

Aspectos Tributários dos Contratos de Transferência de Tecnologia

Andréa Filomeno Faria

1. Introdução

A carga tributária sobre os contratos de transferência de tecnologia e de assistência técnica firmados com residentes ou domiciliados no exterior sofreu um aumento significativo nos últimos anos.

Até poucos anos atrás, referidos contratos sujeitavam-se, basicamente, à tributação pelo imposto de renda na fonte, ora à alíquota de 25%, ora à de 15%.

Em 2001, referidos contratos passaram a ser tributados também pela contribuição de intervenção no domínio econômico, instituída pela Lei nº 10.168/00, à alíquota de 10%, criada pelo governo sob o argumento de necessidade de fomento ao desenvolvimento tecnológico brasileiro.

Em janeiro de 2004, entrou em vigor a Lei Complementar nº 116/03 que estabeleceu a incidência do Imposto sobre Serviços (ISS), de competência municipal, para os contratos de “assistência técnica” firmados com residentes ou domiciliados no exterior. Posteriormente, em maio deste mesmo ano, passou a vigor a contribuição do PIS e a COFINS sobre a importação de serviços do exterior, às alíquotas de 1,65% e 7,6%, respectivamente.

A par da carga tributária atualmente prevista, a legislação do imposto de renda também impõe limitações à dedutibilidade das despesas relativas a contratos envolvendo a transferência de tecnologia.

Analisaremos a seguir as normas e os conceitos envolvendo os contratos de transferência de tecnologia e de assistência técnica a sua tributação de acordo com a legislação atualmente em vigor.

2. Conceitos e Normas relativas aos Contratos de Transferência de Tecnologia

Os contratos de transferência de tecnologia são regulados em nosso sistema jurídico por um conjunto de normas diversas, não consolidadas, como por exemplo: (i) o Ato Normativo nº 135, de 15/4/97 que dispõe sobre procedimentos de averbação ou registro dos referidos contratos no Instituto Nacional da Propriedade Industrial (“INPI”); (ii) a Lei 9.279/96, que, em seu art. 211, submete tais contratos à averbação para que produzam efeitos perante terceiros; (iii) a Lei 4.131/62 que disciplina as remessas a título de royalties e de assistência técnica; (iv) a Portaria/MF 436/58 que estabelece os limites percentuais para dedução de royalties e de assistência técnica; (v) a legislação pertinente ao Direito da Concorrência, em relação aos contratos que possam afetar a concorrência; (vi) o Novo Código Civil, em seus arts. 593 e seguintes que dispõem sobre os contratos de prestação de serviços em geral; e (vii) a legislação do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (“IRPJ”).

No que se refere à legislação do IRPJ, ao dispor sobre a dedutibilidade das importâncias pagas a título de

royalties e remuneração por transferência de tecnologia, o art. 355, § 3º do Regulamento do Imposto de Renda, instituído pelo Decreto nº 3.000/99, faz distinção ao categorizar os contratos em (i) exploração ou cessão de patentes; (ii) uso ou cessão de marcas, e (iii) transferência de tecnologia, incluindo-se entre estes últimos os de assistência técnica, científica, administrativa ou semelhantes, projetos ou serviços técnicos especializados.

Já o Instituto Nacional de Propriedade Industrial (“INPI”), órgão responsável pela execução de normas que regulam a propriedade industrial, elenca os contratos que implicam em transferência de tecnologia da seguinte forma: (i) os contratos de licença de direitos (exploração de patentes ou de uso de marca); (ii) os de aquisição de conhecimentos tecnológicos (fornecimento de tecnologia e prestação de serviços de assistência técnica e científica), e ainda (iii) os contratos de franquia.

A legislação do IRPJ não traz especificações ou distinções entre os contratos de transferência ou fornecimento de tecnologia e os contratos de assistência técnica, enquadrando ambos no conceito geral de transferência de tecnologia. Já o INPI prevê como gênero os contratos de aquisição de conhecimentos tecnológicos, subdividindo-os em contratos de fornecimento de tecnologia e de prestação de serviços de assistência técnica.

Como se vê, o INPI não define os contratos de transferência de tecnologia da mesma forma que a legislação do IRPJ o faz. Na legislação do IRPJ, o contrato de assistência técnica assemelha-se ao que seria para o INPI, o contrato de transferência ou fornecimento de tecnologia. Para o INPI, assistência técnica assemelha-se ao que seria pela legislação do IRPJ, o contrato de projetos ou serviços técnicos especializados.

