

**INCONSTITUCIONALIDADES DA CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO
DOMÍNIO ECONÔMICO INCIDENTE SOBRE REMESSAS AO EXTERIOR –
CIDE ROYALTIES¹**

SACHA CALMON NAVARRO COELHO

Doutor em Direito Público pela UFMG
Professor Titular de Direito Tributário da UFRJ
Coordenador do Curso de Especialização em Direito Tributário da Faculdade
Milton Campos
Presidente da ABDF
Presidente Honorário da ABRADT
Advogado

ANDRÉ MENDES MOREIRA

Doutor em Direito Econômico e Financeiro pela USP
Mestre em Direito Tributário pela UFMG
Professor de Direito Tributário dos Cursos de Graduação e Pós-Graduação da
Faculdade de Direito Milton Campos
Membro da ABRADT, da ABDF e da IFA
Advogado

**EMENTA: 1. BREVE HISTÓRICO. 2. CONTRIBUIÇÕES INTERVENTIVAS:
PANORAMA GERAL. 3. A CONTRIBUIÇÃO EM ANÁLISE E A TEORIA DOS
TRIBUTOS VINCULADOS E NÃO VINCULADOS A UMA ATUAÇÃO
ESTATAL. NATUREZA JURÍDICA DE IMPOSTO. 3.1. TEORIA GERAL. 3.2. A
ESPÉCIE SUB EXAMINE. 4. A QUESTÃO DA NECESSIDADE DE PRÉVIA
LEI COMPLEMENTAR QUE LEGITIME A INSTITUIÇÃO DE CONTRIBUIÇÃO
DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO. POSIÇÃO DO STF. 5.
AUSÊNCIA DE CORRELAÇÃO LÓGICA ENTRE A ATIVIDADE EXERCIDA
PELO SUJEITO PASSIVO DA CONTRIBUIÇÃO E A FINALIDADE QUE ESTA
VISA A ALCANÇAR. 6. DA INEXISTÊNCIA JURÍDICA DO FNDCT. 7. A
CONTRIBUIÇÃO CRIADA PELAS LEIS Nº 10.168/00 E 10.332/01 NÃO SE
DESTINA A SEGMENTO ECONÔMICO ESPECÍFICO. 8. DA VIOLAÇÃO AO
PRINCÍPIO DA ISONOMIA. 9. DA INEXISTÊNCIA DE VIOLAÇÃO AO
PRINCÍPIO DA IRRETROATIVIDADE NA INCIDÊNCIA DA CIDE ROYALTIES
SOBRE AS REMESSAS ORIUNDAS DE CONTRATOS FIRMADOS ANTES
DE SUA VIGÊNCIA. 10. CONCLUSÃO.**

1. Breve histórico.

A Lei nº 10.168, publicada no Diário Oficial de 30.12.2000, instituiu a contribuição de intervenção no domínio econômico destinada ao financiamento do Programa de Estímulo à Interação Universidade-Empresa para o Apoio à Inovação.

O art. 2º prevê como regra-matriz de incidência da exação a detenção, por parte de pessoa jurídica, de licença de uso ou a aquisição de

¹ Referência: MOREIRA, André Mendes e COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Inconstitucionalidades da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico Incidente sobre Remessas ao Exterior – CIDE Royalties*. Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo: Dialética, nº 89, fev/2003, pp. 71-84.

conhecimentos tecnológicos, assim como a assinatura de contratos que impliquem transferência de tecnologia, firmados com residentes ou domiciliados no exterior. 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.

§1º. Consideram-se, para fins desta Lei, contratos de transferência de tecnologia os relativos à exploração de patentes ou de uso de marcas e os de fornecimento de tecnologia, firmados com residentes ou domiciliados no exterior.

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

*§3º. A alíquota da contribuição será de dez por cento.
(...)”*

Anteriormente à Lei nº 10.168/00, a Medida Provisória nº 2.062-60 já havia previsto a criação da contribuição, como condição para a redução da alíquota, de 25% para 15%, do imposto de renda retido na fonte incidente sobre as importâncias remetidas para o exterior a título de royalties, de prestação de serviços técnicos e de assistência técnica.

Assim, o advento da Lei nº 10.168/00, em que pese ter importado na criação de nova exação fiscal, foi acompanhado por uma correspondente redução na alíquota do IRRF incidente sobre os fatos geradores da contribuição interventiva.

A hipótese de incidência da contribuição em tela foi alargada pela Lei nº 10.332, de 19 de dezembro de 2001, para incluir como contribuintes da CIDE as pessoas jurídicas signatárias de contratos que tenham por objeto serviços técnicos, de assistência administrativa e semelhantes a serem prestados por residentes ou domiciliados no exterior, bem como as pessoas jurídicas que pagarem royalties a qualquer título a beneficiários residentes ou domiciliados no exterior. O alargamento da hipótese de incidência, vigente desde 1º de janeiro de 2002, foi acompanhado de uma redução de 10% na alíquota do IRRF incidente sobre as importâncias remetidas ao exterior a título de remuneração de serviços de assistência administrativa e semelhantes (a redução do IRRF incidente sobre *royalties* remetidos ao exterior, no caso de cobrança de CIDE sobre esses valores, já era prevista pela Medida Provisória nº 2.062-60).

Estas as linhas gerais da contribuição em comento. Passemos, por ora, a uma análise do instituto das CIDEs, figura tão em voga no Direito Tributário atual.

