidade do mercado e aos interesses de desenvolvimento econômico do país**
- **Considerar estratégia mais ativa de fomento à transferência de tecnologia em complemento às propostas legislativas.**

## Anexo 4 – Apresentação das soluções relacionadas às causas do problema

### Soluções legais (alteração de lei)

**CAUSA 10.** Há uma interpretação (controvérsias) de que tal limitação de dedutibilidade (e seus impactos, como registro INPI) se aplica também a operações nacionais.

- Revogação do art. 74 da Lei 3470 de 1958 (Imposto de Renda > acabaria a obrigação de registro/averbação de contratos no INPI e limite de dedutibilidade para transações nacionais).

• Criação de Norma Interpretativa no sentido de que tal limitação não se aplica às transações nacionais.

• Eliminar obrigação de registro nas transações entre nacionais para fins de dedutibilidade fiscal.

> Dúvida INPI: manutenção do registro voluntário (LPI) e se a RFB consideraria as informações do INPI para fins de dedutibilidade.

**CAUSA 9.** Existe uma legislação de 1958 que limita a dedutibilidade de despesas com royalties e foi criada em um contexto diverso do (evitar evasão de divisas e elisão fiscal);

- Alteração legislativa no sentido de aumentar o limite de dedutibilidade permitido para pagamento de royalties

> Consenso de que esta proposta seria subsidiária.

**CAUSA 8.** Identificação da natureza das transações “explicam” as condições (p.ex., registro e averbação de contratos) da norma atual.

- Manter análise do INPI obrigatória como é hoje e ampliar para os demais direitos de PI de forma voluntária (i.e. Direito

**CAUSA 6.** A falta de entendimento e de disposições claras sobre transações de ‘bem imaterial’ leva a distorções de tratamento que prejudicam aqueles que desenvolvem e querem comercializar tais bens apenas em conexão com algum produto ou serviço.

- Garantir a não discriminação na legislação entre os direitos de propriedade intelectual (entre si e em relação a outros intangíveis) para evitar confusão e facilitar entendimento e dedução nas transações.

> Preocupação com risco de inclusão de DA e outros nas limitações atuais.

### Soluções infralegais

**CAUSA 1.** A norma prevê limites percentuais para dedução com fundamentação lógica baseada em questões setoriais, políticas e econômicas da época de publicação.

- Propor que as associações de classes empresariais façam um pleito para adequar os percentuais da Portaria 436, dentro do limite legal.

- Alterações e atualizações da Portaria 436 não apenas relacionadas aos limites de dedução, mas também das questões setoriais

- Exclusão do trecho final do item a.II da Portaria 436: “quando o uso da marca ou nome não seja decorrente da utilização de patente, processo ou fórmula de fabricação: 1% (um por cento);”

**CAUSA 2.** A limitação não corresponde ao tratamento/lógica tributária geral de dedução para despesas/custos com ativos tangíveis e alguns intangíveis.

- Revogar a Portaria 436 e fazer nova regulamentação conforme entendimento atual e realidade das transações.

- Participar ativamente da regulamentação pela RFB sobre as transações de ativos intangíveis no que for pertinente para a comercialização de ativos de PI, a fim de que corresponda à realidade do mercado e aos interesses de desenvolvimento econômico do país

# Soluções infralegais

**CAUSA 8.** Identificação da natureza das transações “explicam” as condições (p.ex., registro e averbação de contratos) da norma atual.

- Manutenção e revisão do procedimento de registro e averbação de contratos no INPI para facilitar nas transações com exterior.
- Restringir a análise do INPI apenas ao escopo/objeto contratual.
- Manter análise do INPI obrigatória como é hoje e ampliar para os demais direitos de PI de forma voluntária (incluindo Direitos Autorais).
- Manter o registro e averbação no INPI de contratos como um serviço voluntário para fins de dedutibilidade.
- Eliminar obrigação de registro de contratos nas transações entre nacionais para fins de dedutibilidade fiscal.

## Anexo 5 – Template de propostas

### Diálogos Técnicos do GIPI – Contratos 2 Apresentação de propostas

#### Problema de trabalho

*“Os limites de dedutibilidade e suas condições sobre transações de ativos de PI são onerosos, discriminatórios e defasados.”*

- 1. Divisão de temas para as propostas e respectivas alternativas:** esta seção é um resumo agregado das soluções genéricas propostas na “chuva de soluções”. Cada instituição, ou grupo de instituições, poderá fazer uma ou mais propostas para cada tema, escolhendo uma opção (A, B ou C) e seguindo o roteiro abaixo para fundamentar cada uma delas. Vamos transformar a “chuva de soluções” em propostas mais detalhadas e fundamentadas para debatermos e compormos um “pacote de soluções” integradas a partir da próxima reunião de primeiro filtro. O terceiro item com “outros temas” podem ser parte das propostas ou propostas independentes para serem integrados depois.
  - Tema do limite de dedutibilidade
    - A. Eliminar limite da lei (nacional e internacional, seja por revogação ou norma interpretativa)
    - B. Aumentar limite da lei e rever normas infralegais
    - C. Aumentar limites infralegais e atualizar setores (alterar Portaria 436)
  - Tema da averbação e registro dos contratos
    - A. Eliminação da obrigação de registro/averbação dos contratos (manutenção do registro/averbação voluntários no INPI e regulamentação e medidas para aprimorar fiscalização pela RFB)

- B. Manutenção da obrigatoriedade de registro/averbação tal como é hoje (com revisão de procedimentos conforme grupo Contratos 1)
- C. Manutenção da obrigatoriedade de registro/averbação tal como é hoje e ampliação de registro/averbação voluntários para outros ativos de PI

➤ Outros temas indicados nas soluções a serem considerados em um pacote de proposta (complementares)

- Participar ativamente da regulamentação pela RFB sobre as transações de ativos intangíveis no que for pertinente para a comercialização de ativos de PI, a fim de que corresponda à realidade do mercado e aos interesses de desenvolvimento econômico do país.
- Garantir a não discriminação na legislação entre os direitos de propriedade intelectual (entre si e em relação a outros intangíveis) para evitar confusão e facilitar entendimento e dedução nas transações.
- Considerar estratégia mais ativa de fomento à transferência de tecnologia em complemento às propostas legislativas.
- Capacitação dos fiscais sobre transações de ativos de PI

**1. Quais causas e/ou consequências do problema a proposta visa a resolver?**

(As causas e as consequências do problema de trabalho do Diálogo podem ser consultadas no arquivo: )

**2. Apresentação da proposta:**

(Explicar em poucas palavras a proposta. No que consiste em termos práticos (qual a mudança para o usuário do sistema de PI)? Qual é o seu objetivo? Pode ser o detalhamento de qualquer das soluções apontadas na “chuva de soluções” ou a composição e detalhamento de mais de uma solução, desde que pertencente ao mesmo tema)

**3. A proposta altera disposição normativa vigente? Quais? Já existe sugestão de novo texto?**

(Altera redação? Insere nova redação? Exclui redação? De qual Lei ou norma infralegal? Já existe alguma sugestão inicial de texto legislativo para a proposta? Qual?)

**4. Fundamentação técnica da proposta:**

(Quais as causas raízes do problema que ela endereça? Qual a sua relevância? Como a proposta contribui para melhorar o sistema? Por que a proposta deve ser priorizada em relação a outras soluções?)

**5. Quais os possíveis impactos operacionais, econômicos e sociais da proposta (positivos e negativos)?** (externalidades positivas e negativas da proposta, questões sistêmicas)

importantes a serem consideradas, relação com outros temas ou com outros diálogos, questões operacionais de procedimentos, fiscalização e comunicação entre órgãos)

- 6. Quais os possíveis impactos jurídicos da proposta (efeitos a partir da vigência)? Qual o grau de risco de judicialização da proposta (baixo, médio ou alto)?** (explicar critério usado para indicar o risco de judicialização)
  
- 7. Há outros dispositivos na legislação de propriedade intelectual que podem ser impactados pela proposta? Quais? Como?**
  
- 8. Você se inspirou em alguma medida semelhante adotada em outros países? Quais países?**



## Anexo 6 – Benchmark internacional realizado pela ICC Brasil sobre dedutibilidade de royalties

### Proposta ICC sobre Dedutibilidade de Royalties Benchmark Internacional

#### I. INTRODUÇÃO

O Grupo Interministerial de Propriedade Intelectual (GIPI), colegiado presidido pelo Ministério da Economia (ME), tem como finalidade propor ações e coordenar a atuação do Governo federal em temas de PI. Para tanto, o ME e a ICC formalizaram um Plano de Ação para o período 2021-2022 que abrange 13 propostas de ações conjuntas, dentre elas a iniciativa de atualização do marco legal relativo à tributação de royalties.

No âmbito desse Plano de Ação, e em apoio a proposta da ICC sobre modernização da legislação sobre royalties, a Secretaria Executiva do GIPI está elaborando uma nota técnica a fim de se alinhar internamente com a RFB e o INPI. De modo a aprofundar essa análise, o ME precisaria fazer um benchmark internacional e inserir na nota técnica exemplos de legislações tributárias estrangeiras sobre transações envolvendo pagamentos de royalties.

Nesse sentido, sempre que há uma manifestação técnica, o ME busca referências internacionais de países semelhantes ou com ambientes de negócios tidos como bons exemplos. O objetivo do presente estudo comparativo seria entender melhor o ambiente normativo/legal a que estas transações estão sujeitas em países como **EUA, Reino Unido, Alemanha, França, Suíça, Japão e China**, com foco em operações nacionais.

Em síntese, na visão de contrato de licenciamento, em geral o proprietário do direito será tributado ao receber o pagamento (royalties) como renda; e o licenciado poderá deduzir integralmente o valor pago a título de royalties. Há previsões específicas sobre venda de ativo, quando em geral é tratado como ganho de capital.

Vale notar que alguns países europeus (p.ex.: UK, França, Alemanha e Suíça) modificaram seus regimes tributários de PI para alinhar seus regimes fiscais favoráveis aos rendimentos decorrentes da venda ou licenciamento de um ativo de propriedade industrial (p.ex.: Patent Box ou IP Box, considerados mecanismos de incentivo fiscal à P&D) com a abordagem “nexus” recomendada pela OCDE (ação 5 do BEPS – *Inclusive Framework on Base Erosion and Profit Shifting, International Collaboration to End Tax Avoidance* - <https://www.oecd.org/tax/beps/> ) e pela União Europeia. De acordo com o princípio do “nexus”, a aplicação de um regime fiscal favorável aos rendimentos derivados da venda ou licenciamento de uma patente ou de um bem similar deve estar condicionada à realização no território nacional de despesas de P&D relacionadas ao desenvolvimento desses ativos (por empresa com ou sem vínculo). As recomendações da OCDE visam fornecer um quadro para a aplicação de regimes fiscais preferenciais para combater práticas fiscais prejudiciais, i.e., evitar a elisão fiscal.

