

# A noção de Assistência Técnica no Imposto de Renda

Denis Borges Barbosa (1981)

Assistência técnica. Noção.....	2
A noção de assistência na legislação tributária - A Lei 3.470/58.....	6
A noção de assistência técnica no sistema da Lei 4.131/62.....	8
A noção de assistência técnica na Lei 4.506/64.....	10
A noção da legislação posterior.....	12
A noção nos pareceres normativos.....	16
Os acordos de dupla tributação e a assistência técnica.....	19
A noção de assistência técnica no Direito Tributário.....	20

A lei tributária brasileira tem tradicionalmente tratado de forma similar a dedutibilidade dos *royalties* e a de certos outros pagamentos, que denomina “assistência técnica, científica, administrativa ou semelhantes”. ambas as modalidades recebem, por sua vez, tratamento análogo ao da locação de bens materiais.

É importante, porém, caracterizar o que seja “assistência técnica”; em primeiro lugar porque, sendo similares, as condições de dedutibilidade de pagamentos de assistência técnica e de *royalties* não são idênticas; em segundo lugar, porque há uma variedade de serviços cujas condições de dedutibilidade são completamente distintas das relativas à assistência técnica, embora tenham características que, ao observador desavisado, não diferem daquela.

Estudaremos, a seguir, quais os objetos do comércio de tecnologia que pode ser classificados como “assistência técnica, científica, administrativa e semelhante”, e quais os que merecem outras rubricas, em face às prescrições da lei tributária.

## Assistência técnica. Noção

### a) Contratos de transferência de tecnologia.\*

São vários os objetos do comércio de tecnologia. Além dos interesses protegidos pelos direitos de propriedade industrial (marcas, propagandas, patentes) compram-se e vendem-se prestações diversas: serviços pessoais, comunicações, estudos, dados, etc. Uma linha divisória algo precisa poderia ser estabelecida entre os direitos de propriedade industrial e os demais gêneros naquilo que aqueles são direitos absolutos e exclusivos, com um objeto identificável, e o resto não é.

Tomando como exemplo a patente de invenção, o titular do privilégio tem a exclusividade do emprego da tecnologia descrita e caracterizada nos documentos da patente. Ninguém pode fabricar o produto ou empregar o processo resultante de tal tecnologia, senão o titular ou quem por ele for autorizado; em compensação nenhum direito de exclusividade existe fora dos limites da tecnologia descrita e caracterizada na patente. Se o privilégio é de um medidor de corrente contínua, por sensores radioativos, por exemplo, nenhum direito tem o titular contra a fabricação, por terceiros, do mesmo medidor, mas que use sensores elétricos.

O direito que tem o titular da patente se exerce contra todos, mesmo contra aqueles que, tendo pesquisado e desenvolvido de forma autônoma, alcancem a mesma tecnologia por esforço próprio. Assim, mesmo os que disponham da tecnologia estão impedidos de usá-la no campo industrial, e os *royalties* são devidos pelo direito de exploração da tecnologia em questão. Aliás, pelo menos em teoria, o conhecimento tecnológico que, constitui a matéria do privilégio é geralmente disponível (embora sua exploração industrial seja vedada) como resultado da publicação dos documentos da patente.

Muito diferente deste caso (que é, *mutatis mutandis*, também o das marcas é o que ocorre com os demais objetos do comércio de tecnologia. nos outros contratos, não se paga pelo direito de usar uma tecnologia mas pela própria tecnologia, ou pelos produtos de sua aplicação.

Paga-se pela tecnologia, obviamente, quando não se a tem; quando, factualmente, o empresário que necessita do corpo de conhecimentos tecnológicos não o pode obter senão por aquisição onerosa. A não disponibilidade da tecnologia é uma condição usualmente descrita como “segredo”, se bem que tal expressão seja um tanto vasta e imprecisa. Não importa que todos os empresários de um setor disponham de uma tecnologia; se é obrigado a pagar por ela, há segredo (*secretus* = afastado) em relação a este.

Freqüentemente o que se compra não é técnica, um processo ou produto novo, mas os dados da experiência adquirida no uso da técnica em escala industrial. Estes dados, muito vinculados à atividade empresarial, tendem a ser secretos, na proporção que são íntimos da empresa, derivados da própria estruturação desta para o seu mercado específico. Em última

---

\* Fran Martins, pp. 601 e 602; J.E.M. Barros, p. 184; Bulhões Pedreira, no 187, pp. 253; 369 e 331; Ulhôa Canto, pp. 362 e ss.; Alberto Xavier I, pp. 282 e 127; Carlos L. Dentone, pp. 247 e ss.

análise, tais dados descrevem a própria estrutura da empresa, tal como está direcionada à produção do bem que importa ao comércio de tecnologia.

Um terceiro objeto do mesmo comércio é o que consiste no produto - material - da aplicação de uma tecnologia. Um empresário precisa construir uma nova instalação industrial; contrata uma firma de engenharia, que projetará a instalação, usando das técnicas, secretas ou públicas, de que dispõe, e aproveitando-se da experiência que adquiriu. O projeto não é o edifício, não é uma coisa tangível; mas também não é uma tecnologia, a ser incorporada pelo empresário encomendante, pois, basicamente, tal conhecimento não está diretamente vinculado ao objeto da empresa.

A par dos direitos de propriedade industrial, da tecnologia e dos produtos desta, existe um sem número de serviços pessoas, de reparos, de supervisões, de mensurações, de auditorias, de outros gêneros de aplicação de tecnologia ou das técnicas, que não chegam a criar um produto (imaterial) na forma de um projeto de engenharia. Tais serviços também são objeto de contrato, e estão submetidos à regras do mercado de tecnologia.

Tal divisão em quatro partes tem razoável base doutrinária, constando, por exemplo, do trabalho publicado pelo IPEA. *A Transferência de Tecnologia no Brasil*, de autoria de Francisco Biato *et alii* (IPEA, Brasília, 1973). No entanto, *doctores certant* acerca da denominação que cada uma figura mereceria; e o maior dissídio se verifica no que toca à expressão “assistência técnica”.

Vale citar, quanto ao ponto, o entendimento de Bulhões Pedreira:

“Para essa confusão contribui a ambigüidade da palavra “serviço” que é usada com quatro significados distintos: a) em sentido mais genérico, é qualquer *imput*, ou benefício, que um sistema aberto recebe do seu ambiente; b) na expressão “serviços produtivos”, é aquilo com que os fatores contribuem para a produção; c) “serviço pessoal” é o serviço do trabalho fornecido pela pessoa física; e d) na expressão “bens e serviços” é bem econômico imaterial.

