

Sumário

Este parecer foi elaborado pelo autor com base em estrutura simplificada, limitando-se às seções “Exposição da Consulta” ou “Consulta” (ou semelhante) e “Parecer”, sem subdivisões internas, em função da natureza da matéria e da consulta formulada, deixando-se, por essa razão, de apresentar sumário.

PARECER JURÍDICO

Pagamento de royalties, assistência técnica ou transferência de tecnologia feitos por subsidiária no Brasil a sócio controlador domiciliado no exterior.

CONSULTA

A ELETRÔNICA BETA S.A (“Eletrônica Beta”) formulou a seguinte Consulta:

1. No sistema do Direito Brasileiro, seria possível a uma firma sediada no Brasil pagar, creditar e remeter - a título de “royalties”, assistência técnica ou transferência de tecnologia (para fabricação de equipamentos e produtos) - para empresa ou pessoa com domicílio no exterior, que detenha, direta ou indiretamente, o controle de seu capital com direito a voto?
2. As subsidiárias da Eletrônica Beta exterior estudam a viabilidade de criar uma nova firma no Brasil, à qual seria transferida gratuitamente tecnologia para a fabricação de computadores e equipamentos no Brasil. Esta nova firma venderia essa tecnologia à Eletrônica Beta, mediante pagamento em cruzeiros, cujo montante se destinaria à posterior capitalização pela nova firma. Ulteriormente, a Eletrônica Beta adquiriria e incorporaria essa nova firma, para mais tarde, então, remeter ao exterior - como retorno de capital - o valor das quotas adquiridas.

José Luiz Bulhões Pedreira
Advogado

Na conformidade da legislação brasileira, a adoção do procedimento acima descrito seria viável? Além disto, traria a mesma economia fiscal para as empresas nele envolvidas?

3. Apreciaríamos que V. Sa. nos oferecesse eventuais alternativas legais, no sentido de que a Eletrônica Beta pudesse pagar, creditar e remeter “royalties” e assistência técnica, em virtude do fornecimento de tecnologia por suas subsidiárias domiciliadas no exterior.

PARECER

1. O artigo 74 da Lei nº 3.470, de 28 de novembro de 1958, introduziu na legislação do imposto de renda das pessoas jurídicas domiciliadas no País requisitos para a dedutibilidade, como custo ou despesa operacional, de (a) royalties pela exploração de patentes de invenção e marcas de indústria e de comércio e (b) pagamentos a título de assistência técnica, científica, administrativa ou semelhantes.

Esses requisitos são os seguintes:

a) somente são admitidas as deduções de royalties em cumprimento a contrato de cessão ou licença de uso de marca ou invento privilegiado regularmente registrado no País, de acordo com o Código da Propriedade Industrial, e de assistência técnica, científica, administrativa ou semelhante, quando efetivamente prestados esses serviços;

b) a dedutibilidade é limitada a porcentagens da receita bruta do produto fabricado ou vendido, estabelecidas e revistas periodicamente, por ato do Ministro da Fazenda, em função de grau de essencialidade dos produtos, observado o limite máximo de 5%, fixado na lei.

2. Esse preceito legal visou a coibir prática que havia se generalizado, naquela época, de sociedades brasileiras controladas por capitais estrangeiros remeterem para os sócios controladores no exterior parte dos lucros sob a forma de royalties ou assistência técnica. Vários exemplos foram apontados de royalties em níveis exagerados ou pelo uso de patentes caducadas, de pagamento de assistência técnica sem sua efetiva prestação, ou para atividades já há muito tempo instaladas no País, que não requeriam importação de tecnologia, ou para produção de bens supérfluos, que não

tinham prioridade no esforço de desenvolvimento. O pagamento de royalties ou assistência técnica, nessas hipóteses, era meio de diminuir o lucro tributável das sociedades brasileiras e fazer com que a remessa de lucros para o exterior ficasse sujeita apenas à incidência do imposto de 25% sobre rendimentos de residentes no exterior, sem a prévia incidência do imposto sobre lucro das pessoas jurídicas domiciliadas no País.

As disposições da Lei nº 3.470 eram de natureza exclusivamente fiscal, pois ainda não se instituía o regime de registro de capital estrangeiro e de transferências de rendimento devidos a pessoas residentes no exterior. Daí a lei não ter distinguido entre beneficiários residentes no País ou no exterior. Não obstante, o dispositivo legal já exprimia, naquela época, preocupações tanto com o balanço de pagamentos externos quanto com a evasão de imposto de renda.