**DISCLAIMER:** compilamos abaixo as informações que pudemos encontrar sobre a legislação dos referidos países. Vale ressaltar que focamos em operações de licenciamento em âmbito nacional entre empresas com ou sem vínculo. No entanto, como a aplicação da legislação depende da operação específica, a informação precisa e integral sobre a legislação de cada país de interesse demandaria uma análise mais extensa.

## II. EUA

**Tributação de royalties recebidos pelo titular de direitos de PI:** em geral, o licenciamento de direitos de PI impossibilita o tratamento dos royalties obtidos como ganho de capital. Os royalties são considerados receitas e, portanto, são tributados como renda comum.

**Dedutibilidade de royalties pagos pelo licenciado:** em geral, se uma empresa paga royalties, a Receita Federal (*Internal Revenue Service* – IRS) permite que essa empresa inclua esses pagamentos de royalties como uma despesa dedutível, o que reduz a receita tributável da empresa para fins de impostos federais.

Mais especificamente, com relação ao licenciamento de patentes, o licenciado que utilizar o “accrual method” geralmente deduzirá o pagamento de royalties integralmente no ano fiscal em que o passivo atende ao teste de todos os eventos (i.e., “all-events test”, incluindo desempenho econômico) do [U.S. Code Title 26 – Internal Revenue Code, Subtitle A, Chapter 1, Subchapter E, Part II, Subart C, § 461 – General rule for taxable year of deduction](#), enquanto o licenciante reportará os pagamentos de royalties como receita ordinária.

Ver também <http://publications.ruchelaw.com/news/2017-05/tax-101-IP.pdf>

## III. REINO UNIDO

**Tributação de royalties recebidos pelo titular de direitos de PI:** aplica-se no Reino Unido o regime preferencial denominado “Patent Box” desde 2013. Ao optar por esse regime, o titular da patente se beneficia de uma taxa de imposto sobre as sociedades de 10 % para todos os lucros atribuíveis a patentes, quer sejam pagos separadamente como royalties ou incorporados no preço dos produtos. Para se beneficiar desse regime, a empresa deve possuir ativamente ou licenciar patentes depositadas ou registradas no Reino Unido ou patente europeia EP. A propriedade ativa exige que a empresa tenha desenvolvido o produto coberto pela patente ou, para um licenciado, tenha direitos exclusivos.

**Dedutibilidade de royalties pagos pelo licenciado:** royalties provenientes da exploração de patentes do Reino Unido são deduzidos em uma “accruals base” como uma despesa comercial/de negócios sob o regime de intangíveis ([Corporate Tax Act – CTA 2009, s. 728](#); e [CTA 2009, s. 59](#)). Isso significa que o “alívio” (ou “dedução”) é concedido para o valor “incorrido” (i.e., cobrado) durante o ano fiscal relevante (ver também [Income Tax Act – ITA 2007, s. 903](#)).

Os royalties incorridos pelo uso de uma patente estrangeira são deduzidos como despesas comerciais. O alívio é dado pelo regime de “accruals base”. Adicionalmente, royalties pagos pelo uso de marcas, know-how, desenhos, direitos autorais, etc. são dedutíveis como uma despesa normal de negócio sob o regime intangível.

## IV. FRANÇA

**Tributação de royalties recebidos pelo titular de direitos de PI:** aplica-se na França o regime preferencial (e opcional) denominado “IP Box”. Antes da reforma fiscal de 2019, os rendimentos provenientes da cessão, concessão ou sublicença de patente ou direitos de propriedade industrial similares beneficiavam, em determinadas condições, de um imposto reduzido de 15% ou de 12,8% em função do regime fiscal aplicável àquela empresa ([art. 39 do Código Geral Tributário – CGI](#)). A lei de finanças de 2019 alterou o

regime tributário desses rendimentos ao adotar o novo [art. 238 do Código Geral Tributário – CGI](#) que implementou a referida abordagem “nexus”. A partir de 1º de janeiro de 2019, ao optar por esse novo regime, o titular de um direito de PI está sujeito à uma taxa reduzida de 10% ([art. 219, I, a, do Código Geral Tributário – CGI](#)).

**Dedutibilidade de royalties pagos pelo licenciado:** royalties pagos pelo licenciamento de patente, fórmula, processo ou uso de marca são permitidos como dedução do resultado tributado. O mesmo se aplica aos royalties pagos em contrapartida de assistência técnica ou como pagamento de serviços diversos.

Assim, os royalties pagos ao inventor pela concessão da licença de uso de uma patente poderão ser incluídos pela empresa licenciada em suas despesas operacionais dedutíveis, desde que se trate da concessão de uma licença de exploração e que os royalties em questão não possam ser considerados, de fato, como o preço da transferência da patente.<sup>1</sup>

#### ▪ **Tratamento contábil dos royalties pagos**

O montante total de royalties pago na execução de contratos de licença de patente devem ser imobilizados no ativo do balanço do licenciado, quando os direitos abrangidos pelo contrato de licença: (i) puderem gerar receita; (ii) serem transferíveis a terceiros; e (iii) terem um prazo de vigência superior a 1 ano. Essas três condições são avaliadas cumulativamente. Na falta de uma destas condições, os royalties pagos no âmbito de um contrato de licenciamento têm a natureza de um encargo dedutível.

No caso de empresas vinculadas, os royalties pagos pelo licenciado são dedutíveis de seu lucro tributável somente se ele provar que a operação de concessão: (i) cria valor agregado para ela durante todo o período de concessão; e (ii) é real e não pode ser considerado como um arranjo visando contornar a legislação fiscal francesa. Na ausência de tal comprovação, apenas 15/33,33% do montante dos royalties pagos pelo licenciado serão dedutíveis.

Adicionalmente, caso a licenciante esteja estabelecida em um país não membro da EU (ou que não faz parte do Acordo sobre o Espaço Econômico Europeu – EEE) aplica-se o [art. 38 da Lei n.º 2018-1317, de 28 de dezembro de 2018](#) (lei que instituiu a lei de finanças para 2019). Tal artigo limita a dedutibilidade dos royalties provenientes do licenciamento de direitos de PI pagos a uma empresa vinculada (no sentido do [art. 39, §12, do Código Geral Tributário – CGI](#)) caso a licenciante esteja sujeita, para o exercício em curso e para esses mesmos royalties, a um imposto sobre renda cuja taxa efetiva seja pelo menos igual a 25%. Cumpridas estas condições, os royalties em causa são excluídos dos encargos dedutíveis até à fração correspondente ao produto do montante dos royalties pela razão, no numerador, a diferença entre 25% e a taxa efetiva de imposto a que estão sujeitos a royalties e, no denominador, 25%.

#### ▪ **Amortização dos royalties pagos**

Quando o licenciado tiver contabilizado no seu ativo o valor dos royalties que pagou, sua amortização é

---

<sup>1</sup> Os royalties anuais pagos por uma empresa pela compra de uma patente de invenção, fórmula, processo de fabricação ou marca não podem ser incluídos entre os custos e despesas operacionais dedutíveis pois representam o pagamento do preço de aquisição de um ativo. Portanto, para ser dedutível, o pagamento dos royalties deve, em todo caso, ser efetuado a título de remuneração de direitos de PI.

possível quando: (i) o contrato de licenciamento é por prazo determinado; ou (ii) o período durante o qual o direito de exploração permite a realização de rendimentos é limitado no tempo.

- **Provisões para depreciação dos royalties pagos**

Quando o licenciado tiver registrado o valor dos royalties que pagou como ativo, é possível a dedução de uma provisão para depreciação, para levar em consideração a perda de valor da patente concedida, perda esta reconhecida no final do exercício.

- **Remessa de royalties para o exterior**

Royalties pagos por um licenciado estabelecido na França a um licenciante localizado no exterior estão sujeitos a retenção na fonte (“imposto retido na fonte”). Eventuais tratados assinados pela França podem reduzir, ou mesmo anular, essa taxa).

## **V. ALEMANHA**

**Tributação de royalties recebidos pelo titular de direitos de PI:** não há um regime preferencial como um “IP Box” ou “Patent Box”. Para uma licença entre um licenciante estrangeiro (com residência ou sede fora da Alemanha) e um licenciado alemão (com residência ou sede na Alemanha) (*inbound licence*), o licenciante pode ser considerado responsável pelo imposto na Alemanha (imposto limitado à responsabilidade). De acordo com a Lei do Imposto de Renda Alemã (Einkommenssteuergesetz), a responsabilidade fiscal de uma pessoa ou empresa (Art. 2 da Lei do Imposto sobre as Sociedades) é limitada se não for residente ou não tiver sede na Alemanha, mas receber determinados rendimentos domésticos, p. ex., royalties (seção 1(4), Lei do Imposto de Renda Alemã).

Nesse caso, o imposto retido na fonte é devido pelo licenciado à alíquota de 15,825%. O licenciado deve deduzir este imposto por razões de conveniência, embora em princípio seja devido pelo licenciante. No entanto, o imposto retido na fonte não é devido se um tratado de dupla tributação se aplicar e o licenciante: (i) obteve a confirmação das autoridades fiscais de que os requisitos estabelecidos no tratado são atendidos; e (ii) realizou pedido de reembolso do imposto retido na fonte.

Para uma licença entre um licenciante alemão e um licenciado estrangeiro (*outbound licence*), os princípios gerais de tributação de renda se aplicam aos royalties recebidos pelo licenciante. Os royalties fazem parte da receita do licenciante. Para licenciante pessoa jurídica, a taxa agregada de imposto corporativo e comercial é de cerca de 30% do lucro líquido da empresa. Para um licenciante individual, a taxa de imposto depende da taxa de imposto pessoal do indivíduo. Além disso, o imposto retido na fonte pode ser pago pelo licenciado no país estrangeiro.

**Dedutibilidade de royalties pagos pelo licenciado:** como no caso da França (descrito no item IV acima), os royalties pagos pelo licenciado podem ser deduzidos integralmente do resultado a ser tributado.

No entanto, com base nas referidas recomendações da OCDE, o Conselho Federal Alemão (*Bundesrat*) aprovou um projeto de lei introduzindo limitações à dedutibilidade de pagamentos de royalties. O projeto de lei foi aprovado pelo Parlamento Federal Alemão (*Bundestag*) em 27 de abril de 2017. As novas regras visam principalmente os pagamentos feitos a entidades que se beneficiam de um regime tributário favorável (i.e., IP Box ou Patent Box) cujo tratamento fiscal preferencial na sua jurisdição de

estabelecimento não esteja em conformidade com a abordagem “nexus” da OCDE (que, em linhas gerais, exige que as entidades beneficiárias de incentivos fiscais relacionados à PI estejam ativamente engajadas no desenvolvimento da PI relevante).