Terminologias à parte, passaremos agora a tratar do conceito e da natureza jurídica dos contratos de fornecimento de tecnologia e de prestação de serviços de assistência técnica e científica, tal como entendidos pelo INPI, importantes para a análise dos aspectos tributários em questão.

No Brasil, o “fornecimento” de tecnologia é considerado “venda” e não licença. Este contrato visa a transferência a outra pessoa, durante prazo determinado, de conhecimentos, técnicas, processos de fabricação não patenteados, ou seja, “know-how”.

No que se refere aos contratos de prestação de serviços de assistência técnica, estes regulam a prestação de todo e qualquer serviço técnico que esteja diretamente ligado a atividades inerentes ao sistema produtivo, ou seja, a todo e qualquer serviço técnico especializado prestado à indústria, como por exemplo, obtenção de técnicas, métodos, pesquisas, estudos e projetos. Nesses contratos será necessário especificar o custo do homem/hora detalhado por tipo técnico, o prazo para realização do serviço e o valor total estimado para a prestação do serviço.

A essência dos contratos de fornecimento de tecnologia ou “know-how” é a própria tecnologia envolvida no negócio. Quanto à natureza jurídica

desses contratos, verifica-se que é complexa, pois tais contratos podem estabelecer obrigações variadas como: “de dar” (coisa certa, como projetos impressos, plantas) ou “de fazer” (treinamentos, avisar sobre melhoramentos) ou ainda obrigações complementares como as “de não fazer” (como por exemplo, de não-concorrência).

Embora tais contratos possam estabelecer obrigações “de fazer”, como por exemplo, nos contratos de assistência técnica, sua atividade principal continua sendo a própria transferência de tecnologia (obrigação “de dar”).

De acordo com a legislação aplicável, os contratos de transferência de tecnologia devem ser averbados perante o INPI para os seguintes propósitos: (i) produzir efeito perante terceiros; (ii) viabilizar a remessa de pagamentos e (iii) possibilitar a dedutibilidade fiscal dos pagamentos.

3. Tributação

3.1. Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF)

Os rendimentos decorrentes de contratos de transferência de tecnologia e de serviços de assistência técnica recebidos por pessoa física ou jurídica domiciliada no exterior sujeitavam-se à incidência do IRRF à alíquota de 25%, nos termos do art. 708 do Regulamento do Imposto sobre a Renda instituído pelo Decreto nº 3.000/99 (RIR/99).

A Medida Provisória nº 2.062-60, de 30.11.00 e suas reedições (atualmente Medida Provisória nº 2.159-70, de 24.08.2001), no entanto, estabeleceu em seu art. 3º ficar reduzida para 15% a alíquota do IRRF sobre as importâncias pagas (creditadas, entregues, empregadas ou remetidas) ao exterior a título de remuneração de serviços técnicos e de assistência técnica e a título de royalties de qualquer natureza, a partir do início da cobrança da contribuição de intervenção no domínio econômico instituída pela Lei nº 10.168, de 29 de dezembro de 2000 (CIDE).

3.2. Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE)

Os contratos de transferência de tecnologia e de serviços de assistência técnica firmados com pessoa física ou jurídica domiciliada no exterior também sujeitavam-se ao pagamento da CIDE, já mencionada acima (em vigor desde 1º de janeiro de 2001), à alíquota de 10%. A CIDE foi criada pela Lei nº 10.168/00 para atender o Programa de Estímulo à Interação Universidade-Empresa para o Apoio à Inovação, cujo objetivo principal é estimular o desenvolvimento tecnológico brasileiro.

Diferentemente do que ocorre com o IRRF, a CIDE não é retida dos rendimentos pagos. Seu ônus é da pessoa jurídica brasileira pagadora dos rendimentos e não do beneficiário dos rendimentos no exterior.

Através da edição de Medidas Provisórias, o legislador concedeu determinados créditos em relação à CIDE devida na remessa de royalties. De início, tais créditos eram concedidos somente para as empresas titulares do Programa Especial de Desenvolvimento

Tecnológico (PDTI) ou do Programa de Desenvolvimento Tecnológico Agropecuário (PDTA). A MP 2.062-63, de 23.02.2001, aumentou o percentual e estendeu a concessão de crédito para todas as empresas, e não apenas àquelas que tivessem PDTI ou PDTA. Contudo, a Medida Provisória nº 2.159-70/01 (art. 4º, § 1º, II), que substituiu a MP nº 2.062-63, limitou novamente a concessão de crédito relativo à CIDE, estabelecendo que apenas as importâncias devidas a título de royalties referentes ao uso de marcas ou à exploração de patentes geram direito ao crédito de CIDE. Dessa forma, os contratos de transferência de tecnologia e de assistência técnica não têm direito a qualquer crédito de CIDE, devendo arcar com a carga tributária total de CIDE (10%).

