

LIMITES DA INTERVENÇÃO DO ESTADO NO SETOR DE TECNOLOGIA: UMA ANÁLISE DA CONSTITUCIONALIDADE DA CIDE-TECNOLOGIA

LIMITS OF STATE INTERVENTION IN THE TECHNOLOGY SECTOR: AN ANALYSIS OF THE CONSTITUTIONALITY OF CIDE-TECHNOLOGY

Bruna Vieira Esteves dos Santos¹

Cláudio Márcio Tartarini²

¹ Mestranda em Direito Econômico e Economia Política na Faculdade de Direito da USP (FDUSP). MBA em Gestão Tributária pela USP/Esalq. Bacharela em Direito pela Faculdade de Direito da USP (FDUSP). Pesquisadora do Projeto Repertório Analítico de Jurisprudência do TIT no NEF-FGV/SP. Pesquisadora do NUPEM-IBDT. Membro do CJA-CBMA. Advogada.

² Mestrando do Mestrado Profissional em Direito Tributário Internacional e Comparado do Instituto Brasileiro de Direito Tributário - IBDT. Bacharel em Direito pela Faculdade de Direito da USP (FDUSP). Pesquisador visitante do IBFD (International Bureau of Fiscal Documentation). Pesquisador de Projetos de Pesquisa do Núcleo de Pesquisas do Mestrado - NUPEM do IBDT. Membro do BIAC Tax Committee - Business at OECD (Comitê Tributário de representação do setor privado na OCDE). Advogado.

RESUMO

A CIDE-Tecnologia, instituída pela Lei n.º 10.168/00, tem a finalidade de financiar o Programa de Estímulo à Interação Universidade-Empresa para o Apoio à Inovação por meio custeio de programas de pesquisa científica e tecnológica em universidades, centros de pesquisa e o setor produtivo. Ocorre que a hipótese de incidência tributária da CIDE-Tecnologia é a remessa de valores a residentes ou domiciliados no exterior, a título de remuneração, pelas pessoas jurídicas detentoras de contratos envolvendo a aquisição de conhecimentos tecnológicos e transferência de tecnologia. Por conseguinte, a incidência apenas sobre os produtos estrangeiros, bem como sobre um espectro amplo de contratos firmados no setor de tecnologia acaba por colocar em xeque a constitucionalidade da CIDE-Tecnologia. Por mais necessárias e relevantes que sejam as preocupações do Estado com a melhoria nacional com o desenvolvimento da pesquisa, da ciência e da tecnologia, não se pode desconsiderar que os seus atos de intervenção sobre o domínio econômico devem obedecer aos limites constitucionais, justamente para prevalecer o princípio da subsidiariedade da atuação Estatal, garantindo o equilíbrio entre os Entes federativos e suas competências. Para tanto, o presente estudo se presta a analisar a constitucionalidade da contribuição sobre os contratos de cessão de direito de uso de *software* e de prestação de serviços técnicos e de assistência administrativa por meio do método crítico-dialético.

PALAVRAS-CHAVE

CIDE-Tecnologia – Domínio Econômico – Constitucionalidade – Desenvolvimento.

SUMÁRIO

Introdução. 1. Da análise dos fundos especiais vinculados à arrecadação de CIDE-Tecnologia. 2. Materialidade da instituição da CIDE-Tecnologia. 3. Da referibilidade como ponto para a discussão da constitucionalidade da CIDE-Tecnologia. 4. Referibilidade objetiva. 5. Da violação ao princípio da isonomia em face do tratamento discriminatório dos importadores. 6. Das convenções internacionais firmadas pelo Brasil que não permitem a discriminação em qualquer hipótese, em especial do Acordo Geral sobre o Comércio e Serviços. Conclusão. Referências.

REFERÊNCIA: SANTOS, Bruna Vieira Esteves dos; TARTARINI, Cláudio Márcio. Limites da intervenção do Estado no setor de tecnologia: uma análise da constitucionalidade da CIDE-Tecnologia. *Res Severa Verum Gaudium*, v. 7, n. 1, Porto Alegre, p. 106-126, dez. 2022.

INTRODUÇÃO

No Direito Tributário, as espécies de tributos são classificadas de acordo com suas qualificações e destinações, parâmetros esses responsáveis por fornecer a tipologia de cada espécie tributária, nos termos de diferenciação exigidos pelo texto constitucional. Diante

ABSTRACT

The CIDE-Technology, instituted by Law 10.168/00, is intended to finance the Incentive Program for University-Company Interaction to Support Innovation by funding scientific and technological research programs in universities, research centers, and the productive sector. The taxable event of the CIDE-Technology is the remittance of amounts to residents or domiciled abroad, as remuneration, by legal entities holding contracts involving the acquisition of technological knowledge and technology transfer. Therefore, the incidence only on foreign products, as well as on a broad spectrum of contracts in the technology sector, ends up calling into question the constitutionality of the CIDE-Technology. No matter how necessary and relevant the State's concerns about the national improvement with the development of research, science, and technology, one cannot disregard that its acts of intervention in the economic domain must obey constitutional limits, precisely to prevail on the principle of subsidiarity of the State's actions, ensuring the balance among the federative entities and their competencies. To this end, the present study analyzes the constitutionality of the contribution on contracts for the assignment of the right to use software and the provision of technical and administrative assistance services using the critical-dialectical method.

KEYWORDS

CIDE-Technology – Economic Domain – Constitutionality – Development.

disso, torna-se possível compreender a qual Ente Federado cabe a competência de um determinado tributo, bem como interpretar a legislação e sua coerência com os aspectos ligados à materialidade da hipótese normativa, à base de cálculo e à definição dos contribuintes (sujeitos passivos), fatores determinantes para assegurar uma adequada incidência.³

A partir da competência tributária, pode-se identificar se o tributo mantém alguma subordinação à finalidade constitucional que lhe foi atribuída e previamente delimitada, se não está relacionada a alguma destinação específica ou se a competência acompanha a atuação do Estado na prestação do serviço público.

Assim, pela análise da Constituição é possível delimitar e identificar a finalidade de cada tributo, haja vista que, por meio das modalidades previstas no art. 145 da Constituição Federal (CF/88), identificam-se os requisitos para a instituição dos impostos, taxas e contribuições de melhoria. Por sua vez, o art. 149 da CF/88 estabelece os parâmetros para a delimitação das contribuições, contexto este em que se inserem as Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico, que no presente estudo serão representadas pela CIDE-Tecnologia. E, por fim, os impostos são delimitados pelos arts. 145, 153, 155 e 156 da CF/88 (SCHOUERI, 2021, p. 4).

