

A incidência da Contribuição de Intervenção no Domínio  
Econômico nos contratos de software com o exterior.  
Lei nº 10.168/2000

Paula Emília Moura Aragão\*

A competência para instituir Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico é atribuída à União nos termos do art. 149 da Carta Superior.

Com esteio nesta competência, promulgou-se, em dezembro de 2000, a Lei n.º 10.168, de 29.12.2000 que instituiu a "Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico destinada a financiar o Programa de Estímulo à Interação Universidade-Empresa para o Apoio à Inovação".

Intenso debate foi travado acerca da constitucionalidade do diploma, o que rendeu ensejo a vários estudos sobre o tema. No entanto, outro é o objeto do presente opúsculo. Busca-se, na ocasião presente, tão somente perscrutar o campo de incidência da norma tributária, com destaque para sua aplicabilidade nas operações de *software*, abstendo-nos de qualquer discussão acerca da sua constitucionalidade.

---

### Das hipóteses de incidência da CIDE

Definiu a Lei n.º 10.168/2000, em seu art. 2º o fato imponible para a cobrança do multicitado tributo:

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

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

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

**empregarem ou remeterem royalties, a qualquer título**, a beneficiários residentes ou domiciliados no exterior.

§ 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."

Infere-se, então, que as três primeiras hipóteses de incidência da CIDE são a detenção de licença de uso, aquisição de conhecimentos tecnológicos e a existência de contratos de transferência de tecnologia.

Os contratos de transferência de tecnologia encontram-se definidos pela própria lei como sendo aqueles "*relativos à exploração de patentes ou de uso de marcas e os de fornecimento de tecnologia e prestação de assistência técnica*". Donde se conclui que são, pelo menos os dois primeiros, sem qualquer sombra de dúvida, contratos regidos pela Lei de Propriedade Industrial ( Lei n.º 9.279/96).

As demais hipóteses são serviços técnicos e de assistência administrativa e semelhantes, bem como o pagamento, crédito, entrega, emprego ou remessa de *royalties*, a qualquer título, para o exterior.

A redação dos dispositivos legais que determinam as hipóteses de incidência tributárias, poderiam ensejar alguma dúvida quanto ao seu real alcance, sendo de todo válido recorrer às considerações doutrinárias à respeito, a fim de melhor esclarecer o tema.

Perscrutando o sentido da expressão "*royalties* de qualquer natureza", utilizada na MP n.º 2.159-70, de 24 de agosto de 2001, que, além de reduzir a alíquota do Imposto de Renda para os contribuintes da CIDE, concede crédito <sup>(1)</sup> sobre a dita contribuição, afirma o professor paulista Álvaro Michelucci <sup>(2)</sup>:

"Seguindo a linha de raciocínio inaugurada pelo artigo 2º da Lei n.º 10.168/2000, pode-se inferir que *royalties de qualquer natureza*, para fins de aplicação da legislação ora estudada, são os valores que se cobrem em virtude dos contratos de transferência de tecnologia, de aquisição de conhecimentos tecnológicos, bem como os relativos à exploração de patentes ou de uso de marcas e os de fornecimento de tecnologia. Excluem-se desse conceito os valores que se cobram em relação a *serviços técnicos* e de *prestação de assistência técnica*."

De acordo com tais colocações, os contratos previstos como eventuais fatos geradores da contribuição são, basicamente, aqueles cuja contraprestação devida é o *royalty* e os contratos de serviços técnicos e de prestação de assistência técnica.

Tal posicionamento é ainda corroborado pelo art. 10 do Decreto n.º 4.195/02, que em seus incisos, elenca os objetos dos contratos que ensejam a incidência da Contribuição. Observe-se:

"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."

Insta concluir, em face do exposto, que as hipóteses ensejadoras da cobrança da contribuição são basicamente duas, a saber, contratos com contraprestação em *royalties*, bem como, contratos de assistência e serviços técnicos.

Dos *royalties* e da remuneração decorrente do contrato de *software*.

