

# O MOMENTO DA OCORRÊNCIA DO FATO JURÍDICO TRIBUTÁRIO DA CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO, QUANDO DA REMESSA DE RECURSOS PARA O EXTERIOR A TÍTULO DE *ROYALTIES*.

Rodrigo César Marinho

## 1. Introdução

O exercício da competência para instituição das contribuições de intervenção no domínio econômico tem tirado o sono de muitos operadores do direito, que, para interpretar os enunciados prescritivos correlatos e incluí-los coerentemente no sistema do direito positivo, são forçados a desenvolver uma verdadeira ginástica intelectual.

Inexplicável é a atitude do legislador, quando da criação de alguma contribuição de intervenção no domínio econômico. Quer parecer que não há qualquer rigor técnico para a escolha dos aspectos que deverão fazer parte da respectiva hipótese de incidência, visto que toda e qualquer situação é escolhida aleatoriamente, sem observância dos limites de consistência constitucional para instituição e incidência desse tributo.

É o que percebemos a partir da análise da contribuição de intervenção no domínio econômico, incidente sobre a remessa de valores ao exterior a título de *royalties* – *CIDE-Royalties*. O legislador, no afã de abranger um maior número de situações tributáveis e, por outro lado, para evitar equívocos de ordem semântica que resultassem em restrição do campo de incidência, relacionou vários momentos para o nascimento da obrigação tributária, quando da instituição da *CIDE-Royalties*, quais sejam: o pagamento, o crédito contábil, a entrega, o emprego e a remessa.<sup>1</sup>

Esses momentos distintos são intrínsecos ao critério temporal da regra-matriz de incidência tributária da *CIDE-Royalties*, o

---

1. §§ 2º e 3º do art. 2º da Lei n. 10.168/2000.

que pode gerar algumas controvérsias de ordem prática aos que lidam com a remessa de valores para o exterior a título de *royalties*, uma vez que a operacionalização dessa remessa é, necessariamente, constituída por duas dessas fases cronologicamente separadas: o crédito contábil e a efetiva remessa.

A problemática à qual nos referimos está diretamente ligada ao momento em que se tem a incidência tributária. Existindo dois momentos diferentes que fazem parte da operacionalização da remessa de valores ao exterior, resta definir a partir de qual deles pode-se reputar ocorrido o fato jurídico tributário e, conseqüentemente, o momento do nascimento da relação jurídica tributária.

Pretendemos, pois, discorrer sobre o aspecto temporal que caracteriza o fato jurídico tributário relativo à incidência da *CIDE-Royalties*, levando em consideração os limites constitucionais que fundamentam o exercício da competência tributária para instituição das contribuições de intervenção no domínio econômico.

## 2. Histórico de Instituição da *CIDE-Royalties*

A chamada Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico incidente sobre a remessa de recursos para o exterior a título de *CIDE-Royalties* foi pretensamente<sup>2</sup> instituída com fundamento no art. 149 da Constituição Federal, por meio da Lei n. 10.168/2000 e, posteriormente, alterada pelas Leis n. 10.332/2001 e 11.452/2007.

A norma que a instituiu<sup>3</sup> determinou que produto de sua arrecadação deve ser aplicado ao Programa de Estímulo à Interação Universidade-Empresa para o Apoio à Inovação, cujo objetivo é

2. Verificamos que essa contribuição de intervenção no domínio econômico não está de acordo com os ditames constitucionais que disciplinam a sua instituição. A norma que instituir esse tributo deverá atender aos requisitos constitucionais, tais como: i) a necessidade justificada de intervenção; ii) a intervenção provisória; iii), a vinculação prévia do produto da arrecadação; iv) a relação entre o sujeito passivo e a área econômica afetada; e v) a destinação necessária do produto da arrecadação.
3. No que concerne à discussão acerca de qual é o veículo introdutor adequado para a instituição das contribuições, é mister destacar que não há necessidade de vinculação por meio de lei complementar. A lei ordinária basta. Entretanto, caso exista lei complementar (art. 146, III, da CF) disciplinando normas gerais em matéria tributária, a referida contribuição deverá atender aos limites propostos por esta lei.

a promoção do desenvolvimento tecnológico brasileiro, mediante programas de pesquisa científica e tecnológica.

A redação original da Lei n. 10.168/2000 dispunha que a *CIDE-Royalties* seria devida pelas pessoas jurídicas que fossem detentoras de licenças de uso ou adquirentes de conhecimentos tecnológicos, bem como aquelas signatárias de contratos que impliquem transferência de tecnologia,<sup>4</sup> celebrados com residentes ou domiciliados no exterior e relativos à exploração de patentes ou de uso de marcas, bem como os de fornecimento de tecnologia e prestação de assistência técnica.