Como se nota, para as contribuições, leia-se CIDE-Tecnologia⁴, a exigência de um adequado equilíbrio entre sua previsão constitucional e os elementos caracterizadores da norma tributária (materialidade da hipótese normativa, base de cálculo e sujeitos passivos) são de suma importância para se compreender a correta incidência da contribuição pela Administração Tributária.

O constituinte, ao outorgar competência para a União instituir as CIDE, no *caput* do art. 149 da CF/88, condicionou a validade do tributo ao atendimento de uma finalidade, no caso, a de servir de instrumento da União na respectiva área de atuação.

A atuação no domínio econômico, por outro lado, deve estar direcionada a um certo setor da economia, definido na legislação de instituição da CIDE. Ao mesmo tempo, o *caput* do art. 174 da CF/88 dispõe que o Estado exercerá, na forma da lei e como agente normativo e regulador da atividade econômica, as funções de fiscalização, incentivo e planejamento.

³ “Assim, é da essência do regime jurídico específico da contribuição para a seguridade social a sua destinação constitucional. Não a destinação legal do produto de sua arrecadação, mas a destinação constitucional, vale dizer, o vínculo estabelecido pela própria Constituição entre a Constituição e o sistema de seguridade social, como instrumento de seu financiamento direto pela sociedade, vale dizer, pelos contribuintes” (BRASIL, 1992, P. 691).

⁴ Importante destacar que a CIDE-Tecnologia também é conhecida sob a denominação de CIDE-Royalties, mas, por fins didáticos, será adotado ao longo deste estudo o termo CIDE-Tecnologia.

A CIDE-Tecnologia é um tributo instituído pela Lei n.º 10.168, de 29 de dezembro de 2000 (Lei n.º 10.168/00), que tem como hipótese de incidência a remessa de valores a residentes ou domiciliados no exterior, a título de remuneração, nas seguintes situações:⁵ (I) licença de uso de conhecimentos tecnológicos; (II) aquisição de conhecimentos tecnológicos; (III) contratos de transferência de tecnologia; e (IV) contratos de serviços técnicos, assistência administrativa e contratos de natureza semelhante.⁶

Nesse contexto, a CIDE-Tecnologia foi instituída com o propósito de custear o Programa de Estímulos à Interação Universidade-Empresa. E, consequentemente, por sua natureza de contribuição, vincula-se à ação estatal interventiva do Estado no domínio da ciência, pesquisa e tecnologia, nos termos previsto no art. 218 da CF/88 (XAVIER, 2014, p. 209).

A Constituição demonstra que a finalidade objetivada pela Lei n.º 10.168/00 não corresponde a nenhuma intervenção do Estado na ordem econômica, já que é área de atuação de atividades sociais (educação, cultura, ciência e tecnologia).

Sendo assim, empregou-se no presente estudo o método crítico-dialético, já que se buscou entender a constitucionalidade da incidência da CIDE-Tecnologia sobre as atividades de tecnologia. Isto porque há uma discussão muito forte sobre a questão, inclusive o Supremo Tribunal Federal (STF), ao apreciar o Recurso Extraordinário n.º 928.943/SP⁷, que tem por objeto a constitucionalidade da incidência da CIDE-Tecnologia posteriormente à alteração introduzida pela Lei n.º 10.332 de 19 de dezembro de 2001 (Lei n.º 10.332/2001), reputou constitucional a questão, submetendo-o ao julgamento sob o rito da repercussão geral (Tema 914), o qual, até o momento, aguarda análise dos Ministros da Suprema Corte.

Diante disso, buscar-se-á compreender se a CIDE-Tecnologia deve ser aplicada de maneira irrestrita sobre o setor de tecnologia, mesmo nos casos em que não há efetiva transferência de tecnologia.⁸ Portanto, o artigo visa abordar as nuances que cercam a

⁵ Todas as previsões estão presentes no art. 2º da Lei n.º 10.168/2000.

⁶ Acrescentada pela Lei n.º 10.332, de 19 de dezembro de 2001, responsável por instituir o mecanismo de financiamento dos programas voltados ao fomento à pesquisa científica e tecnológica, além de alargar a materialidade de incidência da CIDE-Tecnologia com as alterações proposta na redação do parágrafo 2º do art. 2º da Lei n.º 10.168/00.

⁷ STF. RE 928.943. Tribunal Pleno. Rel. Min. Luiz Fux. J. 12/09/2016.

⁸ O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) possui entendimento na linha de que a CIDE-Tecnologia deve incidir de forma irrestrita. Isto pode ser verificado, a título de exemplo, no seguinte trecho: “o pagamento, o creditamento, a entrega, o emprego ou a remessa de royalties, a qualquer título, a residentes ou domiciliados no exterior são hipóteses de incidência da CIDE criada pela Lei 10.168/2000. Por conseguinte, para que seja devida, basta que qualquer dessas hipóteses seja concretizada no mundo fenomênico, como ocorreu no caso dos autos, em que a recorrida pagou royalties a residentes ou domiciliados no exterior” (CARF. Acórdão 9303.001.86. 3ª Turma. Rel. Cons. Henrique Pinheiro Torres. J. 06/03/2012). No mesmo sentido, vide: Processo n.º 13896.002636/2007-85, Acórdão n.º 3402-004.340; Processo n.º 16643.000086/2010-25, Acórdão n.º 3401-003.801; Processo n.º 10314.728330/2014-97, Acórdão n.º

constitucionalidade da aplicação da CIDE-Tecnologia sobre os contratos de cessão de direito de uso de *software* e de prestação de serviços técnicos e de assistência administrativa, por meio da análise (I) dos fundos especiais vinculados à arrecadação de CIDE-Tecnologia; (II) da materialidade da instituição da CIDE-tecnologia; (III) da referibilidade como ponto para a discussão da constitucionalidade da CIDE-Tecnologia, com destaque para a análise da referibilidade subjetiva (direta e indireta) e da objetiva; (IV) da violação ao princípio da isonomia em face do tratamento discriminatório dos importadores; e (V) das convenções internacionais firmadas pelo Brasil que não permitem a discriminação em qualquer hipótese, em especial do Acordo Geral sobre o Comércio e Serviços (GATS).

