

**A INCIDÊNCIA DA CIDE - ROYALTIES SOBRE REMESSAS REFERENTES A
CONTRATOS DE SERVIÇOS TÉCNICOS, DE ASSISTÊNCIA ADMINISTRATIVA
E SEMELHANTES: DELINEAMENTO NORMATIVO E INTERPRETAÇÃO**

THE INCIDENCE OF "CIDE - ROYALTIES" ON REMITTANCES RELATED A
TECHNICAL SERVICES CONTRACTS, ADMINISTRATIVE ASSISTANCE AND
SIMILAR : NORMATIVE OUTLINE AND INTERPRETATION

Thiago Aramizo Ribeiro *

Altamirando Pereira da Rocha **

RESUMO

A proposta do trabalho é ponderar de modo crítico a interpretação oferecida pela Receita Federal do Brasil à lei 10.168/00, especificamente no que se refere ao seu posicionamento segundo qual o fato gerador da denominada *CIDE-Royalties* abrangeria quaisquer serviços técnicos, de assistência administrativa e semelhantes, o que inclui serviços jurídicos, de publicidade, de despacho etc., ainda que desvinculados da temática tecnologia. Nesta linha de pensamento, a problemática a ser solucionada se coloca da seguinte forma: quaisquer remessas ao exterior para pagamento de serviços como de assistência administrativa, manutenção de informática, jurídicos, manutenção de software, publicidade e propaganda, logística, entre outros, estariam sujeitos à incidência da *CIDE-Royalties*, conforme a interpretação do Executivo Federal? Para a solução da problemática, adota-se a pesquisa teórica, mediante o método dedutivo, através da análise do conteúdo de doutrinas nacionais e legislação acerca do tema. Na tentativa de solução do problema o trabalho analisa os elementos constitutivos da referida contribuição, suas características e seu delineamento normativo, passando, em seguida, a analisar a temática da interpretação inclusive abordando posicionamentos doutrinários distintos do analisado. Constata o trabalho que a interpretação conferida pela Receita Federal fere os postulados básicos de hermenêutica jurídica, ao conferir ao conteúdo do parágrafo 2º do art. 2º da Lei 10.168/00 status de hipótese de incidência de forma autônoma de seu caput e em contradição com a própria finalidade do tributo ora analisado.

PALAVRAS-CHAVE: *CIDE-Royalties*, contribuições especiais, interpretação, hermenêutica jurídica.

ABSTRACT

The purpose of this study is to critically consider the interpretation offered by the Internal Revenue Service of Brazil to the law 10.168/00, specifically with regard to their positioning that the taxable event of the "*CIDE-Royalties*" cover any technical services, assistance administrative and similar, that includes legal services, advertising, customs services etc.,

* Mestrando em Direito Público pela Universidade Federal de Uberlândia.

** Doutor em Direito pela Universidade Federal de Minas Gerais. Professor do Curso de Mestrado em Direito Público da Universidade Federal de Uberlândia.

although dissociated from subjects of technology. Following this line, the problem to be solved arises as follows: any remittances abroad for payment of services and administrative assistance, computer maintenance, legal services, software maintenance, advertising, logistics, among others, would be subject to the effect of "*CIDE-Royalties*", as interpreted by the IRS? To solve the problem, we adopt the theoretical research, by the deductive method, by analyzing the content of doctrines and national legislation on the subject. In an attempt to solve the problem this article analyzes the constituent elements of the contribution, its characteristics and legal delineation, moving then to examine the thematic of interpretation including different doctrinal positions the analyzed. The article observes that the interpretation given by the IRS violates the basic postulates of legal hermeneutics, to give the contents of paragraph 2 of art. 2 of the law 10.168/00 the character of taxable event autonomously your caput and contradicts the own purpose of the tax examined.

KEYWORDS: *CIDE-Royalties*, special contributions, interpretation, legal hermeneutics.

Introdução

O presente trabalho visa analisar a atual interpretação conferida pela Receita Federal no que se refere à incidência da chamada contribuição de intervenção no domínio econômico sobre *royalties* (*CIDE-Royalties*) – também conhecida por CIDE-remessas ao exterior ou CIDE-tecnologia – sobre remessas referentes a contratos de serviços técnicos, de assistência administrativa e semelhantes. Tal interpretação, conforme se analisará, variou conforme a lei que a instituiu, lei 10.168/00, sofrendo alterações de modo que, recentemente, abrange quaisquer serviços técnicos, de assistência administrativa e semelhantes, o que inclui serviços jurídicos, de publicidade, de despacho etc., ainda que desvinculados da temática tecnologia.

Assim a problemática que se instaura é: quaisquer remessas ao exterior para pagamento de serviços como de assistência administrativa, manutenção de informática, jurídicos, manutenção de software, publicidade e propaganda, logística, entre outros, estariam sujeitos à tributação *CIDE-Royalties*, conforme a interpretação do Executivo Federal?

A resposta a esta indagação, entretanto, deve ser precedida do entendimento do que consiste a referida contribuição, suas características e seu delineamento normativo, conforme abordado a seguir.

1. Aspectos gerais da CIDE – Remessas ao exterior

1.1. Aspectos problemáticos das CIDEs

Com a limitação constitucional imposta em 1988 aos entes estatais, principalmente no que se refere à instituição dos chamados empréstimos compulsórios, passou a União a se valer com intensidade das chamadas contribuições de intervenção no domínio econômico. Não obstante, tal figura tributária evidenciou múltiplos problemas ante sua pulverização no sistema tributário nacional, assunto de inquietação doutrinária e motivo de questionamentos administrativos e judiciais.

A fim de ilustrar esta inquietação doutrinária, cite-se Barreto, para o qual as contribuições de intervenção no domínio econômico ensejam variadas polêmicas, destacando: a) em que hipótese caberia a intervenção?; b) qual o sentido semântico do termo “domínio econômico”?; c) sua vigência dever ser limitada no tempo?; d) quem pode ser sujeito passivo?; e) como destinar o produto da arrecadação?; f) podem ter fato gerador de impostos?; e g) deve haver vantagem ou benefício ao sujeito passivo? (BARRETO, 2006. p. 113).