3. Em 1962, a Lei nº 4.131 (de 3 de setembro), que disciplinou a aplicação de capital estrangeiro no Brasil e as remessas de valores para o exterior, adotou as seguintes providências:

a) instituiu na SUMOC (hoje Banco Central) registro dos capitais estrangeiros ingressados no País sob a forma de investimento direto ou de empréstimos, das remessas feitas para o exterior como retorno de capitais ou como rendimentos desses capitais, inclusive royalties e pagamentos de assistência técnica, e de reinvestimentos de lucros dos capitais estrangeiros (art. 3º);

b) criou os seguintes requisitos para a remessa de lucros, dividendos, juros, amortizações, royalties, assistência técnica, científica, administrativa e semelhantes:

i - registro da empresa na SUMOC;

ii - apresentação à SUMOC e à Divisão do Imposto de Renda dos contratos e documentos que forem considerados necessários para justificar a remessa;

iii - prova do pagamento do imposto de renda devido (art. 9º);

c) reproduziu (no art. 12) as normas do artigo 74 da Lei nº 3.470/58, sobre requisitos e limite de dedutibilidade royalties e assistência técnica, para efeito de determinar o lucro tributável, acrescentando (no § 3º) nova restrição à dedução de despesas de assistência técnica, científica, administrativa e semelhantes, que ficaram limitadas aos 5 primeiros anos de funcionamento da empresa ou da introdução de processo especial de produção, quando demonstrada sua necessidade, podendo esse prazo ser prorrogado até mais 5 anos, por autorização do Conselho da Superintendência da Moeda e do Crédito (hoje Conselho Monetário Nacional);

d) vedou a dedução, para determinar o lucro tributável das pessoas jurídicas, de royalties pagos a pessoas físicas ou jurídicas residentes ou sediadas no exterior a título de uso do marcas de indústria e de comércio (art. 13. par. único):

e) proibiu a remessa para o exterior de pagamentos de royalty pelo uso de patentes de invenção e de marcas de indústria ou de comércio, entre filial ou subsidiária de empresa estabelecida no Brasil e sua matriz com sede no exterior, ou quando a maioria do capital da empresa no Brasil pertencer aos titulares do recebimento dos royalties no estrangeiro (art. 14).

4. A Lei nº 4.390, de 29 de agosto de 1964, introduziu diversas alterações na Lei nº 4.131/62 mas não mudou os dispositivos relacionados com a remessa de royalties e assistência técnica, acrescentando apenas, no artigo 10, autorização para que a SUMOC (hoje Banco Central) possa, quando considerar necessário, verificar a assistência técnica, administrativa ou semelhante prestada a empresas estabelecidas no Brasil que impliquem remessas de divisas para o exterior, tendo em vista apurar a efetividade dessa assistência.

5. Com as Leis nºs 4.131 e 4.390 passaram a coexistir na legislação dois regimes sobre royalties e pagamentos de assistência técnica, um para efeito de determinação do lucro real sujeito ao imposto de renda das pessoas jurídicas e outro para efeito de controle das remessas cambiais para o exterior.

6. Ainda em 1964, a Lei nº 4.506, de 30 de novembro, ao consolidar as disposições da legislação tributária sobre determinação do lucro operacional das pessoas jurídicas, regulou novamente - para efeitos tributários - a dedutibilidade de royalties e pagamentos de assistência técnica, mantendo o regime legal então em vigor, com algumas alterações:

a) vedou a dedutibilidade (para efeitos fiscais) dos pagamentos de royalty cuja remessa para o exterior havia sido proibida pelo artigo 14 da Lei nº 4.131/62, isto é, feitos pela filial no Brasil à sua matriz no exterior, ou por sociedade com sede no Brasil a pessoa que mantenha o controle do seu capital;

b) onde, todavia, o artigo 14 da Lei nº 4.131/62 se referia a remessa a sociedades com sede no exterior que tivessem a “maioria do capital da empresa no Brasil”, a Lei nº 4.506 referiu-se a sociedades que tivessem, “direta ou indiretamente”, controle do seu capital com direito a voto;

c) estendeu essa regra aos pagamentos de assistência técnica, científica, administrativa ou semelhante (art. 52);

d) a disciplina da dedutibilidade de royalties e assistência técnica foi, entretanto, limitada aos pagamentos feitos a pessoas residentes ou domiciliadas no exterior (art. 71, par. único, letra f e art. 52); em virtude dessa alteração, os requisitos da lei sobre registro de contratos e limites de dedutibilidade deixaram de se aplicar (para efeito de tributação do imposto de renda) aos pagamentos a pessoas residentes ou domiciliados no País.

7. A Lei nº 5.772, de 21 de dezembro de 1971, aprovou novo Código da Propriedade Industrial, prevendo a averbação, no Instituto Nacional da Propriedade Industrial, além dos contratos de uso de patentes, dos “atos ou contratos que impliquem em transferência de tecnologia”.

