



CIDE-REMESSAS: REFERIBILIDADE, EXTRAFISCALIDADE E FOMENTO À INOVAÇÃO TECNOLÓGICAⁱ

*Ana Clarissa Masuko dos Santos Araujo
Liziane Angelotti Meira*

Resumo

O artigo analisa a contribuição de intervenção no domínio econômico devida pela pessoa jurídica na importação de licença de uso ou aquisição de conhecimentos tecnológicos, pela signatária de contratos que impliquem transferência de tecnologia, conhecida como “Cide-Remessas”, na perspectiva de eficácia do fomento da inovação tecnológica na economia brasileira. A Cide-Remessas é analisada na perspectiva da referibilidade, extrafiscalidade, da intervenção no domínio econômico, sobre o controle do destino da arrecadação, de acordo com o direito positivo brasileiro, da doutrina e da jurisprudência.

Palavras-chave

Direito tributário – intervenção no domínio econômico – referibilidade – extrafiscalidade – inovação tecnológica

CIDE-REMESSAS: REFERABILITY, EXTRAFISCALITY AND TECHNOLOGICAL INNOVATION FOMENTATION

Abstract

The article analyzes the contribution of intervention in the economic domain due by the legal entity to import license of use or acquisition of technological knowledge, by the signatory of contracts that imply transfer of technology, known as "Cide-Remessas" (remittances) under the perspective of effectiveness of the technological innovation in the Brazilian economy. The Cide-Remessas is analyzed from the perspective of the referability, extrafiscality, of the intervention in the economic domain, on the control of the destination of the collection, in accordance with the Brazilian positive law, of the doctrine and jurisprudence.

Key words

tax law – intervention in the economic domain – referability – extrafiscality – technological innovation

1. Introdução: a tributação no comércio exterior de serviços e inovação tecnológica

No Brasil, as importações de serviços e intangíveis são oneradas por diversas exações estruturadas com racionalidades próprias, decorrentes, em grande parte, da repartição de competências para a gravação dessas riquezas, em que concorrem os três entes federativos.

As importações de serviços são oneradas com o imposto de renda retido na fonte – IRRF, a contribuição de intervenção no domínio econômico – Cide-Remessas, as contribuições ao Programa de Integração Social – PIS e contribuição para o financiamento da seguridade social – Cofins, o imposto sobre serviços de qualquer natureza – ISSQN, nos casos de serviços de comunicação e transporte, o imposto sobre a circulação de mercadorias e serviços – ICMS. Sobre as operações cambiais, incide, o imposto sobre operações financeiras - IOF.

A carga tributária sobre a importação de serviços é vultosa, estimando-se que alcance a marca de 50%.¹ Ademais, a sistemática de tributação é extremamente cumulativa. Exemplificativamente, o PIS e a Cofins incidentes sobre a importação incluem em sua base o ISSQN, o IRRF e os valores das próprias contribuições.

Na exportação de serviços e intangíveis, os contribuintes enfrentam dificuldades em desonerar dos tributos internos esses bens, e assim realizar o princípio do destino. Verifica-se, por exemplo, dificuldades pelos exportadores para fruir da isenção do ISSQN, nos termos determinados pelo §3º, inciso II, ao art. 156 da CF, uma vez que há grandes discrepâncias de interpretação sobre os elementos de conexão correlatos.

A economia atual, especialmente afetada pela inovação tecnológica, mostra, de forma crescente, a relevância de operações com bens intangíveis, pela possibilidade de prestações de serviços tradicionais de maneira não presencial, aumento de participação dos serviços nos processos industriais, surgimento da economia compartilhada, avanço da computação em nuvem, da inteligência artificial, das moedas virtuais, da *internet* das coisas.

No âmbito da economia digital, o termo enfatizado é “disrupção”, que, em sua acepção de base, significa a ruptura do curso de um processo e que na esfera da economia disruptiva, indica a completa mudança na forma tradicional de se fazer algo, por meio da tecnologia. Esse termo foi cunhado em 1995 pelos professores da *Harvard Business*, Clayton Christensen e Joseph L. Bower, que tratam a “inovação disruptiva” como a mudança que pode substituir um produto. As “inovações sustentáveis”, por sua vez, apenas tornam um produto melhor.²

Os exemplos disruptivos alcançam a forma de obtenção de audiovisuais por meio de *streaming*, os meios de transporte e hospedagem em viagens no âmbito da economia colaborativa, a forma de realização de campanhas eleitorais, por meio de segmentação de eleitores e cruzamento de dados. A economia disruptiva, de forma crescente, tem alterado a forma de fornecimento das mercadorias e serviços.

¹ Em estudo realizado pelo professor Iorge Arbache para a Confederação Nacional das Indústrias – CNI estimou-se que a carga tributária sobre a importação de serviços em 41.08%, podendo alcançar 51.26%, a depender da sistemática de cálculo, ou seja, a inclusão de tributos na base de cálculo de outros, além do próprio *gross up*, isto é, o reajuste das bases de cálculo dos tributos para pagamento de valores líquidos do preço dos serviços para o prestador. In Tributação sobre a Importação de Serviços. 2013. Disponível em: <http://www.portaldaindustria.com.br/media/finder_public/aa/32/aa32ea45-c076-40e8-9b55-99f33692c570/tributaosobreimportaodoservicios-impactoscasoserecomendaesdepolticas.pdf>. Acesso em: 26 mar. 2019.

² BOWER, I. L., and C. M. Christensen. "Disruptive Technologies: Catching the Wave." *Harvard Business Review* 73, no. 1 (January–February 1995): 43–53. v. 84, Jan-Fev1995. New York: Harvard Business Publishing, p. 43-53.

A “Indústria 4.0”, também chamada de “quarta revolução industrial”, propõe o emprego das principais inovações tecnológicas dos campos de automação, controle e tecnologia da informação, aplicadas aos processos de industrialização, para a consecução de “fábricas inteligentes”. Por essa razão, Jorge Arbache e Rafael Moreira vislumbram que as novas tecnologias e formas de organização de produção, aproximam de tal forma as manufaturas e os serviços, que se poderia falar em um terceiro gênero de produto, que não se enquadraria nem no conceito tradicional de serviços, nem de mercadoria.³ Ademais, há serviços que são determinantes para agregação de valor aos bens manufaturados, como o caso de engenharia, *software*, pesquisa e desenvolvimento.

As professoras da universidade *Haas School of Business* na Universidade da Califórnia, *Berkeley*, *Laura Tyson e Susan Lund*⁴ falam sobre a importância crescente dos intangíveis na economia global, que muitas vezes não são devidamente apuradas, na medida em que o valor desses fluxos transfronteiras não é captado pelas medidas oficiais de comércio exterior. Recente estudo do *McKinsey Global Institute* estima que o montante correspondente a US\$ 4 trilhões no comércio exterior de serviços não figuram na estatística oficial de comércio exterior; ademais, o valor correspondente a US\$ 4,3 trilhões de comércio de serviços são atualmente contabilizados como comércio de produtos, de sorte que, o comércio exterior de serviços é maior, em termos de valor agregado, que o de produtos.

Na perspectiva do direito tributário, os avanços tecnológicos fluem em ritmo mais célere que o direito positivo, gerando problemas de qualificação de fatos jurídicos, de rastreabilidade das operações, que somados à ampla possibilidade de mobilidade de capitais, geram problemas como a erosão da base tributária, múltipla tributação, evasão fiscal, conflitos de jurisdição tributária. De forma geral, busca-se a adaptação de velhos instrumentos jurídicos, para novas situações. O direito, concebido para atuar sobre um mundo tangível, busca se estruturar para apreender a intangibilidade.

No Brasil, que possui um modelo tributário anacrônico, oneroso e complexo, depara-se com uma realidade difícil de ser enfrentada com seus instrumentos tributários tradicionais. A crescente aproximação entre manufaturas e serviços, por força dos avanços tecnológicos, aliada à clássica definição doutrinária brasileira de serviços como “obrigação de fazer”, descolada do direito romano, são fatores que contribuem para a crescente complexidade da tributação dos bens intangíveis.