Vê-se que a primeira alteração legal<sup>5</sup> ampliou o campo de incidência, por incluir como fatos que ensejam o nascimento de relações jurídicas tributárias as seguintes situações: i) remessa de valores para o exterior em razão de contratos relativos à prestação de serviços de assistência administrativa e semelhantes; e ii) remessa de *royalties* ao exterior, desta feita, a qualquer título.<sup>6</sup> A referida ampliação cobriu praticamente todas as situações relativas a remessas de divisas para o exterior, motivo pelo qual já há quem apelide, sugestivamente, essa contribuição de *CIDE-Remessas*.

É perceptível que, ao estender o campo de incidência da *CIDE-Royalties* para abranger também as remessas ao exterior em razão dos contratos que tenham por objeto a prestação de serviços técnicos, de assistência administrativa e semelhantes,<sup>7</sup> incluiu-se no

---

4. Averbados perante o Instituto Nacional de Propriedade Intelectual.

5. Lei n. 10.332/2001.

6. A exceção fica por parte da exclusão das remessas referentes ao pagamento da cessão de direitos relativos à licença de uso ou de direitos de comercialização ou distribuição de programa de computador, quando não houver a transferência de tecnologia, do campo de incidência desta contribuição.

7. A expressão "serviços de assistência administrativa e semelhantes", contida na Lei n. 10.168/00, deixa uma margem significativamente ampla para incidência da norma tributária. Propositamente ou não, o legislador praticamente definiu que todos os serviços que possam se assemelhar ao de assistência administrativa (também amplo) devem-se tributar. Assim, pouquíssimas ou nenhuma remessa para o exterior deixarão de sofrer a incidência da CIDE. A Secretaria da Receita Federal do Brasil constantemente tem se pronunciado a respeito da abrangência dessa expressão. Inúmeras são as Soluções de Consultas que tentam definir a referida expressão. Dentre elas destacam-se: i) serviços de consultoria em geral, representação e interação no desenvolvimento dos negócios (Solução de Consulta n. 165, de 15 de Junho de 2007); ii) serviços de

rol dos contratos que podem desencadear uma obrigação tributária aqueles que, em razão do objeto, não necessitam de averbação perante o Instituto Nacional de Propriedade Intelectual. Assim, as remessas de divisas para o exterior, realizadas em razão da contraprestação de serviços prestados por advogados, economistas, administradores ou despachantes aduaneiros serão tributadas pela Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico.

Por fim, em fevereiro do ano de 2007, a lei que instituiu a *CIDE-Royalties* sofreu mais uma alteração, desta feita para excluir do campo de sua incidência a situação relativa à remuneração remetida ao exterior para pagamento da cessão de direitos relativos à licença de uso ou de direitos de comercialização ou distribuição de programa de computador, quando não houver a transferência de tecnologia.

### 3. Breve análise constitucional de validade da *CIDE-Royalties*

A intenção enunciada pelo legislador, quando da criação dessa contribuição, foi o desenvolvimento tecnológico brasileiro mediante investimentos em programas de pesquisa científica e tecnológica. O Estado entendeu que seria necessária uma intervenção nesse setor para corrigir eventuais desajustes; todavia, não atentou para o fato de que esse setor não pode ser custeado por uma contribuição de intervenção no domínio econômico.<sup>8</sup>

A educação, o fomento à pesquisa e o desenvolvimento tecnológico são valores fundamentais, assim como a saúde, a moradia e a segurança. No entanto, essas finalidades estatais devem ser finan-

---

assessoria gerencial e administrativa, planejamento, orçamento, coordenação de contratação de pessoal, assessoria diretiva, marketing e assessoria técnica e de qualidade (Solução de Consulta n. 159, de 19 de Abril de 2007); e iii) serviços nas áreas: financeira e organizacional, de recursos humanos, de gerenciamento de risco, de padrões e política e de estratégia e desenvolvimento (Solução de Consulta n. 462, de 29 de Novembro de 2006).