Conforme análise feita por Souza e Ferraz Jr. tratando do tema das contribuições de intervenção no domínio econômico, o exercício da competência tributária pelos poderes públicos nem sempre observam os limites impostos pelas normas constitucionais, alargando tal competência no intuito de incrementar a arrecadação fiscal. Segundo estes autores, a “legitimidade da instituição de tributos – no caso das contribuições – passa, necessariamente, pela verificação quanto à preservação da unidade e da harmonia do sistema constitucional tributário e de sua compatibilidade com as vigas mestras sobre as quais o estado brasileiro foi construído.” (SOUZA; FERRAZ JR, 2002. p. 59) E completam:

A falta de indicação do aspecto material do fato gerador das contribuições [de intervenção no domínio econômico] torna imperioso que tributo instituído a este título atenda claramente aos requisitos próprios da figura e que vêm sendo indicados pela doutrina e acolhidos pela jurisprudência. A contribuição distingue-se dos impostos por ser de sua essência o atendimento a determinada finalidade, ou melhor, a uma finalidade constitucionalmente prevista. O art. 149 da Constituição Federal, ao estabelecer que à União compete impor as contribuições ‘*como instrumento de atuação nas suas respectivas áreas*’, as entende como *instrumento*, isto é, *meio* para um determinado *fim*. Este fim é a *atuação nas respectivas áreas*, ou seja, de *interesse* das respectivas áreas. Portanto, há, antes de mais nada, de verificar-

se na Constituição quais são as normas que permitem a intervenção no Estado no domínio econômico. Isto porque só como veículo para atingir aquelas finalidades é que se pode instituir contribuições. (SOUZA; FERRAZ JR, 2002. p. 65)

Objeto de questionamento dos autores é precisamente a definição do regime jurídico a que se submeteriam as referidas contribuições. Entendem que a intervenção a que se refere o art. 149 da Constituição se submeteria ao disposto na regra do art. 173, *caput* (uma primeira forma de intervenção), uma vez que o referido dispositivo autorizaria excepcionalmente ao Estado a intervenção em áreas da economia reservados à iniciativa privada em casos de segurança nacional ou relevante interesse público (SOUZA; FERRAZ JR, 2002). “Há, pois, nessas condições, ingerência do Estado em domínio alheio e, portanto, intervenção” (SOUZA; FERRAZ JR, 2002. p. 66).

Uma segunda forma de intervenção, citam os autores, se refere ao abuso do poder econômico, que dispõe o parágrafo 4º do art. 173 da Constituição Federal. “Desse modo, o abuso do poder econômico, permitirá, também, a intervenção do Estado. Mas não uma intervenção para que ele, Estado, atue empresarialmente, exercendo, com exclusividade ou juntamente com os particulares, atividade econômica.” E completam, “a intervenção autorizada pela Constituição, neste caso, é de natureza regulatória e que Celso Antônio Bandeira de Melo denomina de intervenção indireta” (SOUZA; FERRAZ JR, 2002. p. 67)¹.

No que se refere ao art. 174 da Constituição, entendem os autores que poderia haver intervenção com fundamento neste artigo, intervenção indireta, “portanto, domínio econômico é aquele reservado à iniciativa privada e a intervenção pode dar-se com fundamento no *caput* do art. 173, no §4.º do mesmo art. 173 e com base no art. 174 da CF/88.” (SOUZA; FERRAZ JR, 2002. p. 67)². Compartilham do entendimento de que a contribuição de intervenção no domínio econômico não poderia ser instituída em campo econômico constitucionalmente reservado à União. “A intervenção, logicamente, só pode ocorrer em campo de atuação

¹ Segundo os autores, para Melo, “A intervenção direta do Estado na atividade econômica é excepcional, podendo ocorrer somente dentro das balizas estabelecidas pelo art. 173, *caput*, da CF – imperativos da segurança nacional ou relevante interesse coletivo, conforme definidos em lei, ressalvados os casos previstos na Constituição (arts. 21 e 177 da CF/88). A intervenção indireta do Estado ocorrerá em duas hipóteses: (a) naquela descrita no §4.º do art. 173, que prevê a atuação do Estado para reprimir abuso do poder econômico que vise a dominação dos mercados, a eliminação da concorrência e o aumento arbitrário dos lucros e que tem, portanto, natureza regulatória e (b) na contida no art. 174, que permite a atuação do Estado como agente normativo e regulador da atividade econômica, exercendo funções de fiscalização, incentivo e planejamento, sendo este apenas indicativo para o setor privado e determinante para o poder público. (SOUZA; FERRAZ JR., 2002)

² Ressalvam os autores: “Não se olvida a existência de relevantes considerações doutrinárias no sentido de que, na vigência da Constituição atual, não mais há espaço, verdadeiramente, para intervenção, admitindo-se mera interferência do Estado no domínio econômico. Assim, sob a égide da Carta de 1988, o Estado não mais intervém. Atua. Contudo, num sentido menos dogmático e mais pragmático, fato é que o Estado intervém, regulando setores, controlando preços, entre outros, tal qual ocorria na vigência da Carta anterior e como reconheceu a Suprema Corte.” (SOUZA; FERRAZ JR. 2002, p. 68, nota de rodapé.)

distinto daquele que cabe ao interventor. Portanto, a União só pode atuar³ no setor privado ou em campo que, embora originalmente reservado ao Estado, passe a pertencer à iniciativa privada por força de autorização, concessão ou permissão.” (SOUZA; FERRAZ JR, 2002. p. 69) Excluindo do campo de intervenção as atividades previstas no art. 177 da Constituição, já que sempre serão realizadas pelo Estado.