1 DA ANÁLISE DOS FUNDOS ESPECIAIS VINCULADOS À ARRECADAÇÃO DE CIDE-TECNOLOGIA

O critério que permite identificar as contribuições interventivas, separando-as das demais espécies tributárias, é a destinação especial prescrita para o produto de sua arrecadação. Se determinado tributo preenche esse requisito e se ajusta ao conceito de CIDE, estará submetido ao regime jurídico prescrito para essa subespécie tributária. Dessa forma, a redação da Lei n.º 10.168/00 destinou a arrecadação a finalidade específica de financiar o desenvolvimento tecnológico brasileiro.

Nesse contexto, os fundos especiais destinados à intervenção estatal em determinados setores da economia são instrumentos financeiros próprios do Estado voltados para determinadas despesas públicas, tendo-se como intuito e propósito a distribuição de recursos em domínios bem determinados, sempre obedecendo previsão legal. Por isso, tais fundos exigem que tanto a instituição das CIDE, bem como sua arrecadação, guardem relação com (I) a identidade constitucional e (II) os aspectos formais relativos à gestão dos próprios fundos públicos, nos termos dos arts. 165 a 169 da CF/88.

A essencialidade de aplicação correta dos recursos arrecadados com as CIDE é tanta que até mesmo a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) determina no parágrafo único do seu art. 8º que: “*os recursos legalmente vinculados a finalidade específica serão utilizados exclusivamente para atender ao objeto de sua vinculação, ainda que em exercício diverso daquele em que ocorrer o ingresso*” (BRASIL, 2000). Ou seja, nenhuma lei ou atuação de

3401003.804; Processo n.º 10880.721554/2011-09, Acórdão n.º 3201-002.058; Processo n.º 16643.000105/2010-13, Acórdão n.º 3201-002.059; Processo n.º 16643.000149/2010-43, Acórdão n.º 3201-001.485.

agenda da Administração Tributária pode incorrer em desvio do emprego correto da aplicação ou da destinação dos recursos da CIDE, sob pena de inconstitucionalidade, nos termos do inciso XI do art. 167 da CF/88 (MACHADO JÚNIOR, 2003, p. 133). Isto torna incabível a confusão de incidência das contribuições, justamente pelo fato de uma incidência incorreta acabar por desvirtuar a finalidade da cobrança e do próprio gasto público vinculados.

Para o caso específico da CIDE-Tecnologia a destinação dos recursos arrecadados é para o Fundo Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico (FNDCT), o qual foi criado pelo Decreto-lei n.º 719, de 31 de julho de 1969 (Decreto-Lei n.º 719/1969) e restabelecido pela Lei n.º 8.172 de 18 de janeiro de 1991 (Lei n.º 8.172/1991).

Essa temática do regime dos fundos especiais que se aplica ao FNDCT pode ser melhor apreciada nos arts. 71 a 74 da Lei n.º 4.320/1964. Além do mais, a vinculação do agir administrativo na administração das receitas e despesas públicas associadas ao FNDCT, a partir dos princípios constitucionais da indisponibilidade do patrimônio público e da legalidade tributária e da legalidade aplicada aos próprios fundos, respectivamente previstos nos arts. 150, inciso I e 167 e inciso IX, da CF/88, justificam o afastamento da cobrança arbitrária da CIDE-Tecnologia sobre um espectro amplo de contratos firmados no setor de tecnologia. Sobre o assunto Marco Aurélio Greco (2006, p. 328-329) esclarece que:

Assim, por exemplo, se o motivo da CIDE royalties é gerar recursos para o desenvolvimento da indústria nacional, ela só pode incidir sobre contratos que tenham por objeto tecnologia; portanto, não pode incidir sobre contratos que tenham outros objetos, como a licença do uso de software. Na licença do uso de software, regula-se o uso, apenas, sem que haja transferência de tecnologia. Na exigência fiscal de cobrar CIDE-royalties sobre esse tipo de licença de uso há uma incompatibilidade entre a incidência da contribuição e o motivo que justificou sua criação.

A motivação para a criação do Programa de Estímulo à Interação Universidade-Empresa para o Apoio à Inovação, custeado com recursos do FNDCT, foi a necessidade de investimentos e desenvolvimento tecnológico do Brasil. Isto fica claro quando se observa a exposição de motivos para a criação da Lei n.º 10.168/00:

5 – Considerando-se os atuais cenários nacional e internacional de investimentos em pesquisa e desenvolvimento de novos produtos ou processos de fabricação, cabe ressaltar a relevância e a importância de o País dispor de instrumentos legais e eficazes para o apoio à capacitação tecnológica das empresas. (...)

14 – Dentro desse contexto, a presente proposta de projeto de Lei tem por objetivo criar o Programa de Estímulo à Integração Universidade-Empresa para o Apoio à Inovação, conforme dispõe o seu artigo 1º.

15 – No seu artigo 2º, destina recursos para o financiamento de programas e projetos cooperativos entre universidades/institutos de pesquisa e empresas, voltados para a inovação de produtos e processos, mediante a transferência dos mesmos ao Fundo Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico – FNDCT. (...)

17 – Os dispositivos concebidos neste Projeto de Lei complementam de forma significativa os atuais instrumentos de apoio ao desenvolvimento tecnológico das cadeias produtivas e, uma vez articulados com outros mecanismos já atualizados na promoção e estímulo do Setor, certamente ajudarão as empresas brasileiras a atingir níveis tecnológicos mais compatíveis com aqueles existentes nos demais países – com os quais competimos – constituindo-se, sem sombra de dúvida, em um conjunto de providências fundamentais para a inserção dos nossos produtos num mercado globalizado, trazendo resultados sustentados, sob o ponto de vista econômico, a toda a sociedade brasileira (BRASIL, 2000).

Como se observa da leitura das justificativas para a criação da Lei n.º 10.168/00, o Legislador buscava instituir um fundo de estímulo ao desenvolvimento tecnológico brasileiro por meio da criação de um programa de fomento à pesquisa científica e à produção de tecnologia. Contudo, como se mostrará adiante, é equivocado o entendimento da Administração de que também poderiam ser alcançadas materialidades que nenhuma relação de pertinência detém com os conteúdos dos arts. 149 e 218 da CF/88 pela CIDE-Tecnologia.

2 MATERIALIDADE DA INSTITUIÇÃO DA CIDE-TECNOLOGIA

O art. 149 da CF/88, quando se refere às contribuições, acaba por compará-las a instrumentos da União para atuação em determinadas áreas.⁹ E, conseqüentemente, acaba fazendo menção a três classificações distintas das contribuições que podem ser instituídas pela União: as sociais¹⁰; as de intervenção no domínio econômico; e as de interesse das categorias profissionais ou econômica.