8. "A intervenção no domínio econômico deverá atuar no sentido de implementar os valores prescritos pela 'Ordem Econômica Constitucional'. Destacam-se, entre esses, os enunciados prescritos pelo artigo 170 que estabelecem os chamados 'princípios gerais da atividade econômica'. É onde se encontram positivados os valores que orientam todas as atuações do Estado no domínio econômico". (GAMA, Tácio Lacerda. *Contribuição de intervenção no domínio econômico*. São Paulo: Quartier Latin, 2003, p. 267).

ciadas pelos impostos que estão dispostos em nossa Carta Magna, enquanto ferramentas para o custeio dos objetivos gerais, os quais a sociedade procura ver atendidos.<sup>9</sup> Não se pode criar uma contribuição para custear cada um dos objetivos específicos do Estado, e as contribuições de intervenção no domínio econômico só se prestam à intervenção temporária em determinado setor do domínio econômico para fazer valer um ou mais dos princípios elencados pelo art. 170 da Carta Magna.<sup>10</sup>

Inexiste, portanto, relação entre o fato jurídico tributário e a destinação do produto da arrecadação. Não houve, por parte do legislador, a escolha de um setor da atividade econômica compatível com o setor que deverá receber os incentivos em face da destinação da arrecadação, ainda que o fato jurídico tributário tenha sido definido como as remessas para o exterior, decorrentes de contratos de transferência de tecnologia. Acusamos, pois, o descumprimento do requisito constitucional que disciplina a necessidade de existência de uma estreita relação entre os sujeitos passivos da *CIDE-Royalties*, o setor da economia que sofre a intervenção e a destinação do produto da arrecadação.<sup>11</sup>

Por mais que seja necessário o constante investimento em desenvolvimento tecnológico, a *CIDE-Royalties* não é meio adequado

- 
9. Nesse sentido, SACHA CALMON NAVARRO COELHO preconiza que “a exação é permanente às custas dos que estão contribuindo para o incentivo tecnológico do país”. Continuando, o professor a afirmar que: “tampouco vejo, como causa eficiente – ao invés há oportunismo – qualquer apoio no art. 170 da Carta. A exigência é feita a que razão? O financiamento de programas científicos em nada interfere com a soberania nacional, a livre iniciativa, a propriedade privada, a livre concorrência, a defesa do consumidor ou do meio ambiente, nem tem a ver com a redução das desigualdades regionais e sociais, o pleno emprego e o regime favorecido das pequenas e micro empresas (COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Contribuições no Direito Brasileiro*. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 135)
10. Nesse mesmo sentido, temos a doutrina do professor Sacha Calmon Navarro Coelho e Hamilton Dias de Souza e Tércio Sampaio Ferraz Júnior.
11. A *CIDE-Royalties* não especifica o setor que sofrerá a intervenção e, conseqüentemente, a sua incidência. Percebemos que todos que praticarem o fato jurídico tributário deverão arcar com esse ônus tributário, independente de participarem ou não do setor da economia para o qual estão sendo destinados os recursos provenientes da arrecadação. Não há relação entre a remessa de valores para o exterior, realizada por sujeitos indeterminados, em razão de contratos que não oferecem a transferência de qualquer conhecimento tecnológico, e o fomento ao desenvolvimento tecnológico brasileiro.

para custeá-lo, e, se inexistente setor específico da economia que deve sofrer a intervenção, o tão propalado desajuste econômico também não existe.

E, se isso é verdade, não podemos conceber que essa exação tenha natureza de contribuição de intervenção no domínio econômico, porque não se enquadra no conceito constitucional dessa subespécie tributária.<sup>12</sup> Ora, se o destino daquilo que se arrecada com esses tributos não for a intervenção específica que ensejou a sua criação, o tributo terá outra natureza, diversa das contribuições.<sup>13</sup>

Traçadas essas considerações iniciais, o objetivo, agora, será analisar a regra-matriz de incidência tributária da *CIDE-Royalties*, a fim de aprofundar o estudo acerca do momento da ocorrência do fato jurídico tributário – o critério temporal.

#### 4. O fato jurídico tributário da *CIDE-Royalties*

Em que pese a presença de vícios de inconstitucionalidade nessa pretensa contribuição de intervenção no domínio econômico, fato é que ela se encontra em nosso ordenamento jurídico, produzindo efeitos e regulando as relações jurídicas desejadas pelo legislador. Daí surge a necessidade de esmiuçarmos a norma que a instituiu, definindo os critérios da regra-matriz de incidência tributária que dizem respeito à configuração do fato jurídico tributário – critério material, critério espacial e critério temporal – identificando, portanto, as situações sociais que podem desencadear o nascimento da relação jurídica tributária correspondente.<sup>14</sup>

---

12. “Evidentemente, não havendo nexo de referibilidade entre quem paga e quem vai auferir a vantagem decorrente da aplicação do produto arrecadado, não se cuida na espécie de uma contribuição, mas de um imposto da União, porém inconstitucional. A uma, por desatender em sua gênese o art. 154, I (competência residual), vez que surdiu mansamente, na calada da noite, por lei ordinária. A duas, por vincular o produto da arrecadação do novel imposto a um programa, contra o art. 167, IV da Constituição”. (COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Contribuições no Direito Brasileiro*, op. cit. p. 134).