Ainda, ressalte-se que Marco Aurélio Greco elenca os parâmetros constitucionais de criação das contribuições de intervenção no domínio econômico:

“(a) só a União tem competência para sua instituição; (b) deve existir um campo em que caia intervenção; (c) intervenção/contribuição devem estar circunscritas a um setor/área/atividade; (d) finalidade qualifica a contribuição; (e) avaliação envolve juízo político; (f) razoabilidade e proporcionalidade na disciplina das contribuições; (g) deve existir um ‘motivo’ para intervenção; (h) não cabe superposição de contribuições para a mesma finalidade; (i) o ‘tempo’ como parâmetro da contribuição; (j) contribuintes devem pertencer ao grupo; (k) pertinência efetiva e não ficta ao grupo; (l) nem todos que integram o grupo devem ser contribuintes; (m) interesse do grupo e valore[SIC] positivos; (n) contribuição de intervenção e extrafiscalidade; (o) o volume arrecadado deve ser aplicado na finalidade; (p) volume arrecadado deve ser proporcional a intervenção; (q) aplicação do recurso deve ser no grupo de onde provém; (r) criação por lei ordinária [...]; (s) capacidade contributiva não é, obrigatoriamente, critério de dimensionamento; (u) dimensionamento da contribuição deve ser dimensional.” (GRECO, 2001.p. 81-82)

Em tempo, Ives Gandra da Silva Martins, pondera que as contribuições de intervenção no domínio econômico referem-se ao regime jurídico do artigo 173 da CF, entendendo em função disto tratar-se de contribuição excepcional e extraordinária, permitindo-se sua utilização apenas em situações de evidente descompasso do mercado (MARTINS, 2002).

Para Martins o campo de incidência da contribuição de intervenção no domínio econômico estaria delineado nos artigos 170, *caput* e incisos II e IV, e 174, *caput*, todos da Constituição Federal. Nas palavras do autor: “A contribuição de intervenção no domínio econômico deve respeitar a livre iniciativa (*caput* do art. 170 e inciso II), a livre concorrência (inc. IV do art. 170) e o planejamento meramente indicativo para o setor privado (art. 174)” (MARTINS, 2002. p. 44).

Evidencia-se assim, que as contribuições de intervenção no domínio econômico por si mesmas são problemáticas, a determinação de seu regime jurídico é tema de debate caloroso na doutrina brasileira, merecendo análises detidas e aprofundadas. Não obstante, para o presente trabalho, basta que extraíamos o entendimento de que as citadas contribuições

³ O termo “atuar” aqui parece ter sido empregado com o sentido de intervir.

se submetem às normas constitucionais, destacando, com base na lição de Martins, o *caput* do art. 170 e inciso II, que trazem a livre iniciativa, o inciso IV do art. 170, que proclama a livre concorrência, e o conteúdo do art. 170, correspondente ao planejamento meramente indicativo para o setor privado. Cumprida esta ressalva, passar-se-á a analisar as características específicas das contribuições de intervenção no domínio econômico sobre *royalties* (CIDE-*Royalties*).

1.2. CIDE – *Royalties*: características gerais e elementos

Conforme se apresentou no item anterior as contribuições de intervenção no domínio econômico detêm determinadas características irradiadas das normas constitucionais. Os parâmetros constitucionais de criação destas contribuições são cogentes e merecem atenção, sob pena de inconstitucionalidade.

Nesse sentido, em trabalho sobre o tema, Calcini enumera como características essenciais da CIDE-*Royalties*: “a) finalidade constitucional; b) destinação vinculada à destinação constitucional; c) atinge grupo ou setor econômica determinado; d) referibilidade direta ou indireta [...]; e) criadas diante da existência de um ‘motivo’ ou causa vinculado ao setor econômico (art. 170 CF/1988)” (CALCINI, 2011. p. 81). Percebe-se que a ponderação do autor não se afasta dos parâmetros gerais elencados às contribuições de intervenção no domínio econômico abstratamente consideradas. Ademais, o autor sintetiza os elementos da contribuição em voga nos seguintes termos:

(a) fato gerador: pagamento, crédito, emprego ou remessa a residente ou domiciliado no exterior de remuneração decorrente de licença de uso de conhecimentos tecnológicos, aquisição de conhecimento tecnológico, contratos de cessão e licença de exploração de patentes e uso de marcas, contratos de fornecimento de tecnologia, prestação de serviços assistência técnica e de serviços técnicos especializados, serviços técnicos e de assistência administrativa e semelhantes, *royalties* de qualquer natureza; (b) base de cálculo: valores das remunerações pagas, creditadas, entregues ou remetidas num dado mês; (c) alíquota: 10%; (d) contribuinte: pessoa residente no Brasil que paga, credita, entrega ou remete as remunerações citadas a residentes ou domiciliados no exterior; (e) instituição, administração e fiscalização: compete à União (Ministério da Fazenda – Receita Federal do Brasil); (f) finalidade e destinação: Fundo Nacional de Desenvolvimento científico e tecnológico – FNDCT. (CALCINI, 2011. p. 83)

Para fins didáticos, parece adequada a análise mais detalhada de cada um destes elementos, extraídos da lei que institui a em voga *CIDE-Royalties* – lei 10.168 de 29 de dezembro de 2000 – e seus regulamentos, o que fazemos a seguir.

1.2.1. Fato gerador

O fato gerador da *CIDE-Royalties* deve ser extraído de lei, conforme estatui o princípio constitucional da legalidade, assim, ao se analisar a Lei 10.168/00, extrai-se do parágrafo 3º que 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 parágrafo 2º do art. 2º da Lei 10.168/00.

O *caput* do art. 2º determina que para fins de atendimento ao Programa de Estímulo à Interação Universidade-Empresa para o Apoio à Inovação – alegado motivo de criação do referido tributo – fica instituída a 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. Ou seja, do que até então apreendido, o fato gerador da *CIDE-Royalties* consistiria na remessa de valores ao exterior – entendida em sentido amplo, abrangendo o pagamento, crédito, emprego ou remessa – em contraprestação à transferência de tecnologia – licença de uso de conhecimentos tecnológicos, aquisição de conhecimento tecnológico, contratos de cessão e licença de exploração de patentes e uso de marcas, contratos de fornecimento de tecnologia.

Entretanto, vez o também referido parágrafo 2º, com redação da pela Lei 10.332, de 19 de dezembro de 2001, estatui que a partir de primeiro de janeiro de 2002, a contribuição de que trata o *caput* do art. 2º 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.