Afirma o professor Marco Aurélio Greco que, sob a égide do sistema constitucional brasileiro, em virtude das competências constitucionais autônomas dos entes federativos, na tributação dos serviços, “serviço precisa ser alguma coisa”, para

³ ARBACHE, Jorge; MOREIRA, RAFAEL. *How Can Services Improve Productivity? The Case of Brazil*. Disponível em: http://www.redlas.net/materiali/priloge/slo/redlas_arbache_moreira_services_14april2015_2_scc.pdf >. Acesso em: 26 mar. 2019.

⁴ TYSON, Laura e Susan Lund O ponto cego no debate sobre comércio. Artigo publicado no jornal Valor Econômico. 25/03/2019. Disponível: <https://www.valor.com.br/opiniaio/6178365/o-ponto-cego-no-debate-sobre-comercio>>. Acesso em: 26 mar. 2019.

efeitos de delimitação de competências.⁵ Na União Europeia, por sua vez, adota-se uma definição de serviço pela negativa. O imposto sobre valor agregado – IVA alcança bens tangíveis e intangíveis e se estrutura sobre um conceito residual de serviços, ou seja, tudo que é não corpóreo, é qualificado como serviços, o que lhe confere maior grau de praticabilidade.

Verifica-se que há uma preocupação global com a tributação internacional dos intangíveis, no âmbito da economia digital, com diversas iniciativas das principais organizações internacionais nesse sentido, como a Organização Mundial de Comércio – OMC e a Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico – OCDE.

O *General Agreement on Trade in Services* – GATS, celebrado no âmbito da OMC, a despeito de estabelecer que o comércio exterior de serviços deverá se pautar pelo princípio da não-discriminação, enfrenta dificuldades para a ampliação de sua aplicação, a começar pela própria definição de serviços e também a pressão protecionista dos países-membros, que resultou em diversas exceções ao acordo.

Na OCDE, a primeira ação do *Base Erosion and Profit Shifting* – BEPS⁶, teve como escopo identificar os desafios decorrentes da economia digital na aplicação das regras para tributação direta e indireta e sugerir meios para contorná-los⁷. O tema deverá perpassar todos os planos de ação e ser objeto de contínuo monitoramento “pós-BEPS”, que se consolidará em novos relatórios.

A tributação indireta brasileira, é assistemática, geradora de alto grau de cumulatividade nas cadeias econômicas, além de ser altamente regressiva. Não é por outra razão que o principal foco dos atuais debates de reforma tributária é a tributação indireta. O Brasil precisa se inserir na realidade da economia digital, revisitando a sua legislação tributária, além de se posicionar nas negociações internacionais, para que não seja um mero consumidor de tecnologias de países desenvolvidos. A tributação deve operar como indutora do desenvolvimento econômico na área de inovação tecnológica, pressuposto na atualidade, para crescimento sustentado e competitividade em todas as nações.

2. Classificação das Espécies Tributárias e a Caracterização das Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico

As Cides têm natureza tributária, subsumindo-se às disposições do art. 3º do Código Tributário Nacional - CTN. O corte metodológico parte da classificação que considera não apenas critérios intrínsecos à norma de incidência de cada espécie tributária, referentes à vinculação ou não à uma atuação estatal da hipótese de incidência, como também, as determinações constitucionais para o produto da arrecadação.

⁵ GRECO. Marco Aurélio. Aspectos Tributários do Comércio Eletrônico. In *Impuestos sobre el Comercio Internacional*, coord. Victor Uckmar et al. Buenos Aires: Editorial Ábaco de Rodolfo de Palma S.R.L., 2003. p.879.

⁶ Plano de ação da OCDE em conjunto com os países do G-20, publicado em 2013, que objetiva adotar medidas para harmonização da legislação tributária internacional, para o combate de planejamentos tributários agressivos, praticados por empresas multinacionais ou grupos econômicos.

⁷ *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy. Action 1 - 2015 Final Report*. Disponível em: <https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/addressing-the-tax-challenges-of-the-digital-economy-action-1-2015-final-report_9789264241046-en#page1>. Acesso em: 26 mar. 2019.

dação, quais sejam, destinação específica e dever de restituir o produto arrecadado. Com base nesses critérios, ter-se-iam as seguintes espécies:

- i. impostos – não há determinação de atividade estatal referida ao contribuinte, não há exigência de destinação específica do produto da arrecadação;
- ii. taxas – há atuação estatal referida ao contribuinte e a destinação da arrecadação deverá se prestar a custear essa atividade (exercício de poder de polícia e serviço público);
- iii. contribuições de melhoria – há atuação estatal referida ao contribuinte, há exigência de destinação específica do produto da arrecadação;
- iv. empréstimos compulsórios – não há determinação de atividade referida ao contribuinte, há destinação específica e há obrigação de restituir o montante arrecado;
- v. contribuições – não há atividade estatal referida ao contribuinte e há destinação específica para o produto da arrecadação.

Esse critério classificatório é o que o Supremo Tribunal Federal – STF⁸ adotou em diversos julgados, o que lhe confere utilidade, em vista do relevante papel que a jurisprudência exerce para a delimitação das contribuições especiais. Com efeito, o item 'v' no qual estão as Cides, comporta grande número de subclassificações, reunindo várias contribuições, que, em comum, em sua hipótese de incidência, prescrevem atividade não vinculada estatal e destinação específica de sua arrecadação.

O art. 149 da CF prevê a competência da União para a instituição de contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais. Há o grande grupo das contribuições destinadas ao custeio da seguridade social, previstas no art.195 da CF, as contribuições ao “sistema S”, prescritas também no art. 240 CF, a contribuição ao salário-educação, prevista no art.212 da CF, diversas Cides, incluindo a incidente sobre combustíveis, prevista na própria CF, no §4º, do art. 177, além de contribuições sobre as quais há dificuldades de lhes atribuir categorias classificatórias existentes, em face de suas peculiaridades.

Considerando a competência da União, haveria quatro espécies de contribuições: i. de seguridade social; ii. sociais gerais; iii. de intervenção no domínio econômico; iv. de interesse de categoria profissionais ou econômicas. E sob a competência do Estados e Municípios, as contribuições previdenciárias de seus respectivos servidores públicos.

Sob a categoria tributária “contribuição”, como tributos não –vinculados e com receita afetada, há uma miríade de exações, com características distintas o suficiente para serem agrupadas em subespécies, como de fato, o legislador constitucional estabeleceu, em função de sua destinação, como se depreende dos arts.149, 177, §4º, 195, 212, §5º, 240 CF.

A trajetória histórica das contribuições é notadamente marcada pelas tensões políticas e econômicas, oriundas de um modelo constitucional federativo e tributário que impeliu a União a, incessantemente, perseguir receitas não-

⁸ Como no Recurso Extraordinário n°. 138.284/CE, reiterado na ADI n°. 447-6/DF.

repartíveis com os demais entes federativos, o que culminou na proliferação desproporcional de contribuições. Sob a conveniência de as contribuições não estarem sujeitas à limitação do art. 154, I CF, de acordo com a interpretação consolidada do STF, o fato é que há signos de riqueza que são tributados diversas vezes, em um contexto de pluritributação econômica.

O panorama jurisprudencial e legislativo indica que a premência para a arrecadação, combinada com uma jurisprudência que ainda é recalcitrante em relação às características dessa espécie tributária, redundaram na sobreposição de diversas Cides sobre os mesmos segmentos econômicos. Não só foram criadas novas, ampliadas as hipóteses de incidência das existentes, como entendimentos jurisprudenciais têm restaurado antigos tributos sob a roupagem de Cide.⁹

As Cides possuem o seu fundamento constitucional no art. 149 *caput*, § 2º a 4º que estabelecem que são de competência exclusiva da União; serão concebidas para atuar como instrumento de atuação estatal nas respectivas áreas; observarão as normas gerais em matéria de legislação tributária, estabelecidas em lei complementar, o princípio da estrita legalidade, irretroatividade, da anterioridade anual e nonagesimal.

A “referibilidade” é um conceito que não encontra base empírica nos textos do direito positivo, tendo sido forjado pela doutrina e jurisprudência. A referibilidade, como estrutura lógico-relacional, estabelece o nexo de causalidade entre dois entes.

O entendimento prevalecente na doutrina e na jurisprudência é que se caracterizam as Cides pela sua referibilidade a um grupo econômico, isto é, a arrecadação será escoada em determinado setor da economia, sendo esse o liame mantido com o contribuinte da exação, ou seja, o fato de exercer suas atividades econômicas no âmbito desse segmento.