É de todo pertinente a afirmação da doutora Deana Weikersheimer<sup>(3)</sup> no sentido de que o tratamento legal atribuído aos contratos de *software* pela Lei n.º 9.609/98 é o concernente ao regime dos direitos autorais.

Esta é a ilação decorrente do próprio texto legal, mormente em seu art. 2º, que consigna:

"Art. 2º O regime de proteção à propriedade intelectual de programa de computador é o conferido às obras literárias pela legislação de direitos autorais e conexos vigentes no País, observado o disposto nesta Lei."

Ademais, a doutrina já havia se firmado nesta direção mesmo antes da edição do novel diploma, entendimento obviamente ratificado com a promulgação da Lei de *Software*.

Com efeito, outra não é a notícia que nos dá, o ilustre Desembargador Federal Carlos Fernando Mathias, em sua obra específica sobre o tema<sup>(4)</sup>:

"Na realidade, no direito brasileiro, programa de computador (*software*) é matéria de direito autoral, enquanto a máquina (*hardware*) é de direito industrial.

(...)

Em seu art. 2º, a Lei n.º 9.609 é expressa no sentido de que o regime de proteção intelectual do programa de computador é o conferido às obras literárias pela legislação de direitos autorais e conexos vigentes no País, observadas, naturalmente, as suas disposições."

Além de suas próprias considerações, o autor elenca vasta gama dos mais autorizados juristas pátrios, como Orlando Gomes e Arnaldo Wald, os quais mesmo antes do advento da lei, já sustentavam a tese.

Nenhuma dúvida resta, portanto, acerca do significado da expressão *royalties* para excluir de sua abrangência, de maneira peremptória, a remuneração paga a título de direitos autorais pela utilização de *software*.

---

### **Da não incidência da CIDE sobre os contratos de *software*.**

A possibilidade ou não da incidência da contribuição em comento sobre os contratos de *software* é minudentemente analisada pela Dra. Deana Weikersheimer<sup>(5)</sup>, em parecer sobre o tema.

Aduz a especialista, com propriedade, que das hipóteses de incidência previstas, a única que poderia ensejar alguma dúvida acerca da abrangência ou não dos contratos de *software* é a que trata da licença de uso.

No entanto, afasta a incidência da norma tributária, com esteio nos seguintes argumentos:

"(iii) licença de cópia única – esta hipótese não pode se confundir com o contribuinte descrito no art. 2º da Lei n.º 10.168/2000, ou seja, pessoa jurídica detentora de licença de uso ou adquirente de conhecimentos tecnológicos, posto que, a licença direta de programa de computador estrangeiro tem tratamento de importação de mercadoria, determinando o desembaraço alfandegário e o pagamento de Imposto de importação e IPI sobre a mídia, caso ela esteja destacada na fatura *pro forma*, ou da totalidade caso o documento de cobrança seja silente."

O argumento supra é acolhido na presente manifestação, bem como, as demais substanciais considerações constantes daquela peça. Não obstante, cumpre aduzir ainda uma observação destacando as possibilidades de interpretação da norma tributária.

A lei, ao descrever as situações ensejadoras da cobrança da exação, não deixou expressa a inserção dos contratos regidos pela lei de *software* em seu campo de abrangência.

Com efeito, valeu-se o legislador da genérica fórmula "licença de uso" para determinar a hipótese de incidência. De tal expressão, não é possível inferir clara referência ao contrato previsto no art. 9º da Lei n.º 9.609/98.

Esse dispositivo trata do contrato de licenciamento para o uso da cópia de *software*. Usa para tanto, em seu parágrafo único, a expressão "licenciamento de cópia",

enquanto o art. 10 refere-se à "remuneração do titular dos direitos de programa de computador". Tais fórmulas não foram repetidas pela lei tributária que preferiu valer-se de termos como "licença de uso" e "*royalties*".

A dúvida acerca da quadratura de incidência da imposição, mais ainda restou agravada quando a MP n.º 2.159-70, de 24 de agosto de 2001, ao conceder crédito referente à exação, referiu-se expressamente a "*royalties* de qualquer natureza", excluindo assim os contratos previstos na Lei de *Software*.

