

## DA BASE DE CÁLCULO DA CIDE – TECNOLOGIA

<b>DA BASE DE CÁLCULO DA CIDE – TECNOLOGIA</b>	<b>1</b>
<u>O problema</u>	1
<u>Da definição legal do tributo</u>	2
<u>As alterações da Lei no 10.332, de 19 de dezembro de 2001</u>	3
<u>Que pagamentos dão origem à CIDE?</u>	4
<u>A interpretação regulamentar</u>	4
<u>A definição de <i>royalties</i></u>	5
<u>A noção de “contratos que impliquem em transferência de tecnologia”</u>	9
<u>Da noção de assistência técnica, científica, administrativa ou semelhantes</u>	11
<u>A distinção entre assistência técnica e serviços técnicos</u>	12
<u>IN 252/02: Definição de Assistência Técnica no Imposto de Renda como know how</u>	13
<u>Súmula dos tipos de pagamentos</u>	15
<u>Análise da interpretação regulamentar</u>	16
<u>Limites à base de cálculo das contribuições de intervenção</u>	18
<u>A base constitucional da CIDE</u>	18
<u>A atuação da CIDE</u>	18
<u>O princípio da referibilidade</u>	19
<u>Referibilidade como um requisito constitucional</u>	21
<u>A necessidade de intervenção no domínio econômico</u>	21
<u>A posição do Supremo quanto à referibilidade subjetiva</u>	23
<u>A forma de intervenção da Lei n.º 10.168/2000</u>	24
<u>Referibilidade e limitações à intervenção</u>	25
<u>Das ilegalidades da base de cálculo da CIDE</u>	27
<u>Alegações de carência parcial de referibilidade da CIDE</u>	27
<u>Exclusões regulamentares indevidas na incidência da CIDE</u>	28
<u>CIDE sobre aquisição de patentes e marcas</u>	29
<u>CIDE sobre <i>royalties</i> derivados de outros direitos de propriedade intelectual</u>	29
<u>Carência de referibilidade de pagamentos em áreas não sujeitas à atuação interventiva</u>	30
<u>Conclusão</u>	30

Denis Borges Barbosa, 2003

### O problema

A Lei n.º 10.168/2000 criou o Programa de Estímulo à Interação Universidade-Empresa para o Apoio à Inovação, cujo objetivo principal é estimular o desenvolvimento tecnológico brasileiro, mediante programas de pesquisa científica e tecnológica cooperativa entre universidades, centros de pesquisa e o setor produtivo <sup>1</sup>.

---

<sup>1</sup> A lei foi precedida por uma série de normas tateando na mesma área: MP 1.943: reedição de MPs anteriores definindo a incidência de 15% referente ao imposto de renda na fonte sobre as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas para o exterior a título de royalties de qualquer natureza. 30-11-200: MP 2.062-60 Define que a partir de 1º de janeiro de 2001, a alíquota do

## Da definição legal do tributo

Com o objetivo de financiar o Programa acima descrito, a mesma Lei instituiu a contribuição de intervenção no domínio econômico – CIDE <sup>2</sup>, assim definindo o contribuinte, fato gerador, base de cálculo e alíquota:

(Lei no 10.168, de 29 de dezembro de 2000) Art. 2º Para fins de atendimento ao Programa de que trata o artigo anterior, fica instituída contribuição de intervenção no domínio econômico, devida pela pessoa jurídica detentora de licença de uso ou adquirente de conhecimentos tecnológicos, bem como aquela signatária de contratos que impliquem transferência de tecnologia, firmados com residentes ou domiciliados no exterior.

§ 1º Consideram-se, para fins desta Lei, contratos de transferência de tecnologia os relativos à exploração de patentes ou de uso de marcas e os de fornecimento de tecnologia e prestação de assistência técnica.

§ 2º A contribuição incidirá sobre os valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos, a cada mês, a residentes ou domiciliados no exterior, a título de remuneração decorrente das obrigações indicadas no caput deste artigo.

§ 3º. A alíquota da contribuição será de 10% (dez por cento) <sup>3</sup>.

§ 4º. O pagamento da contribuição será efetuado até o último dia útil da quinzena subsequente ao mês de ocorrência do fato gerador."

Sobre a redação inicial, assim analisou Gabriel Leonardos <sup>4</sup>:

"Percebe-se do art 2o e seu § 1º. que a lei da CIDE previu a incidência da contribuição sobre os valores remetidos ao exterior com base nos seguintes tipos de contratos:

1. "licença de uso (...) de conhecimentos tecnológicos";

---

IRRF nas remessas de royalties de qualquer natureza passa a ser de 25%, já prevendo a redução para 15% quando da instituição da contribuição de intervenção no domínio econômico incidente sobre as mesmas importâncias. Prevê ainda, o crédito gerado pela CIDE às empresas que executarem os programas PDTI e PDTA. 29-12-2000: Lei 10.168 Institui a CIDE para financiar o Programa de Estímulo à Interação Universidade-Empresa para apoio à inovação. 23-02-2001: MP 2.062-63 ⇒ Define a redução da alíquota do IRRF para 15% considerando a instituição da CIDE e prevê o crédito gerado pela contribuição, a ser compensado em remessas posteriores a título de royalties de qualquer natureza, na forma que especifica..

2 Tal contribuição tem sido regida pela Lei no 10.168, de 29 de dezembro de 2000, com suas razões de veto; Decreto n.º 3949/01(revogado); Medida Provisória no 2.159-70, de 24 de agosto de 2001; Decreto n.º 4.195, de 11.04.2002; Lei no 10.332, de 19 de dezembro de 2001; Ato Declaratório nº 06 de 15 de janeiro de 2001; vide também a Decisão nº 200, de 30 de julho de 2001, Secretaria da Receita Federal - Divisão de Tributação. Indiretamente, vale também considerar a Lei no. 10.367, 30 de dezembro de 2002, que resultou da Medida Provisória (MP) nº 66, de 29 de agosto de 2002.

3 A contribuição incide, à alíquota de 10% (dez por cento), sobre a mesma base de cálculo do Imposto de Renda Retido na Fonte: valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos, a cada mês, a residentes ou domiciliados no exterior, a título de remuneração decorrente das obrigações acima expostas. Desta forma, partindo do pressuposto de que foram cumpridos todos os requisitos para a exigibilidade da CIDE, verifica-se um aumento de dez pontos percentuais na carga tributária total incidente sobre as remessas ao exterior de pagamento à título de royalties e assistência técnica, resultando em um percentual de 25%, já que esta contribuição é de cobrança simultânea ao IRRF sobre essas remessas. A Medida Provisória 2.159-70, de 24.08.2001 previu uma redução temporária de alíquota quanto a *alguns* dos pagamentos sujeitos à CIDE: Art. 4º É concedido crédito incidente sobre a Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico, instituída pela Lei no 10.168, de 2000, aplicável às importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas para o exterior a título **de róialtis referentes a contratos de exploração de patentes e de uso de marcas**. § 1º O crédito referido no caput: I) será determinado com base na contribuição devida, incidente sobre pagamentos, créditos, entregas, emprego ou remessa ao exterior a título de róialtis de que trata o caput deste artigo, mediante utilização dos seguintes percentuais: a) cem por cento, relativamente aos períodos de apuração encerrados a partir de 1o de janeiro de 2001 até 31 de dezembro de 2003; b) setenta por cento, relativamente aos períodos de apuração encerrados a partir de 1o de janeiro de 2004 até 31 de dezembro de 2008;c) trinta por cento, relativamente aos períodos de apuração encerrados a partir de 1o de janeiro de 2009 até 31 de dezembro de 2013;d) será utilizado, exclusivamente, para fins de dedução da contribuição incidente em operações posteriores, relativas a róialtis previstos no caput deste artigo. questão aliás, por sua complexidade, não será tratada neste passo.

<sup>4</sup> Novidades a Respeito da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico - CIDE Incidente Sobre Pagamentos ao Exterior de Royalties, Know-How e Serviços Criada Pela Lei 10.168/2000, Cuja Arrecadação é Destinada ao Fundo Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico – FNDCT, encontrado em <http://www.leonardos.com.br>

2. "aquisição de conhecimentos tecnológicos"; e
3. "transferência de tecnologia" assim entendidos os contratos de:
  - a. licença de exploração de patentes;
  - b. licença de uso de marcas;
  - c. fornecimento de tecnologia; e
  - d. assistência técnica.

Desde logo, ressalte-se a inadequada técnica legislativa que caracterizava esta lei: inicialmente, constata-se haver repetição que confunde o intérprete, pois a **licença de uso de conhecimentos tecnológicos** (item a acima) é algo idêntico à **licença de exploração de patente** (item c (i) acima) <sup>5</sup>. Ademais, o INPI trata como espécies dos **contratos de aquisição de conhecimentos tecnológicos** (item b acima) os contratos de fornecimento de tecnologia e de assistência técnica (itens c(iii) e c(iv) acima), enquanto que a Lei 10.168/2000 equivocadamente transmite a impressão que uns e outros seriam coisas inteiramente distintas.

Poderia haver, ademais, a dúvida se a CIDE era devida também sobre os pagamentos pela cessão definitiva do direito de propriedade industrial (marca ou patente). A despeito da redação inadequada do art. 2º da Lei 10.168/2000, a Receita Federal entende que a cessão do direito estaria alcançada pela "aquisição de conhecimentos tecnológicos" e, como tal, o pagamento pela compra de uma marca ou uma patente também estaria sujeito à cobrança da CIDE -- aliás, não surpreendentemente, esta foi a orientação adotada posteriormente pelo decreto regulamentador da CIDE (art. 8º, III e IV do Decreto .3.949/2001) <sup>6</sup>, que expressamente considerou sujeitos à CIDE os pagamentos pela cessão de marcas ou patentes. Aceitaremos essa premissa nesse estudo, muito embora ela nos pareça passível de contestação em juízo.

Assim, escoimadas as imperfeições redacionais, podemos asseverar que os contratos que ensejavam o pagamento da CIDE até 31.12.2001 eram os seguintes:

1. licença de exploração de patentes e cessão de patentes;
2. licença de uso de marcas e cessão de marcas;
3. fornecimento de tecnologia; e
4. prestação de serviços de assistência técnica.

Note-se que segundo a Lei 10.168/2000 apenas os contratos **averbados ou registrados** perante o INPI ensejavam o pagamento da CIDE, não havendo a incidência da contribuição sobre pagamentos ao exterior decorrentes da simples prestação de serviços, ainda que tais serviços tivesse as características de serviços "técnicos"

### As alterações da Lei no 10.332, de 19 de dezembro de 2001

Após a Lei no 10.332, de 19 de dezembro de 2001 (Art. 6º.), o art. 2º da Lei no 10.168, de 29 de dezembro de 2000, passou a vigorar com a seguinte redação, que está em vigor no momento:

Art. 2º Para fins de atendimento ao Programa de que trata o artigo anterior, fica instituída contribuição de intervenção no domínio econômico, devida pela pessoa jurídica detentora de licença de uso ou adquirente de conhecimentos tecnológicos, bem como aquela signatária de contratos que impliquem transferência de tecnologia, firmados com residentes ou domiciliados no exterior.

§ 1º Consideram-se, para fins desta Lei, contratos de transferência de tecnologia os relativos à exploração de patentes ou de uso de marcas e os de fornecimento de tecnologia e prestação de assistência técnica.

2º A partir de 1º de janeiro de 2002, a contribuição de que trata o caput deste artigo passa a ser devida também pelas pessoas jurídicas signatárias de contratos que tenham por objeto serviços técnicos e de assistência administrativa e semelhantes a serem prestados por residentes ou domiciliados no exterior, bem assim pelas pessoas jurídicas que pagarem, creditarem, entregarem, empregarem ou remeterem *royalties*, a qualquer título, a beneficiários residentes ou domiciliados no exterior.

---

<sup>5</sup> Sem em nada desmerecer à excelente análise de Gabriel Leonardos, e com toda vênua ao ilustre tributarista, cabe aqui lembrar que só se equiparará a licença de uso de conhecimentos tecnológicos à patente se se admitir a tese do INPI de que não existe licença de *know how*.

<sup>6</sup> Posteriormente revogado pelo Decreto Nº 4.195, de 11 de abril de 2002, que, no entanto, manteve o mesmo entendimento.

§ 3º A contribuição incidirá sobre os valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos, a cada mês, a residentes ou domiciliados no exterior, a título de remuneração decorrente das obrigações indicadas no caput e no § 2º deste artigo.

§ 4º. A alíquota da contribuição será de 10% (dez por cento).

§ 5º. O pagamento da contribuição será efetuado até o último dia útil da quinzena subsequente ao mês de ocorrência do fato gerador.

A ampliação da base da CIDE teve propósito claro de aumento de arrecadação <sup>7</sup>, mas, simultaneamente, representou uma política deliberada do Governo Federal no sentido de intervenção no domínio econômico, como se poderá ver mais adiante.

#### Que pagamentos dão origem à CIDE?

O que nos importa, neste passo, é a definição do *elemento* subjetivo do fato gerador que implica na classificação dos negócios jurídicos, cujos valores creditados, entregues, empregados ou remetidos, a cada mês, a residentes ou domiciliados no exterior, a título de remuneração, constituem a respectiva base de cálculo.