3.3. PIS e a COFINS sobre a importação de serviços

A Medida Provisória nº 164, de 29 de janeiro de 2004, convertida na Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004 (Lei nº 10.865/04), em vigor desde 1º de maio de 2004, instituiu tributação, por PIS e COFINS, na importação de bens e serviços do exterior (PIS-Importação e COFINS-Importação).

No caso da importação de serviços, o fato gerador do PIS-Importação e da COFINS-Importação é o pagamento (o crédito, a entrega, o emprego ou a remessa) de valores a residentes ou domiciliados no exterior como contraprestação por serviço prestado. O sujeito passivo é a pessoa física ou jurídica contratante no Brasil, de serviços de residente ou domiciliado no exterior, ou o beneficiário do serviço no Brasil, na hipótese em que o contratante também seja residente ou domiciliado no exterior. Dessa forma, tal como a CIDE, tais contribuições não são retidas dos rendimentos a serem pagos, visto que o ônus das mesmas é do contratante dos serviços e não do beneficiário dos rendimentos no exterior.

A base de cálculo das contribuições é o valor pago (creditado, entregue, empregado ou remetido) ao exterior, antes da retenção do imposto de renda, acrescido do ISS e do valor das próprias contribuições.

As alíquotas, no que se refere à importação de serviços, são invariavelmente de 1,65% para o PIS-Importação e de 7,6% para a COFINS-Importação.

Dessa forma, diante dessa nova tributação sobre a “importação de serviços”, poder-se-ia, à primeira vista, interpretar que as importâncias pagas (creditadas, entregues, empregadas ou remetidas) ao exterior a título de transferência de tecnologia ou de serviços de assistência técnica passaram, a partir de 1º de maio de 2004, a ser tributadas pelo PIS-Importação, à alíquota de 1,65%, e pela COFINS-Importação, à alíquota de 7,6%.

Contudo, é possível argumentar que tais contribuições não seriam aplicáveis aos contratos de transferência de tecnologia, considerando o conceito e as normas do INPI relativas a tais contratos. Isto porque, conforme já abordado anteriormente, se analisarmos a natureza desses contratos, veremos que a transferência de tecnologia não constitui uma

obrigação “de fazer”, característica dos serviços em geral, mas uma obrigação “de dar”. Conforme já abordado anteriormente, para o INPI, não é possível averbar contrato de licença de tecnologia, mas sim de transferência de know-how, pois a obrigação é essencialmente de fornecer tecnologia.

Dessa forma, entendemos que se o Fisco Federal pretender exigir o PIS-Importação e a COFINS-importação nas remessas relativas a contratos de transferência de tecnologia, é possível contestar tal posição, uma vez que, conforme já assinalado, o objeto desses contratos envolve uma obrigação “de dar” e não uma obrigação “de fazer”.

Os contratos de assistência técnica, por outro lado, diferentemente dos contratos de transferência de tecnologia (considerando a classificação dada pelo INPI aos contratos que impliquem transferência de tecnologia), envolvem necessariamente a prestação de serviços (i.e. obrigações “de fazer”), por técnicos que detêm conhecimentos especializados relativos a determinado sistema produtivo. Diante da ausência de uma lista taxativa na Lei 10.865/04 que fixe os serviços sujeitos ao PIS-Importação e à COFINS-Importação, é forçoso dizer que os contratos de assistência técnica, científica, administrativa ou semelhantes passaram a ser tributados por estas contribuições, à alíquota total de 9,25%.

Cabe mencionar que a Lei Complementar nº 116/03 (abaixo mencionada) instituiu uma nova lista de serviços para fins do ISS e incluiu em seu rol de serviços a “assistência técnica” (item 14.02 da lista). Não obstante a Lei Complementar nº 116/2003 ser aplicável apenas ao ISS, é provável que, com fundamento nela, o Fisco Federal venha a fixar entendimento de que os contratos de assistência técnica configuram prestação de serviços, cuja remuneração estaria sujeita à incidência de PIS-Importação e da COFINS-Importação.