13. GAMA, Tácio Lacerda. *Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico*. São Paulo: Quartier Latin, 2003, p. 266.

14. “O fato jurídico tributário constitui o ponto de partida, o momento inicial da instauração de tal relação jurídica obrigacional”. (FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Fato jurídico tributário da Obrigação Tributária*. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 49).

#### 4.1. Critério material

A Constituição Federal não definiu expressamente as situações sociais que podem ser levadas à materialização jurídica pela incidência das contribuições de intervenção no domínio econômico. Entretanto, o estudo sistemático do direito positivo brasileiro permite que façamos uma abordagem coerente acerca das possibilidades de escolha do fato jurídico, capaz de ensejar uma relação jurídica tributária.

Ao analisar os requisitos necessários para a instituição das contribuições interventivas, verificamos que a ação prevista no critério material de sua regra-matriz de incidência tributária deve ser praticada por quem esteja enquadrado no setor da economia que se pretende intervir. Dessa maneira, ao definir o critério material, o legislador deverá apontar para alguma situação que seja praticada pelos potenciais sujeitos passivos da eventual relação jurídica tributária.<sup>15</sup>

Ora, se o sujeito passivo desse tributo deve fazer parte do setor da economia que sofrerá intervenção, notamos que seria totalmente ineficiente a escolha de uma situação social que não fosse praticada (ou raramente ocorresse).

Não havendo indicação expressa e, sendo um tributo de competência da União Federal, advogamos a tese de que o critério material deve ser escolhido dentre os que foram oferecidos à própria União para criação dos impostos, levando em consideração, inclusive, a competência residual (art. 154, I, da CF).

O critério material da regra-matriz de incidência da *CIDE-Royalties* abarca três situações: i) ser detentor de licença de uso ou adquirente de conhecimentos tecnológicos; ii) ser signatário de

---

15. “[...] se a intervenção só pode atingir setores determinados da atividade econômica, o universo dos respectivos sujeitos passivos estará limitado ao conjunto formado pelos que integram aquele setor. Se for necessário incluir no universo dos contribuintes outros que não pertençam ao setor específico, então é porque o setor efetivamente alcançado não é aquele, mas tem dimensão mais ampla para abranger todos os alcançados”. (GRECO, Marco Aurelio (coord.). *Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico e Figuras Afins*. In: *Contribuição de intervenção no domínio econômico: parâmetros para sua criação*. São Paulo: Dialética, 2001, p. 17)

contratos que impliquem transferência de tecnologia ou de contratos que tenham por objeto a prestação de serviços técnicos e de assistência administrativa e semelhantes, firmados com residentes ou domiciliados no exterior; e iii) pagar, creditar, entregar, empregar ou remeter *royalties*, a qualquer título, a beneficiários residentes ou domiciliados no exterior.

Poderíamos, aqui, atestar a coerência jurídica dessa norma, não fosse pela criação da situação tributável relativa à importação de serviços. Essa situação é elemento que compõe a regra-matriz do imposto sobre serviços, cuja competência para instituição foi outorgada aos Municípios e, por isso, não poderia ter sido escolhida para compor a regra-matriz de incidência da *CIDE-Royalties*.<sup>16</sup>

#### 4.2. Critério espacial

O critério espacial dessa contribuição coincide com os limites territoriais do ente que tem a competência para instituí-la – a União Federal. Portanto, todas as situações previstas como tributáveis pelo critério material da regra-matriz da *CIDE-Royalties* que aconteçam dentro do território nacional serão tomadas como matérias-primas para a construção do fato jurídico tributário, que dará ensejo ao nascimento da respectiva relação jurídica tributária.

Definidos os critérios material e espacial da *CIDE-Royalties*, ingressaremos na seara de estudos relativos ao seu critério temporal, para definir o exato momento em que nasce a relação jurídica tributária, em cujo dever do sujeito passivo é o de levar aos cofres da União determinada quantia em dinheiro a título de tributo.