Leciona o professor Luís Eduardo Schoueri que a “referibilidade”, nessa hipótese, não implica benefício, mas a equivalência, no sentido de que os contribuintes da Cide não serão diretamente ou necessariamente beneficiados com o emprego do produto da arrecadação, mas o seu setor econômico.

A referibilidade para a classificação das espécies tributárias, deverá considerar a hipótese de incidência *versus* destinação da arrecadação. O critério que erige as contribuições como espécie autônoma, encontra-se na etapa da destinação da arrecadação. Caso seja possível manter a relação direta entre o destino da arrecadação e o custeio da atividade prevista na hipótese de incidência, estar-se-á diante de uma taxa ou um empréstimo compulsório. Caso seja possível manter relação entre a atividade e o destino da arrecadação de forma mediata ou indireta, estar-se-á diante de uma contribuição.

No caso das Cides, a referibilidade mantém-se entre atuação do contribuinte e respectivo segmento econômico e é esse o critério determinante para erigi-la como subespécie tributária. Da mesma forma, as contribuições de seguridade social vincularão o a atividade de contribuinte e o sistema de seguridade a que está vinculado; o

⁹ A 1ª Seção do STJ, no julgamento dos EREsp 770.451, dirimindo dissídio existente entre as Turmas de Direito Público, reviu seu posicionamento, entendendo se tratar a contribuição ao INCRA de contribuição de intervenção no domínio econômico

sistema “S” vinculará a atividade do contribuinte e o sistema sindical a entidades privadas de serviço social e de formação profissional correlatas.

Nesse sentido, graficamente, tem-se:



Nas Cides, já se asseverou, a referibilidade é “indireta” na medida em que a exação não possui a relação linear para o custeio de atividade, porém, à intervenção no segmento econômico a que pertence, em consonância com a determinação da lei instituidora da exação. O respectivo segmento econômico é o marco que vai atrelar o produto da arrecadação da Cide; deve haver uma relação de pertinência entre o sujeito passivo e o segmento econômico ao qual é afetada a exação.

Entretanto, a jurisprudência não está consolidada quanto ao espectro semântico da referibilidade para as Cides, que é um tema transversal para essa espécie tributária. Nesse sentido, o entendimento consolidado do STJ¹⁰ sobre a classificação da contribuição ao Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária – Incra, como Cide. Para o STJ, considerando que as disposições constitucionais sobre a política agrícola, fundiária e da reforma agrária, estarem dispostos topograficamente no Título da Ordem Econômica (nos arts. 184 e seguintes), a contribuição incidente sobre a folha de salários seria uma Cide. Embora a atuação do Incra não beneficie diretamente empresas urbanas e agroindustriais, beneficiaria toda a sociedade, ao promover a redução das desigualdades.

E nessa linha, conferiu-se um sentido bastante amplo à locução “intervenção no domínio econômico”, ao se afirmar que estaria imbrincada com o interesse público de busca de equilíbrio econômico, pela implementação de políticas econômicas convergentes com os valores do art. 170, como a função social da propriedade. Assim, trasladou a referência da Cide do segmento econômico para toda a sociedade, baseando-se no princípio da solidariedade.

Infere-se, portanto, que para o STJ a referibilidade seria satisfeita ao se manter o destino da arrecadação ao segmento econômico para o qual o tributo foi criado. Contudo, a tecitura desse argumento resulta em uma retórica que acabar por esmaecer as fronteiras das Cides como subespécie contributiva autônoma, como quis o legislador constitucional, ao nomeá-la no *caput* do art. 149 e definir os con-

¹⁰ REsp 977058/RS, Relator Ministro Luiz Fux.

tornos de seu aspecto quantitativo no §2º do mesmo dispositivo. Isto porque quaisquer intervenções em segmentos econômicos, em última instância, devem perseguir um ambiente econômico equilibrado, o que respaldaria a cobrança generalizada das Cides. Tal frouxidão conceitual, não se acomoda nos lindes do sistema constitucional tributário brasileiro.

Ainda, a expressão “intervenção no domínio econômico” deve ser interpretada de forma mais restrita, sendo a política agrária e a realização da função social da propriedade, questões que se imiscuem na seara social. Veja-se, por exemplo, que no caso das contribuições de seguridade social, a própria CF determina que é “dever de toda a sociedade” custeá-la.

O fato é que o acórdão do REsp 977058/RS não é de fácil leitura, trazendo muitas transcrições de diversos autores e votos anteriores, de forma que não estão totalmente claras as ideias ou critérios encampados no voto condutor. Ademais, o tema da referibilidade apenas foi abordado de forma colateral.¹¹

A definição da referibilidade nas Cides é tema que permeia diversos julgamentos do STF. Ao lado da discussão da taxatividade das bases de cálculo para as Cides, em consonância com a EC nº 33/2001, que determinou a redação do art. 149, parágrafo 2º, III, “a”, são as grandes discussões sobre essa espécie tributária.

O tema da referibilidade das Cides também deverá ser apreciado no RE 928943, sob a égide do “tema 914 – Constitucionalidade da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico – CIDE sobre remessas ao exterior, instituída pela Lei 10.168/2000, posteriormente alterada pela Lei 10.332/2001”.

Na decisão de apreciação de repercussão geral, suscitou-se, dentre outras questões, o segmento econômico alcançado pela intervenção estatal e sua relação com a finalidade almejada pela exação, ante a afetação dos recursos provenientes da arrecadação a investimentos no setor de ciência e tecnologia e a necessidade de observância dos parâmetros constitucionais limitadores da competência da União para instituição de contribuições interventivas como elemento essencial à manutenção do Pacto Federativo.

Contrariamente à posição firmada pelo STJ, contudo, assevera Marco Aurélio Greco, os fins não justificam os meios, isto é, não se sustenta um argumento de que o simples cumprimento da destinação da finalidade determinada pela CF, as legitimariam, sob pena de se conferir um cheque em branco ao legislador.¹²

3. Intervenção do Estado na economia e extrafiscalidade

Nos termos do art.149 CF, ao trazer a locução “intervenção no domínio econômico” como predicado das Cides, aliado ao fato de que não há outra base

¹¹ Nessa esteira, a contribuição ao Inbra será objeto de análise do STF, pela sistemática de repercussão geral, pela apreciação do “tema 495 - Referibilidade e natureza jurídica da contribuição para o Inbra, em face da Emenda Constitucional nº 33/2001” - RE 630898/RS. Tudo indica que nessa oportunidade será apreciada com detenção o significado de “referibilidade” para a contribuição ao Inbra e, por conseguinte, para as Cides de forma geral.

¹² GRECO, Marco Aurélio. *Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico sobre Royalties*. Revista Dialética de Direito Tributário nº 99. São Paulo: Dialética, p.133-151.

empírica constitucional que determine os contornos dessa espécie tributária, impõe a tarefa de delinear o seu alcance.

As normas tributárias assumem importância fundamental na intervenção do Estado no domínio econômico, o que corrobora o art. 146-A CF, incluído pela EC nº 42/2003, ao prescrever que a *“lei complementar poderá estabelecer critérios especiais de tributação, com o objetivo de prevenir desequilíbrios da concorrência, sem prejuízo da competência de a União, por lei, estabelecer normas de igual objetivo”*.

A arrecadação é a maior função relacionada à tributação, pois os tributos são a principal fonte de recursos para o Estado. Ademais, outras funções da tributação são divisadas, como a distribuição de renda, a estabilidade da economia e a função alocativa ou indutora, que convivem entre si, prevalecendo uma ou outra, a depender da norma tributária.¹³

As normas tributárias constituídas como instrumentos de intervenção na ordem econômica estabelecem que a tributação não será fonte de custeio das despesas gerais do Estado, porém, de um setor específico da economia, no caso das Cides; ainda, poderão estabelecer que determinados tributos serão extrafiscais, reputando-se a um segundo plano a função arrecadatória, em prol do direcionamento dos comportamentos dos contribuintes para a realização de valores eleitos; ou poderão veicular subvenções ou incentivos fiscais.

Com efeito, as normas tributárias de intervenção econômica, em um sentido lato, não implicam, tão-somente, normas de redução ou isenção da carga tributária. A política interventiva pode ser concebida no sentido de incremento da arrecadação, como nas hipóteses em que se vise a conferir ao produto da arrecadação uma destinação específica, em benefício de determinado grupo.

