

RDiet, Brasília, V. , 10 nº 1, p.125-171, Jan-Jun, 2015

**A TRIBUTAÇÃO DA REMESSA DE ROYALTIES REFERENTES AO CONTRATO DE
LICENÇA DE USO DE PROPRIEDADE INDUSTRIAL***

Fillipe Leal Leite Néas**

Antonio Moura Borges***

RESUMO

O presente trabalho objetiva avaliar o conceito jurídico de *royalties* relativo à remuneração da licença de uso de direito sobre propriedade industrial e, a partir de então, avaliar a tributação incidente na remessa de tais valores ao exterior.

Palavras-chave: propriedade industrial; royalties; tributação.

ABSTRACT

The present work aims to evaluate the legal concept of *royalties*, relating to the remuneration of the use of the rights on industrial property license and thereafter, evaluate the incident taxation on the remittance of such amounts abroad.

Keywords: industrial property; royalties; taxation.

* Artigo recebido em: 19/02/2015

Artigo aceito em: 30/06/2015

** Advogado. Mestrando em Direito pela Universidade Católica de Brasília - UCB. Pós-graduado em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários - IBET. Bacharel em Direito pelo Centro Universitário UDF.

*** Possui graduação em Direito pela Universidade Federal de Pernambuco (1979), mestrado em Direito pela Southern Methodist University School of Law - Dallas, Estados Unidos da América (1980), doutorado em Direito pela Universidade de São Paulo (1991) e pós-doutorado em Direito por Georgetown University Law Center - Washington, DC, Estados Unidos da América (2004) e pela Universidad Complutense de Madrid. Atualmente é professor adjunto da Universidade Católica de Brasília - UCB, professor adjunto, nível 4, da Universidade de Brasília - UnB e procurador de categoria especial da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. É editor da Revista do Mestrado em Direito da UCB e da Revista de Direito Internacional Econômico e Tributário, e membro do Conselho Editorial da Revista Fórum de Direito Tributário, da Revista da AGU e da Revista da OAB/PI. Embora autor de obras de direito tributário e de direito internacional, a sua produção acadêmica mais relevante concentra-se na área do direito tributário internacional.

1. INTRODUÇÃO

A evolução tecnológica e a célere interação comercial e comunicacional entre nacionais e estrangeiros é uma realidade com a qual é preciso se conviver e adaptar.

Em decorrência dessa evolução tecnológica, também percebemos a alteração da natureza dos próprios bens comercializados, cujo valor econômico não mais guarda relação à sua tangibilidade, mas à sua utilidade.

Ao Estado não é diferente. É preciso acompanhar essa caminhada progressiva das relações cada vez mais virtuais e à distância, a fim de regula-las e proteger seus súditos.

No mesmo passo, encaramos a sobrelevada importância que a arrecadação tributária detém à manutenção.

O Direito Tributário, com efeito, precisa igualmente acompanhar essas evoluções e modificação das relações econômicas e comerciais, sempre atentando-se às delimitações constitucionais de alta carga valorativa, como a *livre iniciativa* (artigo 1º, IV, da CF/88), o direito de propriedade (artigo 5º, XXII, e 170, II, da CF/88) e da livre concorrência (artigo 170, IV, CF/88), preceitos esses considerados como verdadeiras limitações ao poder de tributar, numa acepção ampla, que são os dispositivos constitucionais que interferem na atividade exacional do Estado, de forma a conter sua ação.¹

Neste contexto, a partir dos mecanismos e títulos criados pelo Direito para regulamentar, proteger e tributar tais realidades, pretendemos fazer uma breve análise da atividade tributária do Estado sobre a comercialização da propriedade industrial (subespécie de bens incorpóreos), notadamente no que se refere à licença de uso de direito da propriedade industrial.

¹ VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. Minas Gerais: Del Rey, 2000, p. 26.

Para tanto, identificaremos no item 2 conceitos preliminares acerca da propriedade industrial e sua forma de comercialização para trazermos à baila elemento principal do presente estudo: os *royalties* e consequente tributação que lhe incide na remessa ao exterior.

127

No item 3 iniciaremos efetivamente a análise da tributação da remessa de *royalties* referentes a contrato de propriedade industrial, especificamente pelo Imposto sobre a Renda, Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico incidente sobre royalties – CIDE-Royalties –, Imposto sobre serviços de qualquer natureza, Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público incidente na Importação de Produtos Estrangeiros ou Serviços – PIS/PASEP-Importação – e a Contribuição Social para o Financiamento da Seguridade Social devida pelo Importador de Bens Estrangeiros ou Serviços do Exterior – COFINS-Importação.

Ao fim, ofereceremos nossas conclusões acerca da tributação examinada.

2. CONCEITOS PRELIMINARES: Propriedade industrial e *royalties*

Diversas são as classificações jurídicas dadas pela doutrina aos bens: materiais e imateriais; móveis e imóveis; fungíveis e infungíveis; públicos e particulares; dentre outros.

Embora seja espécie do gênero “coisas”, considerada como tudo aquilo que existe, com exceção do ser humano², “bem” tem a particularidade de ser útil e suscetível de apropriação, com valor econômico.³

² VENOSA, Sílvio de Salvo. **Direito Civil: parte geral**. São Paulo: Atlas, 2002, v. 1, p. 304.

³ ALVIM, Agostinho. **Comentários ao Código Civil**. Rio de Janeiro: Jurídica e Universitária, 1968, v.1, p. 220.

A classificação de bens materiais e imateriais, por seu turno, provém do Direito Romano. À época era classificado de acordo com a possibilidade de ser tocado pelo ser humano – bens tangíveis (para aqueles) e intangíveis (para esses). Verificou-se futuramente, contudo, que havia bens impossíveis de serem percebidos pelo tato humano, mas perceptíveis por outros sentidos, motivo pelo qual a qualificação conferida pela “tangibilidade” não representaria a melhor aceção técnica aos bens materiais, embora seja corriqueiramente utilizada na doutrina.

Com a evolução tecnológica é crescente o número de bens cujo valor não está mais atrelado à sua tangibilidade. O comércio eletrônico de bens com igual natureza ou de serviços prestados sem locomoção do prestador ou tomador, tem construído um novo cenário no mundo, de verdadeira virtualização das relações.

Neste contexto, a fim de viabilizar que os bens imateriais sejam susceptíveis à negociação, o Direito, com toda sua capacidade de criar suas próprias realidades, criou mecanismos e títulos para tanto.

Os bens imateriais possuem seu direito de propriedade juridicamente representados por títulos, denominados: (i) patentes, para as invenções, modelos de utilidade e micro-organismos transgênicos; (ii) registros, para os desenhos industriais, signos distintivos, topografias de circuitos integrados e indicações geográficas; e (iii) certificados de proteção de cultivares.

Consoante a convenção que instituiu a Organização da Propriedade Intelectual, internalizada no Brasil pelo Decreto n.º 75.541, de 31 de março de 1975, são abrangidos pela propriedade intelectual as obras literárias, artísticas e científicas; as interpretações dos artistas intérpretes e as execuções dos artistas executantes, os fonogramas e as emissões de radiodifusão; as invenções em todos os domínios da atividade humana; as descobertas científicas; os desenhos industriais; as marcas, bem como as formas e denominações comerciais; e a proteção à concorrência desleal e todos os outros direitos inerentes à atividade intelectual nos domínios industrial, científico, literário e artístico.

É dizer, a propriedade intelectual é composta por descobertas científicas, direitos autorais e bens relacionados à propriedade industrial.

No presente estudo nos restringiremos à propriedade industrial para investigar a tributação da remessa de valores ao exterior como contraprestação pela sua comercialização.

Neste contexto, prosseguindo com as definições básicas à melhor compreensão do presente estudo, os contratos que lhe são pertinentes são aqueles que devem ser averbados no Instituto Nacional de Propriedade Industrial (INPI). São contratos de propriedade industrial, pois, aqueles que envolvem licença de direitos (exploração de patentes ou de uso de marcas) e aquisição de conhecimentos tecnológicos (fornecimento de tecnologia e prestação de serviços de assistência técnica e científica), segundo o disposto no artigo 2º do Ato Normativo nº 135, de 15 de abril 1997⁴ daquele órgão.

No ordenamento jurídico brasileiro a proteção dos direitos relativos à propriedade industrial se dá na forma da Lei n.º 9.279, de 14 de maio de 1996, conforme se colhe da leitura de seu artigo 2º:

⁴ “2. O INPI averbará ou registrará, conforme o caso, os contratos que impliquem transferência de tecnologia, assim entendidos os de licença de direitos (exploração de patentes ou de uso de marcas) e os de aquisição de conhecimentos tecnológicos (fornecimento de tecnologia e prestação de serviços de assistência técnica e científica), e os contratos de franquia.”

Art. 2º A proteção dos direitos relativos à propriedade industrial, considerado o seu interesse social e o desenvolvimento tecnológico e econômico do País, efetua-se mediante:

- I - concessão de patentes de invenção e de modelo de utilidade;
- II - concessão de registro de desenho industrial;
- III - concessão de registro de marca;
- IV - repressão às falsas indicações geográficas; e
- V - repressão à concorrência desleal.

O proprietário da patente poderá explorar diretamente sua invenção, o modelo de utilidade, ou o micro-organismo transgênico. Poderá, ainda, permitir que terceiro a explore por meio de um contrato de licença, total ou parcial, no qual são mantidos seus direitos de propriedade; ou, mediante contrato de cessão, total ou parcial, transferir seu direito a terceiro que poderá explorá-la como lhe aprouver.

O contrato de cessão, quando oneroso, terá natureza jurídica de um contrato de compra e venda e, se gratuito, de doação, ambos regidos pelo direito das obrigações previsto no Código Civil de 2002, em sua Parte Especial, Livro I, naquilo em que compatível com a legislação específica que rege a propriedade industrial.

No contrato de licença, por seu turno, quando oneroso terá natureza jurídica de locação e, se gratuito, de comodato. Quanto à sua abrangência pode abarcar a totalidade do território nacional ou restringir a certa localidade, na forma em que dispuser o contrato.

Detém, ainda, especial peculiaridade: quando autorizada a exploração de certa patente, há situações em que o licenciador se obriga a fornecer toda a tecnologia e *expertise* necessárias à adequada exploração da patente, de forma semelhante com o prescrito no artigo 566, inciso I, do Código Civil.⁵ Isso implica dizer que, na espécie contratual, poderá haver valores referentes à contraprestação paga pela exploração da patente e valores outros, referentes ao fornecimento de tecnologia ou *know how* eventualmente necessários ao seu uso adequado, a depender da forma em que aventada a licença.