Segundo **a lei em vigor**, a contribuição é hoje devida pela pessoa jurídica:

1. detentora de licença de uso ou adquirente *de conhecimentos tecnológicos*, bem como a
2. signatária de contratos firmados com residentes ou domiciliados no exterior
  - a. que impliquem transferência de tecnologia <sup>8</sup> *ou*
  - b. que tenham por objeto serviços técnicos *ou*
  - c. que tenham por objeto serviços de assistência administrativa e semelhantes, *e além disso, a*
  - d. que pagar, creditar, entregar, empregar ou remeter *royalties*, **a qualquer título**, a beneficiários residentes ou domiciliados no exterior

#### A interpretação regulamentar

A interpretação regulamentar de tais dispositivos se encontra no Decreto Nº 4.195, de 11 de abril de 2002:

Art. 10. A contribuição de que trata o [art. 2º da Lei no 10.168, de 2000](#), incidirá sobre as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas, a cada mês, a residentes ou domiciliados no exterior, a título de *royalties* ou remuneração, previstos nos respectivos contratos, que tenham por objeto:

---

<sup>7</sup> A nota oficial do MCT assim o diz: "A Lei 10.332 promoveu uma mudança na base de cálculo da Contribuição de Intervenção sobre Domínio Econômico – CIDE, que compõe o CT-Verde Amarelo. Ao redefinir a base de cálculo da contribuição, a Lei tornou-a coincidente com a base sobre a qual incide o Imposto de Renda de pessoas jurídicas que fazem remessa ao exterior para o pagamento de royalties, serviços e transferência de tecnologia. Com isso, a contribuição passa a ser devida pelas empresas que contratarem serviços técnicos e de assistência administrativa no exterior e por aquelas que remeterem royalties, a qualquer título, a outros países. A alíquota da contribuição manteve-se inalterada em 10% e a alíquota do Imposto de Renda foi reduzida de 25% para 15%, nos casos pertinentes. Desta forma, a CIDE antes devida pelas empresas que realizam transferência de recursos ao exterior a título de pagamento por exploração de patentes, uso de marcas, fornecimento de tecnologia e assistência técnica foi estendida aos demais contribuintes, mas sem alteração na carga tributária global. Com esta ampliação da base de cálculo, o montante ora destinado à ciência e tecnologia será de R\$ 307 milhões, em 2002. Além de possibilitar a operação de quatro novos fundos setoriais, estes recursos elevaram a receita do CT-Verde Amarelo". (encontrado em [http://www.mct.gov.br/comunicacao/textos/default.asp?cod\\_tipo=1&cod\\_texto=2168](http://www.mct.gov.br/comunicacao/textos/default.asp?cod_tipo=1&cod_texto=2168), visitado em 1/9/2003)

<sup>8</sup> Lembrando aqui que o art. 2º. da lei inicial já definia como tal os contratos relativos à exploração de patentes ou de uso de marcas e os de fornecimento de tecnologia e prestação de assistência técnica.

- I - fornecimento de tecnologia;
- II - prestação de assistência técnica:
  - a) serviços de assistência técnica;
  - b) serviços técnicos especializados;
- III - serviços técnicos e de assistência administrativa e semelhantes;
- IV - cessão e licença de uso de marcas; e
- V - cessão e licença de exploração de patentes.

Note-se, assim, que o Decreto Nº 4.195, de 11 de abril de 2002 interpreta a lei, da seguinte forma:

1. a *base de cálculo* da contribuição é a soma das importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas, a cada mês, a residentes ou domiciliados no exterior, a título de *royalties* resultantes de certos contratos, definidos por seu objeto;
2. além disso, é também base de cálculo da contribuição a *remuneração* (outra que os *royalties*) relativa a certos contratos, definidos por seu objeto.

O Decreto Nº 4.195, de 11 de abril de 2002 também elimina a referência à “licença de uso ou adquirente de conhecimentos tecnológicos”, constante da lei, e segue muito perto a listagem de contratos do Banco Central e do INPI, como se verá abaixo.

#### A definição de *royalties*

O que seriam *royalties*, neste passo? Parece razoável entender que a definição virá do âmbito da legislação do imposto sobre a renda<sup>9</sup>. A fixação na nova lei de uma base de cálculo já não resultante do *tipo ou objeto* do contrato, mas da *natureza do pagamento* aparentemente procurou trazer o tema para um campo mais seguro, e definido já há muito, da legislação tributária, ao mesmo tempo que eliminar as fundadas dúvidas de se a CIDE cobria o *franchising* e o os pagamentos por *software*<sup>10</sup>

A noção de *royalties*, ou regalias, é construída na legislação tributária interna pelo art. 22 da Lei 4.506/64 e Lei nº 7.713, de 1988, art. 3º, § 4º<sup>11</sup>. Segundo a lei, são *royalties*:

---

9 Da lei inicial: Art. 3º Parágrafo único. A contribuição de que trata esta Lei sujeita-se (...) subsidiariamente e no que couber, às disposições da legislação do imposto de renda (...).

10 Nota Gabriel Leonardos, op. Cit.: “Sendo um contrato típico, com características peculiares, não era possível entender que o contrato de franquia estava abrangido entre os fatos geradores da CIDE, uma vez que o art. 2º da Lei 10.168/2000 em nenhum momento fazia referência aos contratos de franquia. Aliás, a tipicidade fechada do Direito Tributário impedia qualquer analogia com os contratos submetidos à CIDE. Neste sentido, o Superior Tribunal de Justiça já teve oportunidade de impedir a cobrança do Imposto sobre Serviços - ISS sobre a receita do franqueador porque o contrato de franquia não consta de lista de serviços tributáveis da Lei Complementar nº 56, de 1987 (Recurso Especial nº 222.246 -MG, j. em 13.06.2000, 1ª Turma do STJ, rel. Min. José Delgado, por maioria de 3 x 1). Quanto à licença de uso de "software", ocorria fenômeno idêntico. A Lei de Software (Lei nº 9.609, de 19 de fevereiro de 1998) não define o que seja a licença de uso de software, mas dá diversas regras a respeito da mesma, e tratando das licenças nos arts. 9 e 10, a distingue claramente do contrato de transferência de tecnologia relativo à software, regulado no art. 11”

11 Note-se que os vários acordos internacionais de bitributação (que **não** se estendem ao campo da CIDE), têm um entendimento um pouco diverso da Lei 4.506/65, caracterizando como *royalties* figuras que são como tratadas aluguel, despesas de assistência técnica ou serviços técnicos especializados. A matriz dos acordos, a Convenção Tipo da OECD, entende, como *royalties*, as remunerações de qualquer natureza pagas pelo uso ou pela concessão do uso de direitos de autor sobre obras literárias, artísticas ou científicas (inclusive dos filmes cinematográficos, filmes ou fitas de gravação de programas de televisão ou radiodifusão), de patentes, marcas de indústria ou de comércio, desenhos ou modelos, planos, fórmulas ou processos secretos, bem como pelo uso ou concessão do uso de equipamentos industriais, comerciais ou científicos e por informações correspondentes à experiência adquirida no setor industrial, comercial ou científico (art. 12 da Convenção Modelo). Em alguns casos (como o do Acordo com a República Federal da Alemanha), o protocolo de assinatura inclui especificamente como *royalties* também os pagamentos resultantes de serviços técnicos e de assistência técnica.

“os rendimentos de qualquer espécie decorrentes do uso, fruição ou exploração de direitos<sup>12</sup>, tais como:

- a) direitos de colher ou extrair recursos vegetais, inclusive florestais;
- b) direito de pesquisar e extrair recursos minerais;
- c) uso ou exploração de invenções, processos e fórmulas de fabricação e de marcas de indústria e comércio;
- d) exploração de direitos autorais, salvo quando percebidos pelo autor ou criador do bem ou obra”.

Tentando sistematizar as noções que resultam do art. 22 da Lei 4.506/64, Francisco Calderaro<sup>13</sup> julgou poder determinar que seriam alugueis as contraprestações pelo uso de bens materiais, juros as devidas pelo uso de capital financeiro, e *royalties* as devidas pelo uso de direitos.

Esta sistematização é necessária quanto o artigo em questão apenas dá exemplos, prevalecendo o conceito geral do *caput*. No entanto, ela mesma peca por uma certa imprecisão, o que aliás se pode dizer da própria lei. O aluguel é devido, não pelo uso do bem material, mas pelo direito ao uso; e tanto é titular deste direito o proprietário quanto um terceiro; de outro lado, na relação exemplificativa do art. 22 está o direito de extrair recursos vegetais ou minerais, que se refere necessariamente a bens materiais<sup>14</sup>.

De qualquer forma, o art. 71 da Lei 4.506/64 dá a noção geral de alugueis e *royalties*, como um gênero coletivo, ao exigir, para ser lícita a dedutibilidade de tais pagamentos, que estes sejam necessários para manter a posse, uso ou fruição de bens ou direitos, os quais, por sua vez, produzem os rendimentos da empresa. Assim, é *royalty* ou aluguel o montante destinado a remunerar o uso, fruição ou posse de bem ou direito alheio, e que permanece como tal, já que os pagamentos

---

<sup>12</sup> Por oposição, não são *royalties* as verbas relativas a bens corpóreos, como as listadas no art. 49 do RIR/99: “os rendimentos decorrentes da ocupação, uso ou exploração de bens corpóreos, *tais como* (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 3º, Lei nº 4.506, de 1964, art. 21, e Lei nº 7.713, de 1988, art. 3º, § 4º): I - aforamento, locação ou sublocação, arrendamento ou subarrendamento, direito de uso ou passagem de terrenos, seus acrescidos e benfeitorias, inclusive construções de qualquer natureza; II - locação ou sublocação, arrendamento ou subarrendamento de pastos naturais ou artificiais, ou campos de invernada; III - direito de uso ou aproveitamento de águas privadas ou de força hidráulica; IV - direito de uso ou exploração de películas cinematográficas ou de videoteipe; V - direito de uso ou exploração de outros bens móveis de qualquer natureza; VI - direito de exploração de conjuntos industriais”.

<sup>13</sup> Francisco R. S. Calderaro, - “Regime Legal dos Royalties referentes a Patentes de Invenção, Marcas de Indústria e Comércio, Assistência Técnica, Científica, Administrativa ou Semelhantes”. In Chaves, Antonio, et alii. Tecnologia, Importação e Exportação. CTE, São Paulo, 1976.

<sup>14</sup> Mais uma vez lembrando que os tratados de bitributação não alcançam a CIDE, É interessante notar que, quanto às convenções para evitar a dupla tributação, os rendimentos provenientes de exploração de recursos minerais e vegetais estão regulados pelo art. 6º da convenção modelo da OECD (rendimentos derivados de bens imóveis) e não do art. 12 (*royalties*). Vide a SOLUÇÃO DE CONSULTA SRRF/9ª RF DISIT Nº 083, de 07 de Maio de 2003. ASSUNTO: Normas Gerais de Direito Tributário (...) EMENTA: A Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico - CIDE, instituída pela Lei nº 10.168/2000, não está sujeita ao limite de tributação fixado pela Convenção Internacional para Evitar a Dupla Tributação em Matéria de Imposto de Renda, entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo da República da Coreia. DISPOSITIVOS LEGAIS: RIR/1999, art. 685, I; MP nº 1.459/1996, art. 5º; MP nº 2.062/2000, art. 3º, §§ 1º e 2º; MP nº 2.159/2001, art. 3º; Lei nº 10.168/2000, art. 2º; Lei nº 10.332/2001; Decreto nº 354/1991, art. XII, item 2, art. II, itens 1 e 2.

destinados à aquisição dos mesmos bens ou direitos não são dedutíveis (Lei 4.506/64, art. 71, parágrafo único, “c).

Mas, como é diversa a regulação do *royalties* e aluguéis (por exemplo: *royalty* pago a sócio é indedutível; o aluguel pago a sócio é dedutível, desde que dentro dos níveis de mercado), resta sem resolução o que será uma coisa e o que será outra. Também obscura é a fronteira entre os pagamentos de assistência técnica e os devidos como *royalties*.

A Lei também regula os assessórios dos *royalties*. Segundo o art. 53 do RIR/99 (Lei 4.506/64, art. 22, parágrafo único e Dec.-lei 1.642/78, art. 8º), no ponto aplicável também à definição dos *royalties* em geral, inclusive os pagos por ou atribuídos às pessoas jurídicas, são também classificados como *royalties* os juros de mora e quaisquer outras compensações pelo atraso no pagamento destes.

Outra hipótese de integração, nos *royalties*, de verbas de outra natureza está no art. 23, § 1º da Lei 4.506/64; os móveis ou benfeitorias, ou quaisquer outros bens do titular do recebimento, cuja aquisição for imposta como condição para a celebração do contrato. Assim, se o titular de uma patente obrigar à compra de insumos ou componentes de sua propriedade para aceder na licença (no que se chama vulgarmente de tie-in arrangement e é proibido em geral pelas leis antitruste ou de abuso do poder econômico), tal valor acrescerá a base de cálculo do limite de dedutibilidade.

De outra parte, não é *royalty* o pagamento do custo das máquinas, equipamentos e instrumentos patenteados (Lei 4.506/64, art. 23, § 2º; RIR/80, art. 53). Com efeito, difere o pagamento de *royalty* (rendimento pela exploração de direitos de propriedade industrial, etc.) e o preço do bem físico em que a tecnologia patenteada está inserida: uma coisa é o direito de reproduzir o bem (direito intelectual) e outra o direito ao bem reproduzido. Um, é o fruto do direito intelectual, outro, o resultado da alienação do *corpus mechanicum*. Economicamente, no preço do bem fabricado sob licença, há uma parcela correspondente aos *royalties*; este segmento do custo, porém, não é, juridicamente, *royalty*.

No art. 23 da Lei 4.506/64, reproduzido somente no art. 53 do RIR/99, como se valesse a disposição só no tocante às pessoas físicas (o que não ocorre) está também a previsão de que, como *royalties*, também são entendidos:

- I - as importâncias recebidas periodicamente ou não, fixas ou variáveis, e as percentagens, participações ou interesses;
- II - os pagamentos de juros, comissões, corretagens, impostos, taxas e remuneração do trabalho assalariado, autônomo ou profissional, feitos a terceiros por conta do locador do bem ou do cedente dos direitos;
- III - as luvas, os prêmios, gratificações ou quaisquer outras importâncias pagas ao locador, ou cedente do direito, pelo contrato celebrado;
- IV - as benfeitorias e quaisquer melhoramentos realizados no bem locado, e as despesas para preservação dos direitos cedidos, se de acordo com o contrato fizerem parte da compensação pelo uso do bem ou direito;
- V - a indenização pela rescisão ou término antecipado do contrato.

O primeiro item não necessita de comentário. O segundo item contempla, por exemplo, o pagamento dos técnicos necessários à assistência tecnológica suplementar necessária para, em alguns casos, pôr o objeto da patente em exploração; as luvas e outros prêmios, a que se refere o terceiro item, não são dedutíveis, mas ativáveis e amortizáveis proporcionalmente ao tempo do contrato (Rir/80, art. 232,

II; art. 71, parágrafo único da Lei 4.506/64)

Como as licenças prevêem, algumas vezes, que os ônus pela manutenção do direito (pagar ao INPI, ao advogado, etc.) fiquem por conta do licenciado, o item IV se aplica para incorporar tais valores ao montante dos *royalties*, inclusive para efeitos de dedutibilidade.