Eros Grau afirma que a intervenção do Estado na economia pode ser classificada em *“atividade econômica em sentido amplo”* e *“atividade econômica em sentido estrito”*. Na primeira, estariam alocados os serviços públicos, campo de atuação típica estatal, ao passo que na segunda, haveria uma *“intervenção em sentido forte”*, quando o Estado ingressaria em área de titularidade própria do setor privado.¹⁴

Dentro do campo típico de atuação estatal, isto é, no desempenho de suas funções ordinárias, de provimento de serviços públicos à sociedade, a contraprestação é o pagamento de taxa. No caso de intervenção na economia em sentido estrito, o Estado explora atividades econômicas, produzindo bens e serviços, como qualquer agente econômico, submetendo-se às mesmas condições dos entes privados e sem dispor de privilégios subjetivos, sendo remunerado por preço público. É o que determina os parágrafos do art. 173 CF, que dispõem que as empresas públicas e sociedades de economia mista estão sujeitas ao regime jurídico próprio das empresas privadas, inclusive quanto aos direitos e obrigações civis, comerciais, trabalhistas e tributárias, além de que, não poderão gozar de privilégios fiscais não extensivos ao setor privado, devendo ser preservada a concorrência e o aumento arbitrário dos lucros.

¹³ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva. 8ª edição. 2018. p. 36.

¹⁴ GRAU, Eros Roberto. *A Ordem Econômica na Constituição de 1988*. 19ª ed. atual., São Paulo: Malheiros, 2018, p. 89-90.

A intervenção econômica direta é excepcional no Estado brasileiro, que se funda nos princípios econômicos de livre mercado e concorrência (art.170 CF). Na intervenção indireta o Estado atua como agente regulador e normativo da atividade econômica, sendo essa a regra geral, considerando-se que o art. 173 CF determina que a “exploração direta de atividade econômica pelo Estado só será permitida quando necessária aos imperativos da segurança nacional ou a relevante interesse coletivo, conforme definidos em lei”.

O art. 174 da CF prescreve as formas interventivas indiretas do Estado na economia, que podem ser por fiscalização, incentivo e planejamento. As funções de fiscalização, incentivo e planejamento, especialmente as duas últimas, são relacionadas, impossibilitando, muitas vezes, que se possam divisá-las claramente, em situações concretas.

O Estado, na condição de agente normativo e regulamentador da economia poderá atuar dirigindo a economia, hipótese em que os instrumentos empregados são normas cogentes, que disciplinam as condutas que devem adotar os agentes econômicos a quem são direcionadas essas ordens. É o exemplo de normas de controle de preços, como os tabelamentos.¹⁵

A atuação estatal, da mesma forma, poderá se dar através da criação de normas indutoras de comportamentos, que estabeleçam obrigações ou direitos como consequentes de certas hipóteses de incidência, cuja realização seja almejada pelo legislador. Embora não se tratem de normas cogentes, a adequada arquitetura de norma indutora impulsiona o cidadão aos comportamentos desejados no âmbito de determinada política.

A intervenção estatal por planejamento dá-se, precipuamente, pela função legislativa, abrangendo não apenas as atividades econômicas em sentido estrito, como em sua concepção global, nos termos do próprio art.174 CF, que prescreve que o planejamento será determinante para o setor público e indicativo para o setor privado.

A intervenção estatal na forma de incentivos, por sua vez, invariavelmente se dará por normas dispositivas, que criam estímulos ou desestímulos para os comportamentos dos agentes econômicos, nos termos do art.150, §6º CF. A adoção ou não da conduta que se queira estimular, mantém-se sob a esfera de discricionariedade do agente econômico, sem que se incorra no campo de ilicitude.

Assim, essas normas tributárias instrumentalizam a intervenção indireta estatal por incentivo, pois estabelecem estímulos aos comportamentos dos contribuintes para adotarem determinadas condutas, ao optar por incorrer ou não, nas hipóteses de incidência dessas normas.

O legislador poderá criar isenções para determinado produto, para o fomento de um setor econômico; porém, o incremento de seu consumo também dependerá de outros fatores do mercado, como a elasticidade de sua demanda, a conveniência de seu consumo, que sopesadas pelos agentes econômicos, definirão a suficiência de determinada norma indutora para o alcance dos fins econômicos almejados.

¹⁵ SCHOUERI. Luís Eduardo. Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p.43.

Na intervenção estatal por fiscalização, o Estado atua para assegurar a eficácia jurídica das suas disposições normativas.¹⁶ Sob o prisma tributário, a função fiscalizatória estatal correlaciona-se com as taxas em função do exercício do poder de polícia, como expressamente determina o art. 145, II CF.

Importante frisar que, dentre os diversos princípios conformadores da ordem econômica constitucional, a soberania nacional, veiculada no art.170, I da CF assume importante relevo para o estudo da Cide-remessas, pois aqui se cogita de “soberania econômica”, que pressupõe a soberania política, mas nela não se esgota. A soberania econômica impõe que não haja dependência com as nações mais desenvolvidas, o que hoje se traduz, em grande parte à dependência tecnológica.

A soberania econômica do inciso I, art.170, deve ser lida conjuntamente com o art. 218, que estabelece que o Estado “promoverá e incentivará o desenvolvimento científico, a pesquisa, a capacitação científica e tecnológica e a inovação”, com o art. 219 da CF, que determina que o “mercado interno integra o patrimônio nacional e será incentivado de modo a viabilizar o desenvolvimento cultural e sócio-econômico, o bem-estar da população e a autonomia tecnológica do País, nos termos de lei federal”.

A Lei nº 10.973/2004, que dispõe sobre incentivos à inovação e à pesquisa científica e tecnológica no ambiente produtivo, também conhecida como Lei de Incentivo à Inovação, estabelece que o Estado incentivará a pesquisa e o desenvolvimento de produtos, serviços e processos inovadores em empresas brasileiras e em entidades brasileiras de direito privado sem fins lucrativos.

A forma de intervenção estatal por incentivo seria a que se subsumiria a Cide-remessas, porque, teleologicamente, são instituídas para realizar o princípio constitucional econômico da soberania nacional, de autonomia tecnológica do País, pela capacitação científica e pela inovação.

Todavia, a sua estrutura tributária não é extrafiscal em uma acepção estrita, pois as Cides apenas promovem o efeito de intervenção econômica em momento posterior ao da arrecadação, quando do seu emprego à finalidade específica.

A técnica da extrafiscalidade determina que a arrecadação será um objetivo secundário do Estado, ou seja, as técnicas de indução de comportamentos poderão desonerar ou mesmo agravar a tributação, sempre visando convergir a atuação do contribuinte para a finalidade previamente concebida.

A extrafiscalidade acomoda-se à função interventiva do Estado por incentivo, considerando-se que o contribuinte poderá ou não realizar a hipótese de incidência da norma tributária extrafiscal, hipótese diretamente relacionada com a sua eficiência para a indução de comportamentos, diferentemente do que ocorre no dirigismo econômico.

A CF prescreve a aplicação da extrafiscalidade para o IPI, que foi arquitetado de maneira a possuir alíquotas variáveis, por tipo de bem. Aplica-se a técnica da seletividade, que, de acordo com a disposição do art.153, IV, §3º, I, impõe que o imposto “será seletivo em função da essencialidade do produto”. A seletividade é em-

¹⁶ GRAU. Eros Roberto. *A Ordem Econômica na Constituição de 1988*. 19ª ed. atual., São Paulo: Malheiros, 2018, p. 103.

pregada com o fito de neutralizar os efeitos da regressividade, em observância à capacidade contributiva dos consumidores, destinatários dos encargos desses tributos indiretos.

Da mesma forma, a Constituição determinou que o ICMS, de competência do Estados, no art.155, §2º, III, “poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e serviços”; que o imposto de importação, em consonância com o art.153, I, §1º, terá sua alíquota alterada pelo Poder Executivo, havendo disposição análoga para o imposto sobre a exportação, no art.153, II; que o IOF, ou imposto sobre operações financeiras, cuja competência está prevista no art. 153, V da CF, onera variadas operações – de crédito, câmbio, seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários, concebido como instrumento de regulação da economia.