#### 4.3. Critério temporal

O critério temporal da *CIDE-Royalties* foi definido como sendo o momento em que ocorre o pagamento, o crédito contábil, a

---

16. Tratando do assunto, Paulo Ayres Barreto ressalta que a “Contribuição Federal não autoriza sejam criadas contribuições sociais com materialidade de impostos conferidos à competência privativa de Estados, Distrito Federal e Municípios”. (BARRETO, Paulo Ayres. *Contribuições: regime jurídico, destinação e controle*. São Paulo: Noeses, 2006, p. 118).



entrega, o emprego ou a remessa, a cada mês, dos valores devidos como contraprestação aos contratos firmados com residentes e domiciliados no exterior, relativos às situações previstas pelo critério material dessa contribuição. O momento da incidência da norma jurídica tributária será o momento em que for verificada a ocorrência de uma dessas situações.

Observe-se que esses valores remetidos referem-se à contraprestação que deve ser cumprida em razão da celebração de contratos que tenham por objeto: i) a detenção de licença de uso ou a aquisição de conhecimentos tecnológicos; ii) a transferência de tecnologia; iii) a prestação de serviços técnicos e de assistência administrativa e semelhantes. A simples remessa, desvinculada dessas obrigações contratuais, não enseja a incidência da *CIDE-Royalties*, salvo o pagamento, o crédito, a entrega ou a remessa *de royalties*, a qualquer título, a beneficiários residentes ou domiciliados no exterior.

As autoridades fiscais brasileiras, acertadamente,<sup>17</sup> têm interpretado a legislação relativa à *CIDE-Royalties*, de modo a determinar que a obrigação de recolher o referido tributo nasce quando da ocorrência primeira de uma dessas situações previstas: pagamento, crédito, entrega ou remessa.<sup>18</sup>

- 
17. Entendemos correto o posicionamento das autoridades fiscais, uma vez que o fato gerador de qualquer tributo somente pode acontecer uma única vez. Havendo previsão legal que estabeleça diversos momentos que podem dar causa à incidência tributária, a ocorrência primeira de qualquer deles é que fará desencadear a relação jurídica tributária, independentemente da ocorrência subsequente ou não de outra situação.
18. "O fato gerador da CIDE é o pagamento, crédito, entrega, emprego ou remessa de royalties de qualquer natureza e da contraprestação pelos serviços técnicos e de assistência administrativa e semelhantes prestados por residentes ou domiciliados no exterior. Dentre os vários momentos relacionados pela norma, prevalece o que primeiro ocorrer. Por crédito, deve-se entender o lançamento contábil pelo qual o rendimento é colocado de forma incondicional à disposição de se us titulares, ou seja, o reconhecimento contábil do direito adquirido à remuneração pelo residente ou domiciliado no exterior". (Solução de Consulta n. 83, de 07 de maio de 2003 – Superintendência Regional da Receita Federal 9ª Região Fiscal). No mesmo sentido: Solução de Consulta N. 90 de 06 de junho de 2002 – 8ª Região Fiscal; Solução de Consulta n. 71, de 11 de julho de 2002 – 6ª Região Fiscal; Solução de Consulta n. 240, de 31 de julho de 2006 – 9ª Região Fiscal.

Além disso, essas mesmas autoridades fiscais conceituam crédito como o lançamento contábil por meio do qual o rendimento é colocado de forma incondicional à disposição de seus titulares, ou seja, o reconhecimento contábil do direito adquirido à remuneração pelo residente ou domiciliado no exterior.<sup>19</sup>

Nesse sentido, destacamos que a *CIDE-Royalties* é devida no momento da escrituração contábil do crédito relativo à contraprestação devida em razão dos contratos acima descritos, independente da efetivação ou não do pagamento, entrega ou remessa efetiva dos valores, o que quer dizer: uma vez creditado contabilmente os valores, não importa mais a ocorrência das outras situações (e.g. remessa), uma vez que o fato jurídico tributário já está marcado com a característica temporal determinada pelo momento desta escrituração.

Nesse exato momento, conforme prescrito pela norma instituidora da *CIDE-Royalties*, o fato jurídico tributário se aperfeiçoa e, assim, o pagamento, a entrega, o emprego ou a remessa futura dos valores, em cumprimento às obrigações nascidas dos específicos contratos celebrados, não serão mais importantes para a caracterização desse fato.

É importante ressaltar que o Conselho dos Contribuintes de Ministério da Fazenda, em julgamento recente (04 de dezembro de 2007), decidiu que o momento da ocorrência da escrituração contábil, por si só, não é suficiente para fazer surgir o nascimento da obrigação tributária relativa ao pagamento da *CIDE-Royalties*.<sup>20</sup>

Diante de tal decisão, que, nesse caso concreto, foi favorável ao contribuinte, temos a comentar que a escrituração contábil, ou seja, o crédito – sendo fiel à letra da lei – foi escolhido pelo legislador para determinar um dos momentos em que a incidência da *CIDE-Royalties* deve ser realizada.