Dessa confusão conceitual é o caso da tributação de serviços de engenharia produzidos e fornecidos no exterior, que são bens econômicos imateriais e que a autoridade tributária confunde com os pagamentos de “assistência técnica”, no sentido de remuneração pelo uso dos serviços produtivos de capital tecnológico não patentado. “

Embora não seja possível concordar inteiramente com a posição do autor quanto à assistência técnica (não se quer, sob a legislação tecnológica vigente, alugar capital tecnológico, mas comprá-lo, ainda que pagando-o por percentual sobre produção), é importante registrar sua doutrina, que reflete, de alguma forma a divisão quadripartite dos objetos tecnológicos tal como a expusemos mais acima. Há pagamentos que se fazem pelo uso do direito (exclusivo) de propriedade industrial, que são despesas pois há mutação patrimonial sem contrapartida no patrimônio líquido; há a assistência técnica, onde se paga tal como se fosse pelo uso de direitos, mas, na verdade, pelo resultado de serviços - bens econômicos imateriais -; há os estudos, projetos, etc., onde o pagamento, que também não importa em mutação patrimonial com manutenção do patrimônio líquido, tem, porém,

efeitos que se fazem estender por mais de um exercício, devendo ser ativado e diferido; e se têm, enfim, simples despesas, dedutíveis como serviços necessários e usuais.

O observador arguto perceberá que Bulhões Pedreira não perfaz, na verdade, a distinção entre “estudos e projetos”, onde haveria bem imaterial em pauta, e serviços técnicos *stricto sensu*; distinção esta que fizemos, acima. Para o autor, em todos os dois casos haveria bem imaterial. Não intentando questioná-lo neste passo, é de se notar que há serviços consumíveis (cujo efeito é imediato e se esvai) e duráveis (cujo efeito se prolonga por vários exercícios); talvez conviesse reservar a noção de bem imaterial para estes serviços de efeitos duráveis ou, com a maior precisão, para aqueles, dentre os duráveis, em que o resultado mediato não fosse um bem material.

Assim é que o serviço de um construtor de barragens cola-se a obra, e constitui parte do ativo permanente, imobilizado; da mesma forma, aliás, que os serviços da mão-de-obra industrial. Não ocorre o mesmo, quando o produto é um conjunto de instruções, de conclusões, um diagnóstico ou uma prescrição técnica; o modelo imaterial da obra concreta a ser realizado, objeto isolado de contratação, é o bem imaterial.

Argumentar-se-ia que há casos em que o serviço consumível é também um bem imaterial tal como descrito; é a barreira do exercício fiscal que configurará ou não a existência do bem imaterial; mas o princípio do fato gerador anual do IRPJ é um marco necessário, impossível de se ignorar. De resto, nem mesmo a noção de bem imaterial, como construção intelectual (como dizia Cícero dos direitos: *quod ist inteleguntur*) não encontra muita guarda; notou-o Commons e Ascarelli: o “bem imaterial” na verdade, é a expectativa de lucros futuros, ao menos na perspectiva do moderno direito empresarial.

Desta feita, sob o ângulo do IRPJ, os quatro objetos tecnológicos são tratados distintamente, com regimes autônomos. Devemos somar ao quadro os contratos de cessão de direitos de propriedade industrial, onde o valor do adquirido vai para o ativo imobilizado, sendo amortizado (patentes) ou não (marcas); isto se verá mais além.

Note-se, por fim, que nem todos serviços técnicos importam em transferência de tecnologia; o exemplo do empreiteiro de obras civis é suficiente.

#### b) Definições de assistência técnica na doutrina e na jurisprudência.

A. Masnatta (apud Fran Martins, ob. loc. cit.) denomina de *know-how* o contrato de ministração de informações secretas (a que acede uma obrigação de meio), e de “assistência técnica”, o contrato de prestação de serviços, resultante de uma obrigação de *facere*, com vinculação a um resultado determinado. Paul Demin (Fran Martins, idem, *eadem*), caracteriza o contrato de *know-how* como aquele onde existe uma transferência de bem imaterial, sendo de “assistência técnica” simplesmente uma prestação de serviços. J. E. Monteiro de Barros entende que “assistência técnica” seria um contrato de comunicação, de aprendizado resultando em relação continuada; de “serviços técnicos” seriam contratos de que resultam tarefas instantâneas, momentâneas.

A jurisprudência também não fixou o que seria “assistência técnica”. No RE 81.266 (RTJ 80.837), o Supremo Tribunal, citado acórdão do TFR, denominou “serviços de assistência técnica” o que, na ementa, designa como “serviços técnicos”; no caso RE 72.822 (RTJ 61:536), indicou que seriam “serviços técnicos” a supervisão de montagem, supervisão e o envio de “material especializado”, notando-se que ambas empresas (a assistente e a assistida) desempenham atividades similares, o que leva a acreditar que o caso é de comunicação de experiência empresarial, ou *know-how*.

De outro lado, uma das mais interessantes decisões brasileiras sobre a questão merece ser enfatizada:

“Ação ordinária visando a devolução de Imposto de Renda retido na fonte. Remessa de numerário para a Itália em favor de sociedade aí sediada, em razão de assistência técnica na produção de alumina calcinada. Remuneração contratada com a sociedade, consistente em uma compensação fixa e uma compensação proporcional aos resultados obtidos calculados na base das características de funcionamento das unidades produtoras instaladas, no primeiro trimestre sucessivo à colocação em funcionamento e normalização de sua produção.

Essa avença não se caracteriza como meramente de prestação de serviços técnicos, eis que como tal não se poderá entender a compensação proporcional contratada que está presa aos resultados obtidos diariamente na produção de alumina calcinada nas novas unidades instaladas na fábrica da autora.

Tipificado contrato de sociedade.

Assim sendo e já que o numerário remetido para o exterior não especifica se a prestação se refere à compensação fixa, remuneratória de trabalho, ou à proporcional, que é participação na sociedade, tem-se que a ação improcede, o mesmo ocorrendo com a declaratória, em apenso.

Recursos providos.” (ac. 34.793, SP, Rel.: Min. Jarbas Nobre, 2ª Turma, unânime, DJ 21.11.79, E.J. TFR-6/87).

A jurisprudência administrativa, por sua vez, conta com decisões igualmente imprecisas. No acórdão 7.568/68 a 2ªC/1º CC absolveu as conclusões do ac. 48.246/56 da 1ªC/1º CC o qual caracterizava a aquisição de planos, desenhos e informação “ligadas a outros pactos contratuais para a objetivação desses planos” como “serviços técnicos” para efeitos do art. 97 do RIR 58. O acórdão 21.084/46 1º C/1º CC menciona a “prestação de serviços” ao se referir a estudo, projetos, desenho e detalhamento; no mesmo sentido os acórdãos 40.098/53 1ªC/1º CC.

Um tanto mais explícitas são algumas decisões mais recentes do 1º CC:

- Acórdão 103-02.628, da 3ª Câmara: reconhecendo que a legislação tributária é omissa ao conceituar assistência técnica, acolheu a classificação dada ao contrato pelo INPI;

- Acórdão 101-70.870, da 1ª Câmara: considerou como de assistência técnica os contratos que envolvem transferência de tecnologia, e não simples contratos de prestação de serviços;
- Acórdão 101-71.820, da 1ª Câmara, também mencionou como contrato de assistência técnica aquele que represente transferência de tecnologia.

#### A noção de assistência na legislação tributária - A Lei 3.470/58.

Antes de se remontar à doutrina especificamente tributária, convém portanto analisar, história e sistematicamente, a legislação pertinente. Começemos pela historiografia da noção de “assistência técnica” em nosso direito.