Com a alteração, o entendimento do que seria o fato gerador do tributo transmutou-se, passando a albergar também, em uma leitura rápida – as contraprestações relativas a

quaisquer serviços técnicos especializados. Assim, com a alteração, pode-se dizer que o fato gerador do tributo consistiria no pagamento, crédito, emprego ou remessa a residente ou domiciliado no exterior de remuneração decorrente de licença de uso de conhecimentos tecnológicos, aquisição de conhecimento tecnológico, contratos de cessão e licença de exploração de patentes e uso de marcas, contratos de fornecimento de tecnologia, prestação de serviços assistência técnica e de serviços técnicos especializados, serviços técnicos e de assistência administrativa e semelhantes, *royalties* de qualquer natureza. Não obstante, vale ressaltar que a interpretação conferida a estes dispositivos depende ainda que confrontação com as normas restantes do ordenamento jurídico, tarefa que será realizada nos tópicos mais avançados do presente trabalho.

1.2.2. Base de cálculo e alíquota

Do parágrafo 3º do art. 2º da lei 10.168/00 é possível também extrair a base de cálculo da CIDE-*Royalties*. Novamente, dispõe o citado dispositivo que 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 parágrafo 2º deste artigo mesmo art. 2ª.

No parágrafo subsequente determina-se que a alíquota aplicada a esta base de cálculo será de dez por cento, devendo o pagamento ser efetuado até o último dia útil da quinzena subsequente ao mês de ocorrência do fato gerador, conforme estipulação do parágrafo 5º (CALCINI, 2011).

Ressalte-se, ainda que a lei 10.332, de 19 de dezembro de 2001, que acrescentou ao fato gerador da contribuição em voga as contraprestações relativas aos serviços administrativos, técnicos e semelhantes – assunto que será mais a frente abordado – alterou ainda a alíquota do imposto de renda, nos seguintes termos: “ Fica reduzida para 15% (quinze por cento), a partir de 1º de janeiro de 2002, a alíquota do imposto de renda na fonte incidente sobre as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas ao exterior a título de remuneração de serviços de assistência administrativa e semelhantes.”

1.2.3. Sujeitos ativo e passivo

No que se refere ao sujeito passivo da obrigação, sedimentou-se o entendimento de que seriam quaisquer pessoas jurídicas residentes no Brasil que paguem, creditem, entreguem ou remetam as remunerações citadas – decorrentes de licença de uso de conhecimentos tecnológicos, aquisição de conhecimento tecnológico, contratos de cessão e licença de exploração de patentes e uso de marcas, contratos de fornecimento de tecnologia, prestação de serviços assistência técnica e de serviços técnicos especializados, serviços técnicos e de assistência administrativa e semelhantes – a residentes ou domiciliados no exterior.

Como sujeito ativo da obrigação tem-se o ente federal – tesouro nacional – responsável por gerir o Fundo Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico, fundo para o qual se destina o produto arrecadado com a *CIDE-Royalties*, conforme se abordará a seguir.

Vale mencionar ainda que o parágrafo 6º do art. 2 da lei 10.168/00 dispõe que não se aplica a contribuição de que trata o caput do citado artigo quando o contratante for órgão ou entidade da administração direta, autárquica e fundacional da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e o contratado for instituição de ensino ou pesquisa situada no exterior, para o oferecimento de curso ou atividade de treinamento ou qualificação profissional a servidores civis ou militares do respectivo ente estatal, órgão ou entidade. Retirando, portanto, do âmbito de sujeição passiva da obrigação os órgãos e entidades da administração pública direta, autárquica e fundacional dos entes federativos.

1.2.4. Vinculação e finalidade

Atenção merece a vinculação das receitas auferidas através das contribuições em voga e o Fundo Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico. Assim, dispõe a lei 10.168/00 que “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.”

A finalidade da contribuição, conforme se depreende, é, portanto, atender ao “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. Calcini aponta que esta finalidade estampada se encontra “fundamentada no art. 218 da CF/1988, que trata da ciência e tecnologia.” (CALCINI, 2011. p. 82)

Trata ainda a lei que os recursos destinados ao Fundo Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico serão alocados em categoria de programação específica e administrados conforme o disposto no regulamento. Além disso, caberá ao Poder Executivo incluir na proposta de lei orçamentária anual os recursos provindos da *CIDE-Royalties*.

Mencione-se ainda que o art. 5º da comentada lei, determina a constituição, 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. A participação neste comitê gestor não será remunerada. Sendo que do total dos recursos arrecadados, trinta por cento, no mínimo, serão aplicados em programas de fomento à capacitação tecnológica e ao amparo à pesquisa científica e ao desenvolvimento tecnológico nas regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste. Consolidando-se como medida efetiva em prol do desenvolvimento tecnológico nacional.

Não obstante do que até aqui apresentado, a interpretação conferida aos citados dispositivos depende ainda do delineamento constitucional conferido à matéria. Este delineamento é fundamental para a correta leitura dos dispositivos ora apontados, bem como para o eficaz atingimento do escopo da norma, qual seja o desenvolvimento tecnológico nacional. Assim, cumpre-nos ponderar o texto da Constituição no que se refere às contribuições de intervenção no domínio econômico e em específico no que refere às *CIDE-Royalties*.

2. Delineamento normativo

2.1. Tratamento constitucional: breves considerações

Contemporaneamente qualquer leitura dos textos legais depende de prévia compreensão da norma básica do Estado, qual seja, a Constituição Federal. É neste diploma que se encontram presentes as normas formais básicas de competência e procedimento, e, em igual ou maior grau de importância, o quadro axiológico fundamental do Estado, ou seja, o conteúdo material necessário à fundamentação da qualquer intervenção do poder público no âmbito dos particulares.

Dispõe a CF/1988 que compete exclusivamente à União instituir contribuições de intervenção no domínio econômico como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos artigos 146, inciso III, e 150, incisos I e III. Pondera ainda que as contribuições de intervenção no domínio econômico não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação e mais recentemente – com a edição da Emenda Constitucional 42 de 19 de dezembro de 2003 – incidirão sobre a importação de produtos estrangeiros ou serviços.