19. De acordo com Soluções de Consultas da Receita Federal do Brasil (n. 71/2002, 90/2002, 83/2003, 240/2006 e 133/2007).

20. “Ementa: CIDE. MOMENTO DE OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR. O lançamento contábil não constitui, por si só, fato gerador da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico instituída pelo art. 2º da Lei n. 10.168, de 2000”. (Acórdão 302-39165 – Segunda Câmara – Data da Sessão: 04 de dezembro de 2007)

Defender que a escrituração contábil não deve ser acolhida como ponto de partida para o nascimento de uma obrigação jurídica tributária, uma vez que, nesse momento, ainda não há disponibilidade econômica relativa aos valores escriturados, é um posicionamento com o qual poderíamos concordar se estivéssemos pondo a *CIDE-Royalties* à prova de constitucionalidade em face do momento da ocorrência de seu fato gerador.

A proposta do presente estudo é analisar a *CIDE-Royalties* enquanto norma válida de nosso ordenamento.<sup>21</sup> Aceitar que a escrituração contábil, por si só, não é suficiente para ensejar a relação jurídica tributária, é pressupor que a ocorrência, concomitante ou subsequente, de alguma outra situação (descrita na norma instituidora) é imprescindível para que se verifique a incidência tributária dessa contribuição interventiva. Pressuposição com a qual não podemos concordar.

A celeuma em torno do tema está longe de acabar. A Receita Federal do Brasil continua a entender que o crédito contábil é o ponto de partida para a incidência tributária, quando sua ocorrência se antecipa às demais situações previstas pela norma jurídica.<sup>22</sup> Entendimento este que nos parece correto, tendo em vista que o fato jurídico tributário se aperfeiçoa instantaneamente, inexistindo, pois, fato que se inicie e termine em momentos distintos.

---

21. "É intuitivo crer que a validade se confunde com a existência, de sorte que afirmar que uma norma existe implica reconhecer sua validade, em face de determinado sistema jurídico". (CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 19ª Edição. Editora Saraiva: São Paulo, 2008. p. 82).

22. EMENTA: FATO GERADOR – SERVIÇOS DO EXTERIOR No caso de serviços prestados por residentes ou domiciliados no exterior, o fato gerador do IRRF é o crédito, pagamento, emprego, entrega ou remessa dos respectivos rendimentos (o que primeiro ocorrer). (Solução de Consulta N. 15 de 12 de fevereiro de 2008.). Esta Solução de Consulta trata da incidência do imposto de renda retido na fonte, previsto pelo art. 685 do Regulamento de Imposto de Renda, o qual dispõe que: "os rendimentos, ganhos de capital e demais proventos pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos, por fonte situada no País, a pessoa física ou jurídica residente no exterior, estão sujeitos à incidência na fonte". Apesar dessa Solução de Consulta não tratar da incidência da *CIDE-Royalties*, a prescrição normativa relativa ao imposto sobre a renda, na sua modalidade de retenção pela fonte pagadora, equipara-se à prescrição normativa que estabelece as situações que podem dar ensejo à incidência da *CIDE-Royalties*, o que demonstra a divergência suscitada.

#### 4.3.1. A multiplicidade de incidências: impropriedade jurídica

A superficialidade na análise da *CIDE-Royalties* pode levar o sujeito do conhecimento a pensar acerca da multiplicidade de incidências relativas a essa contribuição, em razão da definição de vários momentos para ocorrência do fato jurídico tributário.

Nesse sentido, temos de nortear o estudo para mencionar que não é juridicamente possível que haja a incidência múltipla de determinado tributo sobre a mesma situação social. Explique-se: é descabido pensar que a *CIDE-Royalties* possa incidir, por exemplo, quando da escrituração contábil (crédito) e, posteriormente, quando da remessa dos valores que foram escriturados. Caso se aceite essa proposta, estaríamos diante da incidência de um mesmo tributo sobre uma mesma grandeza econômica em momentos cronologicamente distintos.