O conhecimento técnico, alhures identificado como *know how*, não recebe registro no INPI e, portanto, não garante a classificação jurídica de propriedade industrial, malgrado os contratos que lhe são pertinentes (relativos à propriedade industrial) devam ser averbados no Instituto Nacional de Propriedade Industrial.

As marcas, na forma da Lei n.º 9.279, de 1996, são protegidas pelo registro, o qual assegura a propriedade do bem ao seu detentor.

O registro, de forma semelhante à patente, é título exclusivo e temporário outorgado pelo Estado, por força de lei, ao autor da marca ou seu sucessor, e lhe permite impedir que terceiros, sem sua prévia autorização, dela se utilize ou se beneficie a partir da concessão da proteção legal. Com relação ao registro das marcas, o mesmo deve ser feito perante o Instituto Nacional da Propriedade Industrial (INPI), conforme impõe a Lei n.º 9.279, de 1996.

⁵ “Art. 566. O locador é obrigado:

I - a entregar ao locatário a coisa alugada, com suas pertencas, em estado de servir ao uso a que se destina, e a mantê-la nesse estado, pelo tempo do contrato, salvo cláusula expressa em contrário.”

RDIET, Brasília, V. 10, nº 1, p. 125-171, jan-jun, 2015

O registro de marcas poderá ser igualmente explorado mediante cessão, assemelhada ao contrato de compra e venda ou licença de uso, equiparada à locação, tal qual ocorre nas patentes. Difere, com relação à última hipótese, porque é possível a exploração da marca simultaneamente pelo licenciador e licenciado.

Verificado que as patentes e registros podem ser economicamente exploradas, resta-nos identificar, agora, a natureza da contraprestação recebida pelo cedente ou licenciador.

De acordo com o Decreto n.º 3.000, de 26 de março de 1999 (que aprovou o Regulamento do Imposto de Renda – RIR/99), quando há a cessão da patente ou registro, cedente experimentará receita não operacional denominada ganho de capital.⁶

Sua apuração se dá pela diferença do valor de alienação e o custo de aquisição do bem ou direito. É dizer, se o valor da primeira for superior ao da segunda, haverá ganho de capital sujeito à incidência do Imposto Sobre a Renda.

A primeira especificidade que merece destaque consiste na variação da tributação, pelo imposto mencionado, de acordo com o local em que se encontra o estabelecimento do beneficiário ou o bem/direito alienado, ou, ainda, da existência ou não de tratados contra a bitributação da renda.

Por seu turno, a remuneração pela outorga de licença de uso é genericamente conhecida como *royalties*.

⁶ “Art. 138. O ganho de capital será determinado pela diferença positiva, entre o valor de alienação e o custo de aquisição, apurado nos termos dos arts. 123 a 137 (Lei n.º 7.713, de 1988, art. 3.º, § 2.º, Lei n.º 8.383, de 1991, art. 2.º, § 7.º, e Lei n.º 9.249, de 1995, art. 17).

Parágrafo único. No caso de permuta com recebimento de torna em dinheiro, o ganho de capital será obtido da seguinte forma:

I - o valor da torna será adicionado ao custo do imóvel dado em permuta;

II - será efetuada a divisão do valor da torna pelo valor apurado na forma do inciso anterior, e o resultado obtido será multiplicado por cem;

III - o ganho de capital será obtido aplicando-se o percentual encontrado, conforme inciso II, sobre o valor da torna.”

No Brasil, os *royalties* foram inicialmente definidos pelo artigo 22, da Lei n.º 4.506, de 30 de novembro de 1964⁷, da seguinte forma:

133

Art. 22. Serão classificados como "royalties" os rendimentos de qualquer espécie decorrentes do uso, fruição, exploração de direitos, tais como: (Vide Decreto-Lei nº 2.287, de 1986)

- a) direito 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.

Parágrafo único. Os juros de mora e quaisquer outras compensações pelo atraso no pagamento dos "royalties" acompanharão a classificação destes.

Art. 23. Serão classificados como alugueis ou "royalties" todas as espécies de rendimentos percebidos pela ocupação, uso, fruição ou exploração dos bens e direitos referidos nos artigos 21 e 22, tais como: (Vide Decreto-Lei nº 2.287, de 1986)

- 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 fizeram parte da compensação pelo uso do bem ou direito;
- V - A indenização pela rescisão ou término antecipado do contrato;
- VI - o valor locativo do prédio urbano construído, quando cedido seu uso gratuitamente. (sic).

Atualmente, a tributação de tais direitos encontra-se regulamentada pelo artigo 52 do RIR/99, o qual repetiu as descrições legais acima postas, conforme se verifica abaixo:

134

Art. 52. São tributáveis na declaração os rendimentos decorrentes de uso, fruição ou exploração de direitos, tais como (Lei n.º 4.506, de 1964, art. 22, e Lei n.º 7.713, de 1988, art. 3.º, § 4.º):

I - de colher ou extrair recursos vegetais, inclusive florestais;

II - de pesquisar e extrair recursos minerais;

III - de uso ou exploração de invenções, processos e fórmulas de fabricação e de marcas de indústria e comércio;

IV - autorais, salvo quando percebidos pelo autor ou criador do bem ou da obra.

Parágrafo único. Serão também considerados royalties os juros de mora e quaisquer outras compensações pelo atraso no pagamento, inclusive atualização monetária (Lei n.º 4.506, de 1964, art. 22, parágrafo único).

Cumpre-nos chamar atenção à utilização da expressão “tais como”, indicativo de que não se trata de rol taxativo, a denotar que não restaram exaurida todas as hipóteses em que rendimentos possam ser considerados como *royalties*. E isso se fez com muita propriedade, na medida em que a dinâmica das relações, acompanhada do constante avanço tecnológico, demanda uma legislação flexível, sob pena de se macular o ordenamento com incertezas conceituais e, por corolário, deturpar relações jurídicas das mais diversas. Nesse compasso é perfeitamente crível se admitir seja definido como tal, por exemplo, a contraprestação paga pelo complexo de direitos que um franqueado passa a usufruir quando integra rede de franquias (*ex vi* artigo 3º, inciso VIII, alínea “a”, da Lei n.º 8.955, de 15 de dezembro de 1994⁸).

Interessa-nos, ainda, a definição jurídica mais ampla contida no artigo 12 (3), da Convenção Modelo da Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), versão de 2014. Segundo ele, *royalties* refere-se ao pagamento de qualquer natureza recebido como contraprestação pelo uso, ou pelo direito de uso, de qualquer direito autoral sobre obra literária, artística ou científica, incluindo filmes cinematográficos, qualquer patente, marca, desenho ou modelo, plano, qualquer fórmula ou processo secreto ou por informações relativas à experiência industrial, comercial ou científica.⁹

⁸ “Art. 3º Sempre que o franqueador tiver interesse na implantação de sistema de franquia empresarial, deverá fornecer ao interessado em tornar-se franqueado uma circular de oferta de franquia, por escrito e em linguagem clara e acessível, contendo obrigatoriamente as seguintes informações:

VIII - informações claras quanto a taxas periódicas e outros valores a serem pagos pelo franqueado ao franqueador ou a terceiros por este indicados, detalhando as respectivas bases de cálculo e o que as mesmas remuneram ou o fim a que se destinam, indicando, especificamente, o seguinte:

a) remuneração periódica pelo uso do sistema, da marca ou em troca dos serviços efetivamente prestados pelo franqueador ao franqueado (*royalties*).”

⁹ Disponível em <<http://www.oecd.org/ctp/treaties/2014-model-tax-convention-articles.pdf>>. Tradução livre.

Como se vê, a legislação nacional não inclui expressamente a remuneração pela transferência de tecnologia no conceito de *royalties*, ao contrário do que se tem na Convenção Modelo da OCDE quando se refere a pagamento “por informações relativas à experiência industrial, comercial ou científica.”

A diferença da significação jurídica dada aos *royalties* pela legislação nacional e pela Convenção Modelo da OCDE será de grande interesse na investigação da incidência do Imposto sobre a Renda, o que será oportunamente realizado.

De toda sorte, é possível, em linhas gerais, fazer a seguinte correlação para bem definir o papel dos *royalties*, nas linhas prelecionadas por José Luiz Bulhões Pedreira: assim como os juros representam a remuneração do capital financeiro, o aluguel o capital aplicado em bens corpóreos, os *royalties* são a remuneração da capital investido em bens incorpóreos.¹⁰

Construídas as premissas conceituais essenciais ao presente trabalho, passaremos a expor sobre a tributação dos *royalties* no Brasil, especificamente sobre aqueles relativos à propriedade industrial em haja remessa desses rendimentos ao exterior.

3. DA TRIBUTAÇÃO DA REMESSA DE *ROYALTIES* REFERENTES A CONTRATO DE PROPRIEDADE INDUSTRIAL

3.1. Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza

3.1.1. Sem transferência de tecnologia

¹⁰ PEDREIRA, José Luiz Bulhões. **Imposto de Renda**. Rio de Janeiro: Justec, 1971. p. 9-5.

RDIET, Brasília, V. 10, nº 1, p. 125-171, jan-jun, 2015

A análise da tributação, pelo imposto em epígrafe, das remessas¹¹ de rendimentos ao exterior a título de *royalties*, sem transferência de tecnologia, será avaliada sob dois prismas, com regulação jurídica distinta para cada um deles.

137

São eles: remessa de valores a título de contraprestação pela concessão de direito sobre propriedade industrial a país com o qual o Brasil tenha celebrado Tratado contra Bitributação; e remessa a país em que não haja qualquer acordo nesse sentido, com aplicação unicamente da legislação brasileira.

A relação comercial é a mesma para ambos os casos: a empresa estrangeira concede direito de uso de propriedade industrial à empresa brasileira. A última, como contraprestação, remunera aquela mediante a remessa de pagamentos. Especialmente a natureza jurídica de ditos pagamentos sofrerá alteração num ou noutro caso.

Pois bem. Quando há Tratado contra a Dupla Tributação assinado pelo Brasil no modelo OCDE, pairou dúvida por muitos anos quanto à definição do país competente para tributar os pagamentos efetuados por empresa brasileira em decorrência de serviços prestados (sem transferência de tecnologia) por empresas estrangeiras (sem estabelecimento no Brasil).