Foi o art. 74 da Lei 3.470/58 que introduziu a expressão da legislação tributária. Como já visto, em tal lei o tratamento dos *royalties*, seja por direitos de propriedade industrial, seja por “assistência técnica, científica, administrativa ou semelhantes” era o mesmo, quanto a limites máximos de dedutibilidade. Uma distinção relevante, porém, existia quanto a outra condição de dedutibilidade: para se pagar por *royalties* de direitos de propriedade industrial, era preciso “registrar” o contrato de cessão ou licença de marca ou invento privilegiado conforme o disposto no Código da Propriedade Industrial; para se deduzir das importâncias relativas à assistência técnica, bastava que tais “serviços” fossem efetivamente prestados.

Havia, desta feita, a noção legal de que, no caso das licenças, havia o pagamento relativo a direitos, cuja regularidade seria comprovada mediante as formalidades prescritas pela lei comercial; na assistência técnica não se pagava por direitos, mas por serviços, prestações substanciais e efetivas. Ambas as modalidades de pagamento, porém, eram denominadas *royalties*.

Para uma e para outra, a base de cálculo do limite era a receita bruta do produto fabricado ou vendido. Vinculava-se, assim, a dedutibilidade do pagamento à produção ou à venda de um produto determinado, o que não quer dizer, obviamente, que os pagamentos devessem ser estipulados em percentuais sobre a receita; o que se propunha era que o limite da necessidade da assistência técnica, ou da licença de direitos, era o prescrito na legislação. Se mais custasse, o excesso, por ficção legal, não seria necessário à atividade da empresa, e portanto indedutível.

No entanto, a vinculação indica que tais *royalties* deviam ser ordinariamente ligados à receita do produto fabricado ou vendido; os *royalties* deveriam ser *running royalties*. Tal se depreende do fato de que a limitação tomou por base a receita dos produtos e não, como o faz normalmente em outras hipóteses (por exemplo, a remuneração dos direitos, ou às doações permitidas), ao lucro operacional, ou ao lucro real.

A Portaria 436/58, que estipulou, por setor, o limite máximo de dedutibilidade, não invocou significativamente o teor da Lei. O seu item “a” estabelece, porém, que os limites mencionados se referem aos *royalties* de patentes de invenção, processos e fórmulas de

fabricação, e às despesas de assistência técnica, científica, administrativa e semelhantes. Quanto às “fórmulas e processos de fabricação”, já se falou acima (no item 3.7).

O que ressalta, e que se vai reproduzir em legislação subsequente, é a distinção entre *royalties* (relativos às patentes) e *despesas*, relativas à assistência técnica. A portaria entende descrever coisas distintas. Em ambos os casos (e no das marcas de indústria e comércio e do nome comercial) o limite é calculado sobre “a receita bruta operativa, no caso das concessionárias de serviços públicos, ou sobre o valor da receita bruta, dos produtos a que se referir o contrato de licença ou prestação de serviços de assistência.”

A vinculação fica clara. Os contratos se referem a produtos; não se concebe que as licenças ou a assistência técnica digam respeito a obras civis, por exemplo, ou a projetos não ligados a produtos comerciais. A tecnologia em questão é direta ou indiretamente referente à produção, e os contratos devem mencionar os produtos sobre os quais se calcula o limite.

A Ordem de Serviço 12, publicada no DO de 28.6.61, p. 5.865 (Col. Lex, *Marginália*, Ano 1958, p. 263), vai um ponto à frente na definição do que seja assistência técnica. Sob a ementa “Disciplina a dedução das importâncias devidas a título de *royalties*, prevista pelos §§ 3º, 6º e 7º do art. 37 do RIR”, a Ordem de Serviço refere-se também à matriz legal dos dispositivos do RIR, qual seja, o art. 74 da Lei 3.470/58.

Nos dispositivos pertinentes, dizia a Ordem de Serviço:

“(…) Considerando-se que é necessário verificar se a existência do *know-how* está ou não vinculada à licença de exploração da patente (...)

3º) A comprovação das despesas a título de *royalties* resultantes da licença de exploração do *know-how*, deverá ser feita à fiscalização do Imposto de Renda por meio de apresentação do respectivo contrato, que evidencie ser alheio à patente e elaborado na forma da legislação em vigor”.

Tem-se, desta maneira, um nome novo, cuja definição só é dada de forma indireta. Sabe-se, pela lógica da Ordem de Serviço, que o *know-how* é algo abrangido pelo art. 74 da Lei 3.470/58, e que não é patente; mais - o órgão fazendário deveria zelar para que o seu objeto “fosse alheio à patente”. Pela estrutura da norma, percebe-se facilmente que o *know-how* também não é marca.

Pela ementa da Ordem de Serviço vê-se que ela intenta regulamentar a dedutibilidade dos pagamentos previstos no §§ 5º, 6º e 7º do art. 37 do RIR/59 e, através dele, no art. 74 da Lei 3.470/58; ora, o que existe neste dispositivo que não seja patente, e não seja marca? Assimilar-se a expressão *know-how* àquela outra “assistência técnica” é inevitável. No entanto, o que seja esta “assistência técnica”, também chamada *know-how*, é ainda difícil precisar.

O que é claro é que, no sistema anterior à Lei 4.131/62, a assistência técnica, ou *know-how*, é um serviço, pelo qual se paga *royalties* (ou se incorre em despesas na forma de *royalties*) e cujo objeto, sendo distinto das patentes e marcas, é suscetível de “licença de exploração”.

Enfatize-se que a forma de pagamento desta assistência técnica era, pelo menos, compatível com uma estimativa baseada na produção de uma empresa, e que o objeto desta produção devia estar indicado no contrato respectivo.

É de se concluir, desta maneira, que a noção jurídica de “assistência técnica”, tal como resultava do art. 74 da Lei 3.470/58 e da legislação interpretativa até 1962 era perfeitamente compatível com a noção que o moderno direito empresarial faz do *know-how*. Deve-se lembrar que, à época, não exigia vedação de “Licença” de *know-how* como agora resulta do AN INPI 15.

Sublinhe-se que, apesar da Ordem de Serviço 12/61, não se está identificando “assistência técnica” e aquilo que se chamando por *know-how*, ou seja, o conjunto ordenado das experiências relativas à produção empresarial de alguma coisa consistindo numa maneira de estruturar ou aviar a empresa. O que se expõe é a compatibilidade das duas noções na lei da época, podendo a assistência técnica ser o *know-how*, e ser algo mais também.

#### A noção de assistência técnica no sistema da Lei 4.131/62

Com a edição da Lei 4.131/62, o tratamento do tema se altera significativamente. Permanecia inalterado, é certo, o limite máximo, assim como a base de cálculo deste limite, para efeitos de dedutibilidade das despesas de assistência técnica; não mudou a exigência que as licenças sejam registradas, e os serviços de assistência efetivamente prestados. Mas introduziu-se um novo limite de dedutibilidade, qual seja, o prazo em que as despesas de assistência técnica eram permissíveis.