As novas regras de limitação se aplicam aos pagamentos realizados a partir de 1º de janeiro de 2018. Tais regras foram incluídas na seção 4j da Lei de Imposto de Renda Alemã (CITA, Einkommensteuergesetz), que prevê limitações à dedutibilidade dos royalties pagos por uma pessoa sujeita ao imposto alemão (incluindo estabelecimentos permanentes alemães de entidades estrangeiras) para um estrangeiro parte relacionada. As limitações são aplicadas quando: (i) o titular do direito de PI que recebe o pagamento de royalties estiver sujeito a uma taxa de imposto de renda preferencial ou “baixa” (i.e., uma taxa de imposto efetiva, em vez de nominal, inferior a 25%); e (ii) o beneficiário do pagamento é uma pessoa relacionada com o licenciado nos termos da sec. 1 parágrafo 2 da Lei de Impostos Estrangeiros Alemã (FTA; Außensteuergesetz).

Em outras palavras, a dedutibilidade dos royalties pagos pela empresa alemã está limitada a uma fração dos royalties calculados aplicando a relação entre a alíquota efetiva de imposto do beneficiário dos royalties e a alíquota de 25%. Por exemplo: royalties tributados à alíquota de 15% no país terceiro só seriam dedutíveis dos rendimentos da empresa pagadora estabelecida na Alemanha até 15/25, ou 60%, de seu valor.

No entanto, os royalties continuariam a ser deduzidos integralmente se fossem pagos ao contribuinte que incorreu ele mesmo nas despesas de pesquisa e desenvolvimento que possibilitaram a geração dessa receita.

## VI. SUÍÇA

**Tributação de royalties recebidos pelo titular de direitos de PI:** introdução em 2015 do regime preferencial denominado “Patent Box”. Ao optar por esse regime, o lucro líquido atribuível a patentes e direitos comparáveis é tributado na proporção das despesas de P&D qualificadas como despesas gerais de P&D por patente ou direito comparável com uma redução máxima de 90% ([arts. 24A e 24B da Lei Federal relativa à Harmonização dos Impostos Diretos dos Cantões e das Comunas – LHID](#)). Esta limitação permite que a acumulação do imposto federal, cantonal e comunal sobre os lucros é de pelo menos 10%, o que garante uma carga tributária adequada no que diz respeito às recomendações da OCDE acima mencionadas.

**Dedutibilidade de royalties pagos pelo licenciado:** os pagamentos de royalties são geralmente dedutíveis para fins fiscais se a taxa de royalties estiver em condições normais de mercado (<https://taxsummaries.pwc.com/switzerland/corporate/income-determination>).

## VII. JAPÃO

Infelizmente, não foi possível encontrar informações precisas na legislação japonesa sobre operações nacionais entre empresas com o sem vínculo. De todo modo, seguem as informações encontradas:

- De acordo com a lei japonesa, os royalties pagos no Japão a um não residente ou a uma empresa estrangeira estão sujeitos a retenção na fonte à alíquota de 20% se os royalties se enquadrarem na categoria de renda de fonte doméstica, enquanto os tratados tributários celebrados pelo

Japão estipulam taxas de imposto que variam de 0% a 25%. Se a taxa de imposto fixada pelo tratado for inferior à taxa de imposto fixada pela legislação nacional, será aplicada a taxa de imposto fixada pelo tratado.

- Para o período de 25 anos de 2013 a 2037, o imposto de renda “especial para reconstrução” incidirá sobre o imposto de renda à alíquota de 2,1%, o que significa que, em princípio, será retido um imposto de 20,42% juntamente com o imposto de renda retido na fonte. No entanto, se a taxa de imposto de 20% estipulada na legislação nacional for reduzida ou isenta de acordo com as disposições de um tratado tributário, o imposto de renda especial para recuperação não será cobrado.
- Um acionista corporativo não japonês sem estabelecimento permanente no Japão está sujeito a retenção na fonte sobre royalties pagos à empresa japonesa. Na ausência de qualquer tratado fiscal aplicável, a alíquota do imposto retido na fonte é geralmente de 20,42%. Se o Japão tiver um tratado fiscal com o país onde o acionista corporativo não japonês reside que reduza a alíquota máxima do imposto retido na fonte ou permita a isenção do imposto retido na fonte, a alíquota reduzida ou a isenção pode ser aplicada (ver art.11 do Acordo Brasil-Japão sobre dupla tributação [https://www.mof.go.jp/tax\\_policy/summary/international/tax\\_convention/Brazil\\_ST\\_en.pdf](https://www.mof.go.jp/tax_policy/summary/international/tax_convention/Brazil_ST_en.pdf))
- Não há necessidade de registrar o contrato de exploração de PI no INPI ou no Banco Central para fins de remessa e/ou dedutibilidade de royalties.

## VIII. CHINA

Infelizmente, não foi possível encontrar informações precisas na legislação chinesa sobre operações nacionais entre empresas com o sem vínculo. De todo modo, seguem as informações identificadas:

- Royalties são dedutíveis para efeitos de imposto de renda desde que estejam diretamente relacionados com as operações comerciais da “foreign-invested enterprise (FIE)” e cobrados às taxas normais de mercado.
- Remessas de royalties estão sujeitas a uma retenção de 10% de imposto de renda retido na fonte, dentre outros impostos.
- A entidade chinesa atua como agente de retenção para reter o imposto sobre royalties na fonte. O processo de remessa de royalties é semelhante ao envio de taxas de serviço, com algumas diferenças importantes: uma delas é que o contrato de royalties deve ser registrado no CNIPA – Escritório de Patentes da China.
- A alíquota de imposto retido na fonte é de 10% e pode ser reduzida para uma alíquota mais baixa se um tratado fiscal for aplicável. Para receber uma taxa reduzida de retenção na fonte no âmbito de um tratado fiscal, é necessário apresentar um pedido à autoridade fiscal, que inclui uma “Declaração de Beneficiário Efetivo”.


**Anexo 7 – Estudo sobre pagamento de royalties – Atualização da legislação tributária de referência**





**IBCI**

Instituto Brasileiro de Comércio  
Internacional e Investimentos

A grayscale photograph of a hand holding a coin, with several stacks of coins on a reflective surface below. The background is a soft, out-of-focus light blue.

**PAGAMENTO  
DE ROYALTIES –  
ATUALIZAÇÃO  
DA LEGISLAÇÃO  
TRIBUTÁRIA DE  
REFERÊNCIA**

## Sumário

<i>SUMÁRIO EXECUTIVO</i> .....	3
<i>INTRODUÇÃO</i> .....	5
<i>CENÁRIO NORMATIVO</i> .....	6
Definição de royalties .....	6
Histórico e Cenário Normativo no Brasil .....	7
Legislação comparada e internacional .....	10
<i>PROPOSTA DE LEGISLAÇÃO</i> .....	12
<i>IMPACTOS DA PROPOSTA DE ALTERAÇÃO DA LEGISLAÇÃO</i> .....	15
Modelos de Crescimento Econômico .....	19
<i>CRESCIMENTO ECONÔMICO</i> .....	19
O investimento na economia .....	20
Modelo de Schumpeter .....	21
<i>B-INDEX</i> .....	24
O B-index como ferramenta de análise de políticas .....	24
O modelo genérico .....	25
Aplicação .....	26
Aplicação pela OCDE .....	27
<i>CONCLUSÃO</i> .....	29
<i>REFERÊNCIAS</i> .....	30



# SUMÁRIO EXECUTIVO

O Instituto Brasileiro de Comércio Internacional e Investimento (IBCI) elaborou um estudo para estimar os impactos tributários e econômicos de uma atualização da legislação tributária federal.

O problema apresentado está relacionado à falta de uma legislação específica e adequada para o pagamento de royalties e sua dedutibilidade para pessoas residentes ou domiciliadas no País. Dado esse contexto, o ordenamento jurídico brasileiro possui lacunas normativas sobre essa matéria que inibem a pesquisa e desenvolvimento de direitos de propriedade intelectual, além de fomentar uma bitributação, que abrange tanto quem aufera a receita derivada dos royalties, bem como quem os usufrui.

Dessa forma, a atualização legal pretendida, além da modernização necessária, teria como objetivo a dedução integral, no Lucro Real, das despesas com pagamento de royalties pela exploração de marcas de indústria e patentes de invenção, por assistência técnica, científica, administrativa ou semelhantes, quando pagas a pessoas sem vínculos societários e domiciliadas no Brasil.

O estudo foi dividido em tópicos para facilitar a estruturação das análises e compreensão do tema. Inicialmente, contextualizou-se Câmara Internacional de Comércio (ICC), instituição contratante do estudo, a qual representa grande parte do setor privado mundial em temas de comércio internacional. Posteriormente, definiu-se o termo "royalties" que é classificado como rendimentos de qualquer espécie decorrentes do uso, fruição, exploração de direitos de propriedade intelectual.

Para realizar o estudo, foi-se feita uma avaliação detalhada das normativas referentes ao tema, tais como a Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964, que definiu o conceito de royalties para fins da legislação do imposto de renda e estabeleceu condições para dedução do Imposto sobre a Renda.

Em decorrência dessa análise, verificou-se situação de bitributação e insegurança jurídica, o que ensejou a propositura de um parágrafo adicional ao art. 74 da Lei nº 3.470, de 28 de novembro

de 1958. Dessa forma, seria permissível a dedução integral no Lucro Real, das despesas com pagamentos de royalties para os casos em que o pagamento fosse realizado entre pessoas não vinculadas residentes ou domiciliadas no Brasil, o que, portanto, sanaria a questão posta pela ICC. Alternativamente, sugeriu-se a revogação do dispositivo, que em nossa análise não teria um impacto muito diferenciado para os objetivos a serem alcançados.

Em seguida à sugestão normativa, realizou-se uma avaliação de impacto tributário a partir da apuração de dados estatísticos da arrecadação de tributos, especificamente os relacionados com a apuração do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL). Foram estabelecidas três premissas para tal verificação: utilização de dados públicos como base da estimativa; a consideração da bitributação nos cálculos da renúncia a ser feita pela Receita Federal do Brasil (RFB); e o fato de que a proposta legislativa abrangeria apenas os royalties pagos no Brasil.

Como principais resultados da análise tributária, pode-se destacar a verificação de que não haveria qualquer perda arrecadatária da Receita Federal com a possibilidade de dedução da totalidade das despesas de royalties no Brasil.

No âmbito econômico, diversos autores clássicos já afirmaram e provaram a correlação entre o aumento da taxação, ou não dedutibilidade, e a redução dos investimentos na economia. Por meio do Modelo de Schumpeter, que descreve o capitalismo como um modelo de destruição criativa, percebe-se que o acúmulo de capital per capita está proporcionalmente ligado com o investimento. O nível de investimento é igual ao nível de poupança da economia, por premissa básica da economia, e a poupança é a renda restante após o pagamento de tributos e o consumo.

Ademais, o estudo apresenta o indicador denominado B-Index, que descreve o coeficiente custo-benefício mínimo em que um investimento em P&D se torna rentável, dado o tratamento fiscal de determinada jurisdição para as firmas que realizam os investimentos. Quanto menor o B-index, maior o incentivo ao investimento. Após a explicação do B-index, foi apresentada uma comparação entre 38 países da OCDE e 11 economias parceiras, a fim de demonstrar o potencial do Brasil em tornar o ambiente tributário ainda mais atrativo para o investimento em Pesquisa & Desenvolvimento, considerando tanto as diretrizes normativas da OCDE quanto as de outros países latino-americanos.