2. Contribuições interventivas: panorama geral.

As contribuições de intervenção no domínio econômico somente podem ser instituídas pela União se esta efetivamente intervir na ordem econômica, fiscalizando ou fomentando atividades referidas no capítulo da Constituição Federal que trata da ordem econômica e financeira.

Salta à vista, contudo, que as políticas de intervenção estão prestes a desaparecer em face de um mundo que prega a diminuição do tamanho do Estado, as privatizações e a desregulamentação estatal da iniciativa privada. As políticas ideais são as de concessões de benefícios fiscais, e não de atuação direta do Estado na economia.

Contudo, em que pesem as críticas que a espécie tributária *in examen* tem sofrido, a CIDE tem-se tornado figura cada vez mais freqüente. A União Federal, ao que parece, redescobriu esse filão tributário, e tem criado contribuições para os mais diversos fins, como FUST e FUNTTEL (Telecomunicações), CIDE sobre combustíveis (Lei nº 10.336/01), CIDE sobre cinema (CONDECINE), CIDE sobre Royalties, sem mencionar os diversos projetos de lei em tramitação no Congresso Nacional, que prevêem a instituição de contribuições destinadas a criar fundos para o financiamento de ações de tratamento aos doentes vítimas de alcoolismo, para o financiamento de ações de tratamento de doentes vítimas do fumo, cigarro e tabaco, de apoio à agroindústria e à fruticultura, dentre outros². Enfim, as hipóteses são inesgotáveis, e as possibilidades de arrecadação idem, razão pela qual o tema deve ser tratado com a devida cautela.

3. A contribuição em análise e a teoria dos tributos vinculados e não vinculados a uma atuação estatal. Natureza jurídica de imposto.

3.1. Teoria geral.

O constituinte de 1988, como de resto ocorreu com a Constituição de 1967, adotou, em sede doutrinária, a teoria jurídica dos tributos vinculados e não-vinculados a uma atuação estatal para operar a resolução do problema da repartição das competências tributárias, utilizando-a com grande mestria.

Predica dita teoria que os fatos geradores dos tributos são vinculados ou não-vinculados. O vínculo, no caso, dá-se em relação a uma atuação estatal. Os tributos vinculados a uma atuação estatal são as taxas e as contribuições; os não-vinculados são os impostos. Significa que o fato jurígeno genérico das taxas e das contribuições necessariamente implica uma atuação do Estado. No caso das taxas, esta atuação corporifica ora um ato do poder de polícia (taxas de polícia), ora uma realização de serviço público, específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição (taxas de serviço). Na hipótese da contribuição de melhoria, *v.g.*, a atuação estatal materializa-se através da realização de uma obra pública capaz de beneficiar ou valorizar o imóvel do contribuinte. Nas contribuições interventivas, por sua vez, deve haver uma correlação lógica entre os contribuintes da exação e aqueles que dela se beneficiam (os recursos devem ser destinados à melhoria do setor econômico sobre cujas atividades incide a exação). A hipótese de incidência implica sempre, inarredavelmente, uma atuação estatal voltada aos pagantes do tributo.

Com os impostos, as coisas se passam diferentemente, pois os seus fatos jurígenos, as suas hipóteses de incidência, são fatos necessariamente estranhos às atuações do Estado. São fatos ou atuações ou situações do contribuinte que servem de suporte para a incidência dos

² MANEIRA, Eduardo. *O crescimento da instituição de contribuições de intervenção no domínio econômico como forma de financiamento do Estado*. Palestra proferida no V Congresso da Associação Brasileira de Direito Tributário. Belo Horizonte, 25 de agosto de 2001.

impostos, como, v.g., ter imóvel rural (ITR), transmitir bens imóveis ou direitos a eles relativos (ITBI), ter renda (IR), prestar serviços de qualquer natureza (ISSQN), fazer circular mercadorias e prestar certos serviços (ICMS). Em todos estes exemplos, o “fato gerador” dos impostos é constituído de situações que não implicam atuação estatal, daí o desvínculo do fato jurígeno a uma manifestação do Estado (CTN, artigos 16, 77, 78 e 81). A lição de Geraldo Ataliba³, neste ponto, é elucidativa:

“Examinando-se e comparando-se todas as legislações existentes – quanto à hipótese de incidência – verificamos que, em todos os casos, o seu aspecto material, das duas, uma: a) ou consiste numa atividade do poder público (ou numa repercussão desta) ou, pelo contrário; b) consiste num fato ou acontecimento inteiramente indiferente a qualquer atividade estatal.

(...)

Em outras palavras: a materialidade do fato descrito pela hipótese de incidência (aspecto material da hipótese de incidência) de todo e qualquer tributo ou é uma (1) atividade estatal ou (2) outra coisa qualquer. Se for uma atividade estatal o tributo será (1) vinculado. Se um fato qualquer, o tributo será (2) não vinculado.

(...)

Tributos vinculados são as taxas e contribuições especiais e tributos não vinculados são os impostos (...).”

No que tange às contribuições, a Constituição da República de 1988 as previu (além da contribuição de melhoria decorrente de obras públicas, prevista no art. 145, III) para três fins: (a) para acudir as necessidades financeiras do sistema oficial de seguridade social (contribuições previstas no art. 195 e no art. 149, *caput* e §1º); (b) para viabilizar a intervenção estatal em determinado segmento da economia; e (c) para garantir o financiamento dos órgãos corporativos, tais como sindicatos e órgãos de representação classista (Ordem dos Advogados, v.g.). As contribuições sociais, interventivas e corporativas encontram arrimo constitucional no *caput* do art. 149 da Lei Maior, *in verbis*:

“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.”