Conseqüentemente, a materialidade da hipótese normativa da CIDE-Tecnologia precisa estar vinculada, não necessariamente ao destino da receita arrecadada, já que isto não interfere na constituição da obrigação tributária, mas a uma situação que reflita essa atuação do Estado.

A finalidade das CIDE, ao integrar a norma de competência, não pode ser desconsiderada pela Administração Tributária na aplicação da CIDE-Tecnologia, que constitui instrumento interventivo sobre setores específicos. Além disso, vale destacar que a CIDE, como uma contribuição especial, é afetada pela parafiscalidade, o que reforça ainda mais a necessidade e importância de sua definição e materialidade de incidência (MÉRIGOT, 1953).

⁹ “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” (BRASIL, 1988).

¹⁰ Sob a rubrica “contribuições sociais”, a Constituição de 1988 previu a instituição de algumas exações para atuação em campos específicos inseridos na Ordem Social, são elas: a seguridade social (art. 195), o seguro-desemprego (art. 239) e a educação (art. 212, § 5º). Todas elas integram, no entanto, o gênero das contribuições sociais.

Dessa forma, o art. 149 da CF/88, ao demarcar os motivos constitucionais possíveis, para fins de instituição de CIDE, acabou por limitar as materialidades de suas hipóteses de incidência, culminando na sua dependência sempre da atuação [da União] nas respectivas áreas.

Consequentemente, o motivo constitucional à instituição e cobrança de CIDE-Tecnologia acaba por vincular todos os agentes que atuam no segmento de ciência, pesquisa e tecnologia; revelando uma finalidade-motivo bem delimitada da CIDE em questão, haja vista que, como já levantado, tal contribuição especial é destinada a financiar o Programa de Estímulo à Interação Universidade-Empresa para o Apoio à Inovação, instituída pela Lei n.º 10.168/00 e originalmente determinada da forma que segue:

Art. 1º. Fica instituído o Programa de Estímulo à Interação Universidade-Empresa para o Apoio à Inovação, cujo objetivo principal é estimular o desenvolvimento tecnológico brasileiro, mediante programas de pesquisa científica e tecnológica cooperativa entre universidades, centros de pesquisa e o setor produtivo.”

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 (BRASIL, 2000).

Importante reforçar que a determinação acima acabou sofrendo alterações por conta da atualização realizada pela Lei n.º 10.332, de 19 de dezembro de 2001, bem como pelas alterações realizadas pelo Decreto n.º 3.949, de 3 de outubro de 2001, posteriormente revogado e substituído pelo Decreto n.º 4.195, de 11 de abril de 2002, e pela Medida Provisória n.º 2.159-70, de 24 de agosto de 2001. Assim, a CIDE-Tecnologia sofreu ajustes sobre a materialidade de sua hipótese de incidência, sofrendo uma considerável ampliação da sua incidência, que se tornou mais generalista:

Art. 2º.

[...]

§ 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 (BRASIL, 2000).

Pela leitura do art. 2º da Lei n.º 10.168/00, com a alteração realizada pela Lei n.º 10.332/01, a CIDE-Tecnologia passou a incidir sobre os serviços técnicos e administrativos vinculados à tecnologia e prestados por residentes ou domiciliados no exterior.

Tal fato ganha destaque quando se verifica que a CIDE-Tecnologia continua a ser

recolhida a fundo dedicado à ciência e tecnologia, o qual é tutelado pelo Ministério da Ciência e Tecnologia. Por isso, teoricamente, a CIDE-Tecnologia tem como finalidade financiar o FNDCT, como se extrai da redação do art. 4º da Lei n.º 10.168/2000:

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

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

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

Art. 5º. Será constituído, no âmbito do Ministério da Ciência e Tecnologia, um Comitê Gestor com a finalidade de coordenar as atividades do Programa de Estímulo à Interação Universidade-Empresa para o Apoio à Inovação, cabendo-lhe definir as diretrizes gerais e o plano anual de investimentos, acompanhar a implementação das ações e avaliar anualmente os resultados alcançados (BRASIL, 2000).

Destarte, a correta incidência da CIDE-Tecnologia e a validade de sua cobrança devem estar conexas com o art. 218 da CF/88, mediante a atuação estatal interventiva no segmento da ciência e tecnologia e incentivos ao desenvolvimento científico, à pesquisa e à capacitação tecnológica.

Embora a Administração Fazendária entenda que Programa de Estímulo à Interação Universidade-Empresa para o Apoio à Inovação seria suficiente para legitimar a incidência da CIDE-Tecnologia e validar sua constitucionalidade, já que atenderia as materialidades da Constituição, não se pode desconsiderar que tal contribuição especial tem seu espectro de atuação extremamente amplo, o que acaba por abarcar contratos do setor de tecnologia que não estão, necessariamente, relacionados à pesquisa e desenvolvimento, já que podem ser contratos de mera cessão de direito de uso de *software* e de prestação de serviços técnicos e de assistência administrativa.

Consequentemente, a incidência ampla da CIDE-Tecnologia sobre remessas para o exterior acaba por desvirtuar a materialidade da hipótese normativa da contribuição especial, já que não discrimina que os contratos sobre remessas para o exterior simplesmente remetem capitais ao exterior, com vistas ao pagamento de serviços tomados junto a não-residentes.

Essa necessidade em se restringir o espectro de incidência da CIDE-Tecnologia de sujeição passiva, considerando-se as necessidades arrecadatórias do Estado, pode ser observada no entendimento do STF, nos autos do Agravo Regimental no Recurso Extraordinário n.º 595.670, o qual estabeleceu que “a *sujeição passiva deve ser atribuída aos*

agentes que atuem no segmento econômico alcançado pela intervenção estatal.”¹¹

Esse mesmo entendimento pode ser observado nos estudos de Paulo Ayres Barreto (2011, p. 109):

Ao desvincular-se o produto da arrecadação de contribuição, suprime-se a garantia individual do contribuinte de só se sujeitar ao pagamento de contribuição se, e somente se, o destino do montante exigido for integralmente utilizado nos fins que justificam a criação do tributo. Além disso, rompe-se o imprescindível liame que deve existir entre a causa autorizativa do tributo e sua destinação. Se o produto da arrecadação é desvinculado, ainda que parcialmente, não há como alcançar os fins almejados.

Assim, se o legislador constituinte autorizou que a União institua uma contribuição especial, com natureza diversa das dos impostos e taxas, é justamente com a ideia de que o Estado cumpra a finalidade específica do desenho constitucional previsto como sua competência.