¹¹ O vocábulo deve ser entendido como o envio, para o exterior, dos valores percebidos no Brasil por pessoas, físicas (ou jurídicas), que se enquadrem na condição de não-residentes no Brasil. (QUEIROZ, Mary Elbe Gomes. **A Tributação da Renda Transnacional das Pessoas Físicas – residentes e não residentes**. Monografia, 2000, p. 206)

A Receita Federal do Brasil entendia que, nos termos do Ato Declaratório COSIT n.º 1, de 5 de janeiro de 2000, quando houver Tratado contra Bitributação celebrado, sem expressa disposição em sentido contrário, as remessas decorrentes de contratos de prestação de assistência técnica e de serviços técnicos sem transferência de tecnologia sujeitam-se à tributação de acordo com o artigo 21 da Convenção Modelo da OCDE¹² (na classificação outros rendimentos) e, consequentemente, com o art. 685, inciso II, alínea “a”, do RIR/99,¹³ valendo-se do critério da fonte para tributação.¹⁴

Constata-se de pronto que o pagamento remetido, nessa visão, não detém classificação jurídica de *royalties*, eis que faz alusão à cláusula genérica do artigo 685 do RIR/99 e não ao artigo 710 do RIR/99. Talvez porque, como vimos alhures, o próprio conceito de *royalties* varia de acordo com a legislação nacional e com as normas específicas veiculadas por Tratados celebrados pelo Brasil nos termos da Convenção Modelo da OCDE.

¹² “**ARTIGO 21**

Outros Rendimentos

Os rendimentos de um residente em um Estado Contratante, provenientes do outro Estado Contratante e não disciplinados nos Artigos precedentes desta Convenção, podem ser tributados nesse outro Estado.”

¹³ Art. 685. Os rendimentos, ganhos de capital e demais proventos pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos, por fonte situada no País, a pessoa física ou jurídica residente no exterior, estão sujeitos à incidência na fonte (Decreto-Lei n.º 5.844, de 1943, art. 100, Lei n.º 3.470, de 1958, art. 77, Lei n.º 9.249, de 1995, art. 23, e Lei n.º 9.779, de 1999, arts. 7.º e 8.º):

I - à alíquota de quinze por cento, quando não tiverem tributação específica neste Capítulo, inclusive:

- a) os ganhos de capital relativos a investimentos em moeda estrangeira;
- b) os ganhos de capital auferidos na alienação de bens ou direitos;
- c) as pensões alimentícias e os pecúlios;
- d) os prêmios conquistados em concursos ou competições.

II - à alíquota de vinte e cinco por cento:

- a) os rendimentos do trabalho, com ou sem vínculo empregatício, e os da prestação de serviços;
- b) ressalvadas as hipóteses a que se referem os incisos V, VIII, IX, X e XI do art. 691, os rendimentos decorrentes de qualquer operação, em que o beneficiário seja residente ou domiciliado em país que não tribute a renda ou que a tribute à alíquota máxima inferior a vinte por cento, a que se refere o art. 245.

¹⁴ Há incidência tributária se a fonte pagadora estiver localizada no território brasileiro.

No último, seguido pelo Brasil nos Tratados contra a Bitributação que firmou, há expressa indicação em seu artigo 12 que, ao classificar como *royalties* o pagamento de qualquer natureza recebido como contraprestação por informações relativas à experiência industrial, comercial ou científica, ou seja, transferência de *know how*, diverge da legislação nacional que atribui tal classificação à contraprestação pela concessão de uso da propriedade industrial a terceiro, independentemente da transferência de *expertise*. Consequentemente, sempre que não houver transferência de tecnologia, nos termos da Convenção Modelo, não se tratará de *royalties*.

Com efeito, em contraposição ao entendimento fiscal sobre a tributação pelo Imposto de Renda, os contribuintes perfilham o entendimento de que, tratando-se de pagamento feito à empresa sediada em país signatário de Tratado contra Dupla Tributação no modelo OCDE, a competência para exigir tributo sobre o pagamento dos serviços será do país de residência do prestador.¹⁵ Nessa visão a natureza jurídica dos valores também não é de *royalties*, às luzes daquela convenção, mas de “lucros”, na forma do artigo 7º daquela convenção modelo.¹⁶

¹⁵ Independentemente da fonte pagadora, a renda é tributada se o beneficiário residir no país.

¹⁶ “ARTIGO 7

Lucros das Empresas

1. Os lucros de uma empresa de um Estado Contratante só são tributáveis nesse Estado; a não ser que a empresa exerça sua atividade no outro Estado Contratante, por meio de um estabelecimento permanente ali situado. Se a empresa exerce suas atividades na forma indicada, seus lucros podem ser tributados no outro Estado, mas unicamente na medida em que forem atribuíveis àquele estabelecimento permanente.”

RDIET, Brasília, V. 10, nº 1, p. 125-171, jan-jun, 2015

Considerando que o Brasil adota ambos os métodos para tributação (fonte e residência) desde a edição da Lei n.º 9.249, de 26 de dezembro de 1995, a celeuma jurídica residia na correta aplicação dos tratados firmados pelo Brasil, cuja variação dependia da classificação jurídica dada aos rendimentos remetidos ao exterior: quando definidos como “lucros”, aplicar-se-ia o artigo 7º dos tratados (nos moldes da Convenção Modelo da OCDE), com tributação exclusiva no estado de residência da pessoa destinatária da remessa; quando não, seria o caso de incidência do artigo 21 dos tratados nos moldes daquela convenção, aplicável a “outros rendimentos”, com tributação tanto no país de residência do destinatário da remessa, quanto no país da fonte do rendimento.

E assim é porque, nos casos em que há Tratado contra Bitributação, a regra convencional (que fixa o critério da residência), que é específica, prevalece sobre a regra geral do art. 685 do RIR (que fixa o critério da fonte), nos termos do artigo 98 da Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional).¹⁷

A interpretação conferida pela Receita Federal do Brasil gerou grande discussão nos Tribunais pátrios, além de problemas diplomáticos com alguns países (como Finlândia e Alemanha).

Entretanto, a Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça, quando do julgamento do Recurso Especial n.º 1161467/RS, julgado em 17/05/2012 (DJe 01/06/2012) sob relatoria do Ministro Castro Meira, entendeu que a tese dos contribuintes era a acertada, conforme se verifica da ementa do referido julgado:

¹⁷ “Art. 98. Os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha”

TRIBUTÁRIO. CONVENÇÕES INTERNACIONAIS CONTRA A BITRIBUTAÇÃO. BRASIL-ALEMANHA E BRASIL-CANADÁ. ARTS. VII E XXI. RENDIMENTOS AUFERIDOS POR EMPRESAS ESTRANGEIRAS PELA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS À EMPRESA BRASILEIRA. PRETENSÃO DA FAZENDA NACIONAL DE TRIBUTAR, NA FONTE, A REMESSA DE RENDIMENTOS. CONCEITO DE "LUCRO DA EMPRESA ESTRANGEIRA" NO ART. VII DAS DUAS CONVENÇÕES. EQUIVALÊNCIA A "LUCRO OPERACIONAL". PREVALÊNCIA DAS CONVENÇÕES SOBRE O ART. 7º DA LEI 9.779/99. PRINCÍPIO DA ESPECIALIDADE. ART. 98 DO CTN. CORRETA INTERPRETAÇÃO.

1. A autora, ora recorrida, contratou empresas estrangeiras para a prestação de serviços a serem realizados no exterior sem transferência de tecnologia. Em face do que dispõe o art. VII das Convenções Brasil-Alemanha e Brasil-Canadá, segundo o qual "os lucros de uma empresa de um Estado Contratante só são tributáveis nesse Estado, a não ser que a empresa exerça sua atividade em outro Estado Contratante por meio de um estabelecimento permanente aí situado", deixou de recolher o imposto de renda na fonte.

2. Em razão do não recolhimento, foi autuada pela Receita Federal à consideração de que a renda enviada ao exterior como contraprestação por serviços prestados não se enquadra no conceito de "lucro da empresa estrangeira", previsto no art. VII das duas Convenções, pois o lucro perfectibiliza-se, apenas, ao fim do exercício financeiro, após as adições e deduções determinadas pela legislação de regência.

Assim, concluiu que a renda deveria ser tributada no Brasil - o que impunha à tomadora dos serviços a sua retenção na fonte -, já que se trataria de rendimento não expressamente mencionado nas duas Convenções, nos termos do art. XXI, *verbis*: "Os rendimentos de um residente de um Estado Contratante provenientes do outro Estado Contratante e não tratados nos artigos precedentes da presente Convenção são tributáveis nesse outro Estado".

3. Segundo os arts. VII e XXI das Convenções contra a Bitributação celebrados entre Brasil-Alemanha e Brasil-Canadá, os rendimentos não expressamente mencionados na Convenção serão tributáveis no Estado de onde se originam. Já os expressamente mencionados, dentre eles o "lucro da empresa estrangeira", serão tributáveis no Estado de destino, onde domiciliado aquele que recebe a renda.

4. O termo "lucro da empresa estrangeira", contido no art. VII das duas Convenções, não se limita ao "lucro real", do contrário, não haveria materialidade possível sobre a qual incidir o dispositivo, porque todo e qualquer pagamento ou remuneração remetido ao estrangeiro está - e estará sempre - sujeito a adições e subtrações ao longo do exercício financeiro.

5. A tributação do rendimento somente no Estado de destino permite que lá sejam realizados os ajustes necessários à apuração do lucro efetivamente tributável. Caso se admita a retenção antecipada - e portanto, definitiva - do tributo na fonte pagadora, como pretende a Fazenda Nacional, serão inviáveis os referidos ajustes, afastando-se a possibilidade de compensação se apurado lucro real negativo no final do exercício financeiro.

6. Portanto, "lucro da empresa estrangeira" deve ser interpretado não como "lucro real", mas como "lucro operacional", previsto nos arts. 6º, 11 e 12 do Decreto-lei n.º 1.598/77 como "o resultado das atividades, principais ou acessórias, que constituam objeto da pessoa jurídica", aí incluído, obviamente, o rendimento pago como contrapartida de serviços prestados.

7. A antinomia supostamente existente entre a norma da convenção e o direito tributário interno resolve-se pela regra da especialidade, ainda que a normatização interna seja posterior à internacional.

8. O art. 98 do CTN deve ser interpretado à luz do princípio *lex specialis derogat generalis*, não havendo, propriamente, revogação ou derrogação da norma interna pelo regramento internacional, mas apenas suspensão de eficácia que atinge, tão só, as situações envolvendo os sujeitos e os elementos de estraneidade descritos na norma da convenção.

9. A norma interna perde a sua aplicabilidade naquele caso específico, mas não perde a sua existência ou validade em relação ao sistema normativo interno. Ocorre uma "revogação funcional", na expressão cunhada por HELENO TORRES, o que torna as normas internas relativamente inaplicáveis àquelas situações previstas no tratado internacional, envolvendo determinadas pessoas, situações e relações jurídicas específicas, mas não acarreta a revogação, *stricto sensu*, da norma para as demais situações jurídicas a envolver elementos não relacionadas aos Estados contratantes.