Não se concebe, também, que o fato tenha início quando do crédito contábil dos valores a serem remetidos e se encerre com o efetivo pagamento da contraprestação – remessa dos valores para o exterior, fato que pressupõe situação social definida por critérios de espaço e de tempo, ou seja, a partir do momento em que determinada situação social é marcada por caracteres de tempo e de espaço, se tem nascido um fato. Assim, a verificação da escrituração do crédito contábil, por si só, é situação suficiente para fazer nascer a obrigação tributária, tendo em vista que a norma instituidora definiu esse momento como sendo o marco temporal para a incidência tributária.

A importância desse assunto é latente quando estamos diante da hipótese em que se procede a escrituração contábil dos valores a serem remetidos ao exterior, antes da efetiva remessa, pagamento ou entrega ao residente e domiciliado no exterior.

Ainda que pareça óbvio, é necessário frisar que os contratos, cuja contraprestação pecuniária relativa à remessa de valores para o exterior se sujeita à incidência da *CIDE-Royalties*, são celebrados entre residentes e domiciliados no Brasil e partes que estão sediadas fora do território nacional, o que resulta, geralmente, num acordo para pagamento em moeda estrangeira.

Ocorre que a legislação brasileira que trata da escrituração contábil dos livros mercantis, precisamente, o Decreto-Lei n. 486, de 03 de março de 1969, determina que sejam observados o idioma nativo e a moeda corrente nacional.<sup>23</sup> Assim, ao escriturar o valor correspondente à futura remessa – diga-se, em razão de contrato que prevê que a contraprestação seja efetivada em moeda estrangeira – o ente brasileiro deverá fazê-lo em moeda nacional, aplicando o fator de conversão oficial da moeda.

Feito isso, tem-se a caracterização do fato jurídico tributário da *CIDE-Royalties*. Há, portanto, a subsunção do fato à norma, que corresponde ao perfeito encaixe da situação social delimitada por caracteres de espaço e de tempo (fato), ao campo demarcado pela hipótese de incidência jurídica, descrita pelo antecedente da norma jurídica tributária, fazendo nascer a relação jurídica tributária que impõe ao sujeito passivo<sup>24</sup> o dever de levar aos cofres da União determinada quantia em dinheiro relativa ao pagamento da *CIDE-Royalties*.

Até aqui, percebam que o montante da contraprestação ainda não foi remetido para o exterior. Não houve o fechamento oficial do câmbio por instituição financeira autorizada pelo Banco Central do Brasil. E, ainda assim, o contribuinte já está obrigado a recolher aos cofres públicos uma determinada quantia, equivalente a 10% do valor escriturado nos livros mercantis da pessoa jurídica brasileira.<sup>25</sup> Entretanto, ao efetuar a remessa em moeda estrangeira, relativa ao valor escriturado, em moeda nacional, o contribuinte deverá operar a respectiva conversão, com base nos fatores indicados pelo Banco Central do Brasil que, diga-se: são flutuantes.

Em razão da suposta multiplicidade de incidências, o que acontecerá, relativamente à incidência da *CIDE-Royalties*, quando ao efetuar a remessa dos valores, a taxa de conversão, necessária

---

23. "Art 2º A escrituração será completa, em idioma e moeda corrente nacionais, em forma mercantil, com individualização e clareza, por ordem cronológica de dia, mês e ano, sem intervalos em branco, nem entrelinhas, borraduras, rasuras, emendas e transportes para as margens."

24. O sujeito passivo é aquele que procedeu a escrituração contábil dos valores que futuramente serão remetidos ao exterior.

25. A alíquota da *CIDE-Royalties* será de 10% (§ 4º do art. 2º da Lei n. 10.168/2000).

para alcançar o resultado aritmético correspondente ao valor da remessa em moeda nacional, estiver maior do que a taxa de conversão utilizada pelo contribuinte, quando da escrituração contábil? Haverá, novamente, a incidência da *CIDE-Royalties*, já que os valores remetidos, em moeda nacional, serão maiores do que os valores que foram escriturados? E se a taxa de conversão, no momento da remessa for menor? Deverá haver a restituição dos valores pagos a título de *CIDE-Royalties*, tendo em vista que o valor da escrituração contábil foi maior?

Essas questões, corriqueiras, em razão do aumento freqüente das operações jurídicas realizadas entre entidades nacionais e outras residentes e domiciliadas no exterior, muitas vezes passam despercebidas pelos contribuintes.

Levando em consideração que o fato jurídico tributário da *CIDE-Royalties* nasce quando da ocorrência de uma das situações previstas pela sua norma instituidora, nos parece claro e evidente que a escrituração contábil daquela futura remessa já é suficiente para fazer nascer a relação jurídica tributária, cujo objeto será definido pela aplicação da alíquota à base de cálculo (montante escriturado).