No que se refere aos fundamentos de instituição da *CIDE-Royalties*, além dos dispositivos gerais – como, por exemplo, o art. 3º, inciso II da Constituição, que elenca como objetivo fundamental da República Federativa do Brasil a garantia do desenvolvimento nacional – há disposição expressa no que refere ao desenvolvimento tecnológico. O art. 218 da Constituição proclama que o Estado promoverá e incentivará o desenvolvimento científico, a pesquisa e a capacitação tecnológicas. Ademais, o art. 219 pondera que o mercado interno integra o patrimônio nacional e será incentivado de modo a viabilizar o desenvolvimento cultural e socioeconômico, o bem-estar da população e a autonomia tecnológica do País, nos termos de lei federal.

Nestes termos, percebe-se que a *CIDE-Royalties*, apesar de deficiente no que se refere à determinação de seus aspectos formais, encontra largo lastro material de fundamento para sua instituição, permitindo, sem sombra de dúvidas, afirmar sua legitimidade – sob uma perspectiva geral – perante o sistema constitucional.

2.2. Tratamento infraconstitucional

2.2.1. Lei 10.168 de 2000

A CIDE-*Royalties* foi instituída pela lei federal 10.168 de 29 de dezembro de 2000 e posteriormente alterada pelas leis 10.332, de 19 de dezembro de 2001, 11.452, de 27 de fevereiro de 2007 e 12.402, de 02 de maio de 2011, constituída hodiernamente por dez artigos – cujos principais já foram suficientemente analisados nos itens anteriores. Sem embargo, sendo relevante para a compreensão do que se segue, ressaltamos mais uma vez o conteúdo do art. 2º, principal artigo da lei em referência.

Dispõe o dispositivo que, fica instituída contribuição de intervenção no domínio econômico, para fins de atendimento ao Programa de Estímulo à Interação Universidade-Empresa para o Apoio à Inovação, 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, além de contratos que tenham por objeto serviços técnicos e de assistência administrativa e semelhantes a serem prestados por residentes ou domiciliados no exterior, sempre que pagarem, creditarem, entregarem, empregarem ou remeterem *royalties*, a qualquer título, a beneficiários residentes ou domiciliados no exterior.

2.2.2. Decreto 3.949 de 2001

O primeiro diploma infralegal a tratar da matéria fora o Decreto 3.949 de 2001, atualmente já revogado.

Regulamentando a lei 10.168/00, ao tratar da interpretação do art. 2º dispunha que a contribuição incidiria 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 relativos a: a) fornecimento de tecnologia; b) prestação de assistência técnica, abrangendo serviços de assistência técnica e serviços

técnicos especializados; c) cessão e licença de uso de marcas; d) cessão e licença de exploração de patentes.

Percebe-se que então, a interpretação conferida ao diploma que instituiu a *CIDE-Royalties* trilhava um entendimento de forte ligação entre a incidência da referida contribuição e o setor da tecnologia. Inclusive no que se refere aos serviços técnicos especializados, a interpretação conferida os situava relacionados à noção de assistência técnica, em um sentido de tecnologia.

Reforçando este entendimento, o parágrafo único do art. 3º do citado diploma dispunha que: “os contratos a que se refere este artigo deverão estar averbados no Instituto Nacional da Propriedade Industrial e registrados no Banco Central do Brasil”, ou seja, a noção de tecnologia era reforçada na medida em que os contratos submetidos ao registro junto ao Instituto Nacional da Propriedade Industrial – INPI, em regra, relacionam-se à temática das marcas e patentes. Esta interpretação, entretanto, foi modificada com a entrada em vigor do Decreto 4.195 de 2002, cuja análise segue.

2.2.3. Decreto 4.195 de 2002

Com a alteração trazida pela lei 10.332, de 19 de dezembro de 2001, o Poder Público federal, no devido uso de suas atribuições, revogou o Decreto 3.949 de 2001, regulamentando novamente a matéria, agora sob a égide do Decreto 4.195 de 2002.

O citado documento, em seu art.10, dispõe que a contribuição ora analisada, 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: a) fornecimento de tecnologia; b) prestação de assistência técnica, no qual se inserem os serviços de assistência técnica e os serviços técnicos especializados; c) cessão e licença de uso de marcas; d) cessão e licença de exploração de patentes; e e) serviços técnicos e de assistência administrativa e semelhantes. De fácil constatação, o referido decreto acabou apenas acrescentando um novo inciso ao que já dispunha o decreto 3.949/01. De mesma forma o decreto extinguiu a necessidade de sujeição do contrato ao registro junto ao INPI. Tais singelas alterações, porém, foram responsáveis por consequências que hoje motivam debates teóricos e judiciais.

Sustentam alguns que o referido acréscimo acabou por criar nova hipótese de incidência do tributo, não compatível com o texto legal. Eros Grau leciona que os regulamentos podem ser editados diante de três diferentes situações normativas: a) leis de baixa densidade normativa; b) leis de grande densidade normativa; c) leis de densidade normativa exaustiva, normalmente impostas por reserva absoluta de lei, vigente para a instituição de tributos; Quanto a estas últimas é ultrapassada a crença de que não seriam possíveis de regulamentação, ou ainda que só permitiria a existência de regulamentos que contenham apenas normas executivas. “Mesmo na reserva absoluta de lei, os regulamentos interpretativos são plenamente admissíveis. As leis por mais que tentem buscar a completude absoluta, não têm como fazê-lo a ponto de não deixar qualquer margem de apreciação ao órgão concretizador do direito” (ARAGÃO, 2002. p. 92).

Em qualquer das hipóteses - leis de baixa densidade normativa, leis de grande densidade normativa, leis de densidade normativa exaustiva – a regra é a de que ao regulamento cabe a função de regulamentar, ou, noutras palavras, explicar e detalhar aquilo que já foi disposto em lei. Não se admite a modificação daquilo que foi democraticamente decidido, apenas o detalhamento da questão a fim de operacionalizá-la. No âmbito tributário isso resta mais evidente em função da estrita legalidade e da tipicidade, ensejadores de especial atenção quanto à regulamentação, impondo que todos os elementos do tributo, inclusive o fato gerador, estejam claramente expressos na lei, e não em atos regulamentadores como o caso do comentado decreto. A discussão – se legítima ou não esta alteração – é eminentemente uma temática de interpretação, cuja abordagem far-se-á a seguir.