No campo específico da CIDE, tem-se decisão de 2001 da Receita Federal<sup>15</sup> que considera que a importância paga, creditada, entregue, empregada ou remetida a título de royalty, a residente ou domiciliado no exterior, pela remuneração de contratos de licença de direitos de comercialização de programas de computador-software, sofre a incidência da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico, instituída pelo art. 2º da Lei nº 10.168, de 2000, por se tratar de pagamento pela "licença de uso"<sup>16</sup>. O mesmo se dirá dos pagamentos ao exterior a título de franchising<sup>17</sup>

Note-se que havia, antes da edição do novo Decreto regulamentador, e mesmo depois dele, quem conteste a extensão da CIDE aos contratos de cessão de uso de software<sup>18</sup>. Decisão do TRF3, no entanto, confirma a incidência<sup>19</sup>.

A redação do Decreto Nº 4.195, de 11 de abril de 2002, parece eliminar a hipótese de imposição de CIDE sobre outros *royalties*, que não sejam os referentes a marcas e patentes.

---

<sup>15</sup> "SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL - Divisão de Tributação - DECISÃO Nº 200, DE 30 DE JULHO DE 2001 - Assunto: Outros Tributos ou Contribuições - Ementa: INCIDÊNCIA-Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico - LICENÇA DE USO DE SOFTWARE - A importância paga, creditada, entregue, empregada ou remetida a título de royalty, a residente ou domiciliado no exterior, pela remuneração de contratos de licença de direitos de comercialização de programas de computador-software, sofre a incidência da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico, instituída pelo art. 2º da Lei nº 10.168, de 2000, por se tratar de pagamento pela "licença de uso". MANUTENÇÃO DE SOFTWARE E TREINAMENTO - As importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas a residentes ou domiciliados no exterior, em pagamento pela manutenção (atualização de versão) do programa de computador-software e treinamento de pessoal, por se tratar de rendimentos decorrentes da prestação de serviços ficam sujeitas à incidência do imposto de renda na fonte à alíquota de 25% e, não sofrem a incidência da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico. Dispositivos Legais: Art. 7º da Lei nº 9.779, de 19.01.1999 e art. 2º da Lei nº 10.168, de 29.12.2000. - PAULO JAKSON S. LUCAS - Chefe" No mesmo sentido, vide a decisão 182 de 12/07/2001. Mesmo após a edição do manteve-se na mesma posição: SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 298, DE 14 DE OUTUBRO DE 2002 - ASSUNTO: Outros Tributos ou Contribuições - EMENTA: INCIDÊNCIA - Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico-Cide A empresa que pagar, creditar, entregar, empregar, ou remeter importâncias ao exterior a título de royalties, pela cessão ou licença de uso de software, está sujeita ao pagamento da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico instituída pela Lei nº 10.168, de 2000". No mesmo sentido: SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 287, DE 01 DE OUTUBRO DE 2002, Nº 285, DE 01 DE OUTUBRO DE 2002, Nº 81, DE 25 DE ABRIL DE 2003.

<sup>16</sup> De outro lado, numa consideração que precedia à nova redação introduzida à lei inicial pela Lei no 10.332, de 19 de dezembro de 2001, a Receita na mesma decisão excluiu da tributação o pagamento pela manutenção (atualização de versão) do programa de computador-software e treinamento de pessoal, "por se tratar de rendimentos decorrentes da prestação de serviços". Com a nova redação, os pagamentos de serviços técnicos, mesmo não resultando em transferência de tecnologia, passaram a ser base de cálculo da CIDE.

<sup>17</sup> Decisão da SRF 231 de 28/09/2001. Mesmo após o novo Decreto, a Receita persistiu no mesmo entendimento: SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 249, DE 06 DE NOVEMBRO DE 2002 ASSUNTO: Outros Tributos ou Contribuições EMENTA: CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO ( CIDE) - INCIDÊNCIA SOBRE OS CONTRATOS DE FRANQUIA A remuneração periódica (royalty) paga, creditada, entregue, empregada ou remetida, a cada mês, a residente ou domiciliado no exterior, pela licença de uso de marca, associada à prestação de assistência técnica e à transferência de know-how técnico e serviços de sistema, bem como pelo direito de uso de tecnologia de implantação e administração de negócio, no sistema de franquia, está sujeita à incidência da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico, desde janeiro de 2001, quando de sua instituição pela Lei nº 10.168/2000.

<sup>18</sup> Vide o artigo de Gabriel Leonardos, acima citado, e Ricardo Castagna, A Cide nos contratos de cessão de uso de software, GAZETA MERCANTIL, 29.04.03, p. 1 - Regional S.Paulo - Legal & Jurisprudência.

<sup>19</sup> O Tribunal Regional Federal da Terceira Região, em 12 de março de 2003, no agravo de instrumento 164954, afirmou a incidência da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE) sobre pagamentos decorrentes de licença de uso de software.



### A noção de “contratos que impliquem em transferência de tecnologia”

Além da incidência sobre *royalties*, como visto, a lei em vigor faz com que a CIDE tome por base uma série de pagamentos relativos a contratos designados pelo seu objeto, entre eles os que *impliquem em transferência de tecnologia*.

A expressão se encontra na legislação anterior, apenas, no art. 211 da Lei 9.279/96, que traz ao INPI a competência de averbar e registrar determinados contratos. São eles as licenças e cessões de marcas e patentes, a franquia, e *os contratos que impliquem em transferência de tecnologia*.

Seriam contratos que implicam transferência de tecnologia os constantes da competência do INPI. Quais são eles? A nomenclatura dos contratos varia imensa e contraditoriamente nas legislações, tanto do INPI, como do Banco Central, como a tributária; nesta, de tributo a tributo, e por vezes no tempo.

A prática do INPI reconhece, no momento, oito tipos diversos de contratos:

- Cessão de patentes
- Exploração de patentes
- Cessão de Marcas
- Uso de Marca
- Fornecimento de Tecnologia<sup>20</sup>.
- Prestação de Serviços de Assistência Técnica e Científica<sup>21</sup>.
- Franquia<sup>22</sup> (Ato Normativo no 115/93, de 30/09/93.).

Para os quatro primeiros, reservam-se os procedimentos de averbação ou anotação, eis que feitos à margem do ato concessivo do direito; para os demais, existirá o registro, na forma do art. 211 do CPI/96. Para nossos propósitos, assim, se aplicarmos à CIDE a definição da lei 9.279/96, seriam *contratos que implicam em transferência de tecnologia* os de fornecimento de tecnologia e os de Prestação de Serviços de Assistência Técnica e Científica.

O INPI tem listado algumas categorias de contrato, que afirma – apesar de importarem em prestação de serviços ou licenciamento de direitos - não implicarem em transferência de tecnologia. São eles:

- Agenciamento de compras, incluindo serviços de logística (suporte ao embarque, tarefas administrativas relacionadas à liberação alfandegária, etc.);
- Beneficiamento de produtos;

---

20 Definidos como “Contratos que objetivam a aquisição de conhecimentos não patenteados”, ou seja, know how.

21 Definidos da seguinte forma: “Contratos que estipulam as condições de obtenção de técnicas, métodos de planejamento e programação, bem como pesquisas, estudos e projetos, destinados à execução de prestação de serviços especializados”. O mais importante, porém, vem a seguir: “Nesses contratos será exigida a explicação do custo de homem/hora detalhado por tipo de técnico, o prazo previsto para a realização do serviço ou a evidenciação de que o mesmo já fora realizado e o valor total da prestação do serviço, ainda que estimado”.

22 “Contratos que objetivam prestação de serviços, transferência de tecnologia, transmissão de padrões operacionais e outros aspectos, além do uso de marcas”.

- Homologação e certificação de qualidade de produtos brasileiros, visando a exportação;
- Consultoria na área financeira;
- Consultoria na área comercial;
- Consultoria na área jurídica;
- Consultoria visando participação em licitação;
- Estudos de viabilidade econômica;
- Serviços de "marketing";
- Serviços realizados no exterior sem a presença de técnicos da empresa brasileira e, que não gerem quaisquer documentos e/ou relatórios;
- Serviços de manutenção de software sem a vinda de técnicos ao Brasil, prestados, por exemplo, através de "help-desk";
- Licença de uso de software sem o fornecimento de documentação completa em especial o código-fonte comentado, conforme Art. 11, da Lei no 9609/98;
- Aquisição de cópia única de software;
- Distribuição de software <sup>23</sup>.

A legislação do Banco Central <sup>24</sup> lista categorias muito próximas:

I - Fornecimento de tecnologia;

II - Serviços de assistência técnica;

II - Licença de uso/Cessão de marca;

IV - Licença de exploração/Cessão de patente;

V - Franquia;

VI - Demais modalidades, além das elencadas de I a V acima, que vierem a ser averbadas pelo Instituto Nacional da Propriedade Industrial - INPI;

A legislação do IRPJ (§ 3º do art. 355 do Dec. 3000/99 - RIR/99) <sup>25</sup>, como tradicional em sua área temática, usa nomenclatura e talvez categorização diversa:

---

<sup>23</sup> Fonte: <http://www.inpi.gov.br>

<sup>24</sup> Carta-Circular Nº 2.816/98 De 15 de abril de 1998

<sup>25</sup> § 3º A dedutibilidade das importâncias pagas ou creditadas pelas pessoas jurídicas, a título de aluguéis ou royalties pela exploração ou cessão de patentes ou pelo uso ou cessão de marcas, bem como a título de **remuneração que envolva transferência de tecnologia (assistência técnica, científica, administrativa ou semelhantes, projetos ou serviços técnicos especializados)** somente será admitida a partir da averbação do respectivo ato ou contrato no Instituto Nacional da Propriedade

- exploração ou cessão de patentes,
- uso ou cessão de marcas,
- transferência de tecnologia (assistência técnica, científica, administrativa ou semelhantes),
- transferência de tecnologia (projetos ou serviços técnicos especializados).

Segundo o preceito do art. 4º. da lei inicial da CIDE, como já indicado, a legislação do IR seria a fonte subsidiária do novo tributo. Assim, é a definição do §3º. Do art. 355 do RIR/99 que pareceria mais adequada ao caso:

1. assistência técnica, científica, administrativa ou semelhantes,
2. projetos ou serviços técnicos especializados

Há, como se perceberá, uma razoável correspondência entre a noção do RIR/99 e a do art. 211 da Lei 9.279/96. Como veremos abaixo, a noção de assistência técnica, científica, administrativa ou semelhantes *da legislação do IRPJ* se ajusta bastante à figura do contrato de *know how*, ou, no dizer do INPI, Contrato de Fornecimento de Tecnologia. De outro lado, o que o INPI chama de Assistência técnica será para o IRPJ o contrato de projetos ou serviços técnicos especializados.

#### Da noção de assistência técnica, científica, administrativa ou semelhantes

Foi o art. 74 da Lei 3.470/58 que introduziu a expressão acima na legislação tributária. O dispositivo prescrevia que, no caso das licenças, havia o pagamento relativo a direitos, cuja regularidade seria comprovada mediante as formalidades prescritas pela lei comercial; na assistência técnica não se pagava por direitos, mas por serviços, prestações substanciais e efetivas. Ambas as modalidades de pagamento, porém, eram denominadas *royalties*.

Para uma e para outra, a base de cálculo do limite era a receita bruta do produto fabricado ou vendido. Vinculava-se, assim, a dedutibilidade do pagamento à produção ou à venda de um produto determinado, o que não quer dizer, obviamente, que os pagamentos devessem ser estipulados em percentuais sobre a receita; o que se propunha era que o limite da necessidade da assistência técnica, ou da licença de direitos, era o prescrito na legislação. Se mais custasse, o excesso, por ficção legal, não seria necessário à atividade da empresa, e portanto indedutível.

No entanto, a vinculação indica que tais *royalties* deviam ser ordinariamente ligados à receita do produto fabricado ou vendido; os *royalties* deveriam ser *running royalties*. Tal se depreende do fato de que a limitação tomou por base a receita dos produtos e não, como o faz normalmente em outras hipóteses (por exemplo, a remuneração dos direitos, ou às doações permitidas), ao lucro operacional, ou ao lucro real.

Tal dispositivo, ainda em vigor e plenamente aplicável, indica o conteúdo e extensão da noção legal, aperfeiçoado mas não revogado pela pletora de legislação fiscal editada desde 1958. Na lei

---

Industrial - INPI, obedecidos o prazo e as condições da averbação e, ainda, as demais prescrições pertinentes, na forma da Lei nº 9.279, de 14 de maio de 1996.

3470/58 continuam a estar os elementos básicos do que seja assistência técnica, administrativa, etc.  
26

### Dissemos em 1983:

“O que é, então, a assistência técnica?”

- a) É um serviço (art. 74, Lei 3.470/58; art. 12, da Lei 4.131/62; art. 52, Lei 4.506/64);
- b) pelo qual se paga *royalties*, ou se incorre em despesas que têm a forma de *royalties* (art. 74, Lei 3.470/58);
- c) cuja forma de pagamento é compatível com um estimativa baseada na produção (lucro, faturamento) da empresa (PMF 436/58; Lei 4.131/62, art. 12), sendo estipulados por quantum fixo ou percentual da receita (Lei 4.506/64, art. 52);
- d) devendo o objeto desta produção estar indicado no contrato respectivo (PMF 436/58);
- e) sendo que a dedutibilidade das importâncias pagas só se dá após o início desta produção (Lei 4.131/62, art. 12);
- f) não havendo aquisição de direito ou do bem (Lei 3.470/58, art. 74; Lei 4.131/62, art. 12; Lei 4.506/64, art. 52; observações de Bulhões Pedreira);
- g) e, para efeitos fiscais, não devendo o efeito do pagamento se fazer sentir pelos exercícios futuros (Lei 3.470/58, art. 74; Lei 4.131/62, art. 12; Lei 4.506/64, art. 52; observações de Bulhões Pedreira);
- h) é algo diferente de “serviços técnicos” (Lei 4.506/64, art. 43; Dec. 55.762/65, art. 59, IN SRF/74; RIR/80, art. 233, § 3º; Dec.-lei 1.418, art. 6º; PMF 233/76);
- i) é prestado, no caso de pagamentos ao exterior, através de técnicos desenhos ou instruções, enviados ao país, ou de estudos técnicos feitos no exterior (Lei 4.506/64, art. 52);
- j) não se aplica à tecnologia adquirida, parte de projetos de investimento, quando paga na base *cost-plus* ou preço fixo, não vinculado de nenhuma forma à receita ou quantidade de produção (entendimento subsistente, através dos PNCST 364/71, 72/75, 375/70, 153/75, 73/76, 85/76) cujos pagamentos serão ativados e depreciados.”