3.4. Imposto sobre Serviços - ISS

Em 31 de julho de 2003 foi editada a Lei Complementar nº 116 (LC 116/03), substituindo o Decreto-Lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968, que até então, regulava a incidência do imposto sobre serviços (ISS) de competência dos Municípios.

A LC 116/2003 trouxe uma inovação em relação ao campo de incidência do ISS. Até a sua edição, apenas os serviços prestados por pessoas físicas e jurídicas residentes no Brasil estavam sujeitos ao ISS. O artigo 1º, parágrafo 1º da LC 116/03 ampliou o campo de incidência do ISS ao estabelecer que o referido imposto incida também sobre o “serviço proveniente do exterior do País” ou “cuja prestação se tenha iniciado no exterior do País”. Dessa forma, o prestador de serviços residente e/ou domiciliado no exterior passou a ser contribuinte do ISS, sendo o tomador dos serviços estabelecido no Brasil responsável pelo recolhimento do tributo. O art. 8º, inciso II da mesma Lei estabeleceu o limite máximo de 5% para a alíquota do ISS.

Conforme já mencionado acima, o subitem 14.02 da lista de serviços sujeitos ao pagamento do ISS anexa à Lei Complementar nº 116/03 prevê a incidência do

ISS para a “assistência técnica”. Dessa forma, a rigor, os contratos de assistência técnica estariam sujeitos ao ISS.

No que tange aos contratos de transferência de tecnologia, entendemos que os mesmos não se sujeitam ao ISS, não apenas pela falta de menção expressa na lista de serviços anexa à LC 116/03, mas pelo fato de que, essencialmente, tais contratos envolverem uma obrigação “de dar” e não uma obrigação “de fazer”. Assim, a eventual inclusão desses contratos no rol de serviços tributáveis pelo ISS nos parece equivocada, exceto se o mesmo tiver natureza mista, caso em que poderia ser enquadrado como contrato de assistência técnica.

3.5. Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira (CPMF)

Além dos tributos acima elencados, considerando-se que os pagamentos feitos ao exterior a título de transferência de tecnologia ou assistência técnica envolvem uma movimentação financeira, haverá também incidência da Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira (CPMF) à alíquota de 0,38%

3.6. Imposto sobre Operações Financeiras (IOF)

As remessas ao exterior para pagamento dos valores devidos ao exterior pela transferência de tecnologia ou assistência técnica, por envolver uma operação de câmbio, sujeitam-se ao Imposto sobre Operações Financeiras (IOF) sobre operações de câmbio (IOF-Câmbio) no ato da liquidação da operação. Entretanto, a alíquota do IOF para tais operações é atualmente de 0% nos termos do artigo 14, inciso III do Decreto nº 4.494/02, não havendo assim impacto para a empresa contratante no Brasil.

3.7. IRPJ e CSLL - Dedutibilidade

Como regra geral (aplicável a toda e qualquer despesa), para que uma despesa seja dedutível da base de cálculo do IRPJ e da CSLL ela deverá ser necessária, usual e normal para a atividade da empresa (art. 299 do RIR/99). No que tange às despesas relativas aos contratos de transferência de tecnologia ou de serviços de assistência técnica firmados com residentes ou domiciliados no exterior, aplica-se, além da regra geral de dedutibilidade fiscal, algumas condições específicas previstas na legislação brasileira. A legislação do IRPJ impõe limites quantitativos e temporais para a dedutibilidade de despesas relativas a contratos de transferência de tecnologia e de serviços de assistência técnica.

A dedutibilidade fiscal de royalties e despesas com assistência técnica foi inicialmente regulada pelo art. 74 da Lei nº 3.470/58 que estabeleceu, de forma genérica, para os referidos pagamentos, o limite máximo de dedutibilidade de 5% da receita bruta do produto fabricado ou vendido. O parágrafo 1º do mesmo artigo estabeleceu que os coeficientes percentuais admitidos para as deduções seriam revistos periodicamente mediante ato do Ministro da Fazenda, em função do tipo de produção ou atividades reunidas em grupos, segundo o grau de essencialidade.

A matéria foi novamente regulada em 1964, através do art. 71 da Lei nº 4.506, que previu o mesmo limite de dedutibilidade fiscal, mas especificamente para pagamentos a residentes e domiciliados no exterior. Posteriormente, com a edição do Decreto-Lei nº 1.730/79, o limite de dedutibilidade passou a ser aplicado sobre a receita líquida de venda e não mais sobre a receita bruta como previsto anteriormente.