Sendo tributos vinculados a uma atuação estatal, com a destinação de sua arrecadação previamente determinada pelo legislador, as contribuições exigem, para que não se tornem impostos vinculados a um fim (o que é vedado pelo art. 167, IV da Constituição de 1988), que haja uma contraprestação do Estado voltada àqueles que pagam o tributo.

No que tange às contribuições de intervenção no domínio econômico, tema que ora nos toca, o sobre-esforço estatal consiste na existência de uma correlação lógica entre os pagantes da contribuição e os benefícios por ela trazidos. Ou seja: a intervenção estatal deve, necessariamente, beneficiar os contribuintes da exação de modo direto. Para tanto, a análise do dispositivo legal que as institui – de modo a determinar se os recursos obtidos com a contribuição serão efetivamente voltados ao benefício

³ ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. São Paulo: Malheiros, 2001, pp. 130-2.

da classe contribuinte – é de fundamental importância para a aferição de sua constitucionalidade.

Assim, é forçoso concluir que a referibilidade (entendida esta como a correlação lógica entre os pagantes e o benefício trazido pela contribuição) é elemento essencial das CIDEs. Em inexistindo essa contraprestação estatal específica, não há que se falar em tributo vinculado a uma atuação do Estado. Em não sendo tributo vinculado, será imposto (única modalidade prevista no ordenamento jurídico pátrio de tributo não-vinculado a uma atuação estatal). Em sendo imposto, e havendo a vinculação legal das receitas obtidas com a contribuição (como sempre ocorrerá, tendo em vista a própria natureza da CIDE), a exação será eivada de inconstitucionalidade, por violação ao art. 167, IV da Constituição da República, *in verbis*:

“Art. 167. São vedados:

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 e para manutenção e desenvolvimento do ensino, como determinado, respectivamente, pelos arts. 198, §2º, e 212, 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;”

O raciocínio ora expandido nada mais é que a aplicação prática da clássica (e atual) teoria dos impostos vinculados e não vinculados a uma atuação estatal. A lei será sempre o ponto de partida para a análise da constitucionalidade das contribuições interventivas, uma vez que é o legislador quem define – na construção do fato gerador do tributo – qual será a natureza da espécie tributária a ser criada. Reportamo-nos, mais uma vez, à lição de Ataliba⁴:

“Quando, pois, indagamos se a hipótese de incidência de um tributo (a) consiste ou (b) não numa atividade estatal, estamos desempenhando tarefa jurídica; estamos buscando situá-lo numa destas duas categorias: tributo (a) vinculado ou (b) não vinculado. E, na lei – e só nela – está a consistência da hipótese de incidência.

O cunho rigorosamente jurídico desse critério é salientado por Jarach:

‘Não se trata, pois, de uma investigação de tipo extrajurídico mas, pelo contrário, da determinação da essência mesma dos fenômenos jurídicos em exame.’ (...).

Estes dados, que permitem o imediato, seguro e fácil reconhecimento das espécies do tributo, estão imediatamente à disposição do jurista: estão no texto legal, dispensando – e até mesmo repugnando – qualquer investigação ou preocupação pré ou metajurídica, que pretenda ir às suas causas, motivos ou fundamentos. Por outro lado, repele qualquer indagação quanto ao ulterior destino que venha o poder público a dar aos dinheiros obtidos.

O exame das particularidades do aspecto material da hipótese de incidência também enseja discernir subespécies entre os vinculados (taxas e contribuições) e entre os não vinculados (impostos).”

Claro está, dessarte, que as considerações acerca da constitucionalidade ou não da contribuição interventiva serão feitas tão-somente por meio da análise do texto legal. Não há que se perquirir, portanto, se os recursos estão ou não sendo destinados, **na prática**, a um eventual fundo que

⁴ ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. São Paulo: Malheiros, 2001, pp. 132-3.

a lei preveja, ou se estão sendo integralmente aplicados como determinou o legislador. Neste ponto, não há espaço para análise da questão à luz do Direito Tributário (que se ocupará da definição da constitucionalidade ou não da contribuição, nos limites do direito positivo), mas sim para a aplicação do Direito Penal, que existe para punir os administradores que desviam recursos legalmente destinados a outros fins (vide art. 315 do Código Penal).

Isto posto, alguns pontos merecem realce:

- (a) em primeiro lugar, a teoria do tributo vinculado ou desvinculado a uma atuação do Estado relativamente à pessoa do contribuinte, que está sediada como categoria epistemológica, foi a adotada pela Constituição da República de 1988 (como não poderia deixar de ser, face à universalidade da referida teoria). De fato, por toda parte onde vigoram Estados de Direito, pagamos tributos porque expressamos ter capacidade contributiva, realizando atos ou demonstrando situações relevantes captadas pelo legislador como indicativas de capacidade econômica, tais como, *v.g.*, ter renda, ser proprietário de imóveis urbanos ou rurais ou de veículos automotores, fazer circular bens ou serviços de conteúdo econômico, importar ou exportar mercadorias, dentre outros (nestes casos temos os impostos – tributos que existem independentemente de qualquer atuação estatal relativamente à pessoa do contribuinte); ou então, pagamos tributos porque o Estado nos presta serviços de grande utilidade, específicos e divisíveis, ou pratica atos do seu regular poder de polícia diretamente referidos à nossa pessoa, ou ainda porque realiza obras que favorecem o nosso patrimônio imobiliário ou porque intervém no segmento econômico em que atuamos, beneficiando-nos (nessas hipóteses temos as taxas e contribuições, que existem exatamente porque o Estado atua, de modo especial, em função dos pagantes da exação – tributos vinculados a atuações do Estado relativamente à pessoa do contribuinte);
- (b) em segundo lugar, como a divisão do tributo em espécies somente pode se basear na tese acima referida (tributo vinculado a atuação estatal e tributo não vinculado a atuação estatal), em determinado País o direito positivo poderá prever diversas espécies de tributos dentro de uma mesma categoria (taxas e contribuições para variados fins). Noutras palavras, a quantidade nominal de espécies tributárias é predeterminada pela teoria dos tributos vinculados ou não a uma atuação estatal, pouco importando o *nomen juris*, a denominação dada ao tributo pelo legislador. Assim, se as contribuições são tributos vinculados a uma atuação estatal, necessariamente deverá existir uma contraprestação do Estado, dirigida à pessoa do contribuinte, que justifique a incidência da exação;
- (c) finalmente, a aferição da constitucionalidade de uma contribuição interventiva, à luz da teoria dos tributos vinculados e não vinculados a uma atuação estatal, será feita nos limites do direito positivo, a saber: se a lei de sua criação é explícita no sentido de destinar a arrecadação do tributo a ações ou fundos que beneficiem o segmento econômico específico de atuação do contribuinte, a CIDE será constitucional pela existência da referibilidade; do contrário, padecerá de vício de constitucionalidade, pois, inexistindo atuação estatal em prol do contribuinte, será tributo não vinculado (leia-se imposto) e, dessarte, não poderá ter seus recursos destinados a finalidade específica (destinação essa que sempre existirá em se tratando de CIDE), sob pena de violação ao art. 167, IV da Carta Política Federal.

3.2. A espécie *sub examine*.

No caso específico da CIDE Royalties, o tributo é pago sem que haja qualquer atividade da União de intervenção no domínio econômico. O que há é tão-somente a destinação dos recursos obtidos para um fundo, que poderá ser utilizado para os mais variados fins, conforme se verá com mais detalhes *infra*. Desse modo, tem-se que o contribuinte paga o tributo simplesmente porque praticou um dos fatos geradores da suposta contribuição (e não porque houve um sobre-esforço estatal a ele dirigido).

Em sendo assim, forçoso é concluir – na linha do exposto no item 3.1 – que se trata de tributo não vinculado a qualquer atuação estatal, ou seja, as Leis nº 10.168/00 e 10.332/01 previram a criação de imposto afetado a um fundo (FNDCT), violando o disposto no art. 167, IV da Constituição Federal.

Uma análise mais detalhada da questão permite ainda inferir-se que o tributo em tela é um adicional de imposto sobre a renda de residente no exterior, ficando o remetente no Brasil como substituto tributário. Caso contrário o imposto seria outro, sobre remessas de royalties. A base de cálculo da exação (valores pagos, creditados, entregues, empregados e remetidos a título de remuneração) já denota tal característica. Ademais, a redução para quinze por cento da alíquota do imposto de renda incidente na fonte sobre as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas ao exterior a título de remuneração de serviços técnicos e de assistência técnica, operada a partir do início da cobrança da contribuição instituída pela Lei nº 10.168/00, conforme previsto na MP nº 2.062-60 e nas demais que a seguiram (e estendida aos royalties e serviços de assistência administrativa e semelhantes pela Lei nº 10.332/01), deixa claro que a contribuição veio complementar a redução da alíquota do IRRF sobre as referidas remunerações, incidindo no mesmo montante (10%) em que se efetivou a redução. Neste ponto, cumpre indagar qual o objetivo da União ao proceder a essa transformação, já que não houve aumento da tributação, mas apenas uma mudança na espécie tributária, com o mesmo impacto nas contas dos contribuintes (em que pese, no caso específico da remessa de royalties, ter a MP nº 2.062-60 aumentado a alíquota do IR sobre eles incidente de 15% para 25%, condicionando sua redução à criação da CIDE). Não visualizamos outro moto senão o de evitar que os recursos arrecadados com a contribuição interventiva fossem repassados ao Fundo de Participação dos Estados e Municípios, nos moldes do que ocorre com o imposto sobre a renda, por determinação expressa do art. 159, I, a da Carta Política Federal, que assim prediz:

“Art. 159. A União entregará:

I. Do produto da arrecadação dos impostos sobre a renda e proventos de qualquer natureza e sobre produtos industrializados, quarenta e sete por cento da seguinte forma:

a) vinte e um inteiros e cinco décimos por cento ao Fundo de Participação dos Estados e do Distrito Federal;

b) vinte e dois inteiros e cinco décimos por cento ao Fundo de Participação dos Municípios;

c) três por cento, para aplicação em programas de financiamento ao setor produtivo das Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste, através de suas instituições financeiras de caráter regional, de acordo com os planos regionais de desenvolvimento, ficando assegurada ao semi-árido do Nordeste a metade dos recursos destinados à região, na forma que a lei estabelecer.”

Resta claro, dessarte, que a criação da contribuição em tela é mais um sinal do furor arrecadatário da União, que passa agora a buscar meios de concentrar ainda mais o poder e os recursos nacionais, fragilizando o pacto federativo brasileiro.