Com fundamento nessa lei, o Secretário da Receita Federal baixou a Instrução Normativa nº 5, de 08.01.1974, declarando que a averbação de ato ou contrato no Instituto Nacional da Propriedade Industrial é condição de dedutibilidade de royalties pela exploração ou cessão de patentes, ou pelo uso ou cessão de marca, bem como a título de remuneração que envolva transferência de tecnologia (assistência técnica, científica, administrativa ou

semelhantes, projetos de serviços técnicos especializados). A Instrução Normativa não distinguiu entre pagamentos a residentes ou domiciliados no exterior ou no País, e seu preceito foi reproduzido no Regulamento do Imposto de Renda em vigor (de 1975) como § 2º do artigo 176 e § 3º do artigo 177.

8. Esse resumo da evolução da legislação mostra que há disposições legais, não inteiramente coincidentes, sobre os espertos cambiais e tributários do pagamento de royalties e de assistência técnica. Ao responder às questões da consulta é necessário, portanto, distinguir esses dois aspetos.

Do ponto de vista cambial, há disposição legal expressa (art. 14 da Lei nº 4.131/62) vedando a remessa para o exterior de royalties pelo uso de patentes de invenção e de marcas de indústria e comércio, entre filial ou subsidiária de empresa estrangeira no Brasil e sua matriz com sede no exterior, ou se a maioria do capital da sociedade brasileira pertencer ao titular do recebimento dos royalties no estrangeiro.

Essa proibição resultou, de um lado, da dificuldade prática de julgar da necessidade e razoabilidade dos pagamentos de royalties feitos por sociedade controlada à sua controladora, e de outro, do entendimento de que se a empresa estrangeira titular de tecnologia instala dependência no Brasil para desenvolver suas atividades, aplicando capital financeiro e tecnológico, não há porque distinguir, no lucro por ela apurado no País, entre remuneração do capital tecnológico, do capital financeiro e da atividade empresarial.

Não há na lei proibição de remessa de assistência técnica, mas qualquer remessa depende de prévia aprovação do Banco Central, o qual, por sua vez, somente aprova contratos que tenham sido registrados pelo Instituto Nacional da Produção Industrial.

No exercício de suas atribuições, o Banco Central e o Instituto Nacional da Propriedade Industrial exercem julgamento praticamente discricionário sobre a necessidade ou conveniência, para a economia nacional, da importação de tecnologia pretendida por qualquer empresa, de capitais nacionais ou estrangeiros. A orientação dessas autoridades em geral é restritiva. O Instituto Nacional da Propriedade Industrial procura

implementar política de estímulo ao desenvolvimento de tecnologia local e de efetiva transferência, para o País, da tecnologia estrangeira importada. O Banco Central procura evitar dispêndios cambiais desnecessários, a fim de manter o equilíbrio do balanço de pagamentos externos.

9. A legislação tributária não proíbe o pagamento de royalties ou assistência técnica, mas apenas regula sua dedutibilidade para efeitos de determinar o lucro tributável das pessoas jurídicas. As restrições à dedutibilidade são mais amplas que as limitações à remessa para o exterior, pois:

- a) estão sujeitas a limite quantitativo;
- b) os pagamentos de assistência técnica ou tecnologia entre empresa controlada e controladora não são dedutíveis.

10. Pelas razões acima, assim respondemos à primeira questão da consulta:

a) a legislação em vigor proíbe remessa para o exterior de pagamento de royalty (pelo uso de patentes de invenção e de marcas de indústria e comércio) feitos por empresa estabelecida no Brasil a sociedade estrangeira que detenha a maioria do seu capital social;

b) a remessa de pagamentos de assistência técnica não está proibida, mas depende de prévia aprovação no Instituto Nacional de Propriedade Industrial e do Banco Central e esses pagamentos não são dedutíveis para efeito de determinar o lucro tributável da empresa brasileira;

c) o pagamento, ou crédito no Brasil, em cruzeiros, não é proibido, mas as importâncias pagas não são dedutíveis para determinar o lucro real, e os cruzeiros somente podem ser transferidos para o exterior, no caso de se tratar de assistência técnica, observadas as condições referidas na letra b anterior.

11. O item 2 da consulta contém questões sobre hipótese de organização, no Brasil, de outra subsidiária de sociedades estrangeiras do Grupo Beta, que se especializasse em prestar assistência técnica à Eletrônica Beta,

mediante pagamento em cruzeiros. O lucro realizado por essa nova subsidiária seria capitalizado; e, no futuro, a Eletrônica Beta adquiriria seu capital social e, em seguida, a incorporaria. O preço da compra desse capital social, correspondente ao capital original e aos lucros reinvestidos, seria transferido para o exterior como retorno de capital (sem incidência, portanto, do imposto de renda).