Sendo a lei do capital estrangeiro, são dedutíveis as despesas de assistência técnica nos primeiros cinco anos do funcionamento da empresa ou da introdução do processo especial de produção, quando tais pagamentos se mostrarem necessários. Em casos especiais, por autorização do Conselho Monetário Nacional, o prazo seria estendido por mais cinco anos.

Certas indicações do texto traçam, com alguma clareza, o que era “assistência técnica” no conceito legal. Em primeiro lugar, era algo que resultava numa forma de despesa apurada somente após o funcionamento da empresa, ou a introdução de um novo processo especial de produção; não diz a lei “redutível até cinco anos”, mas “dedutível nos cinco anos”. Depois, percebe-se que as despesas são dedutíveis; e mais, são *despesas*. Vale citar Bulhões Pedreira (p. 369):

“Despesas é mutação patrimonial que imposta em redução do patrimônio líquido sem ter por contrapartida a aquisição de novo direito ou o aumento de valor de direito existente. Essa característica a distingue do custo de aquisição ou produção, que também é mutação patrimonial que importa redução do patrimônio líquido mas tem por contrapartida acréscimo de valores ativos. Por isso o custo é - diferentemente da despesa - aplicação de capital financeiro em elementos do ativo.”

Mesmo as despesas são, algumas vezes, insuscetíveis de dedução, apesar de necessárias e normais, e ainda não havendo proibição específica de deduzir. Tal se dá quando o efeito dos pagamentos se faz sentir por mais de um exercício, pois causaria distorção contábil



imputar ao momento em que se faz o pagamento a totalidade de seu ônus, embora o benefício se estenda pelos anos subsequentes. Uma vez mais bulhões Pedreira (p.331):

“O ativo diferido não registra direitos mas despesas, ou perdas de capital financeiro sem a contrapartida da aquisição de direitos. O capital aplicado nessas despesas é registrado no ativo porque contribuirá para a formação do lucro de diversos exercícios. Essa contribuição será computada nos custos ou despesas dos exercícios futuros através de quota de amortização.”

Vê-se assim que a “assistência técnica” da Lei 4.131/62 e’, como a da Lei 3.470/58, algo que: a) importa numa despesas, vinculada a um produto determinado, ou a um “processo especial de produção”; b) a dedutibilidade só se dá após o início desta produção; c) não há aquisição de direitos ou bem; d) os pagamentos em questão podem ser, de alguma forma, relacionados com o valor da produção; e) tudo se passa como se os efeitos do pagamento não ultrapassassem o exercício respectivo.

Explicuemo-nos uma vez mais. Ainda sob o império da Lei 4.131/62, subsistem as disposições da Portaria 436/58; nesta, a exigência que o contrato mencione o produto em pauta. De outro lado, o art. 12 § 3º menciona o “processo especial de produção” o qual, salvo se se tratar de um índice aleatório (o que não pode ser, dado ao princípio da necessidade das despesas dedutíveis) deve ser a justificativa do pagamento.

Em segundo lugar, como já visto, não há dedutibilidade antes da produção, só durante esta, e nos primeiros anos. Em terceiro, não há aquisição de direitos, pois se houvesse, não teríamos despesas com o valor da produção é demonstrado pelo limite do *quantum* estipulado. Em último lugar, caso os efeitos do pagamento devessem ultrapassar um exercício, não haveria dedutibilidade, mas ativação e amortização.

Não se pode, a partir deste panorama, dizer o que é “assistência técnica”, em termos de objeto contratual; pode-se, porém, dizer o que não o é. Algo que não se vincule a um produto, ou a um “processo especial de produção”, não é assistência técnica; assim, o projeto e a construção de um prédio não é. Qualquer contrato cuja despesa seja incorrida antes do início da produção, não é de assistência técnica. Uma avença em que se adquira uma marca, uma máquina ou um direito, também não é. Dificilmente poderá sê-lo objeto contratual cujo pagamento esteja desvinculado do valor do bem produzido, tendo, por exemplo, preço certo ou a custo demonstrado. E, por fim, o ajuste em que se paga por algo cujos efeitos se façam sentir em mais de um exercício (como, por exemplo, um projeto de reorganização ou reestruturação), não é também.

É de se notar que a noção de “licença de *know-how*” é compatível com a noção de “assistência técnica” da Lei 4.131/62, na produção em que for um contrato pelo qual o contribuinte receba comunicação de experiências técnicas de produção, e pague pelo uso delas um percentual de sua receita com o bem produzido, tendo-se comprometido a deixar de usá-las após certo período (pois se usasse para sempre, o pagamento deveria ser ativável). Mas frise-se, outros contratos também podem sê-lo como, por exemplo, o que preveja assistir a operação inicial de uma indústria através, de técnicos enviado para testar e corrigir as imperfeições de equipamento.

O Dec. 53.451/64, que veio regular a Lei 4.131/62 e vigeu por pouco tempo (a Lei 4.390 revogou-o após sete meses) definiu a “assistência técnica”, documento único a fazê-lo até o momento:

“Art. 11 - Considerar-se-á como assistência técnica, administrativa, científica ou semelhantes, o serviço dentro de cada especificação, que exija de seus executores, pessoas físicas ou jurídicas domiciliadas, residentes ou com sede no exterior, conhecimentos técnicos especializados, e que não possa se obtido no País.

Vê-se, desta feita, que, excluindo a “assistência técnica” interna de seu escopo, o decreto definia tal figura como “serviços”, estipulava que deveria exigir “conhecimentos técnicos especializados” e que, de forma indireta, vedava o pagamento quando o serviço já pudesse ser obtido no país. Este “princípio de similaridade” era a única aquisição significativa do diploma, e, aliás, sem base legal. Quanto ao resto, nada existe que acrescente ou retire às conclusões acima expostas.

Com efeito, a “comunicação” importa num serviço, mormente se não se transfere direitos ou bens físicos. Como a utilização dos dados comunicados por tempo determinado é bastante assimilável à locação, e, até mesmo para efeitos tributários, a locação de bens móveis é serviço, nada de novo existe na definição.

#### A noção de assistência técnica na Lei 4.506/64.

Modificação há, isto sim, a partir da Lei 4.506/64. A norma em questão falava de *royalties*, serviços técnicos, assistência técnica, etc., em várias disposições. No art. 19, por exemplo, dispunha, tratando do Imposto de Renda das Pessoas Físicas, num dispositivo constante do art. 87 do RIR/80:

III - no caso de *royalties* e direitos autorais de obras artísticas, didáticas, científicas, urbanísticas, projetos técnicos de construção, instalações ou equipamentos, quando os rendimentos percebidos em determinado ano excederem em mais de 30% (trinta por cento) da média dos mesmos rendimentos nos cinco anos anteriores.

Já vimos anteriormente, a definição de *royalties* dada pelo art. 22 da mesma lei; falando de incentivos à exportação de serviços, preceituava, num dispositivo revogado pelo Dec.-lei 1.418/75, art. 1º:

“Art. 43 - (...)