Esses impostos foram estruturados pelo legislador constitucional para atender à extrafiscalidade, ou seja, são excepcionados do princípio da estrita legalidade, estabelecido no art.150, I da CF, no que tange às suas alíquotas. A consecução das finalidades constitucionais pressupõe a flexibilização da limitação constitucional ao poder de tributar. Por conseguinte, o ato do Executivo de fixação de alíquotas não se submete ao princípio da anterioridade anual e qualificada, conforme art. 150, III, “b” e “c”, ou seja, terão vigência imediata, com exceção do IPI, que deverá observar a anterioridade qualificada.

As Cides, como exações concebidas, expressamente, pelo legislador constitucional, para intervirem no domínio econômico, intuitivamente, induzem ao entendimento de que são tributos extrafiscais. Contudo, da sua estrutura normativa, em princípio, decorre que, quanto maior a sua arrecadação, melhores e maiores as possibilidades de incentivo do setor econômico correlato, prevalecendo a sua função arrecadatória, desde que canalizada a destinação específica.

A sua estrutura lógica, vincada pela referibilidade indireta, determina que aqueles contribuintes que atuam em determinado segmento econômico pouca margem terão para optar por incorrer na hipótese de incidência. O operador econômico que realize importação e comercialização de petróleo e derivados, gás natural e derivados, e álcool etílico, pagará a Cide –combustíveis. A intervenção econômica do Estado deverá ocorrer de forma mediata, na aplicação do produto de sua arrecadação em infraestrutura de transporte, em projetos ambientais relacionados à indústria de petróleo e gás, em subsídios a preços ou transporte de álcool combustível, de gás natural e derivados, e de petróleo e derivados.

O conceito de extrafiscalidade, portanto, na acepção comumente adotada, de conformação da norma tributária de forma a estimular ou desestimular comportamentos dos contribuintes para a realização de determinado fim, não se aplica às Cides.

Converge com esse raciocínio o fato de que o art. 149 da CF não excepciona tais exações do princípio da estrita legalidade e da anterioridade, regime jurídico próprio da extrafiscalidade, determinando, ao contrário, textualmente, a sua observância.

Apenas seria possível conceber as Cides como tributos extrafiscais, em um sentido lato, de se prestar como instrumento de intervenção na economia. Em ambas as

hipóteses haverá a intervenção do Estado para a consecução dos objetivos da ordem econômica constitucional; contudo, no primeiro caso, haverá atuação da norma tributária indutora no advento da própria percussão tributária e, no segundo caso, a intervenção do Estado processa-se sobre o produto da arrecadação.

Nesses termos, as Cides teriam preponderante função arrecadatória, não para custear as despesas gerais do Estado, porém, específicas, vinculadas a um setor econômico determinado, visando a fomentá-lo.

Outro aspecto que deve ser novamente sublinhado, é que a expressão “domínio econômico” utilizada no art. 149 CF, para se referir às Cides, deve ser lida como “parte”, “segmento”, “setor” econômicos, não numa acepção lata, de política econômica. Como mencionado, a interpretação sistêmica das disposições sobre as espécies de contribuições, impõem esse entendimento, além de que, à luz do que dispõem os arts. 173 e 174 CF, que se referem em intervenção na “atividade econômica”, apontam que essa é a melhor exegese.

4. Sobre a Cide-remessas

Com a EC nº33, de 2001, que alterou o art. 149 da CF, instituiu-se a competência para a “Cide-remessas”. O tributo incide 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 licença de uso ou aquisição de conhecimentos tecnológicos, contratos que impliquem transferência de tecnologia, firmados com residentes ou domiciliados no exterior.

A Lei nº 10.332/2001, que alterou a Lei nº 10.168/2001, que instituiu a Cide, determinou que a contribuição passasse a ser devida também pelas pessoas jurídicas signatárias de contratos de serviços técnicos, assistência administrativa e semelhantes, 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.

Para efeitos da ocorrência do fato gerador, eram considerados apenas os contratos de transferência de tecnologia os relativos à exploração de patentes, de uso de marcas e os de fornecimento de tecnologia e prestação de assistência técnica. Com a edição da Lei nº 10.332/2002 e a ampliação das destinações da Cide-remessas, foram também criadas, pelo art.6º, novas hipóteses de incidência, acrescentando-se o § 2º ao art. 2º da Lei nº 10.168/2000. A Cide passou a incidir, também, sobre remessas relativas a contratos que tenham por objeto serviços técnicos, de assistência administrativa e semelhantes, a serem prestados por residentes ou domiciliados no exterior, além de sobre *royalties*, a qualquer título.

A alíquota da Cide é de 10% e a base de cálculo, de acordo com o §3º, art. 2º da Lei nº 10.168/2000, são os “valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos, a cada mês, a residentes ou domiciliados no exterior, a título de remuneração decorrente das obrigações” previstas como hipóteses de incidência do tributo. A composição dessa base de cálculo apenas inclui, como a própria norma diz, o valor remetido a título de remuneração ou contraprestação dos serviços prestados.

A afetação da Cide é estabelecida pela Lei nº 10.168/2000, que, logo no art. 1º enuncia que sua destinação é estimular o desenvolvimento tecnológico brasileiro, mediante programas de pesquisa científica e tecnológica cooperativa entre universidades, centros de pesquisa e o setor produtivo.

Para a consecução da finalidade, o art.5º da lei determina a constituição de Comitê Gestor no âmbito do Ministério da Ciência e Tecnologia, para coordenar as atividades do Programa de Estímulo à Interação Universidade-Empresa para o Apoio à Inovação, cabendo-lhe definir as diretrizes gerais e o plano anual de investimentos, acompanhar a implementação das ações e avaliar os resultados alcançados.

O art. 6º estabelece que do total dos recursos arrecadados com a contribuição, 30%, no mínimo, serão aplicados em programas de fomento à capacitação tecnológica e ao amparo à pesquisa científica e ao desenvolvimento tecnológico nas regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste.

A Lei nº 10.332/2002 ampliou, a partir de sua vigência, as destinações da Cide-remessas, estabelecendo percentuais para o Programa de Ciência e Tecnologia para o Agronegócio, de Fomento à Pesquisa em Saúde, de Biotecnologia e Recursos Genéticos – Genoma, de Ciência e Tecnologia para o Setor Aeronáutico e de Inovação para Competitividade. A arrecadação da Cide-remessas será alocada ao Fundo Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico – FNDCT, em categorias de programação específicas.

O Decreto nº 4.195, de 11 de abril de 2002 regulamenta as disposições da Lei nº 10.168/2000, especialmente disciplinando as formas de alocação dos recursos arrecadados, em vista das finalidades para qual a Cide foi instituída. Estabelece, dentre outros, que o Programa de Estímulo à Interação Universidade-Empresa para o Apoio à Inovação compreenderá atividades relacionadas a projetos de pesquisa científica e tecnológica, desenvolvimento tecnológico experimental; de tecnologia industrial básica, de implantação de infraestrutura para atividades de pesquisa e inovação, de capacitação de recursos humanos para a pesquisa e inovação, difusão do conhecimento científico e tecnológico, processos de inovação, agregação de valor e aumento da competitividade do setor empresarial.

O histórico legislativo da Cide-remessas intersecciona-se com o do IRRF sobre as remessas para o exterior, que incidia, anteriormente à alíquota de 25%. Após as alterações da Lei nº 10.168/2000 pela Lei nº 10.332/2001, essas remessas ficaram sujeitas à alíquota de 15% de IRRF e de 10% de Cide, nas remessas relativas a contratos que tenham por objeto serviços técnicos, de assistência administrativa e semelhantes, mantendo-se a alíquota de 25% para as demais hipóteses.

O fato é que sucessivas medidas provisórias foram editadas para mudar o critério quantitativo do IRRF sobre remessas do exterior, alterando a sua alíquota de 25% para 15%, permitindo uma adequação formal aos acordos para evitar a dupla tributação da renda assinados pelo Brasil, especialmente no que tange à limitação da alíquota do IRRF ao teto de 15%. Assim, o art. 3º da Medida Provisória no 2.159-70, de 24 de agosto de 2001 reduziu a alíquota para 15%.

Por outro lado, ao instituir a Cide-remessas sobre os mesmos fatos geradores do IRRF após a edição da Lei nº 10.332/01, sobre a mesma base econômica, envolvendo as mesmas partes, a União manteve a arrecadação, embora devendo atrelá-la a destinação específica. Ademais, interessante apontar que esta Cide, diferentemente do IRRF, não terá a receita de sua arrecadação repartida com outros entes federativos, nos termos do art.159 da CF.