10. No caso, o art. VII das Convenções Brasil-Alemanha e Brasil-Canadá deve prevalecer sobre a regra inserta no art. 7º da Lei 9.779/99, já que a norma internacional é especial e se aplica, exclusivamente, para evitar a bitributação entre o Brasil e os dois outros países signatários. Às demais relações jurídicas não abarcadas pelas Convenções, aplica-se, integralmente e sem ressalvas, a norma interna, que determina a tributação pela fonte pagadora a ser realizada no Brasil.

11. Recurso especial não provido.

Em atenção não só ao precedente acima colacionado, mas a diversas decisões que têm sido produzidas nos Tribunais pátrios na mesma linha de inteligência, em 6 de dezembro de 2013, foi editado o Parecer da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional - PGFN/CAT nº 2.363, que, tendo por base a Nota COSIT nº 23/2013 da Secretaria da Receita Federal do Brasil, consolidou a nova opinião oficial das autoridades fiscais brasileiras acerca do tratamento tributário dos rendimentos oriundos da prestação de serviços técnicos e de assistência técnica sem transferência de tecnologia nos tratados internacionais celebrados pelo Brasil para evitar a bitributação da renda.

Isto é, de acordo com novo posicionamento oficial do Fisco brasileiro, tais remessas ao exterior não mais deveriam ser classificadas nos artigos de "rendimentos não expressamente mencionados" dos tratados, passando, portanto, a enquadrar-se nos artigos 7º, 12 ou 14, a depender do caso específico. Em complemento, no dia 20 de junho de 2014, foi publicado o Ato Declaratório Interpretativo da SRFB nº 5/2014, o qual, além de revogar o Ato Declaratório Normativo COSIT nº 1/2000 da SRFB, reitera o entendimento do Parecer PGFN/CAT nº 2.363/2013.

Destarte, verificamos que, quando há Tratado contra Bitributação que seguem os moldes da Convenção Modelo da OCDE, a ausência de transferência de *know how* no contrato de concessão de uso de direitos de propriedade industrial retira a qualificação jurídica de *royalties* do pagamento remetido ao exterior. Por corolário, a tributação se dará nos moldes acima descritos, considerando-se tais verbas como “lucro”.

De outra sorte, quando não há Tratado contra Bitributação e, portanto, afastada a regra da especialidade para solucionar antinomias (*ex vi* artigo 98 do CTN), é preciso retomar ao conceito de *royalties* dada pela legislação nacional para definir sua tributação de sua remessa pelo Imposto sobre a Renda.

A relação comercial é a mesma do caso anterior: a empresa estrangeira concede direito de uso de propriedade industrial à empresa brasileira. A última, como contraprestação, remunera aquela mediante a remessa de pagamento que, conforme veremos agora, deterá qualificação jurídica de *royalties*. Nessa remessa, a nacional ficará obrigada a reter o Imposto Sobre a Renda, conforme disposto no precitado artigo 710.

Acerca da definição de *royalties*, importa regredir mais um pouco e rememorar que a Lei n.º 4.506, de 1964, em seus artigos 22 e 23 (acima transcrita), não indicou expressamente que o pagamento pela transferência de tecnologia (*know how*) se enquadre na terminologia *royalties*, ao passo que o artigo 52 do RIR/99 simplesmente reproduziu seu texto indicando que a aqueles rendimentos seriam tributáveis pelo Imposto de Renda. Contudo, a expressão “tais como” contida na previsão normativa nos deixa claro que outras importâncias pagas a terceiros pela exploração de direito de propriedade industrial, ainda que não esteja expressamente previsto no dispositivo legal, pode receber a mesma qualificação jurídica.

O contrato acessório – no caso o de transferência de tecnologia – segue o contrato principal – licença de uso de patente da propriedade industrial e, portanto, por não deter autonomia jurídica (o primeiro) depende, para a sua existência, deste.¹⁸

145

Implica dizer que a transferência ou não de tecnologia no contrato de concessão de uso de direitos de propriedade industrial não retira a qualificação jurídica de *royalties* de seu pagamento, raciocínio esse que não pode ser alterado pela legislação tributária, por força do artigo 110 da Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional).¹⁹

Com efeito, reportamo-nos ao disposto no artigo 710 do RIR/99²⁰, pelo qual as remessas de *royalties*, referentes a contratos de propriedade industrial, a beneficiários no exterior, estão sujeitas ao Imposto de Renda na Fonte (IRRF) à alíquota de 15%.

Caso não fosse considerado como *royalties*, em patente dissonância com a legislação federal acima mencionada, a tributação da remessa se daria à alíquota de 25%, consoante artigo 16, da Instrução Normativa RFB n.º 1.455, de 6 de março de 2014.²¹

¹⁸ Nesse sentido, são as doulas lições de Caio Mário da Silva Pereira: “diz-se principal uma obrigação quando tem existência autônoma, independente de qualquer outra. E é acessória quando, não tendo existência em si, depende de outra a que adere ou cuja sorte depende.” (PEREIRA. Caio Mário da Silva. **Instituições de Direito Civil - Vol. II - Teoria Geral das Obrigações**. Rio de Janeiro: Forense, 2003, p. 120.)

¹⁹ “Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.”

²⁰ “Art. 710. Estão sujeitas à incidência na fonte, à alíquota de quinze por cento, as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas para o exterior a título de royalties, a qualquer título (Medida Provisória n.º 1.749-37, de 1999, art. 3.º).”

²¹ “Da Remuneração de serviços em geral

Art. 16. Os rendimentos do trabalho, com ou sem vínculo empregatício, e os da prestação de serviços, pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos a residentes ou domiciliados no exterior, sujeitam-se à incidência do imposto sobre a renda na fonte à alíquota de 25% (vinte e cinco por cento), ressalvado o disposto no art. 17.”

Por fim, ainda vale registrar que as remessas de rendimentos a beneficiários residentes em países ou dependências com tributação favorecida e regimes fiscais privilegiados (“paraísos fiscais”), assim definidos na Instrução Normativa RFB n.º 1.037, de 4 de junho de 2010 (com alterações) sujeitam-se ao IRRF à alíquota de 25%, na forma abalizada pelo artigo 8º, da Lei n.º 9.779, de 19 de janeiro de 1999.²²

Portanto, verificamos que a existência de tratado internacional afeta, inclusive, a definição jurídica da verba remetida ao exterior e, conseqüentemente, o tratamento tributário a ser conferido no que se refere o imposto incidente sobre a renda.

3.1.2. Com transferência de tecnologia

Também neste ponto avaliaremos duas possibilidades, a exemplo do anterior: tributação quando há Tratado contra Bitributação firmado pelo Brasil e quando não.

Adiantamos no item anterior que, nos termos da Convenção Modelo da OCDE de tratados contra bitributação, a transferência de tecnologia nos contratos de concessão de direito de uso de propriedade industrial é condição essencial à classificação jurídica de *royalties*.

A tributação pelo Imposto Sobre a Renda da respectiva remessa se dará da seguinte forma:

ARTIGO 12

Royalties

²² “Art. 8º Ressalvadas as hipóteses a que se referem os incisos V, VIII, IX, X e XI do art. 1º da Lei nº 9.481, de 13 de agosto de 1997, os rendimentos decorrentes de qualquer operação, em que o beneficiário seja residente ou domiciliado em país que não tribute a renda ou que a tribute à alíquota máxima inferior a vinte por cento, a que se refere o art. 24 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, sujeitam-se à incidência do imposto de renda na fonte à alíquota de vinte e cinco por cento.”

1. Os "royalties" provenientes de um Estado Contratante e pagos a um residente no outro Estado Contratante podem ser tributados nesse outro Estado.
2. Todavia, esses "royalties" podem ser também tributados no Estado Contratante de que provêm, e nos termos da lei desse Estado; mas se a pessoa que os receber for o beneficiário efetivo dos "royalties", o imposto incidente não poderá exceder a:
 - a) 25% (vinte e cinco por cento) do montante bruto dos "royalties" provenientes do uso ou do direito de usar marcas de indústria ou de comércio;
 - b) 15% (quinze por cento) do montante bruto dos "royalties", nos demais casos.

Percebemos que é possível, nesse caso, que também haja a tributação no Estado da fonte pagadora, na forma prevista em sua legislação interna, respeitadas as alíquotas máximas previstas no precitado dispositivo (especificamente a alíquota de 25% aplicável ao caso).

Para a hipótese de ausência de Tratado, entendemos seja importante tecer algumas considerações.

Quando o contrato de licença englobar cláusula de fornecimento de *know how*, haverá o incremento na remessa pela contraprestação de um serviço prestado pelo licenciador.

Importa repisar, assim, que os contratos de fornecimento de tecnologia objetivam conferir ao licenciado a indicação perfeita do produto, bem como o setor industrial em que será aplicada a tecnologia e sua forma de utilização e que cuja remuneração e formas de pagamento são estabelecidas de acordo com a negociação contratual, observados os níveis de preços praticados nacional e internacionalmente em contratações similares.

No caso de empresas com vínculo majoritário de capital, além de observados os valores praticados no mercado, devem ser respeitados os limites de dedutibilidade fiscal estabelecidos na Lei nº 4.131, de 3 de setembro de 1962 e na Portaria MF nº. 436, de 30 de dezembro de 1958, conforme artigo 50 da Lei nº. 8.383, de 30 de dezembro de 1991. As formas de pagamento mais usuais negociadas nesse tipo de contrato são valor fixo por unidade vendida e percentual sobre o preço líquido de venda.

Retomando-se ao objeto de estudo, vimos que a parcela avançada relativa à transferência de *expertise* não se enquadra no conceito de *royalties*, se isoladamente considerada, em que pese a inexistência de taxatividade legal de sua definição. Fato é que se trata de remessa específica, referente a serviço de fornecimento de conhecimento tecnológico, sem registro no INPI, que não se confunde com a licença da patente.

Contudo, tal qual antecipamos no item anterior, sem a concessão do direito de uso da propriedade intelectual, o contrato de fornecimento de *know how* perde sua razão de existir, o que força a conclusão de que é acessório àquele e, portanto, seguirá a sua sorte e também a qualificação jurídica dada à contraprestação paga pelo licenciado.

Todavia, cuidou a Instrução Normativa RFB nº 1.455, de 2014, de explicitar o tratamento tributário específico a ser conferido a ambas as remessas (*royalties* e concessão de uso de propriedade industrial).

Da Remuneração de Serviços técnicos, assistência técnica e administrativa e royalties.