# INTRODUÇÃO

A Câmara Internacional de Comércio (International Chamber of Commerce - ICC) solicitou ao Instituto Brasileiro de Comércio Internacional e Investimento (IBCI) a elaboração de um estudo estimando os impactos econômicos e na arrecadação de tributos federais de uma atualização da legislação tributária federal que permita a dedução integral, no Lucro Real, das despesas com pagamento de royalties pela exploração de marcas de indústria e patentes de invenção, por assistência técnica, científica, administrativa ou semelhantes, quando pagas a pessoas sem vínculos societários e domiciliadas no Brasil.

A Câmara Internacional de Comércio (*International Chamber of Commerce* - ICC) é a maior organização empresarial mundial, cuja rede abrange cerca de 45 milhões de empresas e associações empresariais em mais de 100 países.

Especificamente relacionadas ao tema dos Royalties, a ICC-Brasil congrega empresas do agronegócio, biotecnologia e do setor químico a maioria com faturamento anual médio de R\$ 11,7 bilhões no qual as despesas com royalties correspondem, em média, a 38% (trinta e oito por cento) do faturamento destas empresas. Os royalties pagos no Brasil correspondem a 30% (trinta por cento) do total dos pagamentos desta espécie.<sup>1</sup>

Destes 30%, sendo este um percentual considerado máximo dentre as empresas licenciadoras de tecnologia, estima-se que 85% (oitenta e cinco por cento) das pessoas jurídicas já deduzem, da apuração do Lucro Real, a totalidade dos royalties pagos no Brasil.

---

<sup>1</sup> Informações fornecidas pela ICC-Brasil.

O surgimento do conceito dos royalties trouxe consigo a necessidade de uma legislação que o regulamentasse. Dessa forma, os países ao redor do globo começaram a apresentar propostas de normativas que refletissem o objetivo e políticas de estado de cada um, conforme o modelo econômico adotado, podendo ser protecionista ou com viés mais liberal. Com isso, os países buscaram incentivar a produção de tecnologias, por meio de políticas que auxiliassem tal objetivo.

## Definição de royalties

Tendo por base esse contexto, o primeiro aspecto a ser abordado nesse estudo diz respeito a uma definição de royalties. A Convenção Modelo sobre o Pagamento de Impostos sobre Renda e Capital da Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) apresenta tal definição em seu art. 12 (2):

*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<sup>2</sup>.*

Assim, o termo é empregado para pagamentos de qualquer espécie recebidos como consideração pela utilização, ou direito de utilização, de quaisquer direitos de autor de obras literárias, artísticas ou trabalho científico, incluindo filmes cinematográficos, qualquer patente, marca registrada, desenho ou modelo, plano, fórmula ou processo secreto, ou para informações relativas à indústria, comércio ou experiência científica.

No contexto brasileiro, a Lei 4506/1964 trouxe a definição do termo, a qual utilizaremos para o presente estudo. Nos termos desta norma, royalties são classificados como os rendimentos de

---

<sup>2</sup> OCDE. Articles of the model convention with respect to taxes on income and on capital. Disponível em: <https://www.oecd.org/ctp/treaties/articles-model-tax-convention-2017.pdf>.

qualquer espécie decorrentes do uso, fruição, exploração de direitos, tais como o direito de colher ou extrair recursos vegetais, inclusive florestais; o direito de pesquisar e extrair recursos minerais; o uso ou exploração de invenções, processos e fórmulas de fabricação e de marcas de indústria e comércio; e a exploração de direitos autorais, salvo quando percebidos pelo autor ou criador do bem ou obra.

Após compreender o conceito de “royalties”, passa-se à análise do histórico e cenário normativo do tema.

## Histórico e Cenário Normativo no Brasil

No final dos anos 1950, em decorrência do processo de industrialização e de investimentos internacionais no Brasil, a legislação do Imposto de Renda foi atualizada com a publicação da [Lei nº 3.470, de 28 de novembro de 1958](#).

O art. 74 desse ato legal estabeleceu a possibilidade da dedução das despesas com royalties na apuração do imposto. A dedução estava condicionada ao registro dos contratos nos órgãos competentes e estava limitada no máximo a 5% (cinco por cento) da receita bruta do produto fabricado. Além disso, atribuía ao Ministro da Fazenda a faculdade de rever periodicamente os limites percentuais de dedução considerando as atividades desenvolvidas e os produtos, segundo o grau de essencialidade.

No exercício dessa faculdade foi publicada a [Portaria MF nº 436, de 30 de dezembro de 1958](#), que definia os percentuais máximos de dedutibilidade variando entre 1% (um por cento) e 5% (cinco por cento), estabelecidos conforme a atividade e o produto.

Em 1958, quando a legislação foi definida, havia temor que o pagamento de royalties representasse uma estratégia para fuga de capitais estrangeiros, então a ideia de restringir sua dedutibilidade teve como objetivo desincentivar o pagamento de valores vultosos. Além disso, até hoje há na administração tributária federal um entendimento de que o pagamento de royalties é uma estratégia de distribuição disfarçada de lucros, ou, de planejamento tributário abusivo, com a finalidade de reduzir as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.



A [Lei nº 4.131, de 30 de setembro de 1962](#), ao disciplinar a aplicação do capital estrangeiro a as remessas de valores para o exterior, replicou em seu art. 12 as condições de dedutibilidade das despesas de royalties, porém, apenas em relação aos pagamentos para beneficiário domiciliado no exterior.

Já a [Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964](#), em seus arts. 22 e 23, definiu o conceito de royalties para fins da legislação do imposto de renda, bem como, em seu art. 71, estabeleceu novas condições para dedução das despesas, tornando não dedutíveis as seguintes:

- I - os royalties pagos a sócios, pessoas físicas ou jurídicas, ou a dirigentes de empresas, e a seus parentes ou dependentes;
- II - as importâncias pagas a terceiros para adquirir os direitos de uso de bem ou direito e os pagamentos para extensão ou modificação do contrato, que constituirão aplicação de capital amortizável durante o prazo do contrato;
- III - os royalties pelo uso de patentes de invenção, processos e fórmulas de fabricação ou pelo uso de marcas de indústria ou de comércio, quando:
  - a) pagos pela filial no País de empresa com sede no exterior, em benefício de sua matriz; e
  - b) pagos pela sociedade com sede no País a pessoa com domicílio no exterior que mantenha, direta ou indiretamente, controle do seu capital com direito a voto, observado o disposto no parágrafo único;
- IV - os royalties pelo uso de patentes de invenção, processos e fórmulas de fabricação pagos ou creditados a beneficiário domiciliado no exterior:
  - a) que não sejam objeto de contrato registrado no Banco Central do Brasil; ou
  - b) cujos montantes excedam os limites periodicamente estabelecidos pelo Ministro de Estado da Fazenda para cada grupo de atividades ou produtos, de acordo com o grau de sua essencialidade e em conformidade com a legislação específica sobre remessas de valores para o exterior<sup>3</sup>; e
- V - os royalties pelo uso de marcas de indústria e comércio pagos ou creditados a beneficiário domiciliado no exterior:
  - a) que não sejam objeto de contrato registrado no Banco Central do Brasil; ou
  - b) cujos montantes excedam os limites periodicamente estabelecidos pelo Ministro de Estado da Fazenda para cada grupo de atividades ou produtos, de acordo com o grau da sua essencialidade e em conformidade com a legislação específica sobre remessas de valores para o exterior.”

Esta lei modificou a dedução em sua forma, cujo limite agora estava relacionado ao rendimento líquido dos produtos fabricados pelo usufruto das licenças, patentes e direitos de produção.

---

<sup>3</sup> Esta vedação não se aplica às despesas decorrentes de contratos que, posteriormente a 31 de dezembro de 1991, sejam averbados no Instituto Nacional da Propriedade Industrial - INPI e registrados no Banco Central do Brasil, observados os limites e as condições estabelecidos pela legislação em vigor (Parágrafo único do art. 363 do RIR/2018)



Isto formou um entendimento administrativo e judicial de que a Lei nº 4.506/64 havia revogado tacitamente o art. 74 da Lei nº 3.470/1958, e que não haveria limite máximo de dedutibilidade para as despesas com royalties.

Todavia, o item 2 da alínea “g” do art. 71 da Lei nº 4.506/64 manteve a vigência da Portaria MF nº 436, de 1958, determinado a obediência aos limites máximos de dedução nela estabelecidos, e por consequência ao limite de 5% estabelecido pela Lei nº 3.470, de 1958.

Atualmente, a dedutibilidade do pagamento das despesas de royalties para fins de apuração do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) está regulamentada nos arts. 362 a 365 do Regulamento do Imposto de Renda (RIR), aprovado pelo Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018.

Assim, é admitida a dedução de despesas com royalties quando necessárias para que o contribuinte mantenha a posse, uso ou a fruição do bem ou do direito que produz o rendimento. Esta dedução está limitada a, no máximo, 5% (cinco por cento) da receita líquida auferida e desde que os atos ou contratos de exploração ou cessão de patentes ou por uso ou cessão de marcas, e a título de remuneração que envolva transferência de tecnologia (assistência técnica, científica, administrativa ou semelhantes, projetos ou serviços técnicos especializados) sejam averbados no Instituto Nacional da Propriedade Industrial (INPI).

A evolução da legislação de referência provocou bastante insegurança jurídica, e há muitas demandas no contencioso administrativo e judicial sobre o tema. Especificamente, há alguns aspectos nos quais a legislação é deficiente. Dentre eles podemos mencionar a falta de uma legislação específica para o pagamento de royalties para pessoas residentes ou domiciliadas no País.

Dada a deficiência da legislação, vários entendimentos administrativos judiciais expandiram a aplicação dos limites de dedutibilidade para os pagamentos de royalties entre pessoas no território nacional. Além disso, as vedações introduzidas pela Lei nº 4.506/64 tornaram indedutíveis o pagamento de royalties entre pessoas vinculadas, numa clara antecipação do que viria a ser a legislação de preços de transferência.

Outro aspecto que potencializa a insegurança jurídica reside na aplicação da legislação na incidência da CSLL. Apesar do que está disposto no art. 57 da [Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995](#), que estabelece que, via de regra, as disposições relativas ao IRPJ se aplicam à CSLL, a [Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 16 de março de 2017](#), exclui dos ajustes da base de cálculo da CSLL os valores indedutíveis de royalties pagos.

Em decorrência desse contexto, do ponto de vista normativo, a aplicação da legislação com relação ao pagamento de royalties no Brasil sempre foi interpretativa, visto que não há clareza suficiente e nem jurisprudência nem administrativa e nem judicial formada e consolidada sobre a matéria.