O pagamento de assistência técnica entre duas sociedades brasileiras não tem, por si só, implicações cambiais, e a única exigência da legislação tributária é que o respectivo contrato tenha sido averbado no Instituto Nacional da Produção Industrial. Essa exigência, instituída originalmente por Instrução Normativa do Secretário da Receita Federal e posteriormente incorporada no Regulamento do Imposto de Renda, é de legalidade duvidosa, pois, a nosso ver, os atos normativos que a criaram deram interpretação extensiva a dispositivos do Código de Propriedade Industrial.

De qualquer modo, admitindo que o contrato entre as duas sociedades fosse averbado, ou que a exigência de averbação fosse declarada ilegal, os pagamentos de assistência técnica seriam despesas da Eletrônica Beta e receita tributável da nova sociedade. A criação da nova sociedade não importaria, portanto, redução no montante do imposto de renda incidente sobre o lucro consolidado das subsidiárias da Eletrônica Beta no Brasil.

A capitalização desses lucros (com o consequente aumento, no Banco Central, do registro de capital na nova subsidiária), e a posterior aquisição das ações e remessa para o exterior, a título de retorno de capital, do lucro auferido pela nova sociedade brasileira, permitiria evitar a incidência do imposto de 25% sobre dividendos distribuídos a residentes no exterior.

12. Parece-nos, todavia, que o esquema acima referido, se implementado nos termos descritos, sem outra razão negocial que o justificasse, autorizaria o julgamento de que o único objetivo das partes dos diversos atos jurídicos envolvidos seria o de fraudar tanto a legislação sobre remessas para o exterior (elidindo os requisitos legais sobre remessa de assistência técnica para o exterior) quanto a legislação tributária (que veda a dedutibilidade dessas despesas na Eletrônica Beta).

Entre os vícios dos atos jurídicos que fundamentam sua anulação, o Código Civil inclui a simulação (arts. 102 a 105), a qual, entre outras modalidades, compreende a dissimulação, que ocorre quando o ato jurídico encobre outro, de natureza diversa do ostensivamente declarado pelas partes; ou seja, quando os agentes adotam a forma aparente do ato como modo de alcançar consequências jurídicas diversas daquelas que regularmente decorrem do ato.

O artigo 105 do Código Civil assegura aos representantes do Poder Público competência para demandar a anulação dos atos simulados praticados com o intuito de infringir preceito de lei. Anulação pode ser pedida “a bem da lei ou da Fazenda”.

13. A legislação do imposto de renda, ao definir “evidente intuito de fraude”, que autoriza a cobrança de imposto, ou diferença de imposto, acrescido de multa de 150 a 225%, adota (Regulamento do Imposto de Renda de 1975, art. 534, letra c) as seguintes definições de fraude e conluio, constantes dos artigos 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30.11.65:

“Art. 72 - Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido, ou a evitar ou diferir o seu pagamento.

“Art. 73 - Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos artigos 71 e 72”.

Com fundamento nesses dispositivos legais, seria possível, portanto, quer ao Banco Central (a bem da lei que regula a remessa dos lucros para o exterior) quer às autoridades tributárias (a bem da Fazenda Pública), promoverem a declaração de nulidade do conjunto de atos descritos, alegando que foram praticados com o objetivo de fraudar as disposições legais anteriormente citadas. Caberia a essas autoridades promoverem a prova de que o intuito dos atos foi a fraude à lei, e esse tipo de prova depende das circunstâncias dos atos, ficando, afinal, a critério do juiz. A contestação da demanda deveria basear-se na demonstração das razões negociais legítimas que teriam justificado a adoção do esquema descrito.

José Luiz Bulhões Pedreira
Advogado

Na aplicação da lei, quer por autoridades administrativas, quer pelo Poder Judiciário, pode-se dizer que há, no Brasil, a tendência para prevalecerem os aspectos formais dos atos jurídicos, e são poucos os exemplos de casos concretos em que a autoridade despreza a forma jurídica para analisar a substância econômica dos atos, ou pleitear a declaração de nulidade de atos jurídicos com fundamento em simulação e na ilicitude do verdadeiro objeto procurado pelas partes contratantes. Não obstante, a legislação em vigor autoriza essas providências, e parece-nos que o esquema proposto não deveria ser adotado a não ser que fundado em boas razões negociais que elidissem a suspeita de simulação.

14. Pelas razões acima expostas, não conhecemos alternativas legais que permitissem à Eletrônica Beta, pagar royalties ou assistência técnica às suas empresas controladoras no exterior. Tratando-se de matéria expressamente regulada na legislação em vigor, parece-nos que não há modo legítimo de pagar royalties pelo uso de patentes ou marcas de indústria, e que o único modo legal de pagar assistência técnica é mediante a obtenção de autorização no Banco Central e com observância do preceito da legislação tributária que proíbe a dedutibilidade desses pagamentos.

É o nosso Parecer.

Rio de Janeiro, 20 de novembro de 1978.