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 sobre a renda na fonte à alíquota de 15% (quinze por cento).

§ 1º Para fins do disposto no caput:

I - classificam-se como royalties os rendimentos de qualquer espécie decorrentes do uso, fruição, exploração de direitos, tais como:

- a) direito 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; e
- d) exploração de direitos autorais, salvo quando recebidos pelo autor ou criador do bem ou obra;

II - considera-se:

- a) serviço técnico a execução de serviço que dependa de conhecimentos técnicos especializados ou que envolva assistência administrativa ou prestação de consultoria, realizado por profissionais independentes ou com vínculo empregatício ou, ainda, decorrente de estruturas automatizadas com claro conteúdo tecnológico; e
- 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.

Seria juridicamente crível questionar a segregação do tratamento tributário a ser conferido às remessas de *royalties* (como contraprestação à licença de uso de direito relativo à propriedade industrial) e da contraprestação pelo fornecimento de serviço técnico que, nada mais é, do que a transferência do *know how*, partindo-se da premissa civilista de que o acessório segue o principal.²³

Vale repisar, a transferência de tecnologia (acessório) não tem nenhuma serventia sem a licença de uso de direito sobre propriedade industrial (principal), de maneira que a classificação jurídica da contraprestação paga por ambos deveria receber um mesmo tratamento tributário.

Contudo, em que pese essa diferenciação na legislação tributária, não faremos maiores digressões sobre seu acerto ou erro, porquanto a carga tributária dos valores considerados separadamente ou compondo conjuntamente a base de cálculo do imposto sobre a renda será numericamente a mesma.

3.2. Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico incidente sobre *royalties* – CIDE-*Royalties*

²³ DINIZ, Maria Helena. **Curso de Direito Civil brasileiro, Teoria Geral do Direito Civil, de acordo com o novo Código Civil**, 18ª edição, Ed. Saraiva, p. 294.

Seu fundamento de validade está no artigo 149 da Constituição Federal de 1988.²⁴ Foi instituída pela Lei n.º 10.168, de 29 de dezembro de 2000. Sofreu alterações pela Lei n.º 10.332, de 19 de dezembro de 2001, sobretudo para sanar dúvidas acerca da sua incidência sobre contratos de Serviços Técnicos Especializados, bem como regulamentação pelo Decreto n.º 4.195, de 11 de abril de 2002, especialmente com a finalidade de melhor delimitar os tipos de contratos que tratam de propriedade industrial que sofrem a incidência da exação.²⁵

Diz-se que, a despeito do suposto fim de financiar o Programa de Estímulo à Interação Universidade-Empresa para o Apoio à Inovação, sua instituição se deu com a real finalidade de elevar a tributação das remessas relativas aos contratos de propriedade industrial, sem majorar o Imposto incidente sobre a Renda.

Interessante a leitura do artigo 2º, da Lei n.º 10.168, de 2000, para melhor desenvolvimento da análise da exação. Confira-se:

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.

²⁴ “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.”

²⁵ “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:

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.”

Bem de ver que os critérios materiais da contribuição consistem em (i) deter licença de uso de conhecimentos tecnológicos, (ii) adquirir conhecimentos tecnológicos e (iii) celebrar contratos de transferência de tecnologia firmados com residentes ou domiciliados no exterior.

O critério quantitativo da exação está previsto nos parágrafos 3º e 4º, do mesmo artigo 2º.

§ 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.(Redação da pela Lei nº 10.332, de 19.12.2001)

§ 4º A alíquota da contribuição será de 10% (dez por cento).(Redação da pela Lei nº 10.332, de 19.12.2001)

Contudo, a espécie em análise – contribuição de intervenção no domínio econômico – nos moldes constitucionais, enseja a observâncias de outros critérios para ter sua instituição legitimada.

Significa dizer que, por se tratar de instrumento de intervenção no domínio econômico, a contribuição não pode ser utilizada sem observância dos limites previstos no Título VII, Capítulo I, da Lei Maior (a partir de seu artigo 170), bem como do pilar sustentador da atividade estatal na economia, como interveniente direto (competindo no mercado privado) ou indireto (regulamentando a economia).

Como bem rememorado pelo Ministro Ilmar Galvão, do Supremo Tribunal Federal, quando do julgamento pelo Plenário da Corte do Recurso Extraordinário nº 209.365-3/SP, sob a relatoria do Ministro Carlos Velloso, na sessão de 04 de março de 1999, para que seja configurada uma intervenção no domínio econômico, deve-se estar obviamente diante de uma atividade de natureza econômica, sendo que a intervenção ocorreria com o fulcro de melhor organizar serviço de interesse nacional cuja execução é de incumbência da iniciativa privada.

Trata-se, portanto, de tributo extrafiscal, o que significa dizer que seu objetivo primário é inaugurar incentivos ou desincentivos a determinados setores da economia, regulando-a. Consequentemente, as contribuições de intervenção no domínio econômico só são legítimas se observada fielmente sua extrafiscalidade, mas nunca com único fim arrecadatório.

Nesse diapasão, Marco Aurélio Greco sugere quatro elementos fundamentais a serem observados pelo legislador federal para instituir a CIDE, sob pena de inconstitucionalidade: (i) a finalidade a ser buscada; (ii) a atuação da União; (iii) a circunscrição de uma determinada área; e (iv) a congruência entre os três elementos anteriores.²⁶

A persecução pela União da finalidade motivadora da instituição da CIDE é imprescindível à constitucionalidade da exação, como peremptória e literalmente previsto no artigo 149 da Constituição da República.

Pois bem. Cumpre-nos atentar, nesse interim, que, diferentemente da legislação do Imposto de Renda, as normas atinentes à CIDE-*Royalties* incluiu expressamente a remuneração pelo “fornecimento de tecnologia” como *royalties*. Caso contrário, escaparia à incidência da exação.

Contudo, verificamos problemas de constitucionalidade na exação.

²⁶ GRECO, Marco Aurélio. **Contribuição de Intervenção no Domínio Econômicos sobre Royalties**. in Revista Dialética de Direito tributário, nº 99. Pgs 133-151, fl. 134.

O primeiro é que não há na Lei n.º 10.168, de 2000, a descrição de qualquer atividade específica a ser realizada pela União, mas apenas a destinação da verba ao Fundo Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico – FNDCT, malgrado tenha o Superior Tribunal de Justiça perfilhado o entendimento a CIDE-*Royalties* “tem nítido intuito de fomentar o desenvolvimento tecnológico nacional por meio da intervenção em determinado setor da economia, a partir da tributação da remessa de divisas ao exterior.”²⁷

Para nós, com todas as *venias*, essa afirmativa é tão vaga quanto as disposições legais, eis que tampouco há indicação objetiva na lei de qual setor da economia que haverá a intervenção federal como meio de regulação e fomento da tecnologia nacional.

Ademais, também verificamos problemas na base de cálculo da CIDE-*Royalties* – remessa a remessa de valores monetários relativos à transferência de tecnologia –, porquanto espelha, de fato, um Imposto de Renda sobre da pessoa estrangeira que detém a tecnologia e a disponibilizada no comércio.

Apuramos acima que sua base de cálculo é composta pelos valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos, a cada mês, aos residentes ou domiciliados no exterior, a título de remuneração nos negócios jurídicos que compõem seu critério material – em suma, a remessa de *royalties*. Isto é, seu critério quantitativo é composto pelo resultado do negócio jurídico, o qual é manifestado como renda da pessoa jurídica residente ou domiciliada no exterior.

²⁷ RESP 201000534632, MAURO CAMPBELL MARQUES, STJ - SEGUNDA TURMA, DJE DATA:30/09/2010 RDTAPET VOL.:00028 PG:00234 ..DTPB:

Representaria verdadeiro Imposto de Renda com receita vinculada, em contramão ao que disciplina o artigo 167, IV, da Constituição Federal,²⁸ além de aviltar a ordem constitucional esculpida no artigo 149, § 2º, inciso III²⁹, pela qual essa espécie somente poderá ter como base econômica impositiva o valor da operação, o faturamento ou receita bruta.

A inconstitucionalidade sob esses prismas nos é manifesta, na linha do que também é defendido magistralmente por Heleno Taveira Torres.³⁰

Contudo, não se tem notícia de decisões nos tribunais pátrios que tenham reconhecido sua inconstitucionalidade, notadamente do Supremo Tribunal Federal que já se manifestação em sentido oposto (pela constitucionalidade), embora avaliando argumentos diversos.³¹

²⁸ “IV - a vinculação de receita de impostos a órgão, fundo ou despesa, ressalvadas a repartição do produto da arrecadação dos impostos a que se referem os arts. 158 e 159, a destinação de recursos para as ações e serviços públicos de saúde, para manutenção e desenvolvimento do ensino e para realização de atividades da administração tributária, como determinado, respectivamente, pelos arts. 198, § 2º, 212 e 37, XXII, e a prestação de garantias às operações de crédito por antecipação de receita, previstas no art. 165, § 8º, bem como o disposto no § 4º deste artigo. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)”

²⁹ § 2º As contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico de que trata o caput deste artigo:

I - não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação;

II - incidirão também sobre a importação de produtos estrangeiros ou serviços;

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.

³⁰ “Em se tratando de uma espécie de adicional de imposto sobre a renda, é notória sua inconstitucionalidade, pois afronta diretamente os limites do art. 154, I, da Constituição, ao não ter vindo sob a forma de Lei Complementar e ao ter como base de cálculo situação já contemplada nos impostos previstos na Constituição (Imposto sobre a Renda). Agregue-se a isto a superação que promove sobre a restrição do art. 167, IV, que veda a vinculação de receita de impostos a órgão, fundo ou despesa;”. (TORRES, Heleno. **Pressupostos constitucionais das contribuições de intervenção no domínio econômico. A CIDE-tecnologia**. in: *Grandes questões atuais do direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 2003, v. 7, p. 107-172, fl. 149)

³¹ “EMENTA: Agravo regimental em recurso extraordinário. 2. Lei no 10.168, de 2000. Contribuição social de intervenção no domínio econômico. Inexistência de lei complementar e de vinculação direta entre o contribuinte e o benefício. Precedentes. 3. Agravo regimental a que se nega provimento.” (RE 451915 AgR, Relator(a): Min. GILMAR MENDES, Segunda Turma, julgado em 17/10/2006, DJ 01-12-2006 PP-00093 EMENT VOL-02258-03 PP-00611)

Portanto, em homenagem ao princípio da presunção de constitucionalidade das leis, ainda é exigível a contribuição em comento na remessa de *royalties* ao exterior.