Caso fosse correto que a incidência do tributo se dava também sobre tais contratos, qual a razão para a diferenciação? Estaria o legislador infraconstitucional ousando afrontar o Princípio da Igualdade da Lei Tributária (art. 150, II da CF/88)?

Não parece ser esta a interpretação mais consentânea com as regras de hermenêutica constitucional e legal, não sendo razoável atribuir à norma, inteligência que lhe atribua sentido contrário a preceito de envergadura constitucional, acarretando sua invalidade no ordenamento jurídico.

Acresce que, se o legislador não foi feliz (ou disse precisamente o que queria) na redação da Lei n.º 10.168/00, de forma que não se infere com clareza o seu campo de abrangência, não cabe ao intérprete conferir ao dispositivo interpretação extensiva, em detrimento da segurança jurídica e dos princípios de garantia do contribuinte.

Esta é a observação que a doutrina, em coro uníssono, trata de consignar. Senão vejamos:

"A segurança jurídica também exige que a lei tributária seja estritamente interpretada. De fato, estando em pauta, na tributação, a liberdade e a propriedade das pessoas – dois valores que, além de muito caros a todos, foram sobremodo valorizados no Texto Constitucional –, as leis tributárias não se compadecem com uma interpretação extensiva ou analógica. Pelo contrário, demandam interpretação estrita, para que resultem melhor definidos os direitos e garantias dos contribuintes. Esta, sem dúvida, a melhor maneira de protegê-los do arbítrios e do abuso do poder fazendário." <sup>(6)</sup>

"Interpretação extensiva – a situação de fato é clara mas a de direito obscura, ou incompleta. O intérprete procura fazer o texto alcançar a situação de fato; ele demonstra que um caso que não parece estar incluído na norma, nela está compreendido. É por isso chamada interpretação extensiva da lei. É uma apreciação do campo legal, que utiliza os elementos da metodologia da interpretação para demonstrar que a lei alcança o fato, embora o texto não pareça abrangê-lo.

(...)

A interpretação da norma *material* tributária deve, pois, ser *estrita*: não ampliar nem restringir. <sup>(7)</sup>"

Em arremate, cumpre destacar as lições do ilustre professor Carrazza, no sentido de que, ausente de clareza a norma tributária, não cabe concluir pela existência de fato imponível.

"Ora, é indiscutível que a lei que cria *in abstracto* o tributo deve descrever, pormenorizadamente, todos os elementos essenciais da norma jurídica tributária, máxime a hipótese de incidência, com os critérios que a informam. Esta é uma exigência do princípio da tipicidade tributária, tão bem estudado por Alberto Xavier.

(...)

A hipótese de incidência tributária – sempre vinculada por meio de lei – deve conter uma exaustiva descrição dos *pressupostos tributários*, apta a permitir que todos eles sejam perfeitamente reconhecidos, quando ocorrerem, no mundo fenomênico.

(...)

Quando a hipótese de incidência é incompleta, ou seja, não descreve, de modo exaustivo, o "tipo tributário", a exação não poderá ser exigida

É o que Aires Ferdinando Barreto, em artigo de bela feitura, chama de *insuficiência* da hipótese de incidência, que impede o surgimento do tributo." <sup>(8)</sup>

Cumprе ressaltar ainda, ademais da determinação contida no art. 2º da Lei n.º 9.609/98 – já destacada em outro ponto deste estudo -, que o art. 10 <sup>(9)</sup> da Lei de *Software* faz clara referência à "remuneração do titular dos direitos de programas de computador", sendo esta a terminologia adequada para utilização pelo legislador tributário, caso quisesse fazer incidir a contribuição sobre tal sorte de contratos.

À guisa de conclusão e considerando toda a argumentação já alinhada, observa-se que o contrato de licenciamento de cópia de programa de computador, não pode ser incluído na hipótese de incidência da contribuição em estudo.