3. Interpretação

De antemão, deixe-se claro que compartilhamos do entendimento de Eros Grau:

Nego peremptoriamente a existência de uma única resposta correta (verdadeira, portanto) para o caso jurídico – ainda que o intérprete esteja, através dos princípios, vinculado pelo sistema jurídico. Nem mesmo o juiz Hércules [Dworkin] estará em condições de encontrar para cada caso uma resposta verdadeira, pois aquela que seria a única resposta correta simplesmente não existe. (GRAU, 2003. p. 36)

Não acreditamos que no Direito se possa afirma pela correta interpretação, em prejuízo de uma falsa. Cremos, porém, que determinadas circunstâncias e determinados

contextos colaborem para a escolha de determinada postura interpretativa. Assim, ao se considerar um Estado constitucional de direito, a submissão dos poderes a um regime democrático, a existência de direitos e garantias fundamentais, a temática tributária etc. tentamos apontar uma postura de interpretação que melhor se coadune a estes pressupostos, ainda que parcialmente contrária da adotada pela Receita Federal, posição que analisaremos em sequência.

3.1. A interpretação dada pela Receita Federal

Conforme apontamos o art. 2º da lei 10.168/00, alterado pela Lei 10.332/01, que trata das hipóteses de incidência da *CIDE-Royalties* é atualmente regulamentado pelo Decreto 4.295/02. Tal decreto, elenca a prestação de serviços técnicos e de assistência administrativa e semelhantes, ao lado dos contratos relacionados à transferência de tecnologia, como hipótese de incidência da referida contribuição.

Após a alteração, na atual redação dos dispositivos, a interpretação realizada pela Receita Federal indica que, “em geral, remessas ao exterior para pagamento de serviços como de assistência administrativa, manutenção de informática, jurídicos, manutenção de software, publicidade e propaganda, logística, entre outros, estariam sujeitos à tributação” (GRECO, 2001. p. 84). Interpretação que se fez justamente em função das alterações ocorridas na lei 10.168/00 e, especialmente, da substituição do Decreto 3.949/01 pelo Decreto 4.295/02.

Em solução de consulta número 178 de 29 de junho de 2001, então sob a vigência do decreto 3.949/01, percebe-se a exigência de que a remessa se refira a contratos que impliquem a transferência de tecnologia, conforme é possível extrair da ementa a seguir:

EMENTA: FATO GERADOR - Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico A contribuição instituída pelo art. 2º da Lei nº 10.168, de 29 de dezembro de 2000, incidirá sobre os valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos, a cada mês, a título de remuneração decorrente de *contratos que impliquem em transferência de tecnologia*. Entretanto, referida contribuição não alcança as remessas ao exterior efetuadas a partir de 1º de janeiro de 2001 (vigência da Lei nº 10.168, de 2000), cujo crédito (fato gerador) do respectivo valor tenha ocorrido até 31.12.2000, desde que o imposto de renda tenha sido retido na data do crédito. (grifamos)

Posição distinta pode ser apreendida da solução de consulta número 128 de 10 de julho de 2002, agora já sob a égide das alterações apontadas:

EMENTA: CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO DE DOMÍNIO ECONÔMICO (CIDE) - INCIDÊNCIA LICENÇA DE USO DE SOFTWARE Os valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos, a cada mês, a residente ou domiciliado no exterior, a título de royalties, em virtude de contrato de licenciamento de software , sofrem a incidência da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico, instituída pelo art. 2º da Lei nº 10.168, de 2000, por caracterizarem pagamentos por "licença de uso". Em consequência, estão sujeitos, como regra, ao pagamento do IRRF e da CIDE, às alíquotas de 15% e 10%, respectivamente. ASSISTÊNCIA TÉCNICA, SERVIÇOS TÉCNICOS E DE ASSISTÊNCIA ADMINISTRATIVA E SEMELHANTES Os valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos por pessoa jurídica sediada no País a residentes ou domiciliados no exterior, em contrapartida pela prestação dos serviços acima referidos, com ou sem transferência de tecnologia, estão sujeitos ao pagamento da CIDE, à alíquota de 10% (dez por cento), e do IRRF à alíquota de 15%.

Da mesma forma seguem as decisões proferidas posteriormente:

SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 320 de 29 de Agosto de 2006:
EMENTA: CIDE - Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico. A partir de 1º de janeiro de 2002, a remuneração pela prestação de serviços de advocacia paga, creditada, entregue, empregada ou remetida ao exterior, está sujeita ao pagamento da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (Cide), instituída pela Lei nº 10.168, de 29 de dezembro de 2000, por caracterizar “serviços técnicos especializados”.

SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 159 de 19 de Abril de 2007:
EMENTA: CIDE – Incidência. A partir de 1º de janeiro de 2002, as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas a beneficiários residentes ou domiciliados no exterior a título de remuneração pela prestação contínua de serviços de assessoria gerencial e administrativa, planejamento, orçamento, coordenação de contratação de pessoal, assessoria diretiva, marketing e assessoria técnica e de qualidade, estão sujeitas ao pagamento da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (Cide) à alíquota de 10% (dez por cento), por configurarem assistência administrativa e semelhante de que trata o § 2º do art. 2º da Lei nº 10.168, de 2000 (com a redação dada pelo art. 6º da Lei nº 10.332, de 2001).

Percebe-se que estas decisões mais recentes sedimentaram o posicionamento da Receita Federal de que a expressão “serviços técnicos e de assistência administrativa e semelhantes” alarga o campo de incidência da CIDE-Royalties para um âmbito distante da noção de tecnologia. Postura, não sem razão, criticada pela doutrina conforme se analisará.

3.2. Críticas doutrinárias e propostas interpretativas

Conforme aponta a hermenêutica jurídica mais básica: “cabe ao intérprete, dentro dos limites do texto normativo, analisar e aplicar a lei de maneira lógica, sistemática e finalística”(GRECO, 2001. p.84). Isto pretende significar, sobretudo, conforme Tércio Sampaio Ferraz Júnior, que “qualquer preceito isolado deve ser interpretado em harmonia com os princípios gerais do sistema, para que se preserve a coerência do todo”, ou seja, “nunca se deve isolar preceito nem em seu contexto (a lei em tela, o código, penal, civil etc) e muito menos em sua concatenação imediata (nunca leia só um artigo, lei também parágrafos e demais artigos” (FERRAZ JR *apud* GRECO, 2001. p. 84). Nesse sentido, rechaça parte da doutrina a interpretação conferida pela Receita Federal ao âmbito de incidência da CIDE-*Royalties*.