156

3.3. Imposto sobre serviços de qualquer natureza

Com matriz constitucional no artigo 156, inciso IV, da Carta *Magna*,³² a partir da vigência da Lei Complementar n.º 116, de 31 de julho de 2003, os Municípios ficaram expressamente autorizados a instituir o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS) em relação aos pretensos serviços de “cessão de direito de uso de marcas e de sinais de propaganda” (item 3.02 da lista de serviços), ou seja, *royalties*. Com relação à propriedade industrial, adiante demonstraremos a impossibilidade de incidência do imposto. Antes de tudo, vamos esclarecer a norma de incidência naquilo em que pretende expressamente tributar com relação aos *royalties* sobre concessão do direito de uso de marcas.

Sua base de cálculo é o preço do serviço³³ e a alíquota máxima prevista na norma geral é de 5%.³⁴

Na hipótese, a tributação pelo ISS incorrerá na importação de serviço proveniente do exterior ou cuja prestação tenha se iniciado fora do país,³⁵ isto é, seu peculiar critério material é “importar serviço do exterior”.

³² “Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre: III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

³³ “Art. 7º A base de cálculo do imposto é o preço do serviço.”

³⁴ “Art. 8º As alíquotas máximas do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza são as seguintes:

I – (VETADO)

II – demais serviços, 5% (cinco por cento).”

³⁵ “Artigo 1º [...]. § 1º O imposto incide também sobre o serviço proveniente do exterior do País ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior do País.”

Outro detalhe é que a Lei Complementar de regência previu duas figuras no critério pessoal relativo ao sujeito passivo: prestador do serviço, como contribuinte³⁶ e o importador como responsável tributário na hipótese importação do serviço. Em resumo, na última relação jurídica, o contribuinte seria a pessoa alienígena e o tomador do serviço o responsável pela retenção do ISS quando da remessa dos *royalties*.

É-nos clarividente que a exação municipal está extrapolando os limites do critério espacial possível (limites territoriais do município em que sua lei é impositivo), na medida em que tributa serviço que sequer foi produzido no Brasil, em que pese seus efeitos sejam surtidos no país.

E, conforme pacificou a Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça,

[...]o Município competente para realizar a cobrança do ISS é o do local da prestação dos serviços em que se deu a ocorrência do fato gerador do imposto. Essa interpretação harmoniza-se com o disposto no artigo 156, III, da Constituição Federal, que atribui ao Município o poder de tributar as prestações ocorridas em seus limites territoriais. [...].³⁷

Ainda que o aplicador do Direito abandone a jurisprudência supra e considere ocorrido o fato gerador no estabelecimento do prestador do serviço ou de seu domicílio, na dicção literal da Lei Complementar 116, de 2003,³⁸ o problema da incorreta extraterritorialidade da lei persiste, porque, na importação, o estabelecimento ou domicílio do prestador está em país estrangeiro.

³⁶ “Art. 5º Contribuinte é o prestador do serviço.”

³⁷ AGA no AI 387499, Segunda Turma, Relator Ministro FRANCIULLI NETTO, RDJ data:04/04/2005 PG:00240.

³⁸ “Art. 3º O serviço considera-se prestado e o imposto devido no local do estabelecimento prestador ou, na falta do estabelecimento, no local do domicílio do prestador, exceto nas hipóteses previstas nos incisos I a XXII, quando o imposto será devido no local: [...]”

Ou seja, considerando-se ocorrido o fato gerador o local da prestação dos serviços ou do estabelecimento do prestador, em ambos os casos a lei municipal incidiria em território estrangeiro.

Demais disso, embora o objeto do presente trabalho não sejam os royalties proveniente da cessão de direito de uso de marcas e sinais de propaganda, mas apenas de licença de patentes de propriedade industrial, não nos parece que referida cessão de direito de uso de marcas seja efetivamente um serviço.

Para fins da caracterização da hipótese de incidência do ISS, na linha do que ensina Paulo de Barros Carvalho, a locução “prestar serviço” experimenta, ao cabo, uma obrigação de fazer. Na linguagem do referido autor:

[...] o exercício, por parte de alguém (prestador), de atuação que tenha por objetivo produzir uma utilidade relativamente a outra pessoa (tomador), a qual remunera o prestador (preço do serviço). Prestar serviços é atividade irreflexiva, reinvidicando, em sua composição, o caráter da bilateralidade.³⁹

Vencidos os apontamentos acima, delineados a título de curiosidade, e retomando ao objeto de estudo, não logramos êxito em encaixar a licença de patente relativa a direito sobre propriedade industrial em qualquer um dos itens da lista anexa da Lei Complementar n.º 116, 2005.

Não se pode negar o caráter taxativo conferido à mencionada lista de serviços tributáveis pelo ISS, consoante jurisprudência do Supremo Tribunal Federal.⁴⁰

³⁹ CARVALHO. Paulo de Barros. **Direito Tributário Linguagem e Método**. 4ª ed.: Noeses, 2011. p. 773.

⁴⁰ “DIREITO CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO. IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS. LEI COMPLEMENTAR 56/87. LISTA DE SERVIÇOS ANEXA. CARÁTER TAXATIVO. SERVIÇOS EXECUTADOS POR INSTITUIÇÕES AUTORIZADAS A FUNCIONAR PELO BANCO CENTRAL. EXCLUSÃO. HIPÓTESE DE NÃO-INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO.

RDiet, Brasília, V. 10, nº 1, p. 125-171, jan-jun, 2015

Tampouco é lícito ignorar a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça que entendeu ser possível conferir interpretação extensiva aos itens da listagem anexa à lei complementar 116, de 2005, sem lhe alterar a taxatividade e sem que seja caracterizada vedada tributação por analogia (Artigo 108, parágrafo primeiro, do CTN⁴¹).⁴²

Contudo, debruçando-se sobre o genérico item 14.02, relativo à “assistência técnica”, não seria crível admitir a tributação na espécie.

Para que tenhamos critérios objetivos para nos contrapor, trazemos à baila o resultado da Consulta n.º 15/2014, feita à Secretaria de Estado da Fazenda de Santa Catarina, pela qual seria possível a tributação.

SUPRIMENTO DE OMISSÃO. INEXISTÊNCIA DE EFEITO MODIFICATIVO. DESNECESSIDADE DE INTIMAÇÃO PARA IMPUGNAÇÃO. NÃO-VIOLAÇÃO AOS PRINCÍPIOS DO CONTRADITÓRIO E DA AMPLA DEFESA. ENCAMINHAMENTO AO PLENÁRIO. COMPETÊNCIA DA TURMA. DECLARAÇÃO INCIDENTAL DE INCONSTITUCIONALIDADE POR ÓRGÃO FRACIONÁRIO DO STF. VIOLAÇÃO À RESERVA DE PLENÁRIO. AUSÊNCIA. 1. O Supremo Tribunal Federal fixou entendimento de que a lista de serviços anexa à Lei Complementar 56/87 é taxativa, consolidando sua jurisprudência no sentido de excluir da tributação do ISS determinados serviços praticados por instituições autorizadas a funcionar pelo Banco Central, não se tratando, no caso, de isenção heterônoma do tributo municipal. 2. Não há falar em violação aos princípios do contraditório e da ampla defesa, uma vez inexistente o caráter infringente de anterior acórdão embargado, mas, apenas, o aspecto supletivo processualmente previsto. 3. O encaminhamento de recurso extraordinário ao Plenário do STF é procedimento que depende da apreciação, pela Turma, da existência das hipóteses regimentais previstas e não, simplesmente, de requerimento da parte. 4. O STF exerce, por excelência, o controle difuso de constitucionalidade quando do julgamento do recurso extraordinário, tendo os seus colegiados fracionários competência regimental para fazê-lo sem ofensa ao art. 97 da Constituição Federal. 5. Embargos de declaração rejeitados.”

(RE 361829 ED, Relator(a): Min. ELLEN GRACIE, Segunda Turma, julgado em 02/03/2010, DJe-050 DIVULG 18-03-2010 PUBLIC 19-03-2010 EMENT VOL-02394-02 PP-00491 RTJ VOL-00214- PP-00510 LEXSTF v. 32, n. 376, 2010, p. 166-172)

⁴¹ “O emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei.”

⁴² “TRIBUTÁRIO. ISS. INEXIGIBILIDADE. CONSTRUÇÃO SOB O REGIME DE CONTRATAÇÃO DIRETA ENTRE OS ADQUIRENTES DAS UNIDADES AUTÔNOMAS E O CONSTRUTOR/INCORPORADOR (PROPRIETÁRIO DO TERRENO). ATIVIDADE QUE NÃO SE CARACTERIZA COMO PRESTAÇÃO DE SERVIÇO. PRECEDENTES. MATÉRIA DECIDIDA NOS EREsp 884778/MT, DE MINHA RELATORIA, DJE 05/10/2010. [...].

2. Ademais, a lista de serviços sujeitos ao ISS é taxativa, não obstante admita interpretação extensiva. Além disso, é vedada a exigência de tributo não previsto em lei através do emprego da analogia (art. 108, parágrafo único, do CTN). Desse modo, se a previsão legal é apenas em relação à execução de obra de engenharia por administração, por empreitada ou subempreitada, não é possível equiparar a empreitada à incorporação por contratação direta, para fins de incidência do ISS, como entendeu o acórdão embargado. [...].”

(REsp 1263039/RN, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 13/09/2011, DJe 19/09/2011)

O termo "assistência técnica" é plurívoco, de modo que é adotado com sentidos diversos de acordo com a área do conhecimento. Em regra, é utilizado para designar o serviço de acompanhamento na execução de determinada atividade ou obra, visando garantir que se realize em conformidade com o estabelecido ou pactuado. São exemplos, dentre outros, a assistência técnica rural e a assistência técnica à realização de projetos.

A expressão é utilizada ainda como referência à estratégia de atendimento no processo de "pós venda" das empresas, como um sistema de fidelização de clientes, visando garantir-lhes soluções rápidas e eficazes em caso de problemas advindos do produto ou serviço adquiridos.

No âmbito da Lista de Serviços, embora não seja competência desta Comissão deliberar sobre a correta classificação das atividades desenvolvidas, faz-se necessário delimitar a sua amplitude, tendo em vista a sua implicação no ICMS.

Nestes termos, tem-se que a assistência técnica se configura como uma prestação de serviço puro, pois contempla aquelas atividades que envolvem um conhecimento especializado colocado à disposição de terceiros.

Não se confunde com a prestação de serviço de conserto constante do item 14.01 da referida Tabela. De acordo com o Dicionário Aurélio, conserto significa "ato de reparar máquina ou coisa, para que volte ao seu estado original de funcionamento ou para o estado a qual foi desenvolvida para tal."