### A distinção entre assistência técnica e serviços técnicos

Consultando-se ainda a classificação prevista pelo RIR/99, além dos contratos de assistência técnica, administrativas, etc, tal como caracterizados no item anterior, têm-se os de “serviços técnicos especializados”. A *contrario sensu*, tais serão aqueles aos quais não se aplique a caracterização de “assistência técnica”, mas permanecendo “técnico”. Assim, serão serviços técnicos, por exemplo:

- a) os de elaboração de projetos, estudos, etc., tais como descritos no Dec.-lei 1.446/77, quando calculados *cost plus* ou a preço fixo, devendo ser ativados se seu efeito se fizer sentir por mais de um exercício (“Gastos com estudos técnicos - desde que relacionados com a melhoria do processo produtivo, não podem ser imputados a despesas operacionais, por expressa determinação legal” (1 CC/3ª 103-3.157/80, DO de 9.3.81, p. 4.594);
- b) os serviços de engenharia física: construções, movimentação de terra, etc., que, via de regra, compõem o custo do bem do ativo permanente no qual se aplicam, não sendo dedutíveis;
- c) os serviços de reparos e manutenção de equipamentos, sabendo-se que, caso prolonguem a vida útil do bem objeto do serviço por mais de uma não, deverão ser acrescidos ao valor do mesmo para amortização proporcional (art. 48 da Lei 4.506/64; art. 227 do RIR/80);
- e) os serviços de organização, etc., referentes a implantação ou reorganização da empresa, cujo custo deverá ser lançado ao ativo e amortizado na forma do art. 58, § 3º, 9 da Lei 4.506/64 e do Dec.-lei 1.598/77, art. 15, § 1º, “c”);
- f) os serviços de prospecção e cubagem de jazidas, realizados sob orientação técnica, cujo custo será também ativado na forma da Lei 4.506/64, art. 58, § 3º, “b”);
- g) gravação, revelação, reprodução, etc.

---

<sup>26</sup> Vide, para uma longa e detalhada análise da noção, o nosso Tributação da Propriedade Industrial e do Comércio de Tecnologia, Editora RT, 1983.

A distinção tem repercussões importantes no campo do IRPJ. Quando não devam ser ativados, o custo ou despesa referente tais serviços pode ser dedutível, *conforme as regras gerais do Imposto de Renda*, e **não** segundo as disposições especiais referentes à assistência técnica, científica ou administrativa.

Embora relevante, a distinção permanece obscura na prática. Como indicam autores recentes:

O INPI considera que contratos de STE têm como objeto principal a prestação de serviços que se caracterizam, fundamentalmente, pela vinda de técnicos estrangeiros para o Brasil para prestarem serviços técnicos que, em muitos casos, podem envolver transferência de *know-how*. Como exemplo, citamos, entre outros, serviços de implantação e ampliação de unidades fabris e equipamentos sofisticados; a melhora e o controle de qualidade de processos e linhas de fabricação; treinamento e formação de pessoal técnico especializado. A sua remuneração é normalmente fixa e calculada com base no custo homem/hora dos técnicos enviados ao Brasil.

Lembramos que enquanto o INPI se utiliza da expressão "tecnologia", em sentido lato, para definir as obrigações referidas acima (STE, exploração de patentes, licença de marcas e fornecimento de tecnologia), parte da legislação fiscal ainda se utiliza do termo "assistência técnica" para definir tais obrigações, surgindo daí, na maioria das vezes, interpretações díspares. Dificultando ainda mais a utilização correta desses termos, a legislação fiscal, em outros casos, utiliza também a expressão "assistência técnica", no seu conceito strictu sensu para denominar os contratos de STE. O INPI, porém, tem considerado que a expressão "assistência técnica" estaria mais ligada à vinda de técnicos relacionados a contratos de exploração de patentes e fornecimento de tecnologia, sendo, portanto, essa assistência técnica uma obrigação acessória e complementar ao contrato principal. Nesse contexto, a remuneração dessa assistência costuma ser incluída no valor global dos contratos principais, devendo, assim, estar dentro dos limites legais de remuneração e dedutibilidade desses contratos.<sup>27</sup>

#### IN 252/02: Definição de Assistência Técnica no Imposto de Renda como know how

Tais conclusões permaneceram aplicáveis, em todo esse tempo. Com a edição da IN 252/02, de 3/12/2002, pela primeira vez, a legislação tributária do IR, *em matéria de tributo de fonte*, define assistência técnica como cessão de "processo ou fórmula secreta", distinguindo, além disso, serviços técnicos de know how. A redação da IN, no pertinente, é a seguinte:

**Art. 17.** As importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas a pessoa jurídica domiciliada no exterior a título de *royalties* de qualquer natureza e de remuneração de serviços técnicos e de assistência técnica, administrativa e semelhantes sujeitam-se à incidência do imposto na fonte à alíquota de quinze por cento.

(...)

II - considera-se:

- a) serviço técnico o trabalho, obra ou empreendimento cuja execução dependa de conhecimentos técnicos especializados, prestados por profissionais liberais ou de artes e ofícios;
- b) assistência técnica, a assessoria permanente prestada pela cedente de processo ou fórmula secreta à concessionária, mediante técnicos, desenhos, estudos, instruções enviadas ao País e outros serviços semelhantes, os quais possibilitem a efetiva utilização do processo ou fórmula cedido.

Como vimos, anteriormente, não se tinha definição formal de assistência técnica, o que era deduzido do art. 355 do RIR/99, que tem como matriz legal o art. 52 da Lei 4.506/64:

Art. 52 - As importâncias, pagas a pessoas jurídicas ou naturais domiciliadas no exterior a título de assistência, científica, administrativa ou semelhante, quer fixas quer como percentagem da receita ou do lucro, somente poderão ser deduzidas como despesas operacionais quando satisfizerem aos seguintes requisitos:

- a) constarem de contrato por escrito registrado na Superintendência da Moeda e Crédito;
- b) corresponderem a serviços efetivamente prestados à empresa através de técnicos, desenhos ou instruções, enviados ao país, ou estudos técnicos realizados no exterior por conta da empresa;

---

<sup>27</sup> Noemia C. M. De Oliveira Novaes, Fernando S. Marcato, Maurício Braga Chapinoti, A Cide Incide Sobre O Quê?, Revista Da ABPI, No. 54, 2001, P. 28.

c) o montante anual dos pagamentos não excedentes ao limite fixado por ato do Ministro da Fazenda de conformidade com a legislação específica.

Em nosso Tributação da Propriedade Industrial e do Comércio de Tecnologia, de 1983, assim notamos:

A interpretação sistemática da lei permite concluir:

a) Uma coisa são serviços técnicos, outra coisa serviços de assistência técnica (art. 43.

(...)

c) Os pagamentos de assistência técnica podem ser em importância fixa ou percentual da receita ou lucro..

d) A assistência técnica é um serviço, prestado através de técnicos, desenhos ou instruções enviados ao país, ou de estudos técnicos realizados no exterior.

E, mais adiante na mesma obra:

"É necessário concordar com Bulhões Pedreira ( nº 208) no que sustenta: perante nossa lei fiscal a categoria "assistência técnica", representa pagamento de renda, tal como se fosse uma "contraprestação pelo uso dos serviços produtivos do capital tecnológico" como se o fornecedor da assistência técnica alugasse "fatos de produção que o locatário utiliza na sua atividade de produção."

Com isto não se quer configurar, como assistência técnica, o *know-how* (Bulhões Pedreira, porém, identifica um e outro), nem estabelecer juízo de valor sobre a eficácia da aquisição ou não da tecnologia paga. Descreve-se, apenas, as características que a lei fiscal empresta à noção de "assistência técnica": é um serviço, cujo pagamento é calculado levando-se em conta os bens efetivamente produzidos pelo contribuinte, sendo que o efeito deste pagamento não ultrapassa o exercício. Em outras palavras, é uma participação no valor do produto da empresa, que não tem como contrapartida a aquisição de um bem ou direito"

Súmula dos tipos de pagamentos

<b>Lei n.º 10.168/2000</b>	<b>Lei 10.332/2001</b>	<b>Decreto Nº 4.195</b>	<b>AN INPI 135</b>	<b>BACEN</b>	<b>IRPJ</b>
exploração de patentes	exploração de patentes	licença de exploração de patentes	Exploração de patentes	exploração de patente	royalties
uso de marcas	uso de marcas	licença de uso de marcas	uso de marca	Licença de uso de marca	royalties
licença de uso de conhecimentos tecnológicos	licença de uso de conhecimentos tecnológicos				
aquisição de conhecimentos tecnológicos	aquisição de conhecimentos tecnológicos				
fornecimento de tecnologia	fornecimento de tecnologia	fornecimento de tecnologia	Fornecimento de Tecnologia	Fornecimento de tecnologia;	Assistência técnica, administrativa e semelhantes
prestação de assistência técnica.	prestação de assistência técnica.	serviços de assistência técnica	prestação de serviços de assistência técnica e científica	Serviços de assistência técnica	Serviços técnicos especializados
	prestação de assistência técnica	serviços técnicos especializados			Serviços técnicos especializados
	serviços técnicos e de assistência administrativa e semelhantes	serviços técnicos e de assistência administrativa e semelhantes			
	<i>royalties</i> , a qualquer título				royalties
		cessão de marcas	cessão de Marcas	cessão de marca	
		cessão de patentes.	cessão de patentes	cessão de patente	
			Franquia	Franquia	royalties
				Demais modalidades	

### Análise da interpretação regulamentar

A primeira e notável alteração do decreto em face de sua matriz legal, como já mencionado, é a de excluir do campo de incidência uma vasta quantidade de valores, definíveis segundo a legislação fiscal do IRPJ, como sendo *royalties*. Quanto ao ponto, questionou energicamente a Comissão de Estudos de Transferência de Tecnologia e "Franchising" da ABPI <sup>28</sup>.

Não consigo ler, no Decreto, essa ilegalidade que lhe empresta a Comissão (ferir a hierarquia normativa). Ao contrário (como veremos, a seguir), cabe ao regulamento aplicar o princípio da referibilidade, qual seja, o da pertinência necessária entre a contribuição e sua área de intervenção, lendo a lei de acordo com seus limites constitucionais.

Fazendo-o, não viola os limites do poder vinculado que foi imposto à Administração Tributária pela lei. Seria realmente inconstitucional fazer incidir a CIDE sobre os *royalties* minerários, por exemplo. Vejo, sim, ilegalidade quando ele elimina a incidência sobre *royalties* de cultivares, de desenhos industriais, de modelos de utilidade, de software, e, talvez, de outras remunerações pelo uso de direitos da Propriedade Intelectual.

De outro lado, vale ver o caso das remunerações que **não** se constituem em *royalties*. Comparando-se a listagem do Decreto Nº 4.195, de 11 de abril de 2002 com a do Ato Normativo 135 do INPI, constata-se que, abandonando a complexa definição da lei, como alterada, o regulamento preferiu repetir quase que integralmente a classificação da autarquia federal. Parece razoável presumir que com o mesmo sentido. Pela assimilação (ainda que não exata correspondência terminológica) entre tais categorias e as da legislação do Imposto de Renda, não é de todo absurda a interpretação do Decreto.

A questão é outra, porém, quando se considera o inciso III do art. 10 do Decreto, que aponta como contrato, cujos valores integram a base de cálculo da CIDE, os de "serviços técnicos e de assistência administrativa e semelhantes", como categoria distinta dos contratos de fornecimento de tecnologia, de prestação de assistência técnica - serviços de assistência técnica e de prestação de assistência técnica - serviços técnicos especializados.

Pelas regras pertinentes de interpretação, não haverá redação vazia, repetitiva, ou inútil numa norma; assim, há que se concluir que os serviços técnicos do inciso III do Decreto não serão os mesmos serviços técnicos especializados do inciso II. Similarmente, não serão assistência administrativa e semelhantes (do inciso III) os mesmos serviços de prestação de assistência técnica do inciso II. Então, que contratos serão esses?

---

<sup>28</sup> Na Ata da Reunião da Comissão de Estudos de Transferência de Tecnologia e "Franchising" da ABPI, do dia 09 de Maio de 2002, lê-se o seguinte: Quanto à outra nova hipótese de cobrança da CIDE enunciada pela Lei nº 10.332/01, "royalties a qualquer título", o Decreto nº 4.195/02 é silente. Ocorre que ao listar, taxativamente, as hipóteses de incidência da CIDE em seu art. 10, suprimindo a hipótese relativa a outros royalties que não os decorrentes de marcas e patentes, o Decreto nº 4.195/02 acaba por alterar a Lei nº 10.332/01. Conforme os preceitos da hierarquia legislativa, um decreto regulamentador não pode alterar a própria lei que regulamenta. Por se tratar de um Decreto do Poder Executivo, defende-se o entendimento que o próprio Executivo estaria abrindo mão de receita que lhe foi conferida por lei, de modo que a supressão da aplicação da CIDE a outros royalties, não relativos a marcas e patentes, seria aceitável. No entanto, não há, no caso da CIDE, previsão legal expressa para que o Executivo abdique de parte da arrecadação através de Decreto, como ocorre na hipótese de outros tributos. Logo, a enumeração taxativa das hipóteses de incidência da CIDE no art. 10 do Decreto veio a solucionar somente na prática a questão da aplicabilidade da CIDE a outros royalties previstos sob a rubrica "royalties a qualquer título". Porém, juridicamente e com base na hierarquia legislativa, a forma utilizada pelo Poder Executivo para abdicar de parte de sua receita relativa à CIDE (através de Decreto) gera incerteza para o contribuinte".



A ABPI nota:

Ao estender a aplicação da CIDE a pagamentos sob contratos que tenham por objeto serviços técnicos e de assistência administrativa e semelhantes, entende-se, pela letra da lei, que qualquer serviço administrativo ou técnico (além daqueles já sujeitos à averbação do INPI) estaria sujeito à CIDE, seja um serviço prestado por advogado ou por consultor, ou, ainda, despachante no exterior. Assim, por exemplo, o serviço profissional envolvido na obtenção de direitos de propriedade industrial no exterior estaria sujeito a referida CIDE, assim como o serviço de um despachante aduaneiro utilizado para desembaraçar mercadorias exportadas em porto no exterior<sup>29</sup>.