Essa evolução legislativa indica que, sob o ponto de vista da substância e do primado da boa-fé no direito tributário internacional, expressamente presente na interpretação dos tratados baseados no modelo OCDE, a Cide-Remessas pode ser lida como um adicional do IRRF e, por conseguinte, uma violação aos compromissos internacionais assumidos e motivo para denúncia dos acordos.

Ainda assim, a Cide-remessas foi instituída como um tributo autônomo, de acordo com a competência conferida pelo art. 149 da CF, com legislação e disciplina própria. A despeito de o contexto político-econômico ter exercido papel relevante na instituição da Cide-remessas, sob a perspectiva estrita do sistema jurídico brasileiro, a sua instituição, interpretação e aplicação, deve observar regime jurídico próprio, não de mero adicional de IRRF.

A racionalidade e coesão interna sistêmica vedam que a interpretação e aplicação da Cide-remessas transmude-se na medida da conveniência das autoridades fiscais, isto é, para efeitos de conformidade com os compromissos internacionais assumidos, figurar como um tributo indireto sobre a importação de serviços e intangíveis, ao passo que, internamente, seja tratada como mero adicional do imposto de renda.

E nesse contexto, o teste de legitimidade de da Cide-remessas deve ser feita sob a égide de seu arquétipo constitucional, devendo ser analisada, dentre outras, a questão da sua referibilidade e da possibilidade de promover de forma eficaz, a intervenção do Estado no domínio da inovação tecnológica.

5. Cide-remessas: referibilidade e eficácia como instrumento de fomento da inovação tecnológica

Embora a Lei nº 10.332/2002 tenha estabelecido novas destinações para o produto da arrecadação da Cide-Remessas, há um fio condutor que as liga todas, quais seja, incentivar o desenvolvimento científico e tecnológico brasileiro, por meio de financiamento de atividades de pesquisa e desenvolvimento científico-tecnológico.

Todavia, o alargamento promovido pela Lei nº 10.332/01 impôs que a hipótese de incidência, que antes descrevia atividades com transferência de tecnologia, passasse a abarcar os serviços técnicos e de assistência administrativa; além de *royalties* de qualquer natureza, de modo que se igualou à base de cálculo do IRRF.

De fato, a interpretação que tem sido conferida à aplicação da Cide-remessas pela Receita Federal, é que se aplica integralmente a legislação do imposto de renda, na definição da materialidade da exação. Aplica-se a Instrução Normativa RFB nº 1.455, de 2014, que dispõe acerca da incidência do IRRF sobre rendimentos pagos, creditados, empregados, entregues ou remetidos para pessoas jurídicas domiciliadas

no exterior nas hipóteses que menciona. Nesses casos, “toma-se de empréstimo”, como se tem afirmado em múltiplas soluções de consulta¹⁷, as definições de serviço técnico e de assistência técnica para fins de tributação pelo IRRF, que constam do art. 17 da normativa.

E para o estabelecimento do alcance semântico de “assistência administrativa”, a interpretação é integrada pelas disposições da Lei nº 4.769/1965, que disciplina o exercício da profissão de técnico de administração.

O mesmo se pode dizer sobre os *royalties* “a qualquer título”, que passaram a compor a hipótese de incidência da Cide-remessas com a Lei nº 10.332/2002. A legislação brasileira que define “*royalties*” é Lei nº 4506/1964, art.22, que os define como rendimentos decorrente do uso, fruição ou a exploração de direitos, relacionados à colheita ou extração de recursos vegetais, inclusive florestais, pesquisa e extração de recursos minerais, exploração de invenções, processos, fórmulas de fabricação e marcas, direitos autorais, quando não percebidos pelo criador (pessoa física) da obra.

Nesses casos, verifica-se que a incidência da Cide-remessas pode se dar sobre rendimentos sobre uso, fruição ou exploração de direitos dos mais variados, que guardam nenhuma relação com fornecimento de tecnologia, como o caso de *royalties* sobre exploração de jazidas de minérios.

Para alguns fatos jurídicos, há, inclusive a sobreposição de Cides, como é o caso dos *royalties* pagos ao exterior aos produtores, distribuidores ou intermediários no exterior, relativos à exploração de obras cinematográficas e videofonográficas, sobre os quais incide a Contribuição para o Desenvolvimento da Indústria Cinematográfica Nacional – Condecine, instituída pela Medida Provisória 2.228-1, em 6 de setembro de 2001, destinada ao Fundo Nacional da Cultura.

A incidência da Cide-remessas como um mero apêndice do IRRF abrange uma gama tão variada de operações, que resulta em extravasamento da competência tributária para a instituição dessa espécie tributária. A exigência da Cide-remessas sobre serviços técnicos e de assistência administrativa, além de *royalties* a qualquer título, sem que haja a transferência de tecnologia, definidos em atos administrativos regulamentadores do IRRF, parecem ir além da referibilidade do tributo.

O segmento econômico ao qual faz referência a Cide-remessas é de empresas produtoras, fornecedoras ou distribuidoras de tecnologia. Esse desenho do limite da competência tributária reflete-se no arts. 218 e 219 CF. A própria exposição de motivos da Lei nº 10168 assim afirma que: “busca concretizar determinação contida no artigo 218 da Lex Magna, no que atribui ao Estado o dever de promover e incentivar o desenvolvimento científico, a pesquisa e a capacitação tecnológicas”¹⁸. Conforme

¹⁷ Como a Solução de Consulta nº 228 Cosit. de 5 de dezembro de 2018. que afirma a incidência da Cide- Remessas sobre serviços de instalação e montagem de equipamentos no exterior : a Solução de Consulta nº 191 – Cosit. de 23 de março de 2017. que afirma a incidência da Cide- Remessas sobre *Software As A Service*. considerando-o como serviço técnico; Solução de Consulta nº 8 –Cosit. de 2 de fevereiro de 2016 que estabelece que serviços de assessoria de imprensa constituem serviços de assistência administrativa ou semelhantes; Solução de Consulta no 4 Cosit. de 2 de fevereiro de 2016, que afirma a incidência da Cide- Remessas sobre pagamentos a escritórios de advocacia.

¹⁸ Greco, Marco Aurélio. *Op. citada*, p.137

entendimento do professor Marco Aurélio Greco, o “conceito de tecnologia que atua como identificador da parcela da realidade sobre a qual a disciplina versa”.

Mas qual o conceito de tecnologia, no direito brasileiro? A Lei nº 9.279/1996 que regula direitos e obrigações relativos à propriedade industrial estabelece, em seu art.211, que o Instituto Nacional da Propriedade Industrial – INPI fará o registro dos contratos que impliquem transferência de tecnologia, contratos de franquia e similares.

O INPI define o contrato de transferência de tecnologia como “modalidades contratuais que envolvem aquisição de conhecimentos e de técnicas não amparadas por direitos de propriedade industrial ou o fornecimento de informações tecnológicas, destinados à produção de bens e serviços”.¹⁹ O contrato de fornecimento de tecnologia ou *know how*, tem como objeto a aquisição de conhecimentos e de técnicas.

A Lei nº 9.609/1998, que dispõe sobre a proteção da propriedade intelectual de programa de computador, sua comercialização, prescreve no parágrafo único do art.11 os contornos dos contratos que envolvam transferência de tecnologia de *softwares* determinando a

obrigatoriedade da entrega, por parte do fornecedor ao receptor de tecnologia, da documentação completa, em especial do código-fonte comentado, memorial descritivo, especificações funcionais internas, diagramas, fluxogramas e outros dados técnicos necessários à absorção da tecnologia.

Interessante mencionar a Resolução INPI nº 156/2015, que, com fundamento no art. 211 da Lei nº 9.279/96, veicula lista de serviços de assistência técnica dispensados de averbação pelo órgão, por não implicarem em transferência de tecnologia, tais como serviços de logística; consultoria na área financeira; na área comercial, jurídica, visando à participação em licitação; serviços de *marketing*; serviços de suporte, manutenção, implementação, integração, implantação, customização, adaptação, certificação, migração, configuração, parametrização, tradução ou localização de programas de computador (*software*); serviços de montagem, instalação prestados em equipamentos ou máquinas, dentre outros.