Parágrafo único - Estão excluídos do lucro operacional os proventos em moeda estrangeira ou em títulos e participações acionárias emitidas no exterior, enviadas ao Brasil e correspondentes à prestação de serviços técnicos, de assistência técnica, administrativa e semelhantes, prestados por empresas nacionais e empresa no exterior.

E, por fim, regulando a dedutibilidade das importâncias pagas ao *exterior* por assistência técnica:

“Art. 52 - As importâncias, pagas a pessoas jurídicas ou naturais domiciliadas no exterior a título de assistência, científica, administrativa ou semelhante, quer fixas quer como percentagem da receita ou do lucro, somente poderão ser deduzidas como despesas operacionais quando satisfizerem aos seguintes requisitos:

- a) constarem de contrato por escrito registrado na Superintendência da Moeda de Crédito;
- b) corresponderem a serviços efetivamente prestados à empresa através de técnicos, desenhos ou instruções, enviados ao país, ou estudos técnicos realizados no exterior por conta da empresa;
- c) o montante anual dos pagamentos não excedentes ao limite fixado por ato do Ministro da Fazenda de conformidade com a legislação específica.

Parágrafo único - Não serão dedutíveis as despesas referidas neste artigo quando pagas ou creditadas:

- a) pela filial de empresa com sede no exterior, em benefício da sua matriz;
- b) pela sociedade com sede no Brasil a pessoa domiciliada no exterior quer mantenha, direta ou indiretamente, o controle de seu capital com direito a voto.

A interpretação sistemática da lei permite concluir:

- a) Uma coisa são serviços técnicos, outra coisa serviços de assistência técnica (art. 43).
- b) Pagamentos do *royalties* por projetos a pessoas físicas domiciliadas no Brasil são considerados direitos autorais, enquanto que o mesmo pagamentos, a pessoa (naturais ou morais) do exterior, será tido como assistência técnica.
- c) Os pagamentos de assistência técnica podem ser em importância fixa ou percentual da receita ou lucro..
- d) A assistência técnica é um serviço, prestado através de técnicos, desenhos ou instruções enviados ao país, ou de estudos técnicos realizados no exterior.
- e) Continuam limitados os coeficientes de dedutibilidade, mas sem vínculo necessário à produção. Também, pela subsistência da PMF 436/58, continuam a ela vinculados.

Para se entender o sistema subsequente à Lei 4.506/64 é preciso constatar da vigência das disposições anteriores, quais sejam, a Lei 3.470/58. Como se viu, ao tratarmos dos *royalties*, subsistem dúvidas quanto à vigência de uma ou outra daquelas leis, ou de ambas; a Fazenda tem entendido que, em catadupa, vige tudo. É de se notar que a Lei 3.470/58 prescreve genericamente, para pagamentos no Brasil e ao exterior; já quanto à Lei 4.131/62 há dúvidas, pois, apesar da ementa vinculando-a ao controle do capital estrangeiro, inexistente menção específica, nos dispositivos pertinentes, quanto à limitação de seus preceitos às remessas ao exterior. Em favor da convicção de que o art. 12 da Lei 4.131/62 se referisse aos pagamentos internacionais, e tão-somente a esses, estava a própria redação do § 3º, que submetia as prorrogações do contrato ao Conselho Monetário Nacional, o qual pouco teria a

haver com pagamentos internos. Quanto à Lei 4.506/64, iniludivelmente ela só se refere aos pagamentos ao exterior.\*

O problema assim se coloca: sendo a Lei 3.470/58 norma geral, coexistiria com a legislação subsequente que só regula o caso dos pagamentos ao exterior. Porém, se a Lei 4.131/62 tratava de pagamentos ao exterior, ela foi, no que toca à dedutibilidade da assistência técnica, revogada pela Lei 4.506/64. A principal questão é exatamente, a limitação temporal dos pagamentos de assistência técnica, prevista na 4.131/62 e inexistente na 4.506/64.

A interpretação do Dec. 55.762/65, que, posteriormente à 4.506/64, regulou a 4.131/62 com as alterações da 4.390/64, foi que já não vigorava o limite temporal, pois na reprodução do art. 42 da Lei 4.131/62 suprime o dispositivo do § 3º desta, onde se estipula o limite. O Dec. 58.400/66 (RIR/66), em seu art. 174, porém, deu como vigorantes as disposições da Lei 4.131/62, art. 12, § 3º.

O entendimento do Fisco, expresso nos PNCST 102/75, 117/75, 139/75 e 86/77, é de que não só vige a Lei 4.131/62 como também a 3.470/5/ (através da citação que, por segunda mão, faz a lei do RIR/59, art. 37 e, por este, ao art. 74 da 3.470/58) e, obviamente, a 4.506/64.

Adotando esta interpretação apenas como base de raciocínio, as características daquilo que a lei fiscal denomina “assistência técnica” teriam de ser estabelecidas pelo somatório dos índices mencionados, pelas três leis em pauta. Cabe fazer tal análise pois, salvo elementos qualificadores suplementares, é o sistema aumente em vigor. Prossigamos, porém, na historiografia em curso.

#### A noção da legislação posterior

O Dec. 55.762/65, regulando os aspectos monetários e cambiais das Leis 4.131/62 e 4.506/64, levanta mais uma vez a distinção, que já existe na 4.506/64, art. 43, entre serviços técnicos de um lado, e assistência técnica de outro. NO art. 59, depois de tratar extensamente das condições de remissibilidade dos pagamentos de assistência técnica, e com base no art. 3º, “b”, da Lei 4.131/62 (... “ou por qualquer outro título que implique rendimentos para fora do país”) o decreto preceitua:

“Art. 59 - A Superintendência da Moeda e do Crédito poderá aprovar, quando solicitada e se julgar conveniente, remessas para pagamento de projetos ou serviços técnicos especializados e para a aquisição de desenhos e moedas industriais. “

Enfatize-se que, por modelos e desenhos industriais, não entende o decreto o pagamento de *royalties* as patentes de modelo e desenho industrial, mas os *blue-prints*.

---

\* Vide Anexo de Atualização.

Um dos mais importantes instrumentos de interpretação da legislação da época, quanto ao ponto, foi a Portaria MF 184/66. Tratando primordialmente da controvertidíssima questão da incidência de IR na fonte no caso de serviços prestados por pessoas do exterior, a norma de caráter interpretativo estabelecia um regime especial quanto aos pagamentos relativos a serviços de elaboração de projetos de investimento, assim discriminados:

- “a) estudos de planejamento ou programação econômica regional ou setorial;
- b) estudos de viabilidade técnica e econômica, ou de localização, projetos de investimento a serem realizados no país;
- c) dimensionamento, desenho e especificação de conjuntos industriais, bem como das instalações e dos equipamentos que o compõem;
- d) desenho e especificação de equipamentos a serem importados ou adquiridos no país, e que se destinem à execução de projetos de investimentos no Brasil;
- e) pesquisas e experiências de laboratório, ou de produção industrial ou semi-industrial realizadas por encomenda de empresas no país, a fim de determinar a viabilidade técnica e econômica do aproveitamento de matérias-primas nacionais, ou determinar a tecnologia mais adequada a esse aproveitamento;
- f) especificação de equipamento para realização de coleta de preços ou concorrência para aquisição, no exterior, de equipamentos necessários à execução de projetos de investimento no país, e de assistência no julgamento dessas coletas de preço ou concorrência;
- g) assistência à compra de materiais e serviços, fiscalização de produção, organização de embarque e despacho;
- h) montagem ou supervisão de montagem, de instalações industriais ou equipamentos;
- i) fiscalização e consultoria de construção ou montagem de obras, instalações e equipamentos.”