Disto decorre que quando um produto apresenta defeito que exige sua reparação, não se está mais diante de um serviço de assistência técnica, mas de um conserto. A assistência técnica caracteriza-se como uma prestação de serviço pura, qualificada como obrigação de fazer, mas que antecede a eventual prestação de serviço de conserto.

São, portanto, dois serviços distintos que, por vezes, podem ocorrer segundo uma ordem lógica, qual seja, em primeiro, uma prestação de serviço de assistência técnica e, em segundo, uma prestação de serviço de conserto.⁴³

161

O equívoco nos parece manifesto, por um simples motivo: no caso da transferência de *know how* em contratos de concessão do direito de uso de propriedade industrial, não podemos esquecer que, malgrado não seja registrado no INPI e, portanto, não esteja a pálio da proteção legal da propriedade industrial, a *expertise* a ser transferida é visceralmente ligada ao contrato de licença de uso de patente, o qual, como vimos no item próprio das definições, se enquadra na espécie de contrato de locação.

E a locação escapa do campo de incidência constitucional do ISS, tal qual já solidificou o Supremo Tribunal Federal.⁴⁴

Entendemos, portanto, com relação à concessão de direito de uso de propriedade industrial, que não é possível tributar pelo imposto municipal a remessa de *royalties*, seja pela impossibilidade de conferir extraterritorialidade à legislação tributária municipal, tal qual observação feita com relação à incidência sobre remessa de *royalties* pela licença de uso de marca, seja pela impossibilidade de subsunção com a norma veiculada pela Lei Complementar n.º 116, 2005.

⁴³ Disponível em: <http://legislacao.sef.sc.gov.br/html/consultas/2014/con_14_015.htm>.

⁴⁴ “TRIBUTO - FIGURINO CONSTITUCIONAL. A supremacia da Carta Federal é conducente a glosar-se a cobrança de tributo discrepante daqueles nela previstos. IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS - CONTRATO DE LOCAÇÃO. A terminologia constitucional do Imposto sobre Serviços revela o objeto da tributação. Conflita com a Lei Maior dispositivo que imponha o tributo considerado contrato de locação de bem móvel. Em Direito, os institutos, as expressões e os vocábulos têm sentido próprio, descabendo confundir a locação de serviços com a de móveis, práticas diversas regidas pelo Código Civil, cujas definições são de observância inafastável - artigo 110 do Código Tributário Nacional.”

(RE 116121, Relator(a): Min. OCTAVIO GALLOTTI, Relator(a) p/ Acórdão: Min. MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, julgado em 11/10/2000, DJ 25-05-2001 PP-00017 EMENT VOL-02032-04 PP-00669)

3.4. Contribuição para o PIS/PASEP-Importação e COFINS-Importação.

Em atenção à Lei n.º 10.865, de 30 de abril de 2004, seria legítima a tributação, pela Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PIS/PASEP) e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), ambos incidentes sobre a importação⁴⁵ de serviços técnicos especializados, aos quais supostamente poderiam se enquadrar a transferência de tecnologia (*know how*) na concessão de licença de direito sobre propriedade industrial.

Malgrado o critério material⁴⁶ da regra-matriz de incidência das exações seja “importar serviços provenientes do exterior”, consoante se depreende do artigo 1º da lei de regência, têm como fato gerador descrito no artigo 3º da lei “o pagamento, o crédito, a entrega, o emprego ou a remessa de valores a residentes ou domiciliados no exterior como contraprestação por serviço prestado”,⁴⁷ considerado como ocorrido “na data do pagamento, do crédito, da entrega, do emprego ou da remessa de valores[...]”.⁴⁸ Isto é, a despeito da celeuma que pode-se formar a partir da discrepância entre critério material e o fato gerador descrito na lei, a norma tributária não incide quando da importação, mas no momento da remessa do pagamento ao exterior pelo serviço.

⁴⁵ Vale registrar que ambas contribuições são autônomas em relação àquelas instituídas pelas Leis 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003.

⁴⁶ “O critério material é o núcleo do conceito mencionado na hipótese normativa. Nele há referência a um comportamento de pessoas físicas ou jurídicas, condicionado por circunstâncias de espaço e de tempo, de tal sorte que o isolamento desse critério, para fins cognoscitivos, é claro, antessupõe a abstração das condições de lugar e de momento estipuladas para a realização do evento [...]” (CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário Linguagem e Método**. 4ª Ed. São Paulo: Noeses, 2011, p. 149.)

⁴⁷ Artigo 3º, inciso II, da Lei n.º 10.865, de 2004.

⁴⁸ Artigo 4º, inciso IV, da Lei n.º 10.865, de 2004.

A base de cálculo é "o valor pago, creditado, entregue, empregado ou remetido para o exterior, antes da retenção do imposto de renda, acrescido do Imposto sobre Serviços de qualquer Natureza - ISS e do valor das próprias contribuições."⁴⁹ As alíquotas previstas no artigo 8º da norma são de 1,65% para o PIS-Importação e 7,6% para a COFINS-Importação.

Curiosa, ainda, é a descrição legal dos contribuintes das exações:

Art. 5º São contribuintes:

[...].

II - a pessoa física ou jurídica contratante de serviços de residente ou domiciliado no exterior; e

III - o beneficiário do serviço, na hipótese em que o contratante também seja residente ou domiciliado no exterior.

Parágrafo único. Equiparam-se ao importador o destinatário de remessa postal internacional indicado pelo respectivo remetente e o adquirente de mercadoria

Como se vê, embora sejam tributos igualmente incidente na importação de um serviço, diferentemente do ISS, nelas o "importador" é o contribuinte e não o responsável pelo recolhimento do tributo na fonte. Isto é, ao contrário do imposto municipal, o importador tem "relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador", conforme define o artigo 121, parágrafo único, inciso I, do Código Tributário Nacional.

Pois bem. Também com relação às contribuições em análise, entendemos pela inconstitucionalidade das exações.

⁴⁹ Artigo 7º, inciso II, da Lei n.º 10.865, de 2004.

Isso por aplicação de algumas considerações que realizamos ao defender a inconstitucionalidade da tributação dos *royalties* pelo ISS. Vale dizer, a transferência de *know how* em contratos de concessão do direito de uso de propriedade industrial acompanha a sorte do contrato principal de licença de uso de patente, o qual se enquadra na espécie de contrato de locação e não de prestação de serviços.

Aquele não pode ser considerado isoladamente, eis não é crível admitir a celebração de um contrato de transferência de *expertise* sem prévia ou simultânea avença de concessão do direito de uso de propriedade industrial. E, considerando que este último é o contrato principal, pois sem ele não subsiste o contrato de transferência de *know how* que seguirá a sua sorte, e que sua natureza é amoldável à de locação, não há que se falar em incidência de tributo que tem como elemento do critério material a importação de um serviço.

Embora não se trate de *royalties* pela concessão de direito de uso de propriedade industrial, são válidas as mesmas conclusões atingidas pelo Tribunal Regional Federal da 3ª Região que afastou a tributação em foco avaliando a natureza do objeto da contratação entre a empresa estrangeira e a nacional (importador). Na ocasião, aquele Tribunal vislumbrou que a concessão de direito de uso de marca não representa um serviço.

TRIBUTÁRIO. CONSTITUCIONAL. PIS-IMPORTAÇÃO E COFINS-IMPORTAÇÃO. LEI Nº 10.865/2004. ROYALTIES PARA USO DE MARCA. NÃO INCIDÊNCIA. NÃO CONFIGURAÇÃO DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. ENTENDIMENTO DA SRF. SOLUÇÕES DE CONSULTA. COMPENSAÇÃO. MANDADO DE SEGURANÇA. PROVA DOCUMENTAL. AUSÊNCIA DE DIREITO LÍQUIDO E CERTO. OCORRÊNCIA. PRECEDENTES. 1. A Emenda Constitucional nº 42, de 19 de dezembro de 2003, alterou a redação do art. 149, § 2º, II, da Constituição Federal, atribuindo competência à União Federal para a instituição de contribuições sociais de intervenção no domínio econômico e de interesse de categorias profissionais ou econômicas sobre a importação de produtos estrangeiros ou serviços. 2. Foi, então, editada a MP nº 164/04, que estabeleceu a incidência do PIS e da COFINS sobre as operações de importação, sendo convertida na Lei nº 10.865/04. 3. *In casu*, cinge-se a controvérsia acerca da incidência ou não das contribuições sobre o pagamento de *royalties*, a pessoa jurídica estrangeira, pelo uso de marca. 4. A própria Secretaria da Receita Federal do Brasil, através de Soluções de Consulta, emanou entendimento no sentido de que o pagamento de royalties pelo uso de marca não configura prestação de serviço, não havendo que se falar em incidência do PIS-Importação e da Cofins-Importação, instituídos pela Lei nº 10.865/2004. [...]. (AMS 00093091020104036100, DESEMBARGADORA FEDERAL CONSUELO YOSHIDA, TRF3 - SEXTA TURMA, e-DJF3 Judicial 1 DATA:09/08/2012 ..FONTE_REPUBLICACAO:.)

Assim, a despeito da previsão normativa, entendemos pela impossibilidade de tributação pelo PIS-Importação e da COFINS-Importação das remessas de *royalties* a título de contraprestação de concessão de direito de uso de propriedade intelectual, sobretudo no que se refere à transferência de tecnologia, porquanto tais operações não representam uma transação cujo objeto seja a importação de serviços.

4. CONCLUSÕES

A primeira e mais evidente conclusão a que se chega é simplória: há uma grande imprecisão na definição do que venha a ser *royalties* no ordenamento jurídico brasileiro. E isso implica diversas alterações no tratamento tributário da remessa de tais valores ao exterior.

166

Verificamos que a terminologia *royalties* experimenta mais de uma significação no que se refere ao Imposto de Renda. Da legislação nacional é possível se aferir que a transferência de tecnologia através de assistência técnica ou especializada (fornecimento de *know how*) não engloba a propriedade industrial, mas, por acompanhar o contrato de licença de uso da propriedade industrial, a remuneração que lhe é própria merece receber a mesma definição daquele – *royalties*. De outra sorte, nos termos da Convenção Modelo de Tratados contra a Bitributação da OCDE, tal conceito sofre alteração pela condicionante “haver ou não transferência de tecnologia”, na medida em que apenas na hipótese positiva estar-se-á diante de *royalties*.