Não obstante, para efeitos fiscais, sobre as remessas relativas ao pagamento de serviços relacionados na Resolução INPI nº 156/2015, haverá a incidência da Cide-remessas. Um escritório de advocacia que contrate serviços jurídicos no exterior para abertura de subsidiária de empresa brasileira, ou a contratação de uma análise financeira para investimentos no exterior, deverá recolher Cide-remessas, independentemente de quaisquer vinculações desses sujeitos passivos com o segmento de tecnologia.

A Lei nº 10.973/2004, Lei de Incentivo à Inovação, veicula algumas definições em seu art. 2º, tais como “inovação” como

introdução de novidade ou aperfeiçoamento no ambiente produtivo e social que resulte em novos produtos, serviços ou processos ou que compre-

¹⁹ É o que dispõe o art.8º da Resolução INPI/PR n. 199, de 07 de julho de 2017, que dispõe sobre as Diretrizes de exame para averbação ou registro de contratos de licença de direitos de propriedade industrial e de registro de topografia de circuito integrado, transferência de tecnologia e franquia.

enda a agregação de novas funcionalidades ou características a produto, serviço ou processo já existente que possa resultar em melhorias e em efetivo ganho de qualidade ou desempenho; (Redação pela Lei nº 13.243, de 2016)

Há um núcleo duro do que seja a transferência de tecnologia, que pressupõe a aquisição de conhecimentos e técnicas. Por outro lado, não há no direito tributário brasileiro um conceito de “tecnologia” para efeitos de composição do aspecto material de fatos geradores. Nos termos do art.110 do CTN, desde que o próprio legislador tributário não tenha atribuído uma significação distinta do direito privado para determinado termo, deve esse prevalecer, no âmbito de uma exegese sistêmica.

Observe-se que, a despeito da questão da referibilidade na Cide-remessas, após as alterações trazidas pela Lei nº 10.332/2002, estar pendente de um posicionamento do STF, no âmbito do contencioso administrativo fiscal a matéria é objeto da Súmula do Carf nº 127, que estabelece: “*A incidência da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE) na contratação de serviços técnicos prestados por residentes ou domiciliados no exterior prescinde da ocorrência de transferência de tecnologia.*”

A análise dos precedentes que ensejaram o enunciado aponta que diversos acórdãos não se aprofundaram na questão da referibilidade, o que está, diga-se, em consonância com os limites jurisdicionais do contencioso administrativo. Com efeito, uma das leituras possíveis da questão é que com o advento da Lei nº 10.332/2002, a lei teria alargado o campo de incidência da contribuição, o que não pode ser objeto de apreciação, em seu mérito, no âmbito do processo administrativo.

Não obstante, há outra interpretação possível, que leria a modificação da Lei nº 10.332/2002 conforme a CF. Algumas vozes vencidas nesses precedentes administrativos²⁰ defenderam que as alterações introduzidas pela Lei nº 10.332/01 no §2º, do art. 2º, da Lei nº 10.168/00, apenas complementarizavam as disposições do *caput* desse dispositivo, estabelecendo outras formas jurídicas de transferência ou aquisição de tecnologia. Entretanto, não autorizariam a inclusão indiscriminada de qualquer remessa para o exterior, na base de cálculo da referida contribuição, sem que houvesse transferência de tecnologia. Nesses termos, corroboraria esse entendimento, o disposto no art. 11 da LC nº 95/98, o qual prescreve que “os parágrafos e os incisos não podem ser considerados isoladamente, devendo ser analisados no contexto do artigo no qual se inserem”.

Já no âmbito do STF, a decisão de apreciação de repercussão geral no RE 928.943, expressamente faz alusão ao segmento econômico alcançado pela intervenção estatal e sua relação com a finalidade almejada pela exação, considerando a necessidade de observância dos parâmetros constitucionais limitadores da competência da União para instituição de contribuições interventivas, como elemento essencial à manutenção do Pacto Federativo.

Outro aspecto interessante da Cide-remessas analisado pelos tribunais superiores, no caso, o STJ, foi o alcance da expressão “fornecimento de tecnologia”, no REsp 1642249/SP, sobre *softwares*. Para o STJ a lei instituidora da Cide-remessas não

²⁰ Veia, nesse sentido, o voto vencido no Acórdão nº 3201-003.022 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, do Conselheiro Leonardo Vinicius Toledo de Andrade.

exige a absorção da tecnologia nos termos estabelecidos pela Lei nº 9.279/1996, isto é, "fornecimento de tecnologia" de que trata o art. 2º, §1º, da Lei nº 10.168/2000, teria acepção ampla, alcançando a aquisição dos direitos de comercialização ou distribuição de programa de computador. O "fornecimento" seria equivalente a guardião ou entrega, ao passo que "tecnologia", não seria o conhecimento para a produção do bem, mas o próprio bem, tecnológico.

Ora, à vista da exposição de diversos *inputs* sobre as Cide-remessas, já se pode refletir sobre aspectos da eficácia do tributo como instrumento de fomento do setor tecnológico no Brasil.

Um primeiro ponto, é sobre como a ausência de referibilidade pode afetar a eficácia da intervenção no domínio econômico no setor de inovação tecnológica. Considerando que a Cide-remessas, não é um tributo extrafiscal em sua acepção estrita, poderia se cogitar que, quanto maior a base tributável, desde que mantidas as respectivas destinações, mais benéfico seria para o segmento tecnológico.

Todavia, pressuporia que a referibilidade, nos termos aqui expostos, não seria uma característica identificadora das Cides, como espécie tributária, nos termos constitucionais. A ausência de relação entre sujeito passivo e o setor econômico viola o art.149 CF e onera o empresariado, que já paga diversos tributos sobre as mesmas bases econômicas.

Conforme referido, afirma o professor Marco Aurélio Greco, nas Cides, os fins não justificam os meios, pois a bandeira da afetação da destinação da receita para a realização de um valor constitucional, não autorizaria a violação do Pacto Federativo, pela flexibilização ou ampliação das competências constitucionais. Sobre esse último aspecto, tanto mais se agrava o quadro, quando se verifica que 30% do destino dessa arrecadação das Cides, por força da EC nº 93, de 8 de setembro de 2016, são desvinculadas de sua afetação legal, para custear as despesas gerais da União.

O fato é que mesmo em sua versão original, a eficácia indutora da economia da Cide-remessas já era questionável. A instituição da Cide-remessas como fonte de fomento do setor de inovação tecnológica tinha como justificativa a premissa de que a oneração da importação da tecnologia estrangeira, induziria o comportamento dos contribuintes para a sua aquisição no mercado nacional.

Ora, uma política de indução econômica justificada em termos tão simplistas, não se mantém de pé. A história mundial e do próprio Brasil, demonstram que o desenvolvimento tecnológico de uma país, pressupõe, em um momento preliminar, a aquisição e absorção da tecnologia dos países que a detêm. Diversos incentivos fiscais para o desenvolvimento de manufaturas, necessita subvenções para aquisições de tecnologia, como é o caso do regime especial de tributação para a plataforma de exportação de serviços de tecnologia da informação – Repes, criado pela Lei nº 11.196/2005, voltado para o desenvolvimento de *software* e serviços de tecnologia de informação.

A oneração com a Cide-remessas a aquisição de tecnologia importada, em muitos casos, apenas encarecerá os bens nacionais, inclusive as manufaturas, sobre as quais o peso de bens intangíveis é crescente. A única hipótese de enunciado prescritivo extrafiscal encontrado na Lei nº 10.168/2000, é o § 6º do art.2º, incluído pela Lei

nº 12.402/2011, que estabelece isenção da Cide-remessas, para hipóteses em que o contratante for órgão ou entidade da administração direta, autárquica e fundacional da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e o contratado for instituição de ensino ou pesquisa situado no exterior, para o oferecimento de curso ou atividade de treinamento ou qualificação profissional a servidores civis ou militares do respectivo ente estatal, órgão ou entidade.

Vale ressaltar que a referida isenção apenas atinge hipóteses de cursos, treinamentos, qualificação profissional para servidores. Contudo, na hipótese de aquisição de tecnologia para o desenvolvimento de energia nuclear, por exemplo, pelas Forças Armadas brasileiras, ficariam sujeitas à Cide-remessas.

Esses prosaicos exemplos são indicativos dos paradoxos da Cide-remessas como instrumento para a intervenção no domínio tecnológico. O tributo tornou-se mais uma fonte de arrecadação da União, que atinge indiscriminadamente signos de riqueza, desbordando os seus limites constitucionais.