---

## Conclusões

Em face de todo o exposto, insta concluir que:

a) a redação do art. 2º da Lei n.º 10.168/00 permite inferir apenas a sua incidência sobre contratos adimplidos por meio de *royalties*, bem como os de assistência técnica e administrativa;

b) o conceito de *royalties* não se confunde com o de remuneração decorrente de direito autoral, devida nos contratos de *software*, consoante o disposto no art. 2º da Lei n.º 9.609/98;

c) não é possível dar interpretação extensiva ao dispositivo da lei tributária, nem tampouco admitir que a MP n.º 2.159-70, de 24 de agosto de 2001, concedeu crédito apenas para os tributos decorrentes dos contratos da Lei de Propriedade Industrial e não para os regidos pela Lei de *Software*, que caso estivessem abrangidos pela norma tributária, contemplariam contribuintes em situação equivalente, levando esta

interpretação à inconstitucionalidade da Medida Provisória, *ex vi* do art. 150, II da CF/88, o que a desautoriza.

d) as considerações levam ao inexorável entendimento de que os contratos de licenciamento de cópia de programa de computador não configuram hipótese de incidência da contribuição de intervenção sobre o domínio econômico.

Com base nestes esteios, sufragamos o entendimento de que a Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico, instituída pela Lei n.º 10.168/00, não incide sobre operações de *software*.

---

## Notas

1. "Art. 3º Fica reduzida para quinze por cento a 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, e a título de *róalties*, de qualquer natureza, a partir do início da cobrança da contribuição instituída pela [Lei nº 10.168, de 29 de dezembro de 2000](#).

Art. 4º É concedido crédito incidente sobre a Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico, instituída pela Lei nº 10.168, de 2000, aplicável às importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas para o exterior a título de *róalties* referentes a contratos de exploração de patentes e de uso de marcas.

§ 1º O crédito referido no **caput**:

I - será determinado com base na contribuição devida, incidente sobre pagamentos, créditos, entregas, emprego ou remessa ao exterior a título de *róalties* de que trata o **caput** deste artigo, mediante utilização dos seguintes percentuais:

a) cem por cento, relativamente aos períodos de apuração encerrados a partir de 1º de janeiro de 2001 até 31 de dezembro de 2003;

b) setenta por cento, relativamente aos períodos de apuração encerrados a partir de 1º de janeiro de 2004 até 31 de dezembro de 2008;

c) trinta por cento, relativamente aos períodos de apuração encerrados a partir de 1º de janeiro de 2009 até 31 de dezembro de 2013;

II - será utilizado, exclusivamente, para fins de dedução da contribuição incidente em operações posteriores, relativas a *róalties* previstos no **caput** deste artigo."

2. MICHELUCCI, Álvaro. A inconstitucionalidade da Cobrança da Contribuição Destinada ao Fundo Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico. *In Revista Dialética de Direito Tributário* - vol. 69, Junho/2001 - SP.

3. Deana Weikersheimer é Advogada no Rio de Janeiro e as referências feitas, neste estudo, dizem respeito às considerações apresentadas em parecer de sua lavra, colacionado aos autos do Processo n.º 01200.001981/2002-99 – procedimento administrativo que tramitou no Ministério da Ciência e Tecnologia.

4. SOUZA, Carlos Fernando Mathias. Direito Autoral. Brasília, DF: Livraria e Editora Brasília Jurídica, 1998.

5. Ver comentários na nota de rodapé n.º 3.

6. CARRAZZA, Roque Antônio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 17ª edição. São Paulo: Malheiros, 2002.

7. NOGUEIRA, Ruy Barbosa. Curso de Direito Tributário. 14ª ed. atual. – São Paulo: Saraiva, 1995.

8. CARRAZZA, Roque Antônio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 17ª edição. São Paulo: Malheiros, 2002.

9. “Art. 10. Os atos e contratos de licença de direitos de comercialização referentes a programas de computador de origem externa deverão fixar, quanto aos tributos e encargos exigíveis, a responsabilidade pelos respectivos pagamentos e estabelecerão a remuneração do titular dos direitos de programa de computador residente ou domiciliado no exterior”.

\* Advogada da União, professora de Direito Comercial da Universidade Centro de Ensino Unificado de Brasília (UniCEUB)

Disponível em < <http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=3279> > Acesso dia 18/05/07.