O autor compreende que a remessa ao exterior sobre os serviços de assistência administrativa e semelhantes somente constituem fato gerador da analisada contribuição quando houver verdadeiramente negócio ligado à tecnologia. Justificando:

esta conclusão decorre de uma interpretação sistemática, eis que não é possível interpretar um parágrafo desvinculado de toda a legislação e, principalmente, do *caput* do artigo, que é sua base ou fundamento. O *caput* do art. 2º da Lei 10.168/2000 é enfático e expresso no sentido de que deve existir transferência de tecnologia, de maneira que se tornaria totalmente incompatível interpretação contrária nesse entendimento, notadamente, quando o §2º não enuncia que se cuida de uma regra de exceção. (GRECO, 2003. p.86)

E completa: “a interpretação do art. 2º, § 2º da Lei 10.168/2000, não pode, assim, destoar da própria finalidade normativa que está umbilicalmente vinculada à noção de desenvolvimento tecnológico, razão pela qual se torna impossível sustentar a incidência sem que exista relação com tal fundamento.” Concluindo que: “Bem por isso, a única interpretação que se torna adequada à finalidade da lei é no sentido de que deve existir a transferência de tecnologia.” (GRECO, 2001. P. 87)

Greco, ao analisar o posicionamento da Receita Federal, afirma que “a interpretação aqui comentada pretende dar ao §2º do art. 2º uma vida própria, como se dispusesse sobre outra matéria que se agregaria à prevista no *caput*. Data vênua esta linha de raciocínio não está em sintonia com o papel de um parágrafo, nem com o perfil que resulta da LC 95/1998” (GRECO, 2001. p .144)

Citando ainda Hiromi Higuchi:

A maior dúvida decorre da falta de definição da legislação em relação à transferência de tecnologia nos contratos de prestação de assistência técnica e de assistência administrativa. A incidência da Cide sobre a remuneração desses serviços foi introduzida pela nova redação dada pelo §2º do art. 2º da Lei 10.168/2000 pelo art. 6º da Lei 10.332/2001. Pelo *caput* daquele artigo, a Cide só incide nos contratos que tiver transferência de tecnologia. Com isso, o §2º terá que seguir a orientação do *caput*. A Cide instituída com base no art. 149 da Constituição onde dispõe que compete exclusivamente à União instituir Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico como instrumento de sua atuação na área. Com isso, a Constituição só permite cobrar contribuição de intervenção na área que ocorrer domínio econômico. Logo, é inconstitucional a cobrança de Cide sobre a remuneração que não tenha transferência de tecnologia porque não há domínio econômico nenhum (HIGUCHI *apud* GRECO, 2001. p. 88)

No mesmo sentido é a posição de Troianelli: “é plenamente viável a interpretação conforme a Constituição do §2º, art. 2º da Lei 10.168/2000, válido e eficaz quanto à incidência da contribuição relativa a serviços técnicos e administrativo acessórios à transferência de tecnologia, mas inválido se aplicado a serviços técnicos e administrativos que não guardem relação com a transferência de tecnologia.”(TROIANELLI, 2005. p. 79)

A interpretação conferida por estes autores busca fundamento naquilo que se conhece por interpretação sistemática. Na lição de Carlos Maximiliano:

A verdade inteira resulta do contexto, e não de uma parte truncada, quiza defeituosa, mal redigida; examine-se a norma na íntegra e, mais ainda: o Direito todo, referente ao assunto. Além de comparar o dispositivo com outros afins, que formam o mesmo instituto jurídico, e com os referentes a institutos análogos; força é, também, afinal por tudo em relação com os princípios gerais, o conjunto do sistema em vigor.(MAXIMILIANO, 1993. p. 106)

Assim, de forma análoga, Fábio Lima Cunha pugna pela inconstitucionalidade da cobrança da CIDE-royalties de grupos que não se beneficiem da tecnologia, sob pena de faltar causa à sua instituição. Compreende o autor no conceito de tecnologia a transferência de conhecimentos tecnológicos além de produtos/obras/serviços nos quais a tecnologia foi aplicada; Reconhecendo que nem todos os serviços técnicos especializados contém elementos caracterizadores da tecnologia: serviços como advocacia, propaganda e publicidade etc., apesar de serem serviços especializados, não se enquadram, via de regra, no conceito de tecnologia, pugnando pela convergência entre os serviços que podem ser tributados pela Cide e os contratos que devem ser averbados pelo INPI (CUNHA, 2007).

Ainda, Fábio Pallaretti Calcini afirma que a interpretação efetuada pela Receita se faz em desacordo com os princípios básicos de hermenêutica jurídica. Interpretar o §2º de forma autônoma do *caput* contraria a lógica de sistematização das normas. O *caput* do art. 2º

da Lei 10.168/2000 é enfático e expresso no sentido de que deve existir transferência de tecnologia. Assim, forçadamente, seria admissível tão somente a incidência da CIDE sobre remessas cuja causa tenha alguma relação com contratos de transferência de tecnologia.

Luís Eduardo Schoueri, citando o exemplo da *CIDE-Royalties*, afirma que:

pode-se entender válida (e até desejável) hipótese de incidência da contribuição especial que contenha norma tributária indutora, servindo ela mesma para impulsionar os contribuintes no sentido almejado pela intervenção ou atuação da União; Aceitável também uma hipótese neutra com relação àquela atividade estatal; Inconstitucional, outrossim, aquela que contradiga a finalidade proposta. (SCHOUERI, 2005. p. 205)

Continua analisando que a intervenção no domínio econômico pode realizar-se de forma direta – por meio de empresas públicas – ou indireta – regulamentação ou indução.

Como agente normativo e regulador da atividade econômica, o Estado exerce, na forma da lei, as funções de fiscalização, incentivo e planejamento, sendo este determinante para o setor público e indicativo para o setor privado. E como indutor, induzindo, através da oneração o comportamento do mercado, no caso da *CIDE-Royalties*, o comportamento de contratar tecnologia nacional a fim de desenvolver esta.