A concepção de uma política tributária que institua um tributo com a finalidade de intervir no setor tecnológico deve combinar normas de tributação extrafiscal, em seu sentido estrito, criando incentivos fiscais para determinados fatos jurídicos, de acordo com algumas variáveis, basicamente atreladas à existência de tecnologia nacional similar. Não há óbice para a combinação de instrumentos jurídicos em prol de uma política tributária interventiva eficaz – inclusive a Lei nº 10.973/2004, art.19, §7º, prescreve que os entes federativos poderão “utilizar mais de um instrumento de estímulo à inovação a fim de conferir efetividade aos programas de inovação em empresas”.

Some-se a essa questão a necessidade de um mecanismo assertivo de controle e de atingimento de metas de fomento, com a aplicação dos recursos dos fundos atrelados à Cide-remessas. Essa exação é responsável por expressiva arrecadação, porém não se dispõe de dados oficiais, comprovações ou critérios que estabeleçam a forma como essas receitas incrementaram o desenvolvimento tecnológico, como por exemplo, o aumento dos registros de patentes.²¹

Nesse contexto, em levantamento realizado em artigo de Thiago Del Bel²², sobre a destinação da Cide-remessas entre 2011 e 2014, concluiu-se que, do confronto entre a arrecadação e a sua destinação, aos fundos setoriais de ciência e tecnologia do FNDCT, foi em grande parte descumprida, de forma crescente, desde a sua instituição. Apenas em 2001 teria havido o empenho de despesa em conformidade com a destinação legal, porém, verificou-se que 24,36% da destinação legal não foram observados pela dotação em lei orçamentária anual e que 44,60% da destinação legal não foram observados na execução do orçamento, via empenho de despesas, pelo MCTI no âmbito do FNDCT.

²¹ Nesse sentido, interessante trabalho do professor Paulo Caliendo e Vevzon Muniz: Política Fiscal e Desenvolvimento Tecnológico-Empresarial: Uma análise crítica sobre inovação e tributação, p.164-168. In Revista de Direito Brasileira.

v. 12, n. 5 (2015). Coord. Vladimir Oliveira Silveira. (disponível em : <<https://www.indexlaw.org/index.php/rdb/issue/view/264> >. Acesso em: 26 mar. 2019.)

²² CIDE-Tecnologia: um estudo empírico acerca da destinação de sua arrecadação. Revista Direito Tributário Atual, n.37, jan./jun. 2017, p. 413-435, São Paulo: Instituto Brasileiro De Direito Tributário- IBDT.

Assim, pode-se afirmar que a Cide-remessas, em sua forma atual, não realiza o desígnio constitucional de fomentar eficazmente o segmento econômico de inovação tecnológica e opera como adicional de IRRF, que cobre um amplo espectro de signos de riquezas não relacionados com o setor de tecnologia, onerando o comércio exterior de serviços e intangíveis brasileiros.

Conclusões

A norma tributária criada para desempenhar o papel do estado de regulador da economia, que não alcance as finalidades de fomento a determinado setor econômico, gera ônus para toda a sociedade. Nos casos de renúncias fiscais a “conta” é paga pela sociedade, na medida em que a desoneração fiscal sem o correspondente incremento econômico, anula o potencial de aumentar o número de fatos geradores e, assim, compensar a redução inicial de arrecadação. Nos casos de criação de novos tributos, com o intuito de fomentar determinados setores, haverá a sua repercussão para os consumidores, para meio da trasladação de seus custos.

As Cide-remessas, em seu desenho atual, que tributa indiscriminadamente, sem observância da referibilidade, um amplo rol de fatos geradores, provoca o aumento de carga tributária, repassado à toda sociedade, sem que se haja instrumentos que afirmem o seu papel interventivo, com a demonstração e controle objetivos do atingimento de suas finalidades. Ademais, a sua incidência sobre diversas remessas ao exterior, sem a necessária reflexão sobre diferenças de setores econômicos, sobre a inexistência de tecnologia nacional, teve como efeito instituir pesada carga tributária sobre a importação de tecnologia, criando óbices para que possam ser incorporadas e agreguem valor e competitividade à produção brasileira.

A política tributária em prol da inovação tecnológica deve combinar enunciados prescritivos extrafiscais à Cide-remessas, permitindo que alguns setores, dentre aqueles vinculados ao setor de tecnologia, possam ter a carga tributária reduzida, a depender de sua situação.

Em estudo para a OCDE, Pamela Palazzi²³ demonstra que diversos países do mundo, atualmente, têm como relevante objetivo formular políticas tributárias de incentivo de pesquisa e desenvolvimento, para impulsionar a inovação. Os instrumentos de incentivo são variados, a depender da estratégia de cada país, como concessão de créditos fiscais, baixas alíquotas de imposto de renda sobre intangíveis, como royalties de propriedade intelectual, isenções, tratamentos tributários preferenciais.

O advento da criação de uma profusão de contribuições no direito brasileiro, após a CF de 88, deveria ter sido acompanhado de instrumentos no direito positivo, que determinassem as regras para a afetação de receitas. Não obstante, verifica-se o vácuo legislativo sobre o tema, ocupado, em algumas ocasiões, por atuações do Tribunal de Contas da União sobre as destinações das arrecadações.

²³ PALAZZI, Pamela. Taxation and Innovation. In: OECD Taxation Working Papers. Disponível em: <https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/5kg3h0sf1336-en.pdf?expires=1553556616&id=id&accname=guest&checksum=2FF36B52118CD6BE62749F2BF19448E3>. Acesso em: 26 mar. 2019.

O Judiciário, por sua vez, em manifestações, em contextos diversos, manifestou-se no sentido de que não é necessária a edição de lei complementar para instituição de Cides, o que, por certo, deixa à descoberto o fato de que o principal diploma veiculador de normas gerais em matéria tributária, o CTN, foi editado em 1966 e não traz as normas gerais tributárias específicas para as contribuições, como a definição de “referibilidade” e a afetação das receitas.

O cenário traçado, ademais de impedir o desenvolvimento de um ambiente fértil para o desenvolvimento de inovação tecnológica, cria óbices para a atração de investimentos. A ausência de uma política tributária eficiente para a inovação tecnológica afasta empresas multinacionais que buscam desenvolver suas operações em países em que encontrem custos mais baixos.

Outro ponto a ser observado, é que o Brasil ao criar a Cide-remessas como uma solução para não erodir a sua base com o IRRF, de forma a observar formalmente, as convenções internacionais para evitar a bitributação, justifica uma eventual denúncia por outro Estado, afugentando mais investimentos estrangeiros.

Em amplo estudo realizado sobre as políticas de inovação tecnológica no Brasil, pelo Instituto de Pesquisas Econômicas Aplicadas – IPEA²⁴, demonstrou-se que ao longo dos últimos vinte anos, foram implementadas diversas políticas voltadas para a ciência e tecnologia (C&T) e para a inovação, como a criação dos fundos setoriais, a Lei de Inovação e os incentivos fiscais da Lei do Bem, em 2004 e 2005, bem como o Plano Inova Empresa, de 2013. Entretanto, os resultados das políticas de fomento à inovação foram modestos, especialmente no que tange à participação nos depósitos mundiais de patentes, que segue irrisória.

As políticas de inovação e, por conseguinte, as que norteiam a afetação das receitas arrecadadas com a Cide-remessas, que abastecem o FNDCT, devem ser empregadas para solução de problemas concretos do País. Há um consenso atual sobre a necessidade de desenvolvimento de um ambiente fecundo para a inovação, o que passa por um sistema tributário mais racional e uma tributação mais equilibrada.

A política tributária não pode perder de mira a necessidade de fomentar a capacidade de incorporar, adaptar e produzir novas tecnologias, como condição para alavancar os ganhos de eficiência e impulsionar o crescimento econômico.

²⁴ Políticas de apoio à inovação tecnológica no Brasil: avanços recentes, limitações e propostas de ações / organizadores: Lenita Maria Turchi, José Mauro de Moraes. Capítulo 1- Por Uma Nova Geração De Políticas De Inovação no Brasil, p.25. –Brasília: Ipea, 2017. Disponível em: <http://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/livros/livros/171103_politicas_de_apoio_a_inovacao.pdf>. Acesso em: 26 mar. 2019.