Claro é, contudo, que não se pode instituir imposto sobre a renda do modo como foi feito, uma vez que os recursos obtidos com a denominada “contribuição” (nome que nada influi na determinação da espécie tributária, a teor do próprio Código Tributário Nacional, em seu art. 4º) estão afetados a um fundo, qual seja, ao FNDCT, violando o já mencionado art. 167, IV da Constituição Federal de 1988, implicando na inconstitucionalidade do tributo em apreço.

4. A questão da necessidade de prévia lei complementar que legitime a instituição de contribuição de intervenção no domínio econômico. Posição do STF.

É corrente a discussão acerca da possibilidade de instituição de contribuições de intervenção no domínio econômico na ausência de lei complementar que disponha sobre o tema.

O art. 149 da Constituição Federal, ao prever a criação dessa espécie tributária, remete aos seus arts. 146, III e 150, I e III. O art. 146, III prevê a necessidade de lei complementar que estabeleça normas gerais sobre os tributos, que serão instituídos mediante lei ordinária.

A doutrina tem se dividido em três posições acerca do tema, a saber:

- (a) não haveria necessidade de lei complementar para instituição de contribuições de intervenção no domínio econômico. As regras previstas no CTN já cumpririam a função do art. 146, III da CR/88;
- (b) de acordo com o previsto no art. 149 da CR/88, seria imprescindível a edição de prévia lei complementar para a criação de contribuição de intervenção no domínio econômico, que somente então poderia ser instituída por lei ordinária;
- (c) as contribuições de intervenção no domínio econômico somente poderiam ser criadas pelo veículo da lei complementar.

Divergências doutrinárias à parte, propomo-nos a analisar o posicionamento do Supremo Tribunal Federal sobre a questão.

O STF, nos autos do RE nº 218.061/SP, julgou constitucional a Lei nº 7.700/88, que instituiu, após o advento da Carta Magna de 1988 (estando já em vigor o art. 149 da nova Carta Política, nos termos do art. 34, §1º do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias), o Adicional de Tarifa Portuária, contribuição de intervenção no domínio econômico criada pela citada lei ordinária.

Nesse acórdão, foi voto vencido o Min. Marco Aurélio, que pugnava pela inconstitucionalidade do ATP face à inexistência de lei complementar prévia ditando normas gerais sobre as contribuições interventivas. Entretanto, tais razões não sensibilizaram os demais Ministros, razão pela qual deram provimento ao extraordinário, declarando constitucional o ATP, contribuição de intervenção no domínio econômico instituída por lei

ordinária sob a égide da Constituição Federal de 1988, e submetida às normas do Código Tributário Nacional.

Assim, o STF entendeu que as normas gerais previstas no CTN – lei complementar *ratione materiae* – atendiam à exigência contida no *caput* do art. 149, que remete ao art. 146, III da CR/88.

Cumprido notar, ainda, que não foi somente no caso do ATP que o Pleno do Supremo se manifestou nesse sentido. Ao julgar o RE nº 138.824/CE, que tratava da Contribuição Social sobre o Lucro, o Relator Min. Carlos Velloso prolatou voto no qual, em determinado trecho, realiza exegese do texto constitucional aplicável a todas as espécies de contribuições (e não somente às do art. 195, fundamento da CSLL). Confira-se:

“Todas as contribuições, sem exceção, sujeitam-se à lei complementar de normas gerais, assim ao CTN (art. 146, III ex vi do disposto no art. 149). Isto não quer dizer que a instituição dessas contribuições exige lei complementar: porque não são impostos. Não há exigência no sentido de que seus fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes estejam definidos em lei complementar (art. 146, III, a). A questão da prescrição e decadência, entretanto, parece-me pacificada. É que tais institutos são próprios da lei complementar de normas gerais (art. 146, III, b). Quer dizer, os prazos de decadência e de prescrição inscritos na lei complementar de normas gerais (CTN) são aplicáveis, agora, por expressa previsão constitucional, às contribuições para-fiscais (CF, art. 146, III, b; art. 149).” (STF, Pleno, RE nº 138.284/CE, Relator Min. CARLOS VELLOSO, j. 01.07.1992, grifamos)

O voto do Min. Carlos Velloso somente confirma a posição adotada pelo STF no julgamento do ATP (RE nº 218.061/SP), no sentido de que as normas gerais contidas no CTN satisfazem os requisitos do art. 149 da CR/88 para instituição de contribuição de intervenção no domínio econômico.

Nessa linha, claro está que a orientação do Supremo Tribunal Federal é no sentido da desnecessidade de prévia lei complementar específica sobre CIDEs, sendo as normas gerais do CTN (que é lei complementar *ratione materiae*) suficientes para atender à remissão feita pelo art. 149 da Carta Magna ao art. 146, III do mesmo diploma.

Assim, **tendo em vista a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal**, entendemos serem remotas as chances de êxito, nos Tribunais, de eventual ação que pugne pela inconstitucionalidade das Leis nº 10.168/00 e 10.332/01 com fulcro na inexistência de prévia lei complementar específica sobre as CIDEs.

5. Ausência de correlação lógica entre a atividade exercida pelo sujeito passivo da contribuição e a finalidade que esta visa a alcançar.