Diz a Resolução da ABPI nº 40, de 02 de Setembro de 2002.:

Referida legislação, pela falta de clareza dos termos utilizados, torna possível interpretar-se que a CIDE será devida quando do pagamento por qualquer serviço administrativo ou técnico (além daqueles sujeitos à averbação no INPI), seja um serviço prestado por tradutor, consultor ou até mesmo advogado. Pressuposto é somente que o prestador do serviço seja residente ou domiciliado no exterior.

Realmente, não só procede a análise da ABPI neste ponto como, na prática, tem-se visto a cobrança da CIDE sobre tais valores. Para a Receita Federal, é pacífica a conclusão de que a CIDE é cobrada sobre remunerações que nada têm a ver com transferência de tecnologia, por exemplo, serviços de vendas, marketing, compras, logística, pessoal, treinamento, financeiro e contábil<sup>30</sup>.

Claramente, a Receita considera com tributáveis pela CIDE serviços técnicos que não envolvem transferência de tecnologia, e, portanto, insuscetíveis de averbação junto ao INPI<sup>31</sup>. No entanto, têm-se decisões que excluem da CIDE o pagamento de serviços de publicidade<sup>32</sup>.

---

<sup>29</sup> Ata da Reunião da Comissão de Estudos de Transferência de Tecnologia e "Franchising", do dia 21 de Fevereiro de 2002.

**30 SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 69, DE 25 DE ABRIL DE 2003 - ASSUNTO: Outros Tributos ou Contribuições - EMENTA: CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO – Assistência Administrativa e Semelhantes.** A partir de 1º de janeiro de 2002, os valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos por pessoa jurídica sediada no País a residentes ou domiciliados no exterior a título de remuneração de serviços de vendas, marketing, compras, logística, pessoal, treinamento, financeiro e contábil, estão sujeitos à incidência da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico, à alíquota de 10% (dez por cento), por se tratar de serviços administrativos

**31** Vide também: SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 191, DE 12 DE SETEMBRO DE 2002. ASSUNTO: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte – IRRF. EMENTA: REMUNERAÇÃO DE SERVIÇOS QUE NÃO ENVOLVAM TRANSFERÊNCIA DE TECNOLOGIA AUFERIDA POR BENEFICIÁRIO RESIDENTE OU DOMICILIADO NO EXTERIOR A redução de 25% para 15% do IRRF incidente sobre as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas ao exterior a título de remuneração de serviços técnicos prestados por residente ou domiciliado no exterior foi concedida sob a condição de início da cobrança da CIDE sobre os mesmos valores. Tendo a CIDE passado a incidir sobre as remunerações de serviços técnicos que não envolvessem transferência de tecnologia, e, portanto, insuscetíveis de averbação junto ao INPI, a partir de 01/01/2002, somente após esta data implementou-se a condição estabelecida no ato legal para que passasse a incidir sobre as mesmas a alíquota de 15% do IRRF, vigorando, portanto, no curso do ano de 2001, para tais rendimentos, a alíquota de 25% de IRRF. As importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas ao exterior a título de remuneração de assistência administrativa e semelhantes, relativas a contratos suscetíveis ou não de averbação junto ao INPI, foram incorporadas ao campo de incidência da CIDE apenas a partir de 01/01/2002, quando, então, passaram a ser tributadas pelo IRRF, à alíquota de 15% e pela CIDE à alíquota de 10%, incidindo, sobre as mesmas, no curso do ano de 2001, apenas o IRRF à alíquota de 25%.

**32 SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 15, DE 27 DE JANEIRO DE 2003 ASSUNTO: Outros Tributos ou Contribuições EMENTA: CIDE - Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico** Os valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos ao exterior a título de publicidade não estão sujeitos ao pagamento da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico-Cide, instituída pela Lei nº 10.168, de 29 de dezembro de 2000, por não constituir fato gerador de tal contribuição **DISPOSITIVOS LEGAIS:** Art. 2º da Lei nº 10.168, de 29.12.2000 (alterado pelo art. 6º da Lei nº 10.332, de 19.12.2001), e art. 10 do Decreto nº 4.195, de 11 de abril de 2002. **ASSUNTO: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte – IRRF. EMENTA: REMESSA PARA O EXTERIOR** A assinatura de publicação técnica internacional voltada aos profissionais do direito que garante a inclusão do assinante como integrante da relação mundial de advogados e escritórios de advocacia, caracteriza contratação de publicidade. Assim sendo, os valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos ao exterior para pagamento de referida publicação sujeitam-se à incidência do imposto de renda na fonte à alíquota de quinze por cento. **DISPOSITIVOS LEGAIS:** Art. 685, I, do Decreto nº 3.000, de 26.03

## Limites à base de cálculo das contribuições de intervenção

### A base constitucional da CIDE

A criação de Contribuições como a que se estuda está prevista pelo art. 149 da Carta de 1988:

Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo. (...)

§ 2º As contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico de que trata o *caput* deste artigo <sup>33</sup>:

I - não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação;

II - poderão incidir sobre a importação de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados e álcool combustível;

III - poderão ter alíquotas:

a) *ad valorem*, tendo por base o faturamento, a receita bruta ou o valor da operação e, no caso de importação, o valor aduaneiro;

b) específica, tendo por base a unidade de medida adotada.

§ 3º A pessoa natural destinatária das operações de importação poderá ser equiparada a pessoa jurídica, na forma da lei.

§ 4º A lei definirá as hipóteses em que as contribuições incidirão uma única vez.

### A atuação da CIDE

A CIDE que estudamos tem destinação específica:

(Lei 10.168/00) Art. 4º - A contribuição de que trata o art. 2º será recolhida ao Tesouro Nacional e destinada ao Fundo Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico - FNDCT, criado pelo Decreto-Lei no 719, de 31 de julho de 1969, e restabelecido pela Lei no 8.172, de 18 de janeiro de 1991.

§ 1º Os recursos destinados ao FNDCT serão alocados em categoria de programação específica e administrados conforme o disposto no regulamento.

§ 2º Para fins do disposto no § 5º do art. 165 da Constituição Federal, o Poder Executivo incluirá na proposta de lei orçamentária anual os recursos de que trata o *caput* deste artigo.

[Lei nº 10.332, de 19 de dezembro de 2001) Art. 1º Do total da arrecadação da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico, instituída pela Lei nº 10.168, de 29 de dezembro de 2000, serão destinados, a partir de 1º de janeiro de 2002:

I – 17,5% (dezessete inteiros e cinco décimos por cento) ao Programa de Ciência e Tecnologia para o Agronegócio;

II – 17,5% (dezessete inteiros e cinco décimos por cento) ao Programa de Fomento à Pesquisa em Saúde;

III – 7,5% (sete inteiros e cinco décimos por cento) ao Programa Biotecnologia e Recursos Genéticos - Genoma;

IV – 7,5% (sete inteiros e cinco décimos por cento) ao Programa de Ciência e Tecnologia para o Setor Aeronáutico;

V – 10% (dez por cento) ao Programa de Inovação para Competitividade.

O [Decreto Nº 4.195, de 11 de abril de 2002](#) que hoje regulamenta a Cide, os valores da arrecadação serão destinados ao Programa de Estímulo à Interação Universidade-Empresa para o Apoio à Inovação, que compreenderá as seguintes atividades:

I - projetos de pesquisa científica e tecnológica;

II - desenvolvimento tecnológico experimental;

III - desenvolvimento de tecnologia industrial básica;

---

<sup>33</sup> Os parágrafos o., 3º. e 4º. foram incluídos pela Emenda Constitucional nº 33, de 11/12/2001.

- IV - implantação de infra-estrutura para atividades de pesquisa e inovação;
- V - capacitação de recursos humanos para a pesquisa e inovação;
- VI - difusão do conhecimento científico e tecnológico;
- VII - educação para a inovação;
- VIII - capacitação em gestão tecnológica e em propriedade intelectual;
- IX - ações de estímulo a novas iniciativas;
- X - ações de estímulo ao desenvolvimento de empresas de base tecnológica;
- XI - promoção da inovação tecnológica nas micro e pequenas empresas;
- XII - apoio ao surgimento e consolidação de incubadoras e parques tecnológicos;
- XIII - apoio à organização e consolidação de aglomerados produtivos locais; e
- XIV - processos de inovação, agregação de valor e aumento da competitividade do setor empresarial.

### O princípio da referibilidade

O Sistema Constitucional Tributário permite a criação de contribuições sociais de intervenção no domínio econômico, no que a doutrina percebe ser “verdadeiro tributo não-vinculado. O critério material da hipótese de incidência dessa exação descreve uma atuação, mediata ou imediata, do Estado em relação ao sujeito passivo da obrigação tributária. Pelo contrário, assim como ocorre com os impostos, o pressuposto material de incidência dessas exações é um fato que exprime uma grandeza econômica relativa ao sujeito passivo da obrigação tributária”.

É o que nota Rodrigo Francisco de Paula, em “A regra matriz de incidência da contribuição de intervenção no domínio econômico instituída pela Lei 10.336/2001”<sup>34</sup>

A bem da verdade, a diferença entre ambas as espécies tributárias (impostos e contribuições) reside exatamente no que poderíamos chamar de referibilidade.

Nas contribuições parafiscais, deve existir uma correlação lógica entre o sujeito receptor e o sujeito passivo da obrigação tributária. Sejam um pouco mais claros: a finalidade em vista da qual é instituída a contribuição parafiscal deve se referir, mediata ou imediatamente, a uma especial característica do sujeito passivo.

Vamos aos exemplos.

Nas contribuições de seguridade social art. 195, I, da CR/88, com a redação dada pela EC 20/98, revestem-se da qualidade de sujeito passivo da obrigação tributária o empregador, a empresa e as demais entidades a ela equiparadas na forma da lei. O sujeito receptor, como é óbvio, é o orçamento da seguridade social (art. 165, § 5.º, III). Qual a correlação lógica entre o sujeito passivo e o sujeito receptor a fundamentar essa exigência tributária? É o princípio plasmado no *caput* do art. 195, o princípio da solidariedade social, que exige a participação de toda a sociedade no financiamento da seguridade social. Assim, o fato de se exercer uma atividade econômica, seja contratando trabalhadores ou prestadores de serviços (195, I, "a"), seja auferindo receita ou faturamento (195, I, "b"), seja, ainda, experimento lucro (195, I, "c"), revela exteriorização de riqueza tomada pelo dispositivo constitucional como fato-signo presuntivo de riqueza a autorizar a tributação. Se a seguridade social deve ser custeada por toda a sociedade, que tal ônus recaia, então, sobre aqueles que, em tese, exteriorizam riqueza pelo exercício de atividades econômicas.(...)

O mesmo ocorre com as contribuições de intervenção no domínio econômico. Somente quem atua no setor do mercado que necessita de intervenção estatal é que deverá suportar a tributação. Ou seja, o sujeito passivo é a pessoa que exerce uma atividade econômica que se refere diretamente ao sujeito receptor da exação, o qual empregará o produto da arrecadação justamente para fazer frente à intervenção no segmento econômico do qual faz parte o sujeito passivo.

Enfim, ao lado do princípio da capacidade contributiva, que caminha *pari passu* com os tributos não-vinculados,<sup>35</sup> o princípio da referibilidade preside e dá sentido de existência às contribuições parafiscais.

---

34 [http://geocities.yahoo.com.br/get\\_es/get\\_es/artigos/cide.htm](http://geocities.yahoo.com.br/get_es/get_es/artigos/cide.htm)

A mesma noção de referibilidade se depreende das conclusões do Relatório Do XXVII Simpósio Nacional De Direito–Tributário, "Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico"<sup>36</sup>, "Esta contribuição tem duração transitória e deve ser cobrada apenas dos integrantes do setor ao qual seja endereçada a atuação de intervenção da União".

A noção de referibilidade nasce da análise das taxas<sup>37</sup> e das contribuições de melhora<sup>38</sup>, mas tem sido, já há muito, um elemento central da análise da constitucionalidade das contribuições. Dizia Geraldo Ataliba, tratando dos critérios constitucionais e hipótese de incidência das contribuições:

"o arquétipo básico da contribuição deve ser respeitado: a base deve repousar no elemento intermediário (pois, contribuição não é imposto e não é taxa); é imprescindível circunscrever-se, na lei, explícita ou implicitamente, um círculo especial de contribuintes e reconhecer-se uma atividade estatal a eles referida indiretamente". Assim, ter-se-á um mínimo de elementos, para configuração da contribuição<sup>39</sup>.

No dizer de José Marcos Domingues<sup>40</sup> a finalidade ou destinação do produto da arrecadação de uma contribuição parafiscal deve ser considerada como um fato gerador acessório ou auxiliar, de modo a colorir e adjetivar o fato gerador típico. Não sendo atendida a finalidade constitucionalmente determinada (tredestinação ou desvio de finalidade) faltaria à contribuição sua justificação constitucional.

Outros autores, como Marco Aurélio Greco<sup>41</sup>, se inclinam para um desenho mais matizado dos pressupostos das contribuições. Mariana Tápias<sup>42</sup>, por exemplo, assim distingue tais requisitos:

1. o campo deve ser suscetível de intervenção;
2. a CIDE deve estar circunscrita a um setor/atividade;
3. a finalidade qualifica a contribuição;
4. os contribuintes devem pertencer ao grupo;

---

35 [Nota do original] Importa ressaltar que em todos os exemplos mencionados o critério material da hipótese tributária deve consistir – como de fato consistem, à exceção das contribuições corporativas, como vimos – num fato signo-presuntivo de riqueza, do que resulta a natureza de tributos não-vinculados da contribuições parafiscais, à exceção da contribuição de seguridade social exigida do trabalhador e dos demais segurados da previdência social, com esteio no art. 195, II, da CR/88, instituída pelos arts. 20 e 21 da Lei n.º 8.212/91, conforme já asseverado no texto.

36 <http://www.ceu.org.br/direito/27conclusoes.html>

37 "A materialidade do fato gerador da taxa, ou de sua hipótese de incidência, é, sempre e necessariamente um fato produzido pelo Estado, na esfera jurídica do próprio Estado, em referibilidade ao administrado' (Geraldo Ataliba, 'Sistema Trib. na Constituição de 1988', Rev. de Dir. Trib., 51/140), ou 'uma atuação estatal diretamente referida ao contribuinte', que 'pode consistir ou num serviço público ou num ato de polícia.' (Roque Antônio Carrazza, 'Curso de Dir. Const. Tributário', Ed. RT, 2ª ed., 1991, pág. 243). "Tributário. Município do Rio de Janeiro. Ilegalidade da taxa de coleta de lixo e limpeza pública. Art. 145, II, da Constituição Federal. Tributo vinculado não apenas à coleta de lixo domiciliar, mas também à limpeza de logradouros públicos, hipótese em que os serviços são executados em benefício da população em geral (uti universi), sem possibilidade de individualização dos respectivos usuários e, conseqüentemente, da referibilidade a contribuintes determinados, não se prestando para custeio mediante taxa. Impossibilidade, no caso, de separação das duas parcelas" (1ª T., AGRAG n.º 245.539/RJ, rel. Min. ILMAR GALVÃO, j. 14.12.99, "DJ" 3.3.00).