A materialidade da hipótese normativa da CIDE-Tecnologia depende diretamente de materialidades constitucionais bem definidas, as quais dizem respeito à atividade estatal de estímulo ao segmento de ciência, pesquisa e tecnologia. E esta materialidade, como visto, vincula não só os elementos do antecedente normativo, mas também ressoa sobre o seu consequente e, mais especificamente, sobre os seus contribuintes passíveis.

A cobrança da CIDE-Tecnologia sobre materialidade diferente do motivo que justifica o exercício da competência da União acabaria por servir como um típico imposto com destinação especial. Tal fato traz inconstitucionalidade à lei que vinculou a CIDE em questão, já que afronta o art. 167, inciso IV, da CF/88, o qual proíbe vincular a receita de imposto a órgão, fundo ou despesa.

3 DA REFERIBILIDADE COMO PONTO PARA A DISCUSSÃO DA CONSTITUCIONALIDADE DA CIDE-TECNOLOGIA

O motivo constitucional para autorizar a criação da contribuição de intervenção no domínio econômico pelo art. 149 da CF/88 é qualquer situação que autorize a intervenção da União na respectiva área, assim entendido o domínio econômico especializado que reclame fomento ou incidência de tributo (BALEEIRO; DERZI, 1999, p. 1034). Melhor dizendo, esse artigo prevê as CIDE como tributos de competência da União que funcionam como instrumentos regulatórios da economia.

¹¹ STF. RE 595.670. 1ª Turma. Rel. Min. Roberto Barroso. J. 27/05/2014.

A noção de referibilidade da CIDE se encontra no fato de tal contribuição ter uma duração transitória e de sua incidência ocorrer, de acordo com a previsão Constitucional, apenas sobre os integrantes do setor ao qual seja endereçada a atuação de intervenção estatal específica para a qual foi instituída, como esclarece Geraldo Ataliba (1992, p. 170):

[O] arquétipo básico da contribuição deve ser respeitado: a base deve repousar no elemento intermediário (pois, contribuição não é imposto e não é taxa); é imprescindível circunscrever-se, na lei, explicita ou implicitamente, um círculo especial de contribuintes e reconhecer-se uma atividade estatal a eles referida indiretamente.

Dessa forma, a materialidade que autoriza a instituição de CIDE vincula-se a uma situação que reflete a mencionada “*atuação da União nas respectivas áreas*”.¹² Diante disso, quando é cessada a causa excepcional que justifica a ação estatal vinculada a uma CIDE, consequentemente os efeitos também devem ser cessados, a fim de evitar qualquer ação do Poder Público que não corresponda à finalidade e destinação à qual foi instituída a contribuição (YAMASHITA, 2005, p. 67).

O princípio da referibilidade impõe que haja uma ligação coerente entre o aspecto material da hipótese de incidência com o sujeito passivo e a finalidade do tributo. A delimitação da competência da União ocorre pela necessidade de afetação do produto arrecadado ao custeio da intervenção, sendo imprescindível que haja um liame mínimo entre as finalidades que legitimam a atuação estatal e o setor econômico que se almeja beneficiar (SCHOUERI, 2021, p. 5).

A análise da Lei n.º 10.168/2000, texto normativo que institui a CIDE-Tecnologia, é de fundamental importância para a aferição de sua constitucionalidade, de modo a determinar se os recursos obtidos com a contribuição serão efetivamente voltados ao benefício da classe contribuinte, no caso o setor de tecnologia.

Isso porque o art. 170 da CF/88, responsável por estabelecer os princípios que regem a Ordem Econômica brasileira, deve ser interpretado em conjunto com os demais dispositivos constitucionais, bem como com os infraconstitucionais relacionados à Ordem Econômica. Junto a isso, o art. 173 da CF/88 estabelece que a exploração direta da atividade econômica pelo Estado só é permitida quando necessária para a manutenção da segurança nacional ou relevante interesse coletivo, como prevê o texto constitucional (OLIVEIRA, 2013, p. 63-64).

Assim, é importante estudar os motivos constitucionais que autorizam a instituição da CIDE-Tecnologia e que dão origem a limites na definição da hipótese de tributação, por

¹² Vide art. 149 da CF/88.

conta da necessária referibilidade, a qual pode assumir uma característica subjetiva (direta e/ou indireta) e objetiva. Daremos destaque abaixo à referibilidade objetiva da CIDE-Tecnologia, que nos parece padecer de problemas mais agudos.

3.1 Referibilidade objetiva

A Lei n.º 10.168/2000, nos termos do seu art. 1º, institui o

Programa de Estímulo à Interação Universidade-Empresa para o Apoio à Inovação, cujo objetivo principal é estimular o desenvolvimento tecnológico brasileiro, mediante programas de pesquisa científica e tecnológica cooperativa entre universidades, centros de pesquisa e o setor produtivo (BRASIL, 2000).

Parece claro em face do texto legal que a finalidade objetiva da CIDE-Tecnologia é a promoção do desenvolvimento tecnológico nacional (RONCAGLIA; MATARAZZO, 2008, p. 1056).

Sendo assim, a atuação estatal por meio da CIDE parece guardar reversibilidade objetiva com as hipóteses em que a incidência dessa contribuição coíbe o consumo de tecnologia estrangeira ou estimula a produção de tecnologia nacional. Contudo, exigência de CIDE-Tecnologia sobre remessas/valores remetidos ao exterior decorrentes de contratos em que não há transferência de tecnologia não corresponde a nenhuma das hipóteses nas quais se poderia estimular o desenvolvimento tecnológico brasileiro. Ao contrário, a tributação de operações em contratos em que não há transferência de tecnologia é incoerente com a materialidade da contribuição especial, prejudicando a referibilidade objetiva exigida pela interpretação do texto constitucional, violando o artigo 149 da CF/88.

A finalidade da CIDE-Tecnologia, pelos termos da Constituição (arts. 149, 170 e 218), deve estar vinculada, exclusivamente, a contratos diretamente relacionados à transferência de tecnologia, na acepção presente nos termos da Lei n.º 9.609, de 19 de fevereiro de 1998 (Lei de Software). Aliás, este entendimento é o mesmo exarado na esfera administrativa federal de julgamento, como se observa no julgado abaixo da Câmara Superior da 3ª Turma do CARF (BRASIL, 2018):

Ademais, importante trazer que a transferência de tecnologia de que trata a lei envolve efetivamente o acesso ao código fonte, pois somente com essa 'inteligência' é que teríamos a transferência de tecnologia para o desenvolvimento de produtos. A transferência de tecnologia implica de per si a absorção da tecnologia, justamente para ser utilizável para o desenvolvimento de novos produtos. A transferência de tecnologia envolve a "absorção" dessa inteligência para a criação ou customização de novos produtos."