As contribuições interventivas devem guardar, necessariamente, uma correlação lógica entre seus sujeitos passivos e a finalidade que a exação visa a alcançar. Essa correlação é elemento essencial, que deve ser respeitado, sob pena de inconstitucionalidade da contribuição. Assim, não seria lícita a criação de contribuição para fomentar o turismo, por exemplo, que tivesse como sujeitos passivos os alunos de instituições privadas de ensino. Faltaria, no caso, a correlação lógica – inerente à contribuição de intervenção no domínio econômico – entre a atividade fomentada e o pagante da exação.

A CIDE Royalties destina-se a estimular o desenvolvimento tecnológico nacional, através de incentivos a programas de pesquisa, capacitação de recursos humanos, apoio à organização de conglomerados produtivos locais, dentre várias outras ações descritas no art. 3º do Decreto nº 4.195, de 11 de abril de 2002, que regulamenta as Leis nº 10.168/00 e 10.332/01.

Por outro lado, os sujeitos passivos são as pessoas jurídicas que celebrarem, com residentes ou domiciliados no exterior, contratos de fornecimento de tecnologia, prestação de serviços técnicos e administrativos, cessão e licença de uso de marcas e de exploração de patentes, e as que pagarem royalties a qualquer título a beneficiários ou residentes domiciliados no exterior.

Infere-se, dessa breve exposição, que inexistente qualquer relação lógica entre a cobrança de tributo de empresa brasileira que paga royalties, pela utilização de marca de propriedade de empresa estrangeira, *v.g.*, e a promoção do desenvolvimento tecnológico nas Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste, objetivo previsto no §1º do art. 1º do Decreto nº 4.195/02.

A genérica redação do art. 1º da Lei nº 10.168/00 (*“estimular o desenvolvimento tecnológico brasileiro, mediante programas de pesquisa científica e tecnológica cooperativa entre universidades, centros de pesquisa e o setor produtivo”*) possibilita uma regulamentação demasiado ampla, com a destinação dos recursos angariados para os mais diversos fins, gerando situações inaceitáveis como a acima exposta.

Ora, é certo que as universidades e centros de pesquisa necessitam de recursos do governo para promover o pleno desenvolvimento do País. Mas é mais certo ainda que as empresas nacionais que celebram contratos de aquisição de tecnologia de empresas estrangeiras – ou seja, que se tornam detentoras do conhecimento tecnológico, porque o adquiriram no exterior – não podem ser responsabilizadas pelos amplos e genéricos incentivos que a União pretende conceder a todas as categorias de empresas e centros de pesquisa nacionais. O mesmo se aplica, com maior razão, às empresas nacionais que pagam royalties pela mera utilização de marcas estrangeiras, fato gerador que não possui nenhuma correlação com o desenvolvimento tecnológico.

A *ratio legis* do diploma em análise fica bastante clara ao analisar-se esses pontos: busca-se tributar ou quem já possui a tecnologia, pelo fato de tê-la adquirido no exterior, ou quem paga royalties a empresas estrangeiras a qualquer título (independendo, nesta hipótese, de o contrato versar ou não sobre transferência de tecnologia). A tributação supostamente se dá em prol daqueles que não possuem recursos para compra de tecnologia pronta ou que tentam desenvolver a mesma tecnologia já existente no estrangeiro a um custo mais baixo no País.

A análise da Lei nº 10.197, de 14 de fevereiro de 2001, somente confirma a tese aqui exposta, uma vez que prevê a destinação de 20% dos recursos do FNDCT, obtidos, dentre outros, a partir da cobrança da CIDE Royalties, para a recuperação dos centros de pesquisa das universidades públicas. É ver:

“Serão destinados ao financiamento de projetos de implantação e recuperação de infra-estrutura de pesquisa nas instituições públicas de ensino superior e de pesquisa vinte por cento dos recursos destinados:

I – ao Fundo Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico – FNDCT oriundos de:

a) contribuições de intervenção no domínio econômico.”
(grifamos)

Inexorável, desse modo, a conclusão pela falta de correlação lógica entre os sujeitos passivos da contribuição e os benefícios que esta trará, o que denota, mais uma vez, sua inconstitucionalidade.

6. Da inexistência jurídica do FNDCT.

Assim dispõe a Lei nº 10.332/04, *in verbis*:

“Art. 2º. Os Programas referidos no art. 1º desta Lei, previstos na Lei nº 9.989, de 21 de julho de 2000, objetivam incentivar o desenvolvimento científico e tecnológico brasileiro, por meio de financiamento de atividades de pesquisa e desenvolvimento científico-tecnológico de interesse das áreas do agronegócio, da saúde, da biotecnologia e recursos genéticos, do setor aeronáutico e da inovação para a competitividade.

*§1º. As parcelas de recursos destinadas ao financiamento dos Programas referidos no caput do art. 1º serão alocadas ao Fundo Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico – FNDCT, criado pelo Decreto-Lei nº 719, de 31 de julho de 1969, e **restabelecido** pela Lei nº 8.172, de 18 de janeiro de 1991, em categorias de programação específica.”*

O FNDCT, como se infere do texto legal, foi criado pelo Decreto-Lei nº 719/69.

O art. 36 do ADCT da Carta Magna de 1988, por sua vez, previu pena de extinção para os fundos anteriores à CR/88 (caso do FNDCT) que não fossem ratificados pelo Congresso Nacional no prazo de 2 (dois) anos.

Em janeiro de 1991, ou seja, dois anos e três meses após o advento da Constituição da República de 1988, a Lei nº 8.172 o “restabeleceu”, consoante consta do dispositivo legal supratranscrito.

Contudo, é de se notar que a Carta Magna de 1988 exige lei complementar para a criação e regulação do funcionamento de qualquer fundo. Confira-se:

“Art. 165. (...)