38 Vide Antonio Carlos Lovato, Teoria da imposição obrigatória da contribuição de melhoria Revista Forense, VOL. 288, Pág. 155.

39 Hipótese de Incidência Tributária, 5ª. Ed. Malheiros, p. 170

40 "Contribuições Parafiscais, Finalidade e Fato Gerador." In Rev. Dialética 73, p.60/61. O autor evoca o magistério de Amílcar Falcão em Fato Gerador da Obrigação Tributária, p.148

41 "Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico – Parâmetros para sua Criação", pg.13.

42 Estudos para dissertação de mestrado em Direito Tributário, manuscrito, 2003.

5. a aplicação dos recursos deve ser no grupo de onde provêm;
6. a exação deve levar em consideração o fator tempo.

A primeira questão será objeto de um seção própria, mais abaixo. Quanto ao quarto e quinto requisitos, no que poderia ser denominado de referibilidade subjetiva, vale mencionar a decisão do STF no RE 396266/SC, mencionada abaixo.

Quanto aos demais pontos, a CIDE é claramente *específica*; a *finalidade*, como se verá, justifica tanto econômica quanto legalmente a intervenção. Os *contribuintes* (salvo as hipótese referidas a fim) estão em exata ligação com o objeto da intervenção: são demandantes de tecnologia que preferiram, ou se viram obrigados, a importar tecnologia, em face de um desejo constitucional de se alcançar a autonomia neste setor. A aplicação dos recursos da CIDE, claramente, se esgota no setor incentivado; e a sincronicidade entre exação e intervenção é assegurada.

#### Referibilidade como um requisito constitucional

A reflexão de Geraldo Ataliba, Amílcar Falcão e José Marcos Domingues aponta a radicação constitucional do requisito da referibilidade: se o art. 149 da Carta autoriza uma contribuição, diversa do imposto e da taxa, é para cumprir a finalidade específica do desenho constitucional.

Quem procura um tributo vinculável a determinada aplicação, tem a taxa, e as contribuições; mas estas têm propósitos determinados, dos quais a intervenção no domínio econômico é modalidade. Arrecadação sem intervenção, é imposto, e assim, sem mandato constitucional. Onerar uma atividade sem pertinência à intervenção é, em princípio, exercer dupla irregularidade: arrecadar imposto fora da hipótese constitucional, e tentar vincular imposto.

#### A necessidade de intervenção no domínio econômico

Sem a mais remota dúvida, sou partidário da intervenção no domínio econômico para viabilizar a criação tecnológica. Tive oportunidade mesmo de participar da elaboração do primeiro conjunto de normas que criaram incentivos fiscais à criação tecnológica, o Decreto-Lei 2.433 de 19 de maio de 1988, que se traduz hoje na Lei 8.661/93. Entendo que a intervenção é indispensável <sup>43</sup>.

O sistema tributário de estímulo à produção de tecnologia, antes do Decreto-Lei 2.433 de 19 de maio de 1988, era extraordinariamente restrito. Se não considerarmos os incentivos da Lei de (Lei 7.232 de 29 de outubro de 1984) e os da Lei do Software (Lei 7.646 de 18 de dezembro de 1987), praticamente não havia qualquer estímulo direto à produção tecnológica.

O Regime de 1988 foi revogado pela nova Constituição em 1988, e, em parte, restabelecido pela Lei nº 8.661, de 1993, arts. 3º e 4, (vide [http://www.mct.gov.br/legis/leis/8661\\_93.htm](http://www.mct.gov.br/legis/leis/8661_93.htm)) e Lei nº 9.532, de 1997, arts. 2º e 5º. Os PDTI estão regulados pelo Dec. 949, que se encontra a [http://www.mct.gov.br/legis/decretos/949\\_93.htm](http://www.mct.gov.br/legis/decretos/949_93.htm)

O empresário que necessita de uma tecnologia tem duas opções: ele pode ou desenvolvê-la, ou adquirí-la. Se optar pelo desenvolvimento, a lei lhe permite deduzir como despesas operacionais, no exercício fiscal em que ocorrerem, os gastos de pesquisa, exceto os efetuados em terrenos, instalações e equipamentos. Como os pagamentos a terceiros para o desenvolvimento de uma

---

<sup>43</sup> De certa maneira, também o sustenta Luis Eduardo Schoueri, “Algumas Considerações Sobre a Contribuição de Intervenção no domínio Econômico no Sistema Constitucional Brasileiro. A Contribuição ao Programa Universidade-Empresa.” In Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico e Figuras Afins, p. 218.

tecnologia são tratados no regime geral dos serviços técnicos especializados, o benefício se resume na dedutibilidade das despesas de pessoal próprio, o que o empresário na prática já teria. Em suma, o incentivo consiste em equiparar a atividade de pesquisa às outras atividades de produção da empresa.

De outro lado, se decidir comprar a tecnologia, economizará o tempo, diminuirá enormemente os riscos e, caso a aquisição se enquadre dentro dos parâmetros legais, poderá reduzir integralmente os valores despendidos de seu lucro tributável. Se o pagamento for contratado na base de percentual de receita, produção ou lucro, o empresário ainda conserva o capital de giro que seria imobilizado, no investimento tecnológico, pois só paga quando auferir receita; esta forma de pagamento também lhe dá uma garantia total da qualidade da tecnologia adquirida, pois seu fornecedor só recebe se o produto final fabricado no Brasil for passível de colocação no mercado.

Quem compara a posição tributária da empresa que investe em tecnologia com a daquela que compra no exterior é levado a concluir que somente uma situação invulgar de mercado ou um extremo heroísmo pessoal poderiam induzir um empresário, na vigência do regime anterior ao Decreto-Lei 2.433, a implantar um programa sistemático e específico de pesquisa e desenvolvimento. A experiência demonstrou que, se em alguns casos preciosos um ou ambos destes fatores se fizeram sentir, o normal era a compra pura e simples, ou a manutenção da empresa em uma área de baixo índice tecnológico.

Ora, a necessidade de criar estímulos fiscais e de outra natureza ao desenvolvimento tecnológico próprio se faz sentir em toda parte. Mesmo nos EUA, no início do Governo Reagan, foi emendada a Lei do Imposto de Renda para conceder um abatimento sobre o imposto devido pelas empresas, proporcional ao aumento das pesquisas a cada exercício fiscal. O benefício foi extensivo também aos trabalhos realizados sob encomenda em território americano, inclusive à realizada por centros universitários e instituições especializadas.

Deve-se notar que a legislação fiscal anterior dos EUA, no que toca ao tratamento das pesquisas tecnológicas e científicas, era em tudo igual à que vigia à época entre nós. Ou seja, um regime de simples neutralidade fiscal entre produção e desenvolvimento tecnológico. Desta feita, a nova lei americana adotou um novo modelo de investimento tecnológico para as sociedades desenvolvidas de economia de mercado, segundo o qual a pesquisa é hoje em dia uma tarefa que deve ter o apoio de recursos públicos, embora deixando a iniciativa e a escolha da linha de trabalho às próprias empresas. Foi este o caminho seguido pela Política Industrial de 1988.

Não discrepa desse entendimento a política vigente, não só no Brasil, como nos países desenvolvidos de economia de mercado. Diz um recente estudo econômico do IPEA:

“resume-se, a seguir, a experiência internacional sobre os mecanismos de apoio e incentivo ao desenvolvimento científico e tecnológico [Coutinho e Ferraz (1992), Stal (1995) e Anpei (s/d)]:

- a) o desenvolvimento científico e tecnológico adquiriu importância estratégica no processo de crescimento econômico e exige, por suas características, participação do Estado como elemento de integração; b) os programas de apoio e de incentivo à atividade de P&D se dão através do efetivo exercício do poder de compra governamental para produtos e empresas de base tecnológica e também através de incentivos fiscais e creditícios;
- c) as políticas tecnológicas estão muito integradas e coerentes com a política industrial geral e com programas estratégicos — como no caso dos Estados Unidos — e/ou setores específicos da indústria, como é o caso da Inglaterra;
- d) é crescente o papel do Estado como concentrador e disseminador de bases de dados científicos e tecnológicos;
- e) em praticamente todos os países desenvolvidos há uma política governamental de desenvolvimento tecnológico, integrando a política industrial, o apoio financeiro e a formação e desenvolvimento de ciência básica e que, em geral, incumbe o poder público das seguintes tarefas:

- estimular e manter as atividades de infra-estrutura (regulamentação em geral e apoio às universidades, à capacitação de cientistas e pesquisadores);
- definir e custear os programas de pesquisa em ciência pura, ou aqueles cuja aplicação não seja imediatamente absorvida pelo setor privado (desenvolvimento teórico, pesquisa espacial e de física nuclear);
- promover programas que envolvam mais de um país, definindo consórcios transnacionais para investimentos em infra-estrutura científica;
- promover, estimular e popularizar a difusão da cultura científico tecnológica; · compartilhar dos riscos e, sobretudo, dos altos investimentos para o
- desenvolvimento científico e tecnológico <sup>44</sup>.

Assim, a prática de intervenção no domínio econômico para incentivo tecnológico é extensa e quase que universal nos países de mercado. Verifica-se, assim, a necessidade e razoabilidade da intervenção.

#### A posição do Supremo quanto à referibilidade subjetiva

Em decisão no RE 396266/SC, rel. Min. Carlos Velloso, proferida em 26.11.2003, o Supremo pronunciou-se pela primeira vez sobre a questão da referibilidade subjetiva como condição para a validade das CIDE. Com exceção de um voto, que dava pela necessidade de lei complementar específica, a Corte acompanhou o voto do relator:

Não sendo contribuição de interesse das categorias profissionais ou econômicas, mas contribuição de intervenção no domínio econômico, a sua instituição está jungida aos princípios gerais da atividade econômica, C.F., arts. 170 a 181. E se o SEBRAE tem por finalidade “planejar, coordenar e orientar programas técnicos, projetos e atividades de apoio às micro e pequenas empresas, em conformidade com as políticas nacionais de desenvolvimento, particularmente as relativas às áreas industrial, comercial e tecnológica” (Lei 8.029/90, art. 9º, incluído pela Lei 8.154/90), a contribuição instituída para a realização desse desiderato está conforme aos princípios gerais da atividade econômica consagrados na Constituição. Observe-se, de outro lado, que a contribuição tem como sujeito passivo empresa comercial ou industrial, partícipes, pois, das atividades econômicas que a Constituição disciplina (C.F., art. 170 e seguintes).

Com propriedade, anotou o acórdão:

“(…)

As contribuições de interesse das categorias profissionais ou econômicas destinam-se ao custeio de entidades que tem por escopo fiscalizar ou regular o exercício de determinadas atividades profissionais ou econômicas, bem como representar, coletiva ou individualmente, categorias profissionais, defendendo seus interesses. Evidente, no caso, a necessidade de vinculação entre a atividade profissional ou econômica do sujeito passivo da relação tributária e a entidade destinatária da exação.

Já as contribuições de intervenção do domínio econômico, como a sua própria denominação já alerta, são instrumentos de intervenção no domínio econômico, que devem ser instituídos levando em consideração os princípios gerais da atividade econômica arrolados e disciplinados nos arts. 170 a 181 da Constituição Federal.

(…)Caracterizadas fundamentalmente pela finalidade a que se prestam, as contribuições de intervenção na atividade econômica, conforme já consagrado pela jurisprudência, não exigem vinculação direta do contribuinte ou a possibilidade de auferir benefícios com a aplicação dos recursos arrecadados.(…)” (fls. 302-303).

Assim, embora enfatizando a necessidade de referibilidade objetiva da contribuição à intervenção pretendida, o STF entendeu que, quanto à referibilidade subjetiva do tributo ao contribuinte, tais modalidades impositivas “não exigem vinculação direta do contribuinte ou a possibilidade de auferir benefícios com a aplicação dos recursos arrecadados”.

---

<sup>44</sup> Virene Roxo Matesco, Paulo Tafner, O Estímulo Aos Investimentos Tecnológicos: O Impacto Sobre As Empresas Brasileiras, IPEA, Texto Para Discussão nº 429

### A forma de intervenção da Lei n.º 10.168/2000

O caminho seguido pela Lei n.º 10.168/2000 não foi o de incentivo fiscal, como no caso do Dec. Lei 2433 e Lei 8661, mas de intervenção através de oneração da importação de tecnologia e pagamento de direitos de propriedade intelectual, destinando-se o valor arrecadado para a pesquisa e desenvolvimento tecnológicos<sup>45</sup>. Assim, a União interfere com o fluxo de pagamentos relativos à importação ou uso de direitos de titulares estrangeiros, para gerar fundos tidos por capazes, exatamente, de criar uma capacidade nacional alternativa em matéria de tecnologia e de direitos de propriedade intelectual.

Não temos aí, como querem alguns críticos, “puro financiamento de atividades” através da CIDE. Ao onerar a importação e, *simultaneamente e pelo mesmo instrumento*, favorecer a substituição de importações, tem-se uso autêntico de mecanismo interventivo, que não precisa se resumir à mera arrecadação.