Na aquisição de software de prateleira não há implicação de transferência de

tecnologia. A mera aquisição, sem a absorção da inteligência (tecnologia) e, para fins comerciais, confere a situação de mera aquisição de mercadorias.

Essa incidência de CIDE-Tecnologia sobre serviços desprovidos de transferência de tecnologia ou que sequer tenham relação com os serviços integrantes do segmento de ciência, pesquisa e tecnologia acaba por acarretar absoluta ausência de referibilidade objetiva sobre a contribuição especial (COÊLHO; MOREIRA, 2003, p. 76). É imprescindível a ocorrência de transferência de tecnologia para a incidência de CIDE-Tecnologia, o que não ocorre nos contratos que são de licença de uso e aquisição de serviços técnicos/administrativos, já que não há transferência de tecnologia nos termos previstos na Lei de Software e na Resolução INPI n.º 156/15 (RONCAGLIA; MATARAZZO, 2008, p. 1064).

Como se observa, a incidência da CIDE- Tecnologia não está direta e clara em relação a sua justificativa de incidência para estimular desenvolvimento tecnológico (SCHOUERI, 2021, p. 8). Ou seja, intervenção estatal referente a CIDE-Tecnologia só é possível em contratos que envolvam transferência de tecnologia, nos termos previstos na Lei de Software e na Resolução INPI n.º 156/15, pois a incidência em contratos com finalidade diversa acaba por desvirtualizar a materialidade da contribuição especial, pois afeta sua referibilidade objetiva.

4 DA VIOLAÇÃO AO PRINCÍPIO DA ISONOMIA EM FACE DO TRATAMENTO DISCRIMINATÓRIO DOS IMPORTADORES

Ao estabelecer o princípio constitucional da isonomia, o constituinte objetivou impedir tratamento tributário diferenciado para contribuintes em situação equivalente, como uma forma de coibir as diferenciações discriminatórias sem justificção constitucional. Nos termos do art. 3º, inciso IV, da Constituição Federal de 1988, constitui um dos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil “*promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação*” (BRASIL, 1988). O caput do art. 5º da Constituição Federal reforça a importância desse objetivo fundamental da República, ao prever que todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no país a inviolabilidade do direito à igualdade, entre outros direitos assegurados. Nesse contexto, o princípio constitucional da isonomia e da não discriminação também se aplica nas hipóteses em que os tratamentos diferenciados sejam constitucionalmente amparados para que a distinção seja feita de forma razoável e proporcional.

Ocorre que a CIDE-Tecnologia, ao ser instituída sobre os “*contratos que tenham por objeto serviços técnicos e de assistência administrativa e semelhantes a serem prestados por residentes ou domiciliados no exterior*”¹³ (BRASIL, 2000) viola expressamente o princípio da isonomia e da não discriminação, já que concede um tratamento tributário discriminatório aos contribuintes que realizam essas espécies de contratações perante pessoas jurídicas residentes ou domiciliados no exterior.

Ao mesmo tempo, o tratamento discriminatório (SCHOUERI, 2021, p. 8) dado aos importadores e estabelecido pela CIDE-Tecnologia acaba por violar o princípio constitucional da isonomia em sua dimensão tributária constitucional amparada no inciso II do art. 150 da CF/88, dispositivo que veda “*tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente*” (BRASIL, 1988). Essa é a mesma conclusão de Marcel Pereira Hid da Costa Guedes (2011, p. 119):

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

Todavia, nos termos da Lei n.º 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.

Como resultado, não se pode permitir a incidência da CIDE-Tecnologia apenas sobre os contratos de cessão de direito de uso, prestação de serviços técnicos e de assistência administrativa provenientes do exterior, uma vez que tal tratamento é anti-isonômico e acaba por violar um dos princípios constitucionais basilares brasileiros.

5 DAS CONVENÇÕES INTERNACIONAIS FIRMADAS PELO BRASIL QUE NÃO PERMITEM A DISCRIMINAÇÃO EM QUALQUER HIPÓTESE, EM ESPECIAL DO ACORDO GERAL SOBRE O COMÉRCIO E SERVIÇO (GATS)

O tratamento anti-isonômico da Lei n.º 10.168/00 que estabelece a incidência de CIDE-Tecnologia apenas sob as empresas que celebrem contratos com pessoas residentes ou domiciliados no exterior acaba por prever tratamento desigual entre empresas com o mesmo objeto social, porte e manifestação de riqueza. Por conseguinte, tal questão viola os princípios da isonomia tributária, da não discriminação e à vedação de tratamento diferenciado de

¹³ Vide art. 2º, §2º, da Lei n.º 10.168/00.

produtos nacionais e estrangeiros e por isso, a Lei n.º 10.168/00 não pode determinar apenas a incidência da CIDE-Tecnologia sobre os contratos de prestação de serviços técnicos e administrativos provenientes do exterior.

Em conjunto, o Decreto n.º 1.355, de 30 de dezembro de 1994, internalizou, no ordenamento jurídico brasileiro, o Acordo Geral sobre Tarifas e Comércio (GATT) e o Acordo Geral sobre o Comércio de Serviços (GATS), que se inserem numa série de acordos de comércio internacional firmados pelo Brasil e destinados à redução de obstáculos nas trocas econômicas entre os países.

Nesse sentido, o GATT, em seu art. III, trata da necessidade de aplicação de tratamento isonômico nas mercadorias adquiridas do exterior e aquelas compradas internamente. O GATS também trata da mesma demanda, já que trata da necessidade de aplicação de tratamento isonômico entre as partes dos países signatários em seu art. XVII, prescrevendo que:

[C]ada Membro outorgará aos serviços e prestadores de serviços de qualquer outro Membro, com respeito a todas as medidas que afetem a prestação de serviços, um tratamento não menos favorável do que aquele que dispensa seus próprios serviços similares e prestadores de serviços similares (ORGANIZAÇÃO MUNDIAL DO COMÉRCIO, 1995).¹⁴

As convenções internacionais em análise integram a legislação tributária brasileira, nos termos do art. 98 do Código Tributário Nacional (CTN) e do parágrafo 2º do art. 5º da CF/88. Tal premissa, inclusive, pode ser validada pelo reconhecimento da aplicação do GATT enquanto fundamento para negar a imposição de carga tributária diferenciada a produtos estrangeiros, por meio de enunciados vinculantes, dos próprios STF¹⁵ e STJ.^{16 17}

Como a CIDE-Tecnologia, prevista na Lei n.º 10.168/00, incide sobre os pagamentos feitos a prestadores de serviço localizados no exterior e estabelece carga tributária diversa das contratações feitas com empresas nacionais, as quais não se sujeitam a tal contribuição especial, é mais do que cabível a aplicação do GATT e do GATS para regular a sua incidência.