A tributação pelo Imposto de Renda é complexa: quando não há transferência de tecnologia e há Tratado contra Bitributação firmado pelo Brasil (nos moldes da Convenção Modelo OCDE) os valores remetidos ao exterior não guarnecerão a qualificação jurídica de *royalties*, mas de lucros, sem incidência do Imposto de Renda Retido na Fonte; quando há transferência de tecnologia e há Tratado contra Bitributação (nos moldes da convenção da OCDE), os valores passam a deter classificação jurídica de *royalties* e haverá tributação permitida tanto no país da fonte, quanto no de destino da remessa. Quando não há tratado, os valores remetidos a título de *royalties* (neles englobados aqueles relativos à contraprestação pela transferência de tecnologia), haverá incidência na forma do artigo 710 do RIR, de 1999.

Com relação à CIDE-*Royalties*, entretanto, percebemos que a Lei n.º 10.168, de 2000, diferentemente da legislação do Imposto de Renda, incluiu expressamente a remuneração pelo “fornecimento de tecnologia” como *royalties*. Caso contrário, acreditamos que não seria possível a perfeita subsunção do fato à hipótese de incidência da exação. Entendemos, contudo, que a contribuição é inconstitucional por se tratar de um Imposto sobre a Renda de pessoa estrangeira disfarçado, aviltando os artigos 149, *caput* e § 2º, inciso III, e 167, inciso IV, da Constituição Federal de 1988.

Também concluímos pela impossibilidade de incidência do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza na remessa de *royalties*, seja pela ausência de previsão expressa na Lei Complementar 116, de 2005, em sua lista anexa, da concessão de licença de propriedade industrial ou da transferência de tecnologia – até mesmo porque entendemos que não se trata de serviço, mas um contrato assemelhado ao de locação –, seja pela impossibilidade de conferir extraterritorialidade à legislação tributária municipal, pois o serviço será prestado no exterior, onde também se encontrará o estabelecimento ou domicílio do prestador.

Semelhantemente foi defendida a inconstitucionalidade da incidência do PIS-Importação e COFINS-Importação sobre a remessa de *royalties*, porquanto concessão de direito de uso de propriedade intelectual e a própria transferência de tecnologia não se enquadram no conceito jurídico de serviços.

5. REFERÊNCIAS

5.1 Referências bibliográficas

ALVIM, Agostinho. **Comentários ao Código Civil**. Rio de Janeiro: Jurídica e Universitária, 1968, v.1, p. 220.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário Linguagem e Método**, 4ª ed.: Noeses, 2011.

GRECO, Marco Aurélio. **Contribuição de Intervenção no Domínio Econômicos sobre Royalties**. Revista Dialética de Direito tributário, nº 99. p. 133-151.

PEDREIRA, José Luiz Bulhões. **Imposto de Renda**. Rio de Janeiro: Justec, 1971.

QUEIROZ, Mary Elbe Gomes. **A Tributação da Renda Transnacional das Pessoas Físicas – residentes e não residentes**. Monografia, 2000.

TORRES, Heleno. **Pressupostos constitucionais das contribuições de intervenção no domínio econômico. A CIDE-tecnologia**. Grandes questões atuais do direito Tributário. São Paulo: Dialética, 2003, v. 7.

VALADÃO, Marco Aurélio Pereira. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. Minas Gerais: Del Rey, 2000.

VENOSA, Silvio de Salvo. **Direito Civil: parte geral**. São Paulo: Atlas, 2002, v. 1.

5.2 Referências eletrônicas

BRASIL. **Constituição Federal de 1988**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 16 de novembro de 2014.

_____. **Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966. Código Tributário Nacional**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm>. Acesso em: 16 de novembro de 2014.

_____. **Lei Complementar n.º 116, de 31 de julho de 2003**. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp116.htm>. Acesso em: 16 de novembro de 2014.

_____. **Lei n.º 10.865, de 30 de abril de 2004**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2004/lei/l10.865.htm>. Acesso em: 16 de novembro de 2014.

____. Lei n.º 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Código Civil. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/l10406.htm>. Acesso em: 16 de novembro de 2014.

____. Lei n.º 10.332, de 19 de dezembro de 2001. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LEIS_2001/L10332.htm>. Acesso em: 16 de novembro de 2014.

____. Lei n.º 10.168, de 29 de dezembro de 2000. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l10168.htm>. Acesso em: 16 de novembro de 2014.

____. Lei n.º 9.779, de 19 de janeiro de 1999. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9779.htm>. Acesso em: 16 de novembro de 2014.

____. Lei n.º 9.279, de 14 de maio de 1996. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9279.htm>. Acesso em: 16 de novembro de 2014.

____. Lei n.º 9.249, de 26 de dezembro de 1995. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9249.htm>. Acesso em: 16 de novembro de 2014.

____. Lei n.º 8.383, de 30 de dezembro de 1991. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8383.htm>. Acesso em: 16 de novembro de 2014.

____. Lei n.º 4.506, de 30 de novembro de 1964. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L4506.htm>. Acesso em: 16 de novembro de 2014.

____. Lei n.º 4.131, de 3 de setembro de 1962. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L4131.htm>. Acesso em: 16 de novembro de 2014.

_____. **Decreto n.º 4.195, de 11 de abril de 2002.** Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/2002/d4195.htm>. Acesso em: 16 de novembro de 2014.

_____. **Decreto n.º 3.000, de 26 de março de 1999. Regulamento do Imposto de Renda.** Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/rir/default.htm>>. Acesso em: 16 de novembro de 2014.

_____. **Decreto n.º 75.541, de 31 de março de 1975.** Disponível em: <<http://www.lexml.gov.br/urn/urn:lex:br:federal:decreto:1975-03-31;75541>>. Acesso em: 16 de novembro de 2014.

_____. **Instrução Normativa RFB n.º 1.455, de 6 de março de 2014.** Disponível em:

<<http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/ins/2014/in14552014.htm>>.

Acesso em: 16 de novembro de 2014.

_____. **Instrução Normativa RFB n.º 1.037, de 4 de junho de 2010.** Disponível em:

<<http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/ins/2010/in10372010.htm>>.

Acesso em: 16 de novembro de 2014.

_____. **Ato Normativo nº 135, de 15 de abril 1997.** Disponível em: <<http://www.inpi.gov.br/images/stories/Ato135.pdf>>. Acesso em: 16 de novembro de 2014.

_____. **Nota COSIT nº 23/2013 da Secretaria da Receita Federal do Brasil.** Disponível em:

<<http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/Legislacao/SolucoesDivergenciaCosit/2013/SDCosit023.pdf>>. Acesso em: 16 de novembro de 2014.

_____. Ato Declaratório COSIT n.º 1, de 5 de janeiro de 2000. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/atosant2001/2000/COSIT/ADN/Cosit001.htm>>. Acesso em: 16 de novembro de 2014.

_____. Consulta n.º 15/2014 da Secretaria de Estado da Fazenda de Santa Catarina. Disponível em:

<http://legislacao.sef.sc.gov.br/html/consultas/2014/con_14_015.htm>.

Acesso em: 16 de novembro de 2014.

_____. *Organisation for Economic Co-operation and Development. MODEL CONVENTION WITH RESPECT TO TAXES ON INCOME AND ON CAPITAL* (Convenção Modelo sobre bitributação da OCDE). Disponível em:

<<http://www.oecd.org/ctp/treaties/2014-model-tax-convention-articles.pdf>>.

Acesso em: 16 de novembro de 2014.

_____. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n.º 209365/SP, Relator(a): Min. CARLOS VELLOSO, Tribunal Pleno, julgado em 04/03/1999, DJ 07-12-2000 PP-00050 EMENT VOL-02015-05 PP-00873 RTJ VOL-00176-01 PP-00421. Disponível em:

<<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28RE%24%2ESCLA%2E+E+209365%2ENUME%2E%29+OU+%28RE%2EACMS%2E+ADJ2+209365%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/cycsfrc>>. Acesso em: 16 de novembro de 2014.

_____. Supremo Tribunal Federal. Agravo Regimental no Recurso Extraordinário n.º 451915/PR, Relator(a): Min. GILMAR MENDES, Segunda Turma, julgado em 17/10/2006, DJ 01-12-2006 PP-00093 EMENT VOL-02258-03 PP-00611. Disponível em:

<<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28RE%24%2ESCLA%2E+E+451915%2ENUME%2E%29+OU+%28RE%2EACMS%2E+ADJ2+451915%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/bzbhx8q>>. Acesso em: 16 de novembro de 2014.

_____. Supremo Tribunal Federal. Embargos de Declaração no Recurso Extraordinário n.º RE 361829 ED, Relator(a): Min. ELLEN GRACIE, Segunda Turma, julgado em 02/03/2010, DJe-050 DIVULG 18-03-2010 PUBLIC 19-03-2010 EMENT VOL-02394-02 PP-00491 RTJ VOL-00214- PP-00510 LEXSTF v. 32, n. 376, 2010, p. 166-172. Disponível em:

<<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28RE%24%2ESCLA%2E+E+361829%2ENUME%2E%29+OU+%28RE%2EACMS%2E+ADJ2+361829%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/basmjinq>>. Acesso em: 16 de novembro de 2014.

_____. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n.º 116121, Relator(a): Min. OCTAVIO GALLOTTI, Relator(a) p/ Acórdão: Min. MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, julgado em 11/10/2000, DJ 25-05-2001 PP-00017 EMENT VOL-02032-04 PP-00669. Disponível em:

<<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28RE%24%2ESCLA%2E+E+116121%2ENUME%2E%29+OU+%28RE%2EACMS%2E+ADJ2+116121%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/bksw484>>. Acesso em: 16 de novembro de 2014.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial n.º 1161467, CASTRO MEIRA, STJ - SEGUNDA TURMA, DJE DATA:01/06/2012 RDDT VOL.:00207 PG:00181 RDTAPET VOL.:00034 PG:00179 RSTJ VOL.:00227 PG:00323 RT VOL.:00105 PG:00430 Disponível em: <<http://columbo2.cjf.jus.br/juris/unificada/Resposta>>. Acesso em: 16 de novembro de 2014.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Agravo de Instrumento - 387499, Segunda Turma, Relator Ministro FRANCIULLI NETTO, RDJ data:04/04/2005 PG:00240. Disponível em: <<http://columbo2.cjf.jus.br/juris/unificada/Resposta>>. Acesso em: 16 de novembro de 2014.

_____. Tribunal Regional Federal da Terceira Região. Apelação Cível no Mandado de Segurança n.º 00093091020104036100, DESEMBARGADORA FEDERAL CONSUELO YOSHIDA, TRF3 - SEXTA TURMA, e-DJF3 Judicial 1 DATA:09/08/2012. Disponível em: <<http://columbo2.cjf.jus.br/juris/unificada/Resposta>>. Acesso em: 16 de novembro de 2014.