Incidentalmente, essa intervenção tem clara justificativa constitucional. No Art. 218 e 219 da Carta de 1988 se dispõe que o mercado interno será incentivado de forma a viabilizar o desenvolvimento cultural e sócio-econômico, o bem estar da população e *a autonomia tecnológica do País*<sup>46</sup>. Tal

---

<sup>45</sup> “O secretário executivo do Ministério da C&T, Carlos Américo Pacheco, distribuiu "nota técnica", em 17/11, esclarecendo a posição do MCT com relação ao chamado "Fundo Verde-Amarelo", em tramitação no Senado, que enfrenta resistências no setor privado, justamente aquele a quem o projeto busca beneficiar, como afirma a própria nota. (...) Na versão original do Executivo, a proposta no caso de assistência técnica era reduzir a alíquota de IR na Fonte de 25% para 15% e criar uma contribuição (CIDE) de 10%, para poder vincular essa receita ao Fundo Verde-Amarelo. O impacto sobre a empresa seria nulo; O artigo que reduzia o IRPJ de 25% para 15% foi suprimido na Câmara dos Deputados, supostamente por ser inconsistente com a nova Lei de Responsabilidade Fiscal. Isso ampliou a crítica do setor privado. A proposta é retomar a idéia original, através da redução de alíquota na reedição da MP que trata o IRPJ de royalties. Com isso o projeto não necessita voltar à Câmara e pode entrar em vigor em 2001; No caso da carga fiscal sobre remessas de royalties há de fato um aumento de 10%, pois mantém-se o IRPJ em 15% e cria-se uma contribuição de 10%, voltando ao valor de 3 anos atrás; Os maiores críticos dessa sistemática têm sido empresas estrangeiras, ainda que venha-se ventilando a tese de que as empresas brasileiras seriam as principais prejudicadas; Hoje há apenas cerca de 1.500 contratos de transferência de tecnologia averbados no Inpi, que beneficiam um número bem menor de empresas. Os maiores valores envolvem operações de remessas entre matriz e filial, permitidas a partir da Lei 8.383, de 91. Há casos emblemáticos, como o elevado valor pago pelo setor automotivo a título de royalties (entre 2% e 4% sobre o valor de cada automóvel); Entende-se que a menor tributação favorece a exportação de tributos. As empresas são tributadas no exterior de qualquer forma. O mecanismo de bitributação implica que o valor pago de IR na Fonte pelas empresas no Brasil é creditado para as mesmas nos países de origem. Isso significa que uma empresa, cujo país de origem tenha uma alíquota de 25%, pagaria 15% no Brasil e se creditaria de igual valor no país de origem, pagando o diferencial de 10% naquele país. No caso dos EUA, embora não haja acordo de bitributação, a legislação americana permite que as empresas façam o crédito do imposto pago no Brasil. Quanto menor a carga aqui, maior a carga nos países centrais; Além disso, é permitido às empresas compradoras de tecnologia lançar como despesas dedutíveis do IPPJ todo seu gasto com royalties até o limite de 5% de seu faturamento bruto;” <http://www.mct.gov.br/Fontes/Fundos/entrevistas/verdarede.htm>, visitado em 1/9/2003.

<sup>46</sup> Art. 218 - O Estado promoverá e incentivará o desenvolvimento científico, a pesquisa e a capacitação tecnológicas. § 1º - A pesquisa científica básica receberá tratamento prioritário do Estado, tendo em vista o bem público e o progresso das ciências. § 2º - A pesquisa tecnológica voltará-se-á preponderantemente para a solução dos problemas brasileiros e para o desenvolvimento do sistema produtivo nacional e regional. § 3º - O Estado apoiará a formação de recursos humanos nas áreas de ciência, pesquisa e tecnologia, e concederá aos que delas se ocupem meios e condições especiais de trabalho. § 4º - A lei apoiará e estimulará as empresas que invistam em pesquisa, criação de tecnologia adequada ao País, formação e aperfeiçoamento de seus recursos humanos e que pratiquem sistemas de remuneração que assegurem ao empregado, desvinculada do salário, participação nos ganhos econômicos resultantes da produtividade de seu trabalho. § 5º - É facultado aos Estados e ao Distrito Federal vincular parcela de sua receita orçamentária a entidades públicas de fomento ao ensino e à pesquisa científica e tecnológica. Art. 219 - O mercado interno integra o patrimônio nacional e será incentivado de forma a viabilizar o desenvolvimento cultural e sócio econômico, o bem estar da população e a autonomia tecnológica do País, nos termos de lei federal. Vide Eros Grau, op.cit., p. 259.



dispositivo se compatibiliza, obviamente, com as regras relativas à propriedade industrial, especialmente as patentes <sup>47</sup>.

### Referibilidade e limitações à intervenção

Autores há, como Gabriel Troianelli, que, no entanto, sustentam que somente *em alguns incisos* do art. 21 da Carta lista as áreas lícitas de intervenção do Estado, para as quais se aplicaria as CIDEs <sup>48</sup>. Engana-se, nesse passo, o ilustre tributarista, por aplicar ao caso uma restrita e inconstitucional aceção do termo “intervenção”.

Quanto ao ponto, já tivemos ocasião de nos pronunciar:

No sistema jurídico brasileiro, a Constituição se inaugura com uma declaração em favor da liberdade de iniciativa, e insere entre os princípios da Ordem Econômica o da liberdade de concorrência. Vale acompanhar, assim, com atenção, o papel da iniciativa privada no texto constitucional.

O Estado não exercerá diretamente atividade econômica, a não ser quando necessária aos imperativos da segurança nacional (no dizer exato da Carta) ou a relevante interesse coletivo, nos dois casos conforme definido em lei. O dispositivo do Art. 173 da Lei Maior dá o tom do tratamento constitucional ao investimento privado <sup>49</sup>.

Regra constitucional também de extrema relevância é a que se lê no Art. 174 da mesma Carta, de que o Estado, como agente normativo e regulador da atividade econômica, exercerá funções de fiscalização, incentivo e planejamento, as quais, para o setor privado, terão efeito meramente indicativo.

Como princípio geral, assim, assegurada também como regra fundamental da economia a liberdade de iniciativa (Art. 170), o investimento privado está livre para escolher seu caminho, reservado ao Estado o poder de fiscalizar e de incentivar - como agente normativo e regulador da atividade econômica.

Também no Art. 219 se dispõe que o mercado interno será incentivado de forma a viabilizar o desenvolvimento cultural e sócio-econômico, o bem estar da população autonomia tecnológica do País <sup>50</sup>. Tal dispositivo se compatibiliza, aliás, com as regras relativas à propriedade industrial, especialmente as patentes <sup>51</sup>. Como se sabe, os instrumentos da Propriedade Industrial são exatamente mecanismos de controle do mercado interno - uma patente restringe a concorrência em favor do seu titular, impedindo que os demais competidores usem da mesma tecnologia.

Assim sendo, tanto a regulação específica da Propriedade Industrial quanto os demais dispositivos que, na Carta de 1988, referentes à tecnologia, são acordes ao eleger como princípio constitucional o favorecimento do desenvolvimento tecnológico do País (que o Art. 219 qualifica: desenvolvimento autônomo).

---

47 Art. 5o. XXIX - a lei assegurará aos autores de inventos industriais privilégio temporário para sua utilização, bem como proteção às criações industriais, à propriedade das marcas, aos nomes de empresas e a outros signos distintivos, tendo em vista o interesse social e o desenvolvimento tecnológico e econômico do País.

48 “O Perfil Constitucional da Contribuição de Intervenção de Domínio Econômico”, p. 225 e 226.

49 [Nota do original] Eros Grau, A Ordem Econômica na Constituição de 1988, Ed. RT, 1991, p. 272: “Dir-se-á, à primeira vista, que os preceitos estão, radicalmente alinhados no sentido apontado pela desregulamentação da economia, na face que propõe a incisiva redução da presença do Estado, como agente, no campo da atividade econômica”. O jurista, porém, como se verá, diverge desta primeira impressão. A verdade é que, como nota Manoel Gonçalves Ferreira Filho, em Direito Constitucional Econômico, Ed. Saraiva, 1990, p. 98, teve-se “uma Constituição econômica de inspiração compósita, suscetível de diferentes leituras”. Assim, o texto enseja a leitura ideologicamente cristalina de Celso Ribeiro Bastos, em Comentários à Constituição do Brasil, vol. 7, Saraiva, 1990, p. 70 e seg., privatista ao radicalismo.

50 [Nota do original] Art. 219 - O mercado interno integra o patrimônio nacional e será incentivado de forma a viabilizar o desenvolvimento cultural e sócio econômico, o bem estar da população e a autonomia tecnológica do País, nos termos de lei federal. Vide Eros Grau, op.cit., p. 259.

51 [Nota do original] Art. 5o. XXIX - a lei assegurará aos autores de inventos industriais privilégio temporário para sua utilização, bem como proteção às criações industriais, à propriedade das marcas, aos nomes de empresas e a outros signos distintivos, tendo em vista o interesse social e o desenvolvimento tecnológico e econômico do País.

Parte da doutrina constitucionalista entende que a nova carta, ao contrário do que ocorria com a anterior, não deixa à União Federal, através de lei, o estabelecimento de monopólios<sup>52</sup>. Pelo contrário, ao erigir como pressuposto da ordem econômica a livre concorrência, a Carta teria coibido a restrição à competição de qualquer natureza, a não ser nos casos em que a própria Constituição o excepciona.

Outros autores, no entanto, fundando-se em convincente argumento constitucional, admitem o monopólio com sede em lei ordinária, se atendidos os pressupostos do Art. 173 quanto à intervenção estatal, quando *necessária aos imperativos da segurança nacional ou a relevante interesse coletivo*, acrescidos do requisito suplementar da indispensabilidade de que a ação interventiva se faça por meio do monopólio<sup>53</sup>. Casos singulares em que isto se daria seriam os de intervenção para evitar um monopólio privado de fato.

Adotada quer uma, quer outra tendência jurisprudencial, certo é que o parâmetro aplicável no controle exercido pelo Estado, e os instrumentos de que fizer uso não podem - salvo nos casos explicitamente constitucionalizados - importar em abuso de poder econômico que vise à dominação dos mercados, à eliminação da concorrência e ao aumento arbitrário dos lucros<sup>54</sup>. De outro lado, cabe exatamente ao Estado garantir que haja o acesso à concorrência seja livre de manifestações deste mesmo abuso de poder econômico<sup>55</sup>.

Intervém o Estado, nos termos da Carta de 1988, a cada ingerência, direta ou indireta, num sistema econômico em que, por mandamento vestibular do seu art. 1º., o regime é de livre iniciativa. Intervém ao suprir saúde pública, havendo hospitais privados; intervém mantendo universidades públicas, quando as escolas privadas têm liberdade de suprir a educação, toda ela; e o faz segundo mandamento constitucional de mesma hierarquia e mesma pertinência do que o art. 174.

Intervém o Estado, ao criar um sistema de marcas e patentes, como exclusividades legais na concorrência num regime de livre iniciativa; intervém o Estado ao manter um sistema de previdência, quando há liberdade de manter-se a mesma atividade como apanágio do mercado<sup>56</sup>. Intervenção não é ação direta como competidor no mercado, ou como monopolista; há intervenção, numa economia que é, por princípio constitucional de radicação, *de mercado*, cada vez que o Estado vai além do seu papel designado por Adam Smith:

“the establishment of a government which afforded to industry the only encouragement which it requires, some tolerable security that it shall enjoy the fruits of its own labour”<sup>57</sup>.

A intervenção deve ser autorizada pela Constituição toda vez que o Estado adianta-se, indo além do suprimento da “some tolerable security” de que falava Adam Smith (o que, lamentavelmente, tem-se mostrado pouco eficiente em prover), ele atende necessidades sociais, ou redireciona os recursos públicos com vistas ao desenvolvimento regional, ou expansão da mão de obra qualificada, e assim por diante. Em cada uma dessas hipóteses mencionadas, há autorização constitucional.

---

52 [Nota do original] Celso Ribeiro Bastos, Comentários, op.cit., p. 76. Diogo Figueiredo Moreira Neto, Ordem Econômica e Desenvolvimento na Constituição de 1988, APEC, 1989, p. 74, Pinto Ferreira, op.cit., p. 388.

53 [Nota do original] Eros Grau, op.cit. p. 271-278.

54 [Nota do original] Celso Ribeiro Bastos, Comentários, op.cit., p. 76. Diogo Figueiredo Moreira Neto, op.cit., p. 74.

55 Uma Introdução à Propriedade Intelectual, 2ª. Edição, Lumen Juris, 2003.

56 A opção de tratar-se as contribuições para manter o sistema previdenciário (ou outras similares, para saúde, educação, etc) com designação “diversa da de intervenção no domínio econômico”, e com regime próprio, não muda seu caráter. *Nomina non fit res*. A Carta de 1988 indica a CIDE como instrumento de intervenção *default*, não especializado, quando não caibam as outras contribuições específicas.

57 Adam Smith, An Inquiry Into The Nature And Causes Of The Wealth Of Nations, 1776

A intervenção no domínio econômico no tocante especificamente à geração de tecnologia autônoma é autorizada, como visto, pelo art. 219 da Carta; e também é autorizada no tocante à oneração dos fluxos de importação de tecnologia. Já analisamos a questão anteriormente<sup>58</sup>:

Já para o texto original de 1988, neste ponto intacto, o domínio do investimento estrangeiro constituía área sujeita à intervenção estatal: é o que preceitua o Art. 172 da Carta<sup>59</sup>, ao permitir a disciplina de tais atividades com base no interesse nacional e o Art. 192, III, especificamente no que toca ao setor financeiro. Os poderes de intervenção não são restritos ao investimento de risco. Por exemplo, o investimento tecnológico estrangeiro, inclusive através dos contratos de know how, de patentes e de marcas, está sujeito, à hipótese de um regime especial de controle<sup>60</sup>.

A Carta também não proibia, na versão original, que a lei estabelecesse áreas em que o investimento estrangeiro fosse vedado; não havia, como continua não havendo após as mudanças constitucionais de 1995, um direito constitucional à liberdade de iniciativa quando esta tenha origem estrangeira.

Mas, uma vez seja facultada a entrada do capital estrangeiro, aplica-se o princípio da isonomia às empresas nacionais, inclusive as de capital estrangeiro, a não ser - no texto constitucional posteriormente modificado - nos casos em que o próprio texto constitucional estabelecesse preferências em favor da empresa de capital nacional. Isonomia, evidentemente, no estrito sentido constitucional de igualdade entre iguais.

Não se pode supor, desta forma, que a nova Constituição tenha proscrito genericamente a intervenção estatal quanto ao investimento estrangeiro. Ao contrário, dentro dos pressupostos constitucionais, é assegurado ao Poder Público o poder de controle sobre a atividade econômica no tocante ao capital estrangeiro, através de lei, como explicitamente o prevê o Art. 170, parágrafo único, da Carta<sup>61</sup>. Aliás, no processo de intervenção no domínio do capital estrangeiro, a Lei 4.131 foi plenamente recepcionada pela nova Constituição de 1988<sup>62</sup>.