Além disso, a única diferença efetiva entre a CIDE-Tecnologia e o imposto de renda sobre as remessas ao exterior se encontra na finalidade da destinação dos recursos arrecadados (COELHO; MOREIRA, 2003) e na tentativa do legislador em driblar a aplicação dos tratados internacionais de bitributação, como leciona Marciano Seabra Godoi (2007, p. 81-100):

¹⁴ Vide art. XVII do GATS.

¹⁵ Súmula STF n. 575: "À mercadoria importada de país signatário do GATT ou membro da ALALC, estende-se a isenção do imposto de circulação de mercadorias concedida a similar nacional" (STF, 1976).

¹⁶ Súmula STJ n. 20: "A mercadoria importada de país signatário do GATT é isenta do ICM, quando contemplada com esse favor o similar nacional." (STJ, 1990).

¹⁷ Súmula STJ n. 71: "O bacalhau importado de país signatário do GATT é isento do ICM." (STJ, 1992).

Há um exemplo que ilustra de uma forma extremamente didática esse uso manipulador e distorcido que o legislador ordinário vem fazendo da figura da contribuição de intervenção no domínio econômico (cide). Trata-se da legislação (Leis 10.168/2000 e 10.336/2001) que criou a chamada "cide-royalties", que posteriormente converteu-se na "cide-remessas". Na verdade, o legislador ordinário criou essa mal apelidada "contribuição" para eludir as regras dos tratados de bitributação firmados pelo Brasil que limitam a uma alíquota máxima de 15% a incidência do imposto de renda na fonte sobre royalties remetidos a um residente do outro país signatário do tratado.

[...]

Instituindo a cobrança da cide sobre tais remessas, o governo federal buscou garantir uma receita tributária mesmo que o Poder Judiciário, aplicando o art.7.º dos tratados de bitributação, venha a impedir a ilegal cobrança do imposto de renda na fonte sobre remessas relativas a serviços técnicos/administrativos prestados por um residente de país com o qual o Brasil mantém convenção contra a dupla tributação da renda.

Dessa forma, como a Lei n.º 10.168/00 não observa as regras do GATT e dos GATS, pois exige a CIDE-Tecnologia sobre as operações firmadas com residentes e domiciliados no exterior, acaba por violar o parágrafo 2º do art. 5º da CF/88, incisos II e III do art. 146 da CF/88 e o art. 98 do CTN.

CONCLUSÃO

A CIDE-Tecnologia como um tributo federal com materialidade pré-determinada pelo art. 149 da CF/88, bem como pelo legislador, pela Lei n.º 10.168/2000, deve obedecer a dois filtros jurídicos de referibilidade, no caso o subjetivo e o objetivo, que são complementares entre si. Isso ocorre pelo fato da intervenção do Estado sobre o domínio econômico ser feita em limites estreitos, como expressão de especialidade (GRAU, 2015, p. 23).

Por mais necessárias e relevantes que sejam as preocupações do Estado com a melhoria nacional com o desenvolvimento da pesquisa, da ciência e da tecnologia, não se pode desconsiderar que os seus atos de intervenção sobre o domínio econômico devem obedecer aos limites constitucionais, justamente para prevalecer o princípio da subsidiariedade da atuação Estatal, garantindo o equilíbrio entre os Entes federativos e suas competências (GONÇALVES, 2005, p. 139).

Isso ocorre pelo fato da instituição e cobrança de CIDE-Tecnologia não ser um fim em si mesmo, no sentido do Estado intervir no setor de tecnologia, apenas para atender seus interesses e desconsiderando as previsões constitucionais que regulam suas atividades (OLIVEIRA, 2001, p. 379-380).

Além disso, a leitura conjunta dos arts. 149, 170, 174 e 218 da CF/88 leva à conclusão

de que a instituição de CIDE pressupõe que, mediante a arrecadação do tributo, a União intervenha na atividade econômica privada para corrigir distorção do mercado.

A Lei n.º 10.168/2000 destinou o produto da sua arrecadação à finalidade especial de estimular o desenvolvimento tecnológico brasileiro para corrigir potencial distorção do mercado. Para atingir esse fim definiu que tais recursos seriam direcionados para custear programas de pesquisa científica tecnológica e cooperativa entre universidades, centros de pesquisa e o setor produtivo.¹⁸ Ocorre que o estímulo à pesquisa científica e tecnológica é finalidade incluída entre os deveres do Estado relativos à promoção da educação em seus três níveis: ensino, pesquisa e extensão; como previsto nos arts. 214, inciso V e 218, da CF/88.

Tal questão revela uma nuance de inconstitucionalidade na justificativa da criação da CIDE-Tecnologia, já que a União não poderia acrescentar à fonte de arrecadação tributária para o custeio de atividades educacionais a exigência de contribuições compulsórias, ainda mais sob a justificativa de intervir no domínio econômico, havendo claro desvio de finalidade na instituição da contribuição em questão.

Ademais, a Lei n.º 10.168/00 prevê tratamento desigual entre pessoas jurídicas com o mesmo objeto social e com a mesma manifestação de riqueza. Isso porque determina que somente os contribuintes que importem serviços técnicos e de assistência administrativa do exterior para o Brasil sofrem tributação. Tal questão nos faz concluir que a exigência da CIDE-Tecnologia de pessoa jurídica que firma contrato de cessão de direito de uso de prestação de serviços técnicos e de assistência administrativa com uma empresa brasileira ocasiona flagrante violação do princípio constitucional da isonomia, justamente pelo fato de a Lei n.º 10.168/00 fornecer tratamentos diferentes para as empresas estrangeiras e nacionais que celebram contrato de licença de uso e aquisição de serviços técnicos/administrativos com empresas brasileiras.