Além disso, atualmente também se vislumbra – em decorrência da atual legislação brasileira – um cenário de bitributação: há tributação sobre o valor equivalente entre 95% (noventa e cinco por cento) e 99% (noventa e nove por cento), das despesas de royalties pagas, e 100% das receitas de royalties recebidas por pessoas residentes ou domiciliados, como será abordado nesse estudo.

Uma vez que está instalado um cenário de insegurança jurídica, como forma de evitar a bitributação, muitas pessoas jurídicas vêm deduzindo da base de cálculo do IRPJ e da CSLL a totalidade as despesas de royalties pagos no Brasil, mesmo porque, tais despesas são indispensáveis para sua operação.

Assim, no cenário tributário atual, a deficiência normativa desincentiva o desenvolvimento, pesquisa e transferência de tecnologia, tornando necessária sua atualização. Ademais, tendo em vista o atual momento de início de acessão brasileira à OCDE, a alteração normativa, ou até mesmo a adesão à Convenção da Organização, não apenas melhoraria o ambiente de negócios do país e incentivaria os investimentos em P&D, mas também reforçaria o comprometimento brasileiro em sua entrada à OCDE.

## Legislação comparada e internacional

Além do contexto normativo brasileiro, vale também apresentar o tratamento de royalties no exterior.

Nos Estados Unidos, os pagamentos de royalties são taxados como renda ordinária, isto é, o valor auferido pela transferência de propriedade intelectual só é tributado pela parte que cede e explora esses direitos, auferindo renda e assim aumenta sua base de cálculo passível de tributação da renda. De acordo com a Receita Federal do país, a *Internal Revenue Service* (IRS), as regras de pagamento do imposto serão aplicadas de acordo com o local onde a propriedade é utilizada. Ou seja, a taxação de royalties nos Estados Unidos ocorre apenas quando ocorre a compra por uma empresa ou cidadão do país, que utilizará o bem no país.

A União Europeia aprovou, em 2003, a [Diretiva 2003/49/EC](#), que determina um regime fiscal comum aplicável aos pagamentos de juros e royalties entre empresas associadas de diferentes Estados-Membros. O regulamento, conhecida como Diretiva I+R<sup>4</sup>, foi concebido para eliminar os obstáculos de retenção na fonte na área de pagamentos de juros e royalties transfronteiriços dentro de um grupo de empresas através da abolição da retenção de impostos na fonte sobre pagamentos de royalties e impostos retidos na fonte sobre pagamentos de juros que surjam em um Estado-Membro. Dessa forma, a diretiva determina que o pagamento de royalties deve ser isento de qualquer taxa no Estado de origem, sendo cobrado apenas no país de destino, isto é, assim evitando uma bitributação.

Essa tendência de legislação também transborda para a Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE). Dentre suas convenções e recomendações, a Organização possui a *Model Tax Convention on Income and on Capital*<sup>5</sup>, a qual versa sobre Royalties em seu artigo 12. Em seu primeiro parágrafo, esse artigo prevê que “os royalties transnacionais são tributáveis apenas no Estado de residência do proprietário beneficiário”, reafirmando a boa prática estabelecida por diversos países individualmente, e expandindo para seus membros.

Com isso, percebe-se das legislações e contexto normativo da OCDE uma tentativa de evitar uma bitributação e tributação somente de quem auferir a receita decorrente da exploração dos direitos de propriedade intelectuals cedidos. Isso, por sua vez, é mais um fator que ratifica a necessidade de alteração normativa brasileira, objeto do tópico seguinte desse estudo.

<sup>4</sup> Disponível em: <https://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:32003L0049:en:HTML>

<sup>5</sup> Disponível em: [https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2014\\_mtc\\_cond-2014-en#page34](https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2014_mtc_cond-2014-en#page34)



# PROPOSTA DE LEGISLAÇÃO

Dados os problemas normativos acerca da atual legislação de royalties, o estudo passa a apresentar duas soluções com o intuito de ajustar a legislação: (i) a introdução de um novo parágrafo ao artigo 74 da Lei 3.430/1958 (proposta interpretativa) e (ii) a supressão de parcela do art. 74 da Lei 3.430/1958, art. 12 da Lei 4.131/2022, art. 71 da lei 4.506/1964 e art. 363 do RIR (proposta supressiva), ambas as soluções em prol da redução da insegurança jurídica sobre o tema.

## **Proposta Interpretativa**

A primeira proposta busca acrescentar um dispositivo interpretativo à legislação vigente, com o intuito estabelecer uma ausência de dedutibilidade aos royalties decorrentes de operações internas entre partes não vinculadas. Ressalta-se que tal texto pode inclusive, com uma alteração interpretativa, retroagir em seus efeitos (*ex-tunc*) - o que potencializa a formação de um passivo tributário para a União. Sendo assim, há possibilidade de que o dispositivo, uma vez aprovado pelo Poder Legislativo, seja objeto de veto pelo Poder executivo. Todavia, manter a situação como está alimenta o crescimento do contencioso administrativo e judicial sobre a matéria, o que não é do interesse público.

Assim, o foco dessa proposta deve ser nas dedutibilidades das despesas com o pagamento de royalties realizadas para pessoas residentes ou domiciliadas no País e especialmente para pessoas sem vínculos de qualquer espécie, não somente vínculo societário. Sobre este último aspecto, cabe ressaltar que, o art. 23 da [Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996](#), definiu o conceito de pessoa considerada vinculada para fins de aplicação das normas de preços de transferência que tem sido aplicado pela jurisprudência administrativa e judicial como paradigma geral.

Desta maneira sugere-se a seguinte redação para o dispositivo:

Lei nº 3.470, de 28 de novembro de 1958

“Art.

74.....

.....

§ 4º Para fins de interpretação da aplicação do disposto no Caput, o limite não se aplica aos pagamentos título de royalties pela exploração de marcas de indústria e de comércio e patentes de invenção, por assistência técnica, científica, administrativa ou semelhantes, bem como a exigência de registro do contrato de cessão ou licença de uso da marca ou da patente no Instituto Nacional de Propriedade Industrial, realizados entre pessoas não vinculadas residentes ou domiciliadas no País. (NR)”

Vale ressaltar que, uma vez que a dedutibilidade integral é uma exceção ao disposto no caput desse artigo, esta deve ser enunciada por meio de um parágrafo adicional seguindo os preceitos do art. 14, III, alínea “c”<sup>6</sup>, do Decreto nº 9.191/2017, que estabelece as normas e as diretrizes para elaboração, redação, alteração, consolidação e encaminhamento de propostas de atos normativos ao Presidente da República pelos Ministros de Estado.

### **Proposta Supressiva**

Outro método que se vislumbra para a alteração normativa da legislação que cuida a dedutibilidade de royalties é uma alteração normativa com supressão de dispositivos legais. Essa supressão revogaria expressamente o art. 74 da Lei nº 3.470, de 1958.

Vale ressaltar que a adoção de medida supressiva de norma não tem efeitos retroativos e somente atua de forma *ex-nunc*, isto é, gerando efeitos normativos somente após a sua entrada em vigor.

Uma vez que seu fundamento legal é o dispositivo revogado, a Portaria MF nº 346, de 1958, perde sua vigência.

Todavia, a Lei nº 4.131, de 1962, que dispõe sobre remessas para o exterior permaneceria em vigor, e os limites nela estabelecidos para remessa de royalties também permaneceriam vigentes. O que se revela uma solução direcionada para eliminação das controvérsias sobre a aplicação destes dispositivos legais ao pagamento de royalties no ambiente doméstico.

---

<sup>6</sup> Art. 14. As disposições normativas serão redigidas com clareza, precisão e ordem lógica, e observarão o seguinte: (...) III - para a obtenção da ordem lógica: c) expressar, por meio dos parágrafos, os aspectos complementares à norma enunciada no caput do artigo e as exceções à regra por esse estabelecida;

Uma consequência da solução supressiva seria a necessidade de alterar o Regulamento do Imposto de Renda (RIR), aprovado pelo Decreto nº 9.580, de 2018, de forma a definir entendimento de que a limitação se aplica exclusivamente aos royalties pagos para pessoas domiciliadas no exterior.

# IMPACTOS DA PROPOSTA DE ALTERAÇÃO DA LEGISLAÇÃO

Inicialmente, é preciso pontuar quais foram as premissas estabelecidas para a avaliação de impacto da mudança legislativa. A primeira premissa é a de que se utilizou dados públicos como base da estimativa; a segunda é que a renúncia arrecadatória da Receita Federal deve considerar a bitributação; e a terceira é que a proposta legislativa abrange apenas os royalties pagos no Brasil, entre empresas sem vínculos societários.

Para estimar precisamente o valor do impacto na arrecadação de tributos federais promovido pelo aperfeiçoamento proposto, seria necessário conhecer o montante de despesas de royalties pago.

Esta informação não está disponível para pesquisa, nem há artigos ou informações contábeis que possam levar a algum montante aproximado. Assim, foram utilizados dados públicos para a estimativa.

O Balanço de Pagamentos, divulgado periodicamente pelo Banco Central do Brasil, informa que, em 2020, foram remetidos ao exterior a títulos de direitos de propriedade intelectual USD 4,062,060,898.29 (quatro bilhões, sessenta e dois milhões, sessenta mil, oitocentos e noventa e oito dólares americanos e vinte e nove centavos)<sup>7</sup>.

Na análise proposta, verificou-se que, no mix de royalties pagos, aproximadamente 70% (setenta por cento) são remetidos ao exterior e 30% (trinta por cento) são pagos no Brasil. Sendo assim, podemos estimar que o valor aproximado de royalties pagos em 2020 foi de USD 5,802,944,140.41 (cinco bilhões, oitocentos e dois milhões, novecentos e quarenta e quatro mil, cento e quarenta dólares americanos e quarenta e um centavos). Essa é nossa primeira premissa, utilizar dados públicos como base da estimativa.

Destes 30% (trinta por cento) de royalties que são pagos no Brasil, pelo menos 10% são pagos na venda de produtos, cujo valor tecnológico está embutido nos preços praticados. Sendo assim, o

---

<sup>7</sup> Disponível em:

[https://www.bcb.gov.br/content/estatisticas/Documents/Tabelas\\_especiais/BalPagA.xlsx](https://www.bcb.gov.br/content/estatisticas/Documents/Tabelas_especiais/BalPagA.xlsx).

montante estimado do pagamento de royalties diretos no Brasil é de 20% do total de royalties pagos.

Assim, para estimar uma perda de arrecadação, é necessário saber qual seria a alíquota efetiva do IRPJ e da CSLL sobre o Lucro Real. O IRPJ incide com alíquota de 15% (quinze por cento) sobre o Lucro Real e adicional de 10% (dez por cento) sobre o valor do Lucro Real que ultrapassar R\$ 60.000,00 (sessenta mil reais) por trimestre. Ao se definir o Lucro tributável em 100 Unidades Monetárias (UM), observa-se que a alíquota efetiva é de 19% (dezenove por cento) =  $(100 \times 15\%) + ((100-60) \times 10\%)$ . Já a alíquota da CSLL é de 9% (nove por cento).