Havia um requisito a mais para a configuração do regime. Segundo o item II da Portaria:

II - O disposto nesta portaria aplica-se somente a serviços contratados e aprovados *a priori* ou *a posteriori* pelo Banco Central da República do Brasil, a preço certo, ou a preço baseado em custo demonstrado, acrescido de percentagens correspondente a custos gerais e lucro, *excluídas quaisquer formas de pagamento baseadas em percentagens de receita ou quantidade de produção do projeto de investimento a ser executado* (grifamos).

A interpretação da Portaria 184 quanto ao IR na fonte, aliás desacreditada pela própria jurisprudência administrativa dos anos subseqüentes, acabou sendo superada pelo Dec.-lei 1.418/75, e norma formalmente revogada pela Portaria MF 346/75. No entanto, dizia a Portaria 184, num ponto em que não tratava do imposto de renda na fonte e que não foi, portanto, atingido pela lei superveniente:

“XIII - Ressalvado o disposto no art. 173 do Regulamento do Imposto de Renda, relativamente às pesquisas científicas ou tecnológicas, a empresa que contratar os serviços referidos no inciso I desta Portaria não poderá deduzir o respectivo preço como despesa operacional, mas o custo do serviço constituirá investimento, depreciável ou amortizável

nos termos da legislação do imposto de renda.”

A referência, feita ao art. 173 do RIR/66 é atualizável para o art. 229 do RIR/80. A conclusão, de outro lado, sobre a ativação necessária dos dispêndios em investimento está nos PNCST 364/71 e 72/75, assim como, em termos gerais, nos PNCST 375/70, 153/75, 73/76 e 85/76. É, atualmente, um entendimento válido.

Em outras palavras: os pagamentos relativos aos serviços mencionados no item I da Portaria 184/76), realizados a preço certo ou na base *cist okys*, “excluídas quaisquer formas de pagamento baseada em porcentagem da receita ou quantidade de produção do projeto de investimento a ser executado” não são dedutíveis, mas ativáveis e amortizáveis (ou depreciáveis, quanto à parte física). Conclui-se que tais serviços não importam em “despesas de assistência técnica”.

A *contrario sensu*, serviços fora daquela lista, ou prestados contra pagamento calculado sobre receita ou quantidade de produção, podem ser a “assistência técnica”, dedutível nos termos da lei fiscal; o que não quer dizer que o sejam, necessariamente.

A expressão “assistência técnica” aparece, também, em vasto número de normas subseqüentes: Lei 5.173/66, art. 10.L; Dec.-lei 236/67, art. 7º; Dec. 61.899/67; Dec.-lei 491/69, art. 8º; Dec. 66.110/70; Dec. 69.393/71; Dec. 70.506/72; Dec. 72.542/73; Dec. 73.496/74; Dec. 75.106/74; Port. MF 271/74; Dec. 76.975/76, 76.988/76, 77.053/76, 78.107/76, 81.194/78, 85.450/80 e 85.985/81; PNCST 101/71, IN SRF 5/74, Port. 223/76, PNCST 86/77, PNCST 102/75, PNCST 76/76, PNCST 117/75 e 119/75; ADNCST 30, 31 e 37/75, PNCST 320/71, PNCST 143/75, Dec.-lei 1.418/75 e 1.446/76, PN 79/75, Portarias 181/73, 223/74, 68/75, 43/76, 44/76, 469/76, 470/76.

Deixando por ora de lado a massa de acordos de bitributação e portarias regulamentadoras, que se referem às relações bilaterais entre o Brasil e os países respectivos, passemos à análise da legislação mais importante editada após 1965.

O novo Código da Propriedade Industrial (Lei 5.772/71), introduziu um novo conceito, a par dos já existentes, o de “contratos que importem em transferência de tecnologia”. O que é o objeto de tais avenças, explica a Instrução Normativa 5/74: “assistência técnica, científica, administrativa ou semelhantes, projetos ou serviços técnicos especializados”. Tal interpretação, que foi reproduzida do RIR/75 (Dec. 76.186/75, arts. 177 e 178) no RIR/80 (Dec. 85.450/80, art. 233, § 3º), reflete a divisão quadripartite dos objetos tecnológicos, pois pressupõe, como item suplementar, as licenças de propriedade industrial.

Assim, a assistência técnica é, à luz da interpretação vigente, um elemento do conceito “transferência de tecnologia”, e se opõe aos direitos de propriedade industrial, aos “projetos” e aos “serviços técnicos especializados”.

O Dec.-lei 1.418/75, concebido para solver a antiga questão da tributação na fonte de serviços prestados no exterior, que veio contribuir para a distinção das noções em análise, diz:

“Art. 6º - O imposto de 25% (vinte e cinco por cento) de que trata o artigo 77 da Lei 3.470, de 28 de novembro de 1958, incide sobre os rendimentos de serviços técnicos e de assistência técnica, administrativa e semelhantes derivados do Brasil e recebidos por pessoas físicas ou jurídicas residentes ou domiciliados no exterior, independentemente da forma de pagamento e do local e data em que a operação tenha sido contratada, os serviços executados ou a assistência prestada.”

Vê-se, assim, que “serviços técnicos” e “assistência técnica” apareceram, uma vez mais, como coisas diversas; os serviços são aliás *executados*, a assistência simplesmente prestada. Sem dar excessiva importância a esta distinção verbal, evidencia-se que uma noção de “execução”, ou seja, de maior concentração temporal e objetiva, existe quanto aos serviços técnicos.”

De outro lado, regulamentando o art. 1º do mesmo decreto-lei, que prevê um incentivo fiscal para a exportação de serviços, a Portaria 223/76 discrimina quais são os objetos a que se refere o preceito:

“a) engenharia, arquitetura e urbanismo, bem como a execução no Exterior de obras de qualquer natureza, vinculados à prestação de serviços; b) organização, programação, planejamento, assessoria, levantamento e processamento de dados, consultoria e auditoria; c) diversões públicas, espetáculos desportivos, exposições e atividades congêneres de divulgação cultural, desde que prestados no exterior; d) assistência técnica, científica e semelhantes, inclusive amparados por marcas e patentes.”

Excluindo-se os serviços de “diversões públicas”, que dificilmente figuram como “técnicos”, tem-se a figura quadripartite, evidenciada pelos vários objetos contratuais, embora não estando reunidos por alíneas. Em particular, vê-se que a “assistência técnica”, como unidade diversa das várias assessorias, consultorias e projetos, é algo que pode ser “amparada” por direitos de propriedade industrial.