Entendo, assim, plenamente satisfeitos os requisitos de autorização constitucional e de pertinência do meio interventivo. Em tese, autorizada *uma* CIDE. Cabe agora examinar a conformidade e a razoabilidade da CIDE, *como legislada*, em face de seus pressupostos constitucionais, e a sua legalidade, como aplicada, em face da lei em vigor.

## **Das ilegalidades da base de cálculo da CIDE**

### Alegações de carência parcial de referibilidade da CIDE

Diz a Resolução 40 da ABPI, já citada:

Devido à própria finalidade da CIDE, sua incidência deve estar vinculada, exclusivamente, a contratos diretamente relacionados à transferência de tecnologia. Tais contratos são aqueles constantes do Ato Normativo n.º 135/96, emitido pelo INPI, que estão sujeitos à averbação neste órgão e registro no Banco Central, referindo-se a exploração de patentes, uso de marcas, fornecimento de tecnologia e prestação de assistência técnica.

---

<sup>58</sup> O Direito de Acesso do Capital Estrangeiro (após as modificações constitucionais de 1995), Lumen Juris, 1996.

<sup>59</sup> [Nota do original] Vide, em especial, Pinto Ferreira, **Comentários à Constituição Brasileira**, 6o. vol. Saraiva, 1994, p. 293. Dispositivos comparáveis são encontrados na Constituição de Portugal, Art. 86, da Venezuela, Art. 107, do Peru, Art. 137, e do Paraguai, Art. 102.

<sup>60</sup> [Nota do original] Quanto à noção de que *Investimento Estrangeiro* inclui o chamado investimento tecnológico: vide Alberto Xavier, **Natureza Jurídica do Certificado...**, *op.cit.*, p. 40; Celso Ribeiro Bastos, **Comentários...**, *op.cit.*, p. 64.

<sup>61</sup> [Nota do original] Note-se, incidentemente, que a lei a que se refere a Constituição não é exclusivamente Lei Federal; têm os demais entes políticos internos o direito de legislar sobre Direito Econômico (**vide** José Afonso da Silva, **Curso de Direito Constitucional Positivo**, Ed.RT 1989, p.675).

<sup>62</sup> [Nota do original] Celso Ribeiro Bastos, **Comentários à Constituição**, Vol. 7o., Ed. Saraiva, p. 67. Importantíssimo, neste contexto, é o princípio isonômico constante do art. 1o. § 1o. da Lei 4.131/62, que veda qualquer discriminação à entrada de capital estrangeiro que não seja fixada em lei.

Querer cobrar-se a CIDE quando do desenvolvimento de atividades não relacionadas à transferência de tecnologia é onerar-se atividade econômica que não será beneficiada pela cobrança da CIDE, pois que distante e não abrangida por sua finalidade parafiscal.

A manifestação da entidade apenas consolida uma tese muito repetida desde as modificações introduzidas no regime inicial da CIDE <sup>63</sup>

Entendo que, realmente, há excesso na CIDE como refletida no Decreto Nº 4.195, de 11 de abril de 2002 em vigor, como haverá igualmente falta, não só quanto à *referibilidade* do tributo, como quanto ao seu desenho legal.

#### Exclusões regulamentares indevidas na incidência da CIDE

Claramente há referibilidade e coerência na incidência da CIDE sobre contratos de importação de tecnologia; acredito ser mais que defensável a extensão do ônus tributário também ao pagamento de *royalties* e outras remunerações por direitos de propriedade industrial, franquia, cultivares e software, em todos os casos objetos que presumem tecnologia, importada ou gerada aqui.

Não cabe ao Poder Executivo, à falta de autorização legal e constitucional, optar por certas hipótese de incidência, qualificadas por seu fato gerador, deixando de lado outras, por mera conveniência administrativa: não há discricionariedade nesse exercício do poder regulamentar.

Entendo que seja perfeitamente possível ao regulamento interpretar a lei de acordo com seus parâmetros constitucionais; assim, escolher dentre os “royalties de todo tipo” aqueles que sejam clara e inofensivamente estranhos à área de intervenção estatal, para excluí-los, é tarefa adequada ao regulamento, como aliás é dever (e não só predicado) do Poder Executivo interpretar e dar aplicação à Constituição.

Mas, ao limitar-se aos *royalties* de patentes e marcas (excluindo, por exemplo, desenhos industriais, ou modelos de utilidade, além da franquia, do cultivar e do software) o art. 10 do Decreto Nº 4.195, de 11 de abril de 2002 em vigor *dixit minus quam debuisset*, pecando por infidelidade tanto à lei em vigor quanto aos pressupostos constitucionais *positivos* de referibilidade.

Note-se que, ao deixar de mencionar os pagamentos relativos à cessão de uso ou aquisição de conhecimentos tecnológicos, constantes do modelo legal original, o Decreto igualmente deixa de exercer com a plenitude necessária e indeclinável o mandato legal que estabelece as hipóteses de

---

<sup>63</sup> Adriana d'Essen Stacchini, Cide sobre royalties é contestada, 21.03.02 - Gazeta Mercantil. (..) Para a advogada Alessandra Machado Villas Boas, do escritório Trench, Rossi e Watanabe, "o tributo passou a ser devido por qualquer serviço executado por um não-residente a uma empresa brasileira, que não englobaria apenas tecnologia", diz. Ela lembra que a partir de 1º de janeiro de 2002, a contribuição é cobrada sobre contratos que também não dizem respeito a transferência de tecnologia. "A Cide tem que estar relacionada àquele setor da economia no qual vai acontecer a intervenção". A União, portanto, por meio de uma intervenção, teria o direito de criar uma contribuição destinada a custear a organização de um setor que estivesse economicamente ineficiente. Para Mario Antonio Romanelli, "o governo está criando uma fonte de recurso, a fim de utilizá-la no financiamento do estímulo à tecnologia". Na sua opinião, a União está empregando a contribuição como imposto, uma vez que não tem condições de criar mais tributos desse tipo. "Descobriram um novo filão, pois o que está acontecendo é puro financiamento de atividades", diz. Romanelli afirma que a Cide em questão não é genuína contribuição de intervenção econômica e que a mesma não tem natureza de imposto, taxa, empréstimo compulsório, contribuição de melhoria - social ou de feição social -, tampouco contribuição de interesse de categorias profissionais ou econômicas. "Logo, conclui-se que a cobrança da Lei 10.168 configura modalidade tributária não autorizada pela Constituição Federal, e não reúne condições de ser compulsoriamente exigida. (...)"

incidência da CIDE <sup>64</sup>. É sem dúvida difícil discernir qual o alcance dessa hipótese, eis que, por exemplo, o INPI descreve como tal o contrato de fornecimento de tecnologia industrial <sup>65</sup>.

#### CIDE sobre aquisição de patentes e marcas

Pelo Decreto 3.949/2001, primeiro regulamento da CIDE, a incidência do tributo também se faria sentir sobre os pagamentos pela cessão definitiva do direito de propriedade industrial (marca ou patente). Tal entendimento não tinha exato amparo no art. 2º da Lei 10.168/2000. O Decreto Nº 4.195 repete a menção, sem que a nova lei tenha dado nenhuma nova razão para essa hipótese de incidência <sup>66</sup>.

Como Gabriel Leonardos nota, a Receita Federal entenderia que a cessão do direito estaria alcançada pela "aquisição de conhecimentos tecnológicos" e, como tal, o pagamento pela compra de uma marca ou uma patente também estaria sujeito à cobrança da CIDE. Como o autor, entendo que essa extensão é suscetível de questionamento judicial; com efeito, na aquisição de uma patente, o que se adquire é o *direito de exclusividade* de utilizar um conhecimento tecnológico, já que o conhecimento em si já está livremente disponível, pela prévia publicação da patente.

Se assim se diz quanto aos privilégios, parece-nos então delirante a posição da Receita, expressa no regulamento, que identificaria aquisição de marca à aquisição de conhecimentos tecnológicos.

#### CIDE sobre royalties derivados de outros direitos de propriedade intelectual

Menos referível, mas também defensável, seria a incidência da contribuição sobre valores relativos a outros direitos de propriedade intelectual. Com efeito, como já tive oportunidade de notar, nos últimos anos se verificou a emergência de dois fenômenos simultâneos:

1. a perda de especificidade do direito autoral, não só pela sua utilização nas chamadas indústrias culturais, primordialmente como meio de proteção ao investimento e não da criatividade estética ou científica <sup>67</sup>, como também pela migração para o campo autoral de elementos inteiramente tecnológicos, como a proteção física das obras, pelo impacto no setor autoral de novas tecnologias, inclusive a Internet, ou ainda, na proteção de bases de dados.
2. o do surgimento de novos objetos de proteção, alvo de novas modalidades de direito, ditas "proteções híbridas", nem patentes, nem direitos autorais, ou ambos ao mesmo tempo, como o software (proteção pelo copyright ou *droit d'auteur* modificados) ou as topografias de semicondutores (por um regime específico) <sup>68</sup>.

---

<sup>64</sup> Vide as observações de Gabriel Leonardos acima da nota 5.

<sup>65</sup> Como indicado na nota 20, essa modalidade é definido como "Contratos que objetivam a aquisição de conhecimentos não patenteados". Ora, os conhecimentos *patenteados* por definição não são adquiríveis, pois já se encontram no conhecimento público; somente o *direito de uso* desses conhecimentos seria sujeito à aquisição ou licença.

<sup>66</sup> Royalties não são devidos para a aquisição de direitos. RIR/99, Art. 351. A dedução de despesas com aluguéis será admitida (Lei nº 4.506, de 1964, art. 71): (...); e II - se o aluguel não constituir aplicação de capital na aquisição do bem ou direito (...).

<sup>67</sup> Newton Paulo Teixeira dos Santos, Novos Rumos da Propriedade Intelectual, Revista da ABPI, no. 16, 1995, p. 8; Melo, Albertino Daniel de, Direito de autor e os interesses socio-culturais e de terceiros em torno da obra intelectual, Revista da Faculdade de Direito da Universidade Federal de Minas Gerais, vol 34 n 34 p 103 a 127 1994.

<sup>68</sup> Vide o vasto estudo sobre a questão das formas híbridas de proteção em Columbia Law Review no. 94, no. 8, de dezembro de 1994, transcrevendo o seminário "Towards a Third Intellectual Property Paradigm". Em particular, o artigo de J.H. Reichman Legal Hybrids Between the Patent and Copyright Paradigms, o de Michael Lehman TRIPs, the Berne Convention, and Legal Hybrids, e o

Supõe-se a razão pela qual o Decreto Nº 4.195, de 11 de abril de 2002 em vigor tenha renunciado à tributação dos *royalties* cinematográficos <sup>69</sup>, muito embora incluído na redação da lei os “*royalties* de todo tipo”: esse setor, beneficiário de regras próprias de intervenção e incentivo, presta-se mal à referibilidade <sup>70</sup>.

Já os *royalties* de software, não obstante sua vinculação ao sistema autoral, é inegavelmente pertinente à área tecnológica.

#### Carência de referibilidade de pagamentos em áreas não sujeitas à atuação interventiva

É difícil ver a pertinência interventiva em remuneração de contratos de serviços de tradução, de advocacia, ou agenciamento de compras, incluindo serviços de logística (suporte ao embarque, tarefas administrativas relacionadas à liberação alfandegária, etc.), homologação e certificação de qualidade de produtos brasileiros, visando a exportação; consultoria na área financeira; consultoria na área comercial, etc.

Qual o alcance da hipótese? Quais serviços serão abrangidos pela descrição legal. A Receita Federal, ela mesma, rejeitou, como visto, a incidência da CIDE em caso de remessa para pagamentos de serviços de publicidade, muito embora tais prestações pudessem ter clara conotação administrativa.

## **Conclusão**

Assim:

1. entendo indevida a inclusão pela Lei no 10.332/ 2001, na base de cálculo da CIDE, de serviços técnicos não pertinentes à área tecnológica e de cunho administrativo, por ofender ao princípio da referibilidade objetiva.
2. entendo indevida a exclusão, pelo Decreto Nº 4.195, de 11 de abril de 2002, da incidência da CIDE sobre *royalties* relativos a desenhos industriais, modelos de utilidade, franquia, cultivares, software ou qualquer outro direito pertinente à área de intervenção no domínio econômico a que se volta a Lei n.º 10.168/2000, como alterada.

---

de Ejan Mackaay, Legal Hybrids: Beyond Property and Monopoly?. Também, analisando a complexa questão do software, David Zimmerman em Global Limits on look and feel: defining the scope of software copyright protection by international agreement, in Columbia Journal of Transnational Law, vol. 34, no. 2, 1996.

<sup>69</sup> Note-se que há dúvidas quanto à classificação de tais valores como royalties. Na Consulta 172/ 8ª. RF A 8ª RF da Receita Federal solucionou a consulta de contribuinte pela decisão nº 172 (DOU de 15-08-01) onde definiu que as importâncias pagas, creditadas, empregadas, remetidas ou entregues a título de rendimento decorrente de exploração de películas cinematográficas estrangeiras (taxa de licença de uso), a beneficiário residente em país que não mantém acordo com o Brasil para evitar a bitributação internacional de renda, estariam sujeitas à incidência do imposto de renda na fonte à alíquota de 25%, conforme determina o inciso I do § 1º do art. 77 da Lei nº 3.470, de 28-11-1958, e alterações posteriores. Na consulta ficou definido que o rendimento de películas cinematográficas não é royalty se o beneficiário é residente em país que não mantém com o Brasil acordo sobre tributação de renda. Se fosse royalty a alíquota do imposto de renda seria de 15% porque teria a incidência de CIDE à alíquota de 10%.

<sup>70</sup> A Contribuição para o Desenvolvimento da Indústria Cinematográfica Nacional – CONDECINE instituída pela Medida Provisória Nº 2.228 De 06-09-01 Pelo art. 78 da Lei nº 3.470/58, para efeito de imposto de renda na fonte, somente seria rendimento tributável da exploração de películas cinematográficas estrangeiras, no país, a percentagem de 30% sobre as importâncias pagas ou creditadas aos produtores, distribuidores ou intermediários, no exterior. Pelo art. 707 do RIR/99 permite o abatimento de 70% do imposto devido; uma vez que sejam investidos em co-produção de obras audiovisuais cinematográficas brasileiras de produção independente, estando os projetos previamente aprovados pelo Ministério da Cultura.

3. entendo indevida a inclusão na base de cálculo da CIDE dos valores relativos à cessão de direitos, por oposição à licença de uso, autorização, ou qualquer outra modalidade de negócio jurídico que também não importe em mutação de domínio.