Assim, desencadeada a incidência tributária (nascida a relação jurídica), em função da escrituração contábil, não podemos mais falar em nova incidência quando da remessa dos valores para o exterior, ainda que o valor da remessa seja diferente do valor escriturado. Essa escrituração é suficiente para aperfeiçoar o fato jurídico tributário da *CIDE-Royalties* e, conseqüentemente, definir todos os elementos da relação jurídica tributária, entre eles, o objeto que representa o montante em dinheiro que deve ser levado aos cofres públicos pelo contribuinte.

A efetiva remessa dos valores ao exterior não justifica nova incidência tributária. Se houve a escrituração contábil, já ocorreu a situação necessária para incidência da *CIDE-Royalties* – com a licença da redundância, já houve o fato jurídico tributário. Não pode existir mais de um momento para a incidência de um mesmo tributo, relativamente a uma mesma operação econômica.

Assim, não deve haver recolhimento suplementar relativo a *CIDE-Royalties*, quando o valor da remessa, em reais, for maior do que o valor previamente escriturado. E, da mesma maneira, não há justificativa para ressarcimento quando o valor remetido for inferior ao valor escriturado no passado, tendo em vista que a determinação do objeto da relação jurídica tributária é definida quando da incidência da norma tributária, ou seja, quando da ocorrência do fato jurídico tributário que, no caso em estudo, se deu com a escrituração contábil dos valores remetidos.

## 5. Conclusões

01. A *CIDE-Royalties* foi instituída pela Lei n. 10.168/2000, com o intuito de fomentar o desenvolvimento tecnológico brasileiro, mediante repasse dos valores arrecadados para investimentos em programas de pesquisa científica e tecnológica. Muito embora tenha sido nobre a escolha dessa finalidade, o legislador não poderia ter criado tal contribuição, uma vez que o desenvolvimento tecnológico e o fomento aos programas de pesquisa científica devem ser custeados a partir dos valores provenientes da arrecadação de outros tributos. As subespécies tributárias, contribuições intervencionais, só devem se prestar à intervenção no domínio econômico, definido pela Constituição como Ordem Econômica, para ajustar determinados desequilíbrios que ponham em risco os princípios contidos no art. 170 e seguintes da Constituição Federal.

02. O fato jurídico tributário da *CIDE-Royalties* é determinado pelo pagamento, crédito contábil, entrega, emprego ou remessa de *royalties*, a qualquer título, a beneficiários residentes ou domiciliados no exterior. Uma vez relatada a ocorrência de uma dessas situações, tem-se o nascimento da relação jurídica tributária que obriga o sujeito passivo a levar aos cofres da União uma quantia determinada pela aplicação da alíquota de 10% sobre a base de cálculo correspondente à perspectiva econômica da situação que primeiro ocorrer.

03. Essas situações foram escolhidas para compor o rol de situações estabelecidas no critério temporal da regra-matriz da *CIDE-*

*Royalties*, por meio do qual têm o condão de determinar o exato momento da incidência tributária. A verificação de qualquer uma delas faz nascer a relação jurídica tributária, de maneira que, se o crédito contábil acontecer primeiro, essa situação é que fará desencadear a incidência tributária.

04. Portanto, a escrituração contábil deverá ser medida economicamente, para determinação do valor correspondente à base de cálculo, sobre a qual se aplicará uma alíquota para configurar o montante equivalente ao objeto da relação jurídica tributária. Havendo a incidência da *CIDE-Royalties* no momento da escrituração contábil, não há mais que se falar em ocorrência de novo fato jurídico tributário em virtude da verificação de outra situação. Em outras palavras, o valor da base de cálculo da *CIDE-Royalties* corresponderá ao respectivo crédito contábil.

05. A eventual variação cambial que torna o valor efetivamente remetido para o exterior maior do que o valor escriturado não justifica uma nova incidência da *CIDE-Royalties*, uma vez que sobre a contraprestação devida em razão do contrato que obriga a remessa de *royalties* já houve a incidência tributária, quando da escrituração contábil.

06. Não podemos encarar como antecipação dos valores, tendo em vista que o fato jurídico tributário se aperfeiçoou no momento do referido crédito contábil. Se entendermos como antecipação a situação relativa ao crédito contábil, não poderia estar elencada no rol de situações que têm o condão de desencadear a relação jurídica tributária.

07. Assim, em conclusão, a variação cambial, seja positiva ou negativa, não pode ser encarada como fato possível de gerar nova relação jurídica tributária, respectivamente, para pagar ou restituir tributo.