§9º. Cabe à lei complementar:

II – estabelecer normas de gestão financeira e patrimonial da administração direta e indireta, bem como condições para a instituição e funcionamento de fundos.”

Desse modo, infere-se que como o FNDCT não foi ratificado pelo Congresso Nacional no prazo de 2 (dois) anos contados da edição da Constituição de 1988, tal fundo se extinguiu (o art. 36 do ADCT é bastante claro quanto a isso). Assim, a Lei nº 8.212/91 não é instrumento idôneo para reinstituí-lo, o que somente poderia ser feito pelo veículo da lei complementar.

Destarte, é clara a inconstitucionalidade da CIDE Royalties também neste ponto, quando há destinação do produto da arrecadação da contribuição a fundo inexistente face à Constituição Federal. Entender o contrário é simplesmente desconsiderar disposições expressas, claras e inequívocas da Lei Maior.

7. A contribuição criada pelas Leis nº 10.168/00 e 10.332/01 não se destina a segmento econômico específico.

Finalmente, cabe tecer considerações acerca da efetiva intervenção no domínio econômico proporcionada pela CIDE Royalties, e do segmento econômico ao qual ela supostamente traz benefícios.

Em que pese ter fim nobre, qual seja, a promoção do desenvolvimento tecnológico nacional, a contribuição em tela não atua em prol de atividade econômica determinada, requisito basilar a uma CIDE (afinal, se não há como determinar-se o campo de destinação dos recursos da CIDE, não se pode aferir a existência da referibilidade, do pagamento da CIDE pelo grupo que dela se beneficia). Isso porque inexistente, face à generalidade e amplitude do disposto nas Leis nº 10.168/00 e 10.332/01, bem como de seu Decreto regulamentador, campo econômico específico no qual se possa incluir a referida contribuição. Ora, pode-se fomentar tanto pesquisas na área biológica, quando na área jurídica ou na de ciências exatas. As diferentes áreas do conhecimento têm o condão de influenciar setores os mais diversos da economia, desde a agricultura de subsistência até a exportação de aviões comerciais.

Tais medidas não constituem intervenção no domínio econômico, cujo campo deve estar perfeitamente delimitado para que não haja desvio de finalidade. É tão-somente uma forma encontrada pela União de aumentar sua arrecadação. E nem se diga que o que se objetivou não foi o incremento das receitas federais ao argumento de que houve redução do imposto de renda na fonte incidente sobre as remunerações objeto da contribuição. Afinal, substituindo o imposto de renda pela contribuição de intervenção no domínio econômico, a União diminui o volume de recursos que deve, por imperativo constitucional, repassar ao fundo de participação dos Estados e Municípios, conforme disposto nos arts. 157, I e 158, I da Constituição Federal de 1988, como já referido anteriormente.

8. Da violação ao princípio da isonomia.

Além das várias inconstitucionalidades acima descritas, cabe aqui ressaltar a violação ao princípio da isonomia operada pela CIDE Royalties, que tributa tão-somente as empresas que celebrem contratos com pessoas sediadas no exterior, não tributando aquelas que contratam com empresas brasileiras. Nas palavras de Marcel Hid da Costa Guedes⁵:

“A violação ao princípio da igualdade está no seguinte: empresas com objeto social e porte iguais que desenvolvam tecnologia idêntica (ou semelhançíssima) e exteriorizem a mesma manifestação de riqueza (preço de transferência ou de aquisição de tecnologia no mesmo patamar) devem ser tributadas igualmente.”

⁵ GUEDES, Marcel Pereira Hid da Costa. *Mais Questões sobre a Pretensa Instituição de ‘Contribuição Social de Intervenção no Domínio Econômico’ pela Lei nº 10.168/00*. Revista Dialética de Direito Tributário, nº 72. São Paulo: Dialética, p. 119.

Todavia, nos termos da Lei nº 10.168/00, somente aquelas signatárias de contratos que impliquem transferência de tecnologia do exterior para o País ou do Brasil para alhures devem ser tributadas nos termos legais, enquanto aquela que vende ou recebe a tecnologia de empresa situada no Brasil nada pagará, ainda que a atividade empresarial de ambas as empresas seja a mesma.

É tratamento desigual aos desiguais, em flagrante descompasso com o art. 5º, caput, da Carta Magna.”

A violação da isonomia é patente, pois injustificada. Se uma empresa nacional vende tecnologia a outra companhia brasileira, não há tributação pela CIDE. Contudo, se a venda é feita por uma companhia estrangeira, a contribuição interventiva estará presente. Não há razões lógicas que motivem tal diferenciação (sendo esse o cerne da asserção de que o princípio da isonomia foi violado).

9. Da inexistência de violação ao princípio da irretroatividade na incidência da CIDE Royalties sobre as remessas oriundas de contratos firmados antes de sua vigência.

Como as remunerações atualmente pagas por empresas aqui sediadas a residentes no exterior, a título de utilização de tecnologia e de royalties em geral, são frutos, muitas vezes, de contratos celebrados antes do advento da CIDE Royalties, muitos têm se pronunciado no sentido de que esta não poderia ser aplicada aos contratos de trato sucessivo firmados anteriormente à sua entrada em vigor.