Ainda mais, em contratações e operações nas quais não há transferência de tecnologia, nos termos definidos pelo art. 11 da Lei de Software e da Resolução INPI n.º 156/15 – como em grande parte dos contratos de cessão de direito de uso de software e de prestação de serviços técnicos e de assistência administrativa – é inconstitucional a exigência da CIDE-Tecnologia, pois o âmbito da atuação estatal busca justificar a exigência dessa CIDE envolvendo exatamente o desenvolvimento da tecnologia nacional, não fazendo sentido a atuação estatal por meio da exigência da CIDE sob contratos que não envolvem transferência

¹⁸ Vide art. 1º da Lei n.º 10.168/2000: “Art. 1º Fica instituído o Programa de Estímulo à Interação Universidade-Empresa para o Apoio à Inovação, cujo objetivo principal é estimular o desenvolvimento tecnológico brasileiro, mediante programas de pesquisa científica e tecnológica cooperativa entre universidades, centros de pesquisa e o setor produtivo” (BRASIL, 2000).

de tecnologia estrangeira para o Brasil.

REFERÊNCIAS

ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 1992.

BALEEIRO, Aliomar; DERZI, Misabel de Abreu Machado. *Direito Tributário Brasileiro*. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

BARRETO, Paulo Ayres. *Contribuições: regime jurídico, destinação e controle*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2011.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil, de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 7/12/2022.

_____. Solução de Consulta COSIT n.º 99004, de 15 de abril de 2019. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=100351&visao=anotado>>. Acesso em: 8/12/2022.

_____. Lei Complementar n.º 101, de 4 de maio de 2000. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm>. Acesso em: 7/12/2022.

_____. 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: 7/12/2022.

BEL, Thiago Del. Cide-Tecnologia: Um estudo empírico acerca da destinação de sua arrecadação. *Revista Direito Tributário Anual*, n. 37, p. 413-425. São Paulo, 2017. Disponível em: <<https://ibdt.org.br/RDTA/cide-tecnologia-um-estudo-empirico-acerca-da-destinacao-de-sua-arrecadacao/#note-400-19>>. Acesso em: 7/12/2021.

CARF. Acórdão 9303.001.86. 3ª Turma. Rel. Cons. Henrique Pinheiro Torres. J. 06/03/2012.

GODOI, Marciano Seabra. Contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico: a paulatina desconstrução de sua identidade constitucional. *Revista de Direito Tributário da APET*, n. 15, p. 81-10. São Paulo, 2007.

GONÇALVES, Pedro. *Entidades Privadas com Poderes Públicos*. Coimbra: Almedina, 2005.

GRAU, Eros Roberto. *A ordem econômica na constituição de 1988*. 17. ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

GRECO, Marco Aurélio. Em busca do controle sobre as CIDEs. Em: MOREIRA, André Mendes, RABELO FILHO, Antônio Reinaldo; CORREIA, Armênio Lopes (org.). *Direito das Telecomunicações e Tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2006. p. 328-329.

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

MACHADO JÚNIOR, José Teixeira; REIS, Heraldo da Costa. *A lei 4.320 Comentada e a Lei de Responsabilidade Fiscal*. 31. ed. Rio de Janeiro: IBAM, 2003.

MÉRIGOT, Jean Guy. Elementos de uma teoria da parafiscalidade. *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro, 1953, p. 49-66.

MOREIRA, André Mendes; COELHO, Sacha Calmon Navarro. Um estudo empírico acerca da destinação de sua arrecadação. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 89, p. 71-84. São Paulo, 2003. Disponível em: <<https://sachacalmon.com.br/wp-content/uploads/2010/10/Inconstitucionalidades-da-Contribuicao-de-Intervencao-no-Dominio-Economico-Incidente-sobre-Remessas-ao-Exterior-CIDE-Royalties.pdf>>. Acesso em: 8/12/2022.

OLIVEIRA, Regis Fernandes. *Curso de Direito Financeiro*. 5. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz. Contribuições de intervenção no domínio econômico – Concessionárias, permissionárias e autorizadas de energia elétrica – ‘Aplicação’ obrigatória de recursos (Lei n.º 9.991). Em: GRECO, Marco Aurélio (coord.). *Contribuições de intervenção no domínio econômico e figuras afins*. São Paulo: Dialética, 2001.

ORGANIZAÇÃO MUNDIAL DO COMÉRCIO. Acordo geral sobre comércio de serviços, de 1995. Disponível em: <https://www.wto.org/english/docs_e/legal_e/26-gats.pdf>. Acesso em: 7/12/2022.

RONCAGLIA, Marcelo Marques. MATARAZZO, Giancarlo Chamma. CIDE – Tecnologia e o artigo de não discriminação previsto nos tratados para evitar a dupla tributação. Em: TORRES, Heleno Taveira (coord.). *Direito Tributário Internacional Aplicado*. vol. V. São Paulo: Quartier Latin do Brasil, 2008.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

_____. Palestra: Exigências da Cide Sobre Royalties e Assistência Técnica ao Exterior. In: XII Simpósio do IET, 2021. Disponível em: <<https://schoueri.com.br/palestra-exigencias-da-cide-sobre-royalties-e-assistencia-tecnica-ao-exterior/>>. Acesso em: 06/12/2021.

STF. RE 146.733. Tribunal Pleno. Rel. Min. Moreira Alves. J. 06/11/1992.

STF. RE 396.226. Tribunal Pleno. Rel. Min. Carlos Velloso. J. 27/02/2004.

STF. RE 595.670. 1ª Turma. Rel. Min. Roberto Barroso. J. 27/05/2014.

STF. RE 928.943. Tribunal Pleno. Rel. Min. Luiz Fux. J. 12/09/2016.

STF. Súmula n. 575. Tribunal Pleno. Brasília: Supremo Tribunal Federal, 1976. Disponível em: <<https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/seq-sumula575/false>>. Acesso em: 08/12/2022.

STJ. Embargos de divergência no REsp 722.808. Rel. Min. Eliana Calomn. J. 20/11/2006.

STJ. Súmula n. 20. Primeira Seção. Brasília: Supremo Tribunal de Justiça, 1990.

STJ. Súmula n. 71. Primeira Seção. Brasília: Supremo Tribunal de Justiça.

XAVIER, Alberto; EMERY, Renata. A inaplicabilidade da CIDE – Remessas aos Contratos de Licenciamento de Filmes. Em: SOUZA, Arivaldo Santos de; SANTOS, Guilherme; MACHADO, Hugo de Brito; MARTINS, Ives Gandra da Silva (coords). *Direito Tributário: Estudos Avançados em Homenagem a Edvaldo Brito*. São Paulo: Editora Atlas S.A., 2014.

YAMASHITA, Douglas. Princípio da Solidariedade em Direito Tributário. Em: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (coords.). *Solidariedade Social e Tributação*. São Paulo: Dialética, 2005.