**Tabela 1 - Apuração da Alíquota Efetiva do IRPJ**

	UM
Lucro Real	100
Base De Cálculo IRPJ	100
Alíquota IRPJ	15%
Valor IRPJ	15
Base de Cálculo do Adicional	40
Alíquota do Adicional	10%
Valor do IRPJ Adicional	4
<b>Total de IRPJ Devido</b>	<b>19%</b>

Elaboração: IBCI

Durante as análises, verificou-se que, no mix de royalties pagos, aproximadamente 70% (setenta por cento) são remetidos para o exterior e 10% (dez por cento) são pagos em produto no Brasil e 20% (trinta por cento) são pagos no Brasil. Sendo assim, é possível estimar que o valor aproximado de royalties pagos em 2020 foi de USD 5,802,944,140.41 (cinco bilhões, oitocentos e dois milhões, novecentos e quarenta e quatro mil, cento e quarenta dólares americanos e quarenta e um centavos).

Convertendo para o Real pela cotação do dólar de compra de 31/12/2020, que era de R\$ 5,189, chega-se a um total aproximado de R\$ 30.111.477.144,61 (trinta bilhões, cento e onze milhões, quatrocentos e setenta e sete reais e sessenta um centavo) em royalties pagos em 2020.

**Tabela 2 - Estimativa dos Royalties pagos em 2020**

Royalties Pagos para o Exterior - R\$	Royalties Diretos Pagos para no Brasil - R\$	Royalties Pagos em Produto no Brasil - R\$	Total dos Royalties Pagos em R\$
---------------------------------------	----------------------------------------------	--------------------------------------------	----------------------------------



21.078.034.001,23	6.022.295.428,92	3.011.147.714,46	30.111.477.144,61
-------------------	------------------	------------------	-------------------

Elaboração: IBCI

Como a proposta abrange apenas os royalties pagos no Brasil, o valor a ser utilizado como base para estimar a perda de arrecadação corresponderá a R\$ 6.022.295.428,92 (seis bilhões, vinte e dois milhões, quatrocentos e vinte e oito reais e noventa e dois centavos).

Considerando que 5% (cinco por cento) dos royalties pagos são dedutíveis, mas que há atividades em que o percentual limite aplicável é de 1% (um por cento), no intuito de adotar postura mais conservadora de análise de cenários, considerar-se-á que 99% (noventa e nove por cento) dos royalties pagos no Brasil sejam indedutíveis.

Desta forma, o valor de royalties pagos no Brasil que hoje é considerado indedutível é de R\$ 5.962.072.474,63 (cinco bilhões, novecentos e sessenta e dois milhões, setenta e dois mil, quatrocentos e setenta e quatro reais e sessenta e três centavos).

Para obter o valor da perda estimada de arrecadação, aplicar-se-á a alíquota de 19% (dezenove por cento) para a perda do IRPJ e de 9% para a perda da CSLL sobre o valor atualmente considerado indedutível:

**Tabela 3 - Estimativa da Renúncia Bruta de IRPJ e de CSLL**

Royalties Não Dedutíveis	Perda Estimada de IRPJ	Perda Estimada de CSLL	Renúncia de Tributos Federais
5.962.072.474,63	1.132.793.770,18	536.586.522,72	1.669.380.292,90

Elaboração: IBCI

Vale mencionar que o art. 159 da Constituição Federal prevê que parte do IRPJ arrecadado já seja repartido entre Estados e Municípios, sendo 21,5% do total arrecadado para os Estados, 22,5% para os Municípios e 3% para as Agências Regionais de Fomento. Com isso, a redução da arrecadação repercutirá nestas repartições federativas da seguinte maneira:

**Tabela 4 - Efeito da Renúncia Fiscal nos Fundos Estaduais e Municipais - R\$**

Renúncia do IRPJ	Renúncia do Fundo de Participação dos Estados	Renúncia do Fundo de Participação dos Municípios	Renúncia do Fundo de Agências de Fomento	Total de Renúncia dos Fundos
1.132.793.770,18	24.355.066,06	254.878.598,29	33.983.813,11	313.217.477,45

Elaboração: IBCI

Assim, estima-se que a renúncia fiscal federal promovida pela permissão legal proposta ficará em R\$ 1.669.380.292,90 (um bilhão, seiscentos e sessenta e nove milhões, trezentos e oitenta mil, duzentos e noventa e dois reais e noventa centavos), com repercussão estimada de renúncia para os fundos de participação (art. 159, CF 1988) no valor de R\$ 313.217.477,45 (trezentos e treze milhões, duzentos e dezessete mil, quatrocentos e setenta e sete reais e quarenta e cinco centavos).

Além disso, uma vez que o percentual máximo de empresas que pagam royalties no Brasil é de cerca de 30%, esta renúncia fiscal pode até ser potencialmente menor, o que corrobora a necessidade de alteração e atualização normativa.

Se, por um lado, a permissão de deduzir o valor das despesas de royalties causa renúncia fiscal, por outro, este mesmo valor é tributado como receita para quem recebe os royalties. Assim, em decorrência da bitributação que hoje incide sobre os pagamentos e recebimentos de royalties no País, ocorre uma compensação de perdas com ganhos. Assim, não haverá qualquer perda arrecadatória com a possibilidade de dedução da totalidade das despesas de royalties no Brasil. Todavia, uma alteração normativa fomentaria o desenvolvimento de pesquisa e desenvolvimento e transferência de tecnologias.

Por oportuno, observamos que, para os objetivos deste estudo, os impactos estimados são iguais tanto para a proposta interpretativa, quanto para a proposta supressiva de aperfeiçoamento da legislação.

## Modelos de Crescimento Econômico

O tema de crescimento econômico sempre esteve no centro dos estudos econômicos, como apresentado por Adam Smith em seu livro “A riqueza das nações”, no qual o autor busca apresentar os motivos de economias prosperarem. Contudo, o crescimento econômico registrado nas economias do mundo após a Segunda Guerra Mundial era inédito até então. Foi o progresso tecnológico que possibilitou a expansão da economia global por meio da integração dos países e de maior comércio internacional. Nesse sentido, a teoria do crescimento econômico busca encontrar fatores determinantes do crescimento dos países e identificar como políticas podem incentivar ou impedir esse crescimento.

As teorias macroeconômicas modernas sobre o tema tiveram início em 1950, com os artigos publicados por Robert Solow, do *Massachusetts Institute of Technology* (MIT). A partir dessas publicações, o estudo sobre o crescimento econômico avançou de maneira expressiva, mas encontrou obstáculos em aspectos na investigação teoria da mudança tecnológica. Nos anos de 1980, os economistas Paul Romer e Robert Lucas, pela Universidade de Chicago, publicaram um artigo no qual apresentaram a economia das ideias, trazendo novamente o tema para o centro da discussão das Ciências Econômicas. Desde então, diversos outros autores vêm buscando aperfeiçoar os trabalhos dos autores mencionados.

É relevante notar que, não apenas em trabalhos teóricos anteriores aos modelos econômicos, mas também nesses modelos criados pelos economistas mais modernos, **a inovação tecnológica é parte importante e fundamental para o crescimento econômico**. Essa relevância é também percebida empiricamente na história mundial: as Revoluções Industriais foram marcos temporais que diferenciaram o ritmo do desenvolvimento econômico de diversos países. Dessa forma, o incentivo à inovação tecnológica se apresenta como fundamental para o crescimento econômico da economia.

Visando demonstrar como a dedutibilidade das despesas com royalties na apuração do imposto tende a incentivar os investimentos em Pesquisa e Desenvolvimento (P&D) no país e,

consequentemente, favorecem o crescimento econômico brasileiro, o estudo apresenta a relevância dos investimentos para a economia, assim como o modelo Schumpeteriano de destruição criativa.

## O Investimento na Economia

O investimento é importante variável para garantir o crescimento e desenvolvimento econômico de um país. A realização de investimentos significa não consumir no presente para consumir no futuro. O investimento em uma economia é composto por dois fatores, a formação bruta de capital fixo, ou seja, as máquinas e equipamentos para produção, e a variação de estoques.

Ao retomarmos aos conceitos básicos da macroeconomia, encontramos na função de consumo de Keynes a relação entre renda e poupança. De acordo com o autor, a função de consumo é composta por uma variável fixa ( $C_0$ ) e uma variável dependente da renda disponível ( $C_1$ ), conforme segue:

$$C = C_0 + C_1 * Y_d = C_0 + C_1 * (Y - t) \quad (1)$$

A renda disponível ( $Y_d$ ) é aquela renda que sobra após o pagamento de tributos ( $t$ ). Nesse sentido, Keynes afirma que a poupança ( $S$ ) é definida como a diferença da renda disponível e o consumo do indivíduo, a saber:

$$S = Y_d - C = (Y - t) - C \quad (2)$$

Assim, é possível afirmar que a poupança depende positivamente da renda e negativamente dos tributos. Sabendo que a poupança é igual ao investimento ( $I = S$ ), é possível expandir o entendimento da relação entre poupança e tributos para investimentos e tributos: **uma redução na tributação aumenta o investimento da economia.**

Ainda de acordo com Keynes, o aumento de investimento na economia possibilita o aumento do crescimento econômico de um país, por meio do **multiplicador Keynesiano**. Tendo em vista a equação que calcula o Produto Interno Bruto (PIB) de uma economia pela ótica da despesa, temos que a renda nacional depende do consumo das famílias ( $C$ ), dos gastos do governo ( $G$ ), dos investimentos ( $I$ ) e da balança comercial, conforme segue:

$$Y = C + G + I + (X - M) \quad (3)$$

Assim, de acordo com Keynes, por meio do aumento dos investimentos, a renda nacional aumentará. Com o aumento da renda, o consumo das famílias e os gastos do governo também aumentarão, elevando novamente a renda da economia, de maneira multiplicada. Os investimentos considerados podem ser realizados tanto pelo Governo Federal como pelo setor privado. Dessa forma, a redução de tributos incentiva o reinvestimento das empresas em áreas que promovam sua produção e competitividade, por meio da disponibilização de capital para o setor privado, aumentando a renda disponível.

Em especial, os investimentos em Pesquisa e Desenvolvimento (P&D) são cruciais para um país inserido na cadeia global de valores. Diversos autores já afirmaram a importância desses investimentos para aumentar a produtividade de uma empresa. Nesse contexto, a inovação das empresas pode ser considerada uma vantagem comparativa, dado que cria conhecimento ainda não disponível para as demais empresas, de forma a ampliar a produção com menores custos. À medida que a empresa aumenta sua produtividade e reduz o custo unitário de produção, é possível reduzir o custo final dos bens e serviços para os consumidores, elevando o bem-estar social da população.

Dada a busca por competitividade e lucro das empresas, o aumento da produtividade de sua concorrente incentiva a busca por novas tecnologias para que sua produção consiga ser realizada em custos ainda menores. Nesse sentido, o modelo de Schumpeter demonstra como funciona o processo de destruição criativa, que se baseia no ciclo de constante criação e substituição de tecnologias.