A Portaria MF nº 436/58 e alterações posteriores, ainda em vigor, estabelece limites percentuais de dedutibilidade, para fins de apuração do IRPJ, de acordo com o tipo de atividade da empresa, não podendo a soma das quantias devidas exceder 5% da receita líquida das vendas do produto fabricado ou vendido nos termos da legislação já mencionada.

Além do referido limite quantitativo, há um limite temporal para a dedutibilidade de despesas com serviços que envolvem transferência de tecnologia. O artigo 12, parágrafo 3º da Lei nº 4.131/62 que regulamentou o capital estrangeiro, estabelece que as despesas de assistência técnica, científica, administrativa e semelhantes somente poderão ser deduzidas nos primeiros cinco anos de funcionamento da empresa ou da introdução do processo especial de produção, podendo esse prazo ser prorrogado por até mais cinco anos mediante autorização do Conselho Monetário Nacional.

Ressaltamos que a vigência desta limitação temporal é passível de questionamento. Isto porque, a Lei nº 4.506/64, posterior à Lei nº 4.131/62, regulamentou novamente em seu artigo 71 a dedutibilidade de despesas com assistência técnica devida a pessoas jurídicas domiciliadas no exterior, sendo silente quanto à limitação temporal de cinco anos. O Decreto nº 55.762/65, que regulamenta a Lei nº 4.131/62, também não menciona o limite temporal de 5 anos ao tratar da matéria em seu art. 18.

Dessa forma, não obstante o art. 354, §1º do RIR/99 (cuja matriz legal é o já mencionado art. 12 § 3º da Lei nº 4.131/62) tratar como vigente o limite temporal de cinco anos, entendemos ser legalmente sustentável que referido dispositivo foi tacitamente revogado pelo art. 71 da Lei nº 4.506/64, que teria regulamentado totalmente a matéria.

Quanto à contribuição social sobre o lucro líquido (CSLL), diferentemente do IRPJ, não há norma específica que determine a indedutibilidade (ou melhor, condições de dedutibilidade) das despesas com tecnologia ou assistência técnica remetidas à empresa sediada no exterior.

O art. 57 da Lei nº 8.981/95 determina que “aplicam-se à Contribuição Social sobre o Lucro (Lei nº 7.689, de 1988) as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o Imposto de Renda das pessoas jurídicas, mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor, com as alterações introduzidas por esta lei.” (grifos nossos)

Apesar de haver o entendimento de que este artigo estende à CSLL todas as regras do IRPJ, depreende-se de tal dispositivo que apenas as normas de apuração e pagamento do IRPJ é que foram

estendidas para fins de CSLL (e.g., pagamento por antecipação), havendo, na segunda parte desse dispositivo, uma ressalva expressa de que as regras pertinentes à base de cálculo da CSLL não podem ser confundidas/iguais com aquelas aplicáveis à base de cálculo do IRPJ.

Assim, entendemos que não há base legal para que essas despesas venham a ser tratadas como indedutíveis na base de cálculo da CSLL face ao descumprimento do limite quantitativo (até 5%) ou do limite temporal acima mencionados.

4. Conclusão

Diante da legislação tributária atualmente em vigor, a carga tributária dos contratos de assistência técnica firmados com residentes no exterior pode chegar a quase 40%, conforme alíquotas abaixo:

IRRF	15%
CIDE	10%
PIS-Importação	1,65%
COFINS-Importação	7,6%
ISS	5%
CPMF	0,38%
IOF	0%
TOTAL	39,63%

Os contratos de fornecimento ou transferência de tecnologia, na acepção dada pelo INPI, diferentemente dos contratos de assistência técnica, não devem ser classificados como contratos de prestação de serviço, tendo em vista que o objeto desses contratos envolve apenas obrigações “de dar” e não obrigações “de fazer”. Dessa forma, tais contratos não devem se sujeitar ao PIS-Importação (1,65%) à COFINS-Importação (7,6%). Da mesma forma, tais contratos não devem ser tributados pelo ISS, não apenas pelo fato de sua natureza não ser a de prestação de serviço, mas também porque não constam na Lista de Serviços do ISS anexa à Lei Complementar nº 116/03. A carga tributária relativa aos contratos de fornecimento ou transferência de tecnologia, portanto, é de 25,38%.

Além da carga tributária atualmente prevista, a legislação do imposto de renda impõe o limite quantitativo de 5% e o limite temporal de 5 anos para a dedutibilidade das despesas relativas a contratos de transferência de tecnologia e de assistência técnica..

(Novembro, 2005)