Para abrandar o rigor do art. 6º do Dec.-lei 1.418/75, que submeteu todos os pagamentos relativos a serviços de assistência técnica a serviços técnicos em geral à alíquota de 25% quando devido ao exterior, saiu o Dec. 1.446/76, uma versão atualizada e limitada da Portaria MF 184/68. As principais características do decreto-lei são a isenção do imposto na fonte para os mesmos serviços relacionados na Portaria 184, desde que, também, a preço certo ou custo demonstrado, vedado o percentual e a vinculação à produção; e a limitação deste benefício a projetos de excepcional relevância, e aos casos aprovados pelo Ministro da Fazenda.

Se bem que o intuito do decreto é, tão simplesmente, relevar a tributação na fonte determinados pagamentos, interesses à presente análise a subsistência do entendimento da Portaria 184, conquanto transformado de interpretação da legislação em vigor (a portaria se apresentava como meramente interpretativa) para um simples benefício fiscal específico.

Dentro destes parâmetros, continua a noção, na tributação das fontes, de que, estes serviços (a preço certo, etc.) têm um regime próprio; e, através dos vários pareceres normativos já

mencionados quando analisávamos a Portaria 184, permanece válido o princípio de que o preço de tais serviços não é dedutível, mas ativável e amortizável a longo prazo.

Mesmo depois da edição dos Decs.-leis 1.418/75 e 1.446/76, continuou grassando no Judiciário a dúvida quanto à tributação na fonte de serviços prestados no exterior. Assim é que, para solver a incerteza, o Supremo Tribunal Federal estruturou sua jurisprudência quanto ao caso nas Súmulas 565 e 567, as quais dizem, sucintamente, que quando o serviço é inteiramente prestado no exterior, não cabe o tributo, mas quando, mesmo se o seu preço é devido a pessoas no exterior, foi ele prestado no país, deve-se a imposição.

Como conciliar a jurisprudência sumulada e a lei?

Para Alberto Xavier (I, p. 127) a súmula vale para os serviços que não sejam nem técnicos, nem de assistência técnica. Vale, enfim, para contratos como os relativos às “diversões pública” e semelhantes.

Assim é que, à luz da súmula, se completa a perspectiva dos objetivos contratuais; é tributado o serviço técnico e a assistência técnica; não o são os outros serviços. Depreende-se que, no universo “serviços” há os de caráter técnico; dentre eles, os de assistência técnica têm tratamento especial, assim como o têm os serviços componentes de projeto de investimento.

#### A noção nos pareceres normativos

Ao nível de pareceres normativos, que explicitam o entendimento do Fisco sem, necessariamente, iluminar o direito vigente, a noção de assistência técnica não é sempre essa. O PNCST 101/71 distingue de um lado a prestação de assistência técnica e de outro, o *engineering* (projetos); o tema é imposto na fonte, e a posição era contrária à Portaria 184/68 ...

O PNCST 320/71, referindo-se à noção, admite a dedução das despesas correspondentes ainda que o pagamento se faça por conta do prestador, a terceiros. O PNCST 79/75, numa decisão importante, considera o *software* de aplicação transferência de tecnologia e manda aplicar-lhe o regime da assistência técnica. O PNCST 102/75, igualmente importante, estabelece a diferença entre o regime dos *royalties* e da assistência técnica; nesta, os pagamentos a sócios, feitos no território nacional, são dedutíveis.

O PNCST 111/75 trata da acumulação de vários objetos contratuais, da base de cálculo do limite de dedutibilidade, sem contribuir para a definição em análise, a não ser por enfatizar uma vez mais, a diferença ente *royalties* e despesas de assistência técnica. O PNCST 139/75 repete as conclusões do PNCST 102/75.

É no PNCST 143/75 que encontra uma definição, embora imperfeita, do que seja assistência técnica. Tratando de *franchising*, o parecer estabeleceu distinção entre a licença de direitos de propriedade industrial e a assistência técnica, sendo esta “serviços de consultoria e/ou assessoramento envolvendo conhecimentos especializados de quem os



presta em cada campo de ação”. De outro lado, os serviços de publicidade, organização e métodos de venda não seriam “assistência técnica”.

O parecer 76/76 não toca na questão da caracterização da assistência técnica; o de nº 86/77, porém, o faz, e com certos detalhes. O enunciado das “considerações gerais” do parecer começa por dizer que os limites de dedutibilidade na remuneração de tecnologia se referem a dois tipos distintos: as licenças de propriedade industrial e os contratos de assistência técnica.

Vale citar o texto:

“Embora os acordos de licença sejam o instrumento principal para transferência de tecnologia, nem todo o *know-how* se reveste deste tipo contratual, pois freqüentemente são representados por acordos de assistência técnica que, por sua vez, se apresentam sob a forma de simples prestação de serviços, em que é comum a inclusão do direito de a contratante utilizar-se, a título gratuito, de patentes ou marcas comerciais, e de obter, mediante paga, um extenso auxílio na comercialização, este último capaz de proporcionar a conservação do bom nome internacional das ditas marcas e patentes.”

Vai adiante o parecer, ao indicar que, no caso analisado, haveria “serviços não tipificáveis como técnicos na acepção legal.” Tais serviços eram a pesquisa de mercado, a publicidade, promoção de vendas, relações públicas, assistência a clientes, informações permanentes sobre aperfeiçoamentos técnicos e lançamento de novos artigos, intercâmbio comercial e de informações.

A intenção do parecer é de uma vez mais, distinguir a assistência técnica, que é por definição, técnica, e os outros serviços não técnicos, mas ao mesmo tempo preceituando que a remuneração destes outros serviços inclui-se na da assistência técnica. Desta feita, com esta conclusão aparentemente paradoxal, o entendimento do fisco é de que o núcleo da atividade remunerada é a tecnologia:

“Tal objetivo implícito se revela claramente, como na hipótese em estudo, quando a existência do negócio jurídico e a obtenção dos respectivos efeitos econômicos ou financeiros não possam sustentar-se nas simples atividades expressamente remuneradas e ostensivamente consignadas no contrato, mas sim na utilização das preditas marcas e patentes e/ou na prestação de serviços técnicos.”

Aparentemente, a assistência técnica exerce uma função intermediária entre o conhecimento técnico puro e a pura comercialização e, o que é particularmente relevante, os pagamentos a ela relativos abrangem, no ponto de vista fiscal, necessariamente toda a área em questão.

A idéia que resulta dos pareceres normativos, os quais essencialmente refletem a posição do Fisco perante problemas objetivos de interpretação da lei em vigor, é de que a assistência técnica é um tipo de negócio jurídico, que resulta em transferência de tecnologia, com serviços de assessoria ou assessoramento envolvendo conhecimentos especializados de quem os presta, e que tem uma natureza tanto técnica quanto empresarial.

Mais importante ainda, tais serviços implicam em despesas, conseqüentemente à sua dedutibilidade, e não são despesas necessariamente ativáveis; o regime de dedutibilidade

segue estreitamente o dos *royalties*, com a diferença significativa de que, quanto à assistência, o pagamento interno a sócios é dedutível.