## **Modelo de Schumpeter**

O modelo de Schumpeter de Crescimento Endógeno considera que o progresso técnico é elemento essencial para explicar o crescimento econômico dos países. O modelo do economista descreve o capitalismo como um processo de destruição criativa, ou seja, as empresas, incentivadas pela busca ao lucro, substituem as tecnologias por outras mais novas e mais eficientes, de forma que o progresso tecnológico esteja sempre sendo realizado.

A função de produção agregada do modelo é semelhante às aquelas apresentadas por Solow e Romer, com a única diferença no “estoque de ideias”. Dessa forma, a função é dada por:

$$Y = F(K, L) = K^\alpha (A_i L)^\alpha \quad (4)$$

O termo  $A_i$  indexa o estoque de ideias ao índice  $i$ . Ou seja, à medida que  $i$  cresce,  $A_i$  também aumenta. Pode-se fazer a analogia que  $A_2$  seria andar de carroça, enquanto  $A_4$  seria andar de carro. A cada nova inovação, que ocorre em etapas, a economia fica mais produtiva, de forma que aumenta o seu produto ( $Y$ ). Dado que a inovação se dá em etapas, o crescimento da tecnologia pode ser dividido em duas partes: o tamanho das inovações quando elas ocorrem e a probabilidade de uma inovação ocorrer. Schumpeter afirma que o tamanho das inovações é constante, de forma que podemos descrever o estoque de ideias como:

$$A_{i+1} = (1 + \gamma) * A_i \quad (5)$$

Onde  $\gamma$  captura a diferença de produtividade entre uma nova tecnologia e a antiga, quando a inovação ocorre. Dessa forma, o crescimento da economia ocorre quando há uma inovação, sendo a taxa de crescimento de uma inovação para a outra:

$$\frac{A_{i+1} - A_i}{A_i} = \gamma \quad (6)$$

A taxa de crescimento de  $A_i$  ao longo do tempo depende da frequência na qual mudanças em  $A$  ocorrem, o que dependerá do esforço de pesquisa para novas inovações.

Em relação à acumulação de capital, o modelo de Schumpeter é idêntico ao modelo de Solow:

$$\dot{K} = sY - \delta K \quad (7)$$

De acordo com a equação 2, a variação no estoque de capital,  $\dot{K}$ , é igual ao montante do investimento bruto,  $sY$ , menos a depreciação que ocorre durante o processo de produção,  $\delta K$ . Dessa forma, pode-se afirmar que o investimento aumenta a acumulação de capital, enquanto a depreciação reduz a acumulação. Assim, retomando à função de produção, o modelo de

Schumpeter nos informa que **uma maior acumulação de capital resulta em um maior produto da economia.**

O crescimento econômico é melhor identificado quando analisado o PIB per capita, ou seja, o PIB dividido pela população. Para avaliar a evolução do produto per capita, podemos reescrever a equação 7 em termos de capital per capita, de forma que a função de produção informará a quantidade de produto per capita gerado por qualquer estoque de capital per capita existente na economia. Para encontrar essa equação, tiramos o logaritmo e derivamos a equação, a saber:

$$\dot{k} = sy - (n + \delta)k \quad (8)$$

Com essa equação percebemos que: **o investimento por trabalhador ( $sy$ ) aumenta o  $k$** , enquanto a depreciação por trabalhador ( $\delta k$ ) reduz  $k$ . O termo  $nk$  diz respeito à redução em  $k$  em função do crescimento populacional, o que significa que cada novo trabalhador, se não for acompanhado de um aumento de investimento, o capital per capita será reduzido.

Dessa forma, dado que um aumento da dedutibilidade do imposto representa uma redução do imposto cobrado, o aumento dessa dedutibilidade aumenta a quantidade de capital disponível para investimentos. Com o aumento dos investimentos, a produção do país aumenta, elevando o nível de empregos e renda da população, o que aumenta o consumo, e conseqüentemente a renda do país, elevando o bem-estar social da economia. Ademais, o aumento do investimento aumenta a quantidade de pesquisas para o desenvolvimento de novas tecnologias, o que reafirma o modelo de Schumpeter, que aponta que o crescimento econômico ocorre quando há desenvolvimento tecnológico.

O modelo do B-index foi originalmente publicado em 1983 pela Canadian Tax Foundation, uma organização independente de estudos tributários que é internacionalmente reconhecida. O objetivo inicial do índice era capturar os incentivos fiscais à Pesquisa & Desenvolvimento (P&D) no Canadá e comparar os seus efeitos com outros países. Nesse sentido, para medir a atratividade relativa de diferentes tratamentos tributários ao redor do mundo, o modelo deveria seguir as seguintes condições:

- Ser possível isolar o impacto dos incentivos;
- Ser baseado em teoria econômica bem fundamentada;
- Simples de calcular e compreender;
- Servir como ferramenta de análise de políticas.

O modelo descreve o coeficiente custo-benefício mínimo em que um investimento em P&D se torna rentável, dado o tratamento fiscal de determinada jurisdição para as firmas que realizam os investimentos. O B-index mostra o impacto do sistema tributário na decisão das firmas em se investir em P&D, e é calculado para medir o valor presente de renda (antes do pagamento de tributos) necessário para que a empresa cubra o custo de investimentos em P&D e pague os tributos aplicáveis a eles. Quanto menor o B-index, maior o incentivo ao investimento.

## O B-index como Ferramenta de Análise de Políticas

O B-index demonstra o potencial do sistema tributário nacional em atrair investimentos em Pesquisa & Desenvolvimento. Existem alguns benefícios relacionados à utilização da metodologia, tais como

- Possibilidade de comparação com outros países do índice entre países
- Possibilidade de avaliar o impacto das mudanças tributárias ao longo do tempo
- Possibilidade de adaptação do índice para incluir outros benefícios fiscais relacionados à Pesquisa & Desenvolvimento

Apesar disso, a metodologia do B-index é limitada pelo fato de apenas considerar a tributação sobre os rendimentos das firmas. Nesse sentido, outros benefícios fiscais que podem funcionar como formas de incentivo à Pesquisa & Desenvolvimento nos países não são capturados pelo



índice. Ademais, os benefícios que incentivam indiretamente os investimentos não são capturados pela metodologia.

## O Modelo Genérico

A fórmula genérica do B-index é dada por:

$$B = \frac{(1-A)}{(1-\tau)} \quad (9)$$

Em que B é o índice,  $\tau$  é a alíquota de impostos sobre o lucro, e A é o valor presente líquido descontadas as amortizações, créditos fiscais e outros incentivos fiscais à Pesquisa & Desenvolvimento disponíveis, sejam os gastos correntes ou de capital. Nesse sentido:

$$A = \tau \cdot \theta \quad (10)$$

E  $\theta$  representa a taxa de subsídio sobre P&D, ou seja, a dedução sobre lucros tributáveis. Assim, se  $\theta = 1$ , ou seja, as despesas forem totalmente dedutíveis, o B-index é igual a 1, o que significa que o sistema tributário é neutro em relação à atratividade de investimentos em Pesquisa & Desenvolvimento. Os valores do índice então indicam que:

**Tabela 5 – Intervalos do B-Index**

B-index	Interpretação
$B > 1$	O ambiente tributário de um país não incentiva P&D.
$B = 1$	Ambiente tributário neutro em relação à P&D.
$B < 1$	O sistema tributário provê incentivos à P&D.

Assim, se  $\theta = 0$ , ou seja, não há dedutibilidade das despesas com Pesquisa & Desenvolvimento, o B-index será maior que 1, dado que:

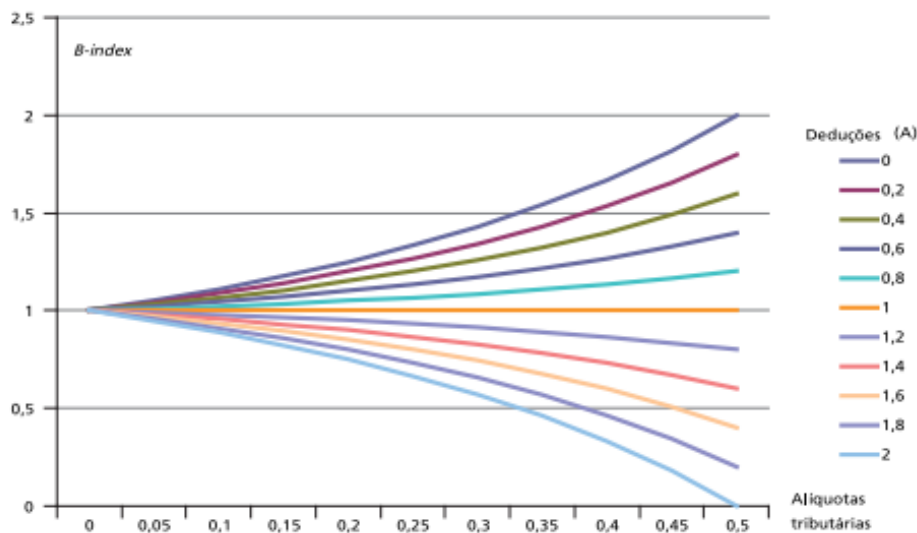
$$B = \frac{(1-\tau \cdot 0)}{(1-\tau)} = \frac{1}{(1-\tau)} \quad (11)$$

E, de forma análoga, se as despesas com P&D são totalmente dedutíveis, mas não há outros incentivos fiscais ao investimento em Pesquisa & Desenvolvimento, o sistema tributário é

considerado neutro. Dessa forma, para que seja considerado que o ambiente tributário é atrativo aos investimentos em P&D, os custos da tributação devem ser superados.

Nesse cenário, há uma dependência indireta entre o B-index e as alíquotas tributárias, que dependem das deduções permitidas pela legislação tributária. Quanto maiores forem as alíquotas, maior o impacto da dedutibilidade de despesas em P&D no valor do B-index. Essa relação é mostrada no gráfico abaixo, retirado da nona edição do Radar do IPEA, em 2010, elaborado por Bruno César Araújo, autor da edição.

Figura 1 - Relação entre o B-index e as alíquotas tributárias



## Aplicação

Existem diversas possibilidades de adaptação da metodologia B-index para capturar outros incentivos relacionados ao investimento em Pesquisa & Desenvolvimento. Uma dessas possibilidades, por exemplo, é a inclusão da amortização para cálculo do índice, tal como:

$$B = \frac{(1-A-\alpha)}{(1-\tau)} \quad (12)$$

Em que  $\alpha$  é a possibilidade de amortização viabilizada, por exemplo, pelos mecanismos criados pelo PDTI e pelo PDTA. No entanto, não houve o desenvolvimento de um modelo, baseado no B-index que isole o impacto de um benefício ou incentivo fiscal específico. Nesse sentido, não é

possível comparar, por exemplo, se uma dedução específica relacionada a royalties, tornaria o ambiente tributário, como um todo, mais atrativo para investimentos relacionados à Pesquisa & Desenvolvimento no âmbito do B-index.