Constata-se, assim, que em se tratando de contribuições de intervenção no domínio econômico, coexistem finalidade arrecadatória (previamente destinada a atuação econômica do estado) e interventiva. Nesse sentido, na lição de Schoueri, a incidência da *CIDE-Royalties* a capacidade de indução da contribuição deve ser compatível com sua finalidade arrecadatória de intervenção econômica, qual seja o desenvolvimento da tecnologia nacional. A intenção do legislador, ao criar esta espécie de CIDE, foi a de estimular o desenvolvimento tecnológico brasileiro, mediante programas de pesquisa científica e tecnológica. Certamente não estava entre suas intenções encarecer, por exemplo, serviços utilizados como suporte para a exportação de produtos brasileiros. Faz-se necessário vincular a incidência da CIDE a serviços que estejam direta ou indiretamente relacionados à atividade de transferência de tecnologia. Um exemplo seriam aqueles serviços de consultoria que visem capacitar a empresa brasileira, também adquirente de conhecimentos tecnológicos, nas áreas financeira, de administração e recursos humanos. A configuração do fato gerador deve servir de intervenção imediata no setor econômico de atuação mediata do Poder Público.

Assim, tomando por base que a finalidade mediata da *CIDE-Royalties* é o custeio do desenvolvimento tecnológico-científico nacional. A configuração admissível para o fato gerador apenas poderia alcançar fatos que de alguma forma importem na transferência de tecnologia, induzindo comportamentos favoráveis à aquisição de tecnologia nacional.

Diante do apresentado, sob o enfoque sistemático, resta inadmissível a interpretação conferida pela Receita Federal, conferindo ao conteúdo do parágrafo 2º do art. 2º da Lei 10.168/00, de forma autônoma do *caput*, status de hipótese de incidência da contribuição em voga. Destarte, deve-se concluir por afastada a incidência da *CIDE-Royalties* sobre remessas ao exterior referentes a negócios como prestação de serviços jurídicos, publicidade, consultorias etc., que não relacionados à transferência de tecnologia, admitindo-os, forçadamente, quando relacionados à tecnologia – sabendo, porém, que mesmo esta visão contrasta com o restante sistema jurídico, já que, não raramente, onera projetos de exportação de tecnologia, de igual modo, fundamentais ao desenvolvimento tecnológico nacional.

Conclusão

A *CIDE-Royalties* surge como produto da voracidade estatal por recursos financeiros. A observância de limites constitucionais implícitos passa ao largo dos interesses estatais, tanto no momento da sua instituição quanto de sua aplicação prática.

O tratamento constitucional conferido à temática da *CIDE-Royalties*, apesar de não se dedicar de forma detalhada da questão, traz referenciais inexoráveis de ordem formal e material ao Poder Público, como a noção de legalidade, tipicidade, livre iniciativa, desenvolvimento tecnológico nacional etc. Os diplomas legais e infralegais, nesse sentido, devem ser instituídos e interpretados conforme estes referenciais, sob pena de inconstitucionalidade ou ilegalidade.

A interpretação conferida pela Receita Federal a par de não observar estes mandamentos constitucionais, fere os postulados básicos de hermenêutica jurídica, ao conferir ao conteúdo do parágrafo 2º do art. 2º da Lei 10.168/00 status de hipótese de incidência de forma autônoma de seu *caput* e em contradição com a própria finalidade do tributo ora analisado.

Assim, uma interpretação que se almeje coerente com o sistema jurídico pátrio não permite o reconhecimento da incidência da *CIDE-Royalties* sobre serviços completamente desvinculados da noção de transferência de tecnologia – elemento teleológico de sua instituição, que vincula sua arrecadação e que confere conteúdo de legitimidade à sua criação.

Referências

- ARAGÃO, Alexandre Santos de. Princípio da legalidade e poder regulamentar no estado contemporâneo. *In: Revista trimestral de Direito público*. Número: 38/2002. São Paulo: Malheiros, 2002. P. 82-98.
- BARRETO, Paulo Ayres. *Contribuições: regime jurídico, destinação e controle*. São Paulo: Noeses: 2006.
- CALCINI, Fábio Pallaretti. Contribuição de intervenção no domínio econômico sobre *royalties* (Lei 10.168/2000). Incidência e base de cálculo. *In: BRITO, Edvaldo Pereira de (Coord.). Revista tributária e de finanças públicas*. Ano 19. Vol. 98. Mai.-jun/2011. São Paulo: Academia Brasileiro de Direito Tributário; Revista dos Tribunais, 2011. P. 79-96.
- CUNHA, Fábio Lima. O conceito de serviços técnicos para fins da contribuição de intervenção no domínio econômico instituída pela Lei 10.168/2000. *In: CAMPOS, Dejalma de (Coord.). Revista tributária e de finanças públicas*. Ano 15. Vol. 74. Mai.-jun/2007. São Paulo: Academia Brasileiro de Direito Tributário; Revista dos Tribunais, 2007. P. 218-240.
- GRAU, Eros Roberto. *Ensaio e discurso sobre a interpretação/aplicação do direito*. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 2003.
- GRECO, Marco Aurélio. *Contribuição de intervenção no domínio econômico: Parâmetros de sua criação*. São Paulo: Dialética, 2001.
- MARTINS, I. G. da S.. Contribuições de intervenção no domínio econômico. *In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). Contribuições de intervenção no domínio econômico*. São Paulo: RT, 2002. P. 43-44.
- MAXIMILIANO, Carlos. *Hermenêutica e aplicação do direito*. 20 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2011.
- SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005.
- SOUZA, Hamilton Dias de; FERRAZ JR, Tercio Sampaio. Contribuições de intervenção no domínio econômico e a Federação. *In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). Contribuições de intervenção no domínio econômico*. São Paulo: RT, 2002. P. 59.
- TORRES, Ricardo Lobo. *Normas de interpretação e integração do Direito tributário*. 3ª Ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2000.

TROIANELLI, Gabriel Lacerda. O âmbito de incidência da contribuição de intervenção no domínio econômico instituída pela Lei n. 10.168/2000. *Revista dialética de Direito Tributário*. Vol. 121. São Paulo: Dialética, 2005.