Contudo, entendemos que não há violação ao princípio da irretroatividade nesse caso, uma vez que o momento de ocorrência do fato gerador será o da remessa, ao exterior, dos valores previstos no contrato (e não a assinatura deste). Assim, não se trata de aplicação de norma posterior a fato gerador pretérito, mas sim de – observado o princípio da anterioridade anual, como efetivamente ocorreu – aplicação de norma tributária a fato gerador ocorrido após sua efetiva entrada em vigor.

Não há que se falar, dessarte, em insegurança jurídica. Isso porque os contratos, de modo geral, são firmados dentro de um contexto jurídico-tributário em constante modificação. Assim, não há como sustentar-se a violação ao princípio da irretroatividade na aplicação da CIDE Royalties às remessas oriundas de contratos firmados anteriormente à sua vigência. Ora, os contratos de trato sucessivo não estão imunes às novas regras tributárias, sejam estas em prol ou em desfavor do contribuinte. O que as partes podem – e devem – fazer é adaptar-se às novas condições tributárias na medida em que estas forem surgindo. Os contratos de maior vulto, via de regra, prevêem a possibilidade de alteração das prestações de modo a restabelecer o equilíbrio contratual caso haja alguma modificação no sistema tributário de maior relevância. E, ainda que inexista tal disposição, sempre há como invocar-se a cláusula *rebus sic stantibus* (teoria da imprevisão), para solucionar-se a questão no âmbito do Direito Civil. O que não se pode é tornar os contratos de trato sucessivo imunes às modificações tributárias, que sempre ocorrerão, afetando a sociedade como um todo.

10. Conclusão.

Não há como, em face de todas as razões acima deduzidas, entender-se pela constitucionalidade da CIDE Royalties. Afinal, a CIDE criada pelas Leis nº 10.168/00 e 10.332/01, em que pese ser formalmente válida (vez

que o STF já assentou pela desnecessidade de lei complementar prévia para instituição de contribuição interventiva), possui vícios insanáveis, a saber:

- (a) é, na verdade, imposto sobre a renda com o *nomen juris* de contribuição, violando, assim, o art. 167, IV da Carta Magna de 1988, vez que inexistente correlação lógica entre a atividade exercida pelo sujeito passivo da contribuição e a finalidade que esta visa a alcançar (sendo, assim, tributo não vinculado a uma atuação estatal);
- (b) o produto de sua arrecadação é destinado a fundo inexistente em face da Constituição Federal (o FNDCT não foi ratificado pelo Congresso Nacional no ínterim de 2 anos após a promulgação da Constituição de 1988, consoante determinava o art. 36 do ADCT; desse modo, somente poderia ter sido reinstituído pela via da lei complementar – art. 165, §9º, II – o que incoorreu);
- (c) não há segmento econômico específico ao qual se destine a arrecadação da CIDE Royalties. A genérica redação das Leis nº 10.168/00 e 10.332/01 possibilita uma regulamentação demasiado ampla, e não delimita o campo de atuação da CIDE (que é elemento essencial à sua existência);
- (d) a CIDE Royalties, ao incidir somente sobre as remessas feitas a empresas estrangeiras (sem abranger os pagamentos realizados a empresas situadas no País, que muitas vezes estarão em igualdade de condições com as primeiras), viola o princípio da igualdade.

Ressalte-se, por fim, que é preciso analisar de modo rigoroso, em cada caso, a existência dos requisitos para a criação das CIDEs, sob pena de se ter, em breve, uma contribuição para cada despesa do governo federal. Quando inexistente a necessidade de efetiva intervenção no domínio econômico, a contribuição não poderá ser criada, pois lhe faltará fundamento para sua própria existência, conforme já se pronunciou Ives Gandra⁶:

“Ora, a instituição, como mecanismo regulatório, de uma contribuição de intervenção (...) apenas é de ser admitida se o mercado estiver desregulado.

Não é de se aceitar, portanto, os diversos projetos que circulam no Congresso Nacional, objetivando onerar o contribuinte, à luz de uma política arrecadatória, para atingir os mais variados aspectos da atuação econômica do direito privado. Se aprovados, a intervenção não será regulatória, mas desregulatória, pois onerará ainda mais a classe empresarial já suficientemente sufocada por tributos de uma arcaica estrutura impositiva que, nada obstante as falas governamentais, jamais foi alterada para melhor.

Na linha do meu pensamento, já se filiam juristas do porte de Alcides Jorge Costa, Gastão Alves de Toledo, Helenilson Cunha Pontes e Ricardo Mariz de Oliveira, que a consideram um tributo de utilização excepcional e jamais um instrumento rotineiro de arrecadação que objetiva mascarar a notória incapacidade do esclerosado Estado brasileiro de reduzir despesas.

Merece, pois, reflexão a matéria. Que parlamentares não aprovelem referidos projetos (a não ser, em casos excepcionais, de contribuições que sejam verdadeiramente regulatórias e não apenas arrecadatórias) e que os magistrados estejam atentos a qualquer tentativa de se desfigurar o perfil das contribuições de intervenção no domínio econômico do Sistema Brasileiro.”

⁶ GANDRA, Ives. *Grandes Questões Atuais do Direito Tributário* (ROCHA, Valdir de Oliveira, org.), vol. VI. São Paulo: Dialética, p. 197-8.

A interpretação da Constituição deve ser feita com largueza e profundidade, com esforço nas teorias sedimentadas que norteiam o Direito Tributário pátrio. Somente assim poder-se-á chegar a um consenso sobre as CIDEs, de modo a regular – pela doutrina e pela jurisprudência – esta figura tributária tão controvertida.