Apesar disso, é razoável considerar que a dedutibilidade do pagamento de royalties possui um impacto no ambiente tributário como um todo. Assim, o aumento da dedutibilidade representa um impacto marginal no B-index, de forma que, quanto maior a dedutibilidade, menor o índice, tornando o ambiente tributário relativamente mais atrativo em relação aos outros países.

Dessa maneira, é possível considerar que a dedutibilidade das despesas com royalties, especificamente no caso dos pagadores, configura um incentivo à criação de novas tecnologias nos setores econômicos. Especialmente quando se considera que a receita proveniente do recebimento de pagamento de royalties foi possibilitada a partir de uma tecnologia já existente, em que é possível que a empresa detentora das patentes obtenha lucro por meio da venda de bens ou serviços que possuam a nova tecnologia, a tributação das receitas provenientes de royalties causa um impacto menor no incentivo aos investimentos em Pesquisa & Desenvolvimento.

Quando a tributação ocorre pelo lado dos pagadores das despesas de royalties, há o entendimento de que a utilização de tecnologias para geração de inovação tecnológica é impactada, também, em função dos custos tributários do investimento.

## Aplicação pela OCDE

Em dezembro de 2021, a OCDE publicou a base de dados referente aos incentivos tributários à Pesquisa & Desenvolvimento (P&D) em diversos países. O material faz parte do *Projeto Mapping Business Innovation Support (MABIS)*, uma iniciativa parcialmente financiada pela Comissão Europeia.

O relatório conta com a divulgação das taxas marginais implícitas de subsídio fiscal de P&D em 2021 para 38 países da OCDE e 11 economias parceiras, incluindo o Brasil. Essa taxa é dada por:

$$\text{Taxa marginal implícita de subsídio fiscal de P\&D} = 1 - \text{Bindex} \quad (13)$$

O resultado demonstra os níveis de apoio fiscal por unidade adicional de P&D ao qual as firmas, com determinadas características, teriam direito em 2021. No Brasil, há um subsídio maior para firmas capazes de gerar lucro (*Profit-making scenario*), que não é percebido para firmas, grandes, médias ou pequenas, em um cenário de perdas (*Loss-making scenario*). Os gráficos abaixo foram retirados do relatório supracitado e demonstram essa diferença.

Figura 2 – Cenário de geração de lucro

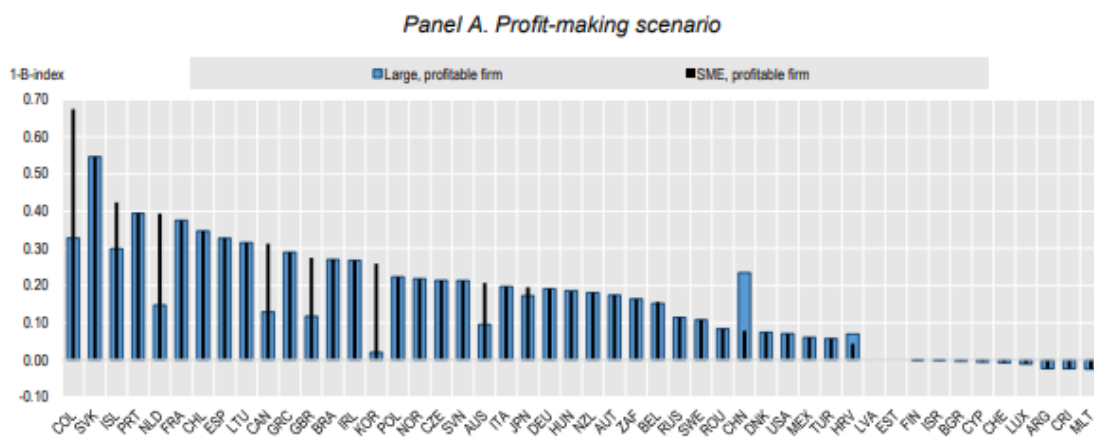
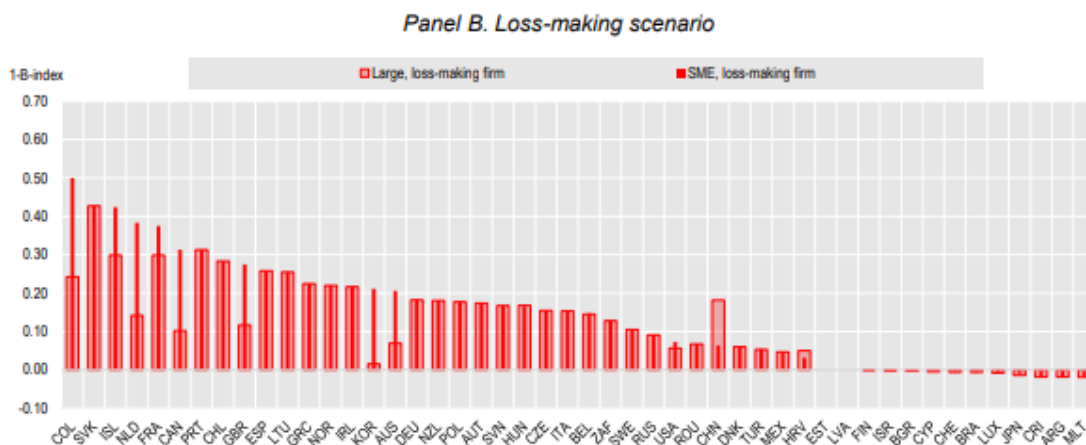


Figura 2 – Cenário de perda de lucro



Nesse sentido, há a percepção de que o Brasil pode tornar o ambiente tributário mais propício para o investimento em Pesquisa & Desenvolvimento, considerando, além das diretrizes da OCDE, países latino-americanos com índices melhores, como é o caso da Colômbia e do Chile.

Conforme verificado, falta na legislação brasileira dispositivo específico que trate do pagamento de royalties para pessoas residentes ou domiciliadas no País, além de ocorrer uma bitributação no pagamento referente ao Imposto de Renda.

Assim, o presente estudo buscou sugerir um dispositivo que pudesse resolver esse tema, incluindo o parágrafo 4º no art. 74 da Lei nº 3.470, de 28 de novembro de 1958. A partir desse texto normativo, seria permissível a dedução integral no Lucro Real, das despesas com pagamentos de royalties para os casos em que o pagamento fosse realizado entre pessoas não vinculadas residentes ou domiciliadas no Brasil, o que, portanto, sanaria a questão posta pela ICC.

Posteriormente, buscando avaliar os riscos do dispositivo frente à redução arrecadatória da Receita Federal, realizou uma avaliação de impacto tributário. Se, por um lado, a permissão de deduzir o valor das despesas de royalties causa renúncia fiscal, por outro, este mesmo valor é tributado como receita para quem recebe os royalties.

Assim, em decorrência da bitributação que hoje incide sobre os pagamentos e recebimentos de royalties no País, ocorre uma compensação de perdas e ganhos.

Nesse sentido, não haverá qualquer perda arrecadatória com a possibilidade de dedução da totalidade das despesas de royalties no Brasil, o que pode contribuir para a argumentação em relação à mudança legislativa a ser proposta.

Por fim, o estudo apresentou teorias macroeconômicas que reforçam a relação negativa entre investimentos e a não dedutibilidade, conforme observado em economias da OCDE. Foi também apresentado um estudo da Organização, que por meio do B-index, demonstra o espaço existente na legislação brasileira para um ambiente tributário mais atrativo para investimentos em P&D, reforçando a necessidade de atualização da norma vigente.

ARAÚJO, Bruno César. Incentivos fiscais à pesquisa e desenvolvimento e custos de inovação no Brasil. <[http://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/6761/1/Radar\\_n9\\_Incentivos.pdf](http://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/6761/1/Radar_n9_Incentivos.pdf)>

BRASIL. Lei nº 3.470, de 28 de novembro de 1958. Altera a legislação do Imposto de Renda e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l3470.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l3470.htm)>

BRASIL. 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. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L4131.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L4131.htm)>

BRASIL. Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964. Dispõe sobre o imposto que recai sobre as rendas e proventos de qualquer natureza. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l4506.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4506.htm)>

BRASIL. Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995. Altera a legislação tributária Federal e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l8981.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8981.htm)>

BRASIL. 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. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l9430.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9430.htm)>

BRASIL. Decreto nº 9.850, 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. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2015-2018/2018/decreto/D9580.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2018/decreto/D9580.htm)>

BRASIL. Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 14 de março de 2017. Dispõe sobre a determinação e o pagamento do imposto sobre a renda e da contribuição social sobre o lucro líquido das pessoas jurídicas e disciplina o tratamento tributário da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins

no que se refere às alterações introduzidas pela Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=81268>>

BRASIL. Portaria MF nº 436, de 30 de dezembro de 1958. Estabelece coeficientes percentuais máximos para a dedução de Royalties, pela exploração de marcas e patentes, de assistência técnica, científica, administrativa ou semelhante, amortização, considerados os tipos de produção, segundo o grau de essencialidade. Disponível em: <<https://www.gov.br/inpi/pt-br/servicos/contratos-de-tecnologia-e-de-franquia/arquivos/legislacao-contratos/portaria436.pdf>>

BRASIL, Banco Central. Sistema Gerenciador de Séries Temporais (SGS), Setor Externo, Transações Correntes, Serviços de Propriedade Intelectual. Disponível em: <<https://www3.bcb.gov.br/sgspub/localizarseries/localizarSeries.do?method=prepararTelaLocalizarSeries>>

BLANCHARD, Olivier. Macroeconomia. 5 ed. São Paulo: Pearson Education do Brasil, 2013.

CORREIA, João da Silva. Faculdade de Economia da Universidade do Porto. Capítulo 4: Investimentos. <[https://www.fep.up.pt/docentes/joao/material/macro2/macro2\\_texto\\_investimento.pdf](https://www.fep.up.pt/docentes/joao/material/macro2/macro2_texto_investimento.pdf)>.

European Union: Taxation of cross-border interest and royalty payments in the European Union. <[https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/taxation-cross-border-interest-and-royalty-payments-european-union\\_en](https://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation-cross-border-interest-and-royalty-payments-european-union_en)>

Organization for Economic Co-operation and Development (OECD): Definition, interpretation and calculation of the B index. <<https://www.oecd.org/sti/b-index.pdf>>

Organization for Economic Co-operation and Development (OECD): Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2014. <[https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2014\\_mtc\\_cond-2014-en#page32](https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2014_mtc_cond-2014-en#page32)>

Organization for Economic Co-operation and Development (OECD): OECD R&D tax incentives database, 2021 edition. < <https://www.oecd.org/sti/rd-tax-stats-database.pdf>>

University of Richmond. Royalty Payment to a Nonresident Alien.  
<<https://controller.richmond.edu/payroll/international/royalties/index.html>>

WARDA, Jacek. Measuring the value of R&D tax treatment in OECD countries. <  
<https://www.oecd.org/sti/37124998.pdf>>