Assistência técnica não é *engineering*, não é direito de propriedade industrial, não é serviços de comercialização; o *software* de aplicação, de outro lado, segue o regime de dedutibilidade da assistência técnica.

Convém, no entanto, mencionar que o PNCST 37/74, analisando a disposição do Acordo Brasil-Suécia então em vigor (superado pelo acordo promulgado pelo Dec. 77.053/76, que inclui redação diversa nos pontos questionados), entendeu que a “assistência técnica” não poderia ser assimilada à expressão “processo ou fórmula secreta”.

O dispositivo convencional citado foi o seguinte:

2º) Neste artigo, o termo *royalty* significa qualquer *royalty* ou outra importância para em retribuição pelo uso ou privilégio de usar qualquer direito autoral, patente, desenho, processo ou fórmula secreta, marca de fábrica ou propriedade semelhante mas não inclui nenhum *royalty* ou importância para em retribuição à exploração de uma mina, jazida ou por qualquer outro tipo de extração de recursos naturais.”

Ao que interpretou a Administração Fiscal:

Da leitura do § 2º acima, que especifica os bens e direitos cuja contraprestação pelo uso ou privilégio de usar devem ser considerados como *royalty*, verifica-se que não foram colocadas no seu elenco as importâncias pagas ao exterior como remuneração pela prestação de serviços de assistência técnica, mesmo que destinadas a possibilitar ou facilitar o uso de patentes ou processo de fabricação.

A cláusula de redução de alíquota, constante do art. VII 1C, acima transcrito subtrai à disciplina geral do art. 292 do RIR a tributação de rendimentos percebidos pelos residentes ou domiciliados na Suécia: assume, pois o caráter de norma excepcional e, como tal, segundo opinião incontroversa da jurisprudência e da doutrina sobre direito tributário, deve ter o alcance de seus efeitos interpretado estritamente.

A consequência imediata da aplicação desse princípio no caso em questão é a de não se poder considerar implícito o termo assistência técnica na enumeração do art. VII, de nada valendo o argumento de que essa assistência é inerente fase ou decorrência do “uso de processo”. (...)

Ora, o RIR, nos arts. 174 e seguinte conceituou diferentemente as quantias pagas como *royalties* e como assistência técnica; por *royalties* se entendem as importâncias despendidas para remunerar direito pelo uso de bens incorpóreos, tais como: patente de invenção, processos ou fórmulas de fabricação; as importâncias pagas como assistência técnica, diferentemente, são as contraprestações de serviços efetivamente prestados à empresa através de técnicos, desenhos, estudos, instruções enviadas ao país, etc.”

### Os acordos de dupla tributação e a assistência técnica.

Os acordos de dupla tributação assinados entre o Brasil e vários países moldam-se na Convenção Modelo da OECD, cujo art. 12 designa por *royalties* (Alberto Xavier, I, pp. 282-283):

“Nas Convenções contra a dupla tributação, o conceito de *royalties* (ou *redevances*) designa as remunerações de qualquer natureza pagas pelo uso ou pela concessão do uso de direitos de autor sobre obras literárias, artísticas ou científicas (inclusive os filmes cinematográficos, filmes ou fitas de gravação de programas de televisão ou radiodifusão), de patentes, marcas de indústria ou de comércio, desenhos ou modelos, planos, fórmulas ou processos secretos, bem como pelo uso ou concessão do uso de equipamentos industriais, comerciais ou científicos e por informações correspondentes à experiência adquirida no setor industrial, comercial ou científico.”

Com quase que uniformidade, os acordos em vigor seguem o padrão. No da Alemanha, Itália, Espanha e Dinamarca, o protocolo de assinatura estabelece claramente que, na expressão “experiência adquirida” se incluem os serviços técnicos e a assistência técnica; no de Luxemburgo, a fórmula da OECD foi acrescentada da expressão “estudos”, e desta forma é tanto à experiência adquirida quanto aos estudos que se aplica a observação.

A disposição modelo merece análise mais aprofundada. Sob a denominação de *royalties*, estão todos os tipos de locação de bens de produção móveis tangíveis, exceção feita ao *charter* tripulado de navios e aviões.

Também estão sob o dispositivo as licenças de direito de propriedade industrial e de autor; mas o que salta aos olhos é a previsão de tratamento fiscal análogo à locação e à licença para “planos, fórmulas e processos secretos”, de um lado, e para “experiência adquirida no setor industrial, comercial ou científico.”

A primeira destas figuras parece ser o segredo de fábrica (*secret de fabrique, trade secret*), que vem a ser um conhecimento de ordem estritamente técnica, monopólio de fato de um ou de poucos empresários, e que se mantém nesta condição pelo sigilo mantido pelo titular, inclusive importando-o ao transmiti-lo a terceiros. De outro lado, a “experiência adquirida” é uma sintética e eficiente descrição do que se denomina usualmente, de *know-how*, ou seja o conjunto ordenado de informações de base técnica, mas de propósitos especificamente empresariais, que possibilita a produção de um bem ou serviço em condições de mercado, e cujo valor consiste em não ser universalmente disponível, ou seja, relativamente secreto. Como exemplo, é segredo de fábrica a fórmula da Coca-Cola, o da Angostura, ou o método de fabricação dos címbalos turcos. É *know-how* a massa de informações sobre a produção de um bem determinado para um mercado específico, resultante, entre outros elementos, do processo de ensaio e erro no uso do equipamento e métodos apropriados, inclusive quanto ao gosto ou tendência da clientela, mesmo se o núcleo técnico no caso seja de conhecimento geral: como ocorre na hipótese de barateamento do custo de produção pela supressão de um nível superior de qualidade que, num dado mercado o público não se importe de perder.

Note-se uma vez mais que o tratamento fiscal é uniforme, tanto para os *royalties* devidos por patentes, como por estas “fórmulas secretas” ou “experiências adquiridas”; mas é de se frisar que o alcance dos artigos em pauta é limitado aos países convenientes, ao imposto de fonte, e as situações descritas nos respectivos acordos. Não se pode, pois, tomar as definições acima como genéricas em relação ao sistema jurídico vigente.

Dentro destes parâmetros, é curioso constatar que as notas nos protocolos de assinatura, quando existem, identificam a assistência técnica (e o serviços técnico) com a “experiência adquirida”, e não com os “planos, fórmulas e métodos secretos”. Num caso mais recente (que, supõem-se, reflete a maior acuidade dos negociadores dos tratados) separa-se a “experiência adquirida” dos “estudos realizados”, aparentemente distinguido entre a assistência (vinculada à experiência adquirida) e os serviços (que consistiriam em estudos).

Nas portarias relagumentadoras, a fórmula “assistência técnica e serviços técnicos” é geralmente adotada.

### A noção de assistência técnica no Direito Tributário.

Como visto, analisamos a evolução histórica e asistemática da noção de “assistência técnica” na legislação do imposto de renda, dentro do universo da tributação das pessoas físicas, jurídicas e de fontes, tanto ao nível dos diplomas de hierarquia mais elevada, quanto no do regulamento e atos inferiores, não deixando de lado a jurisprudência pertinente. Par ao quadro que adiante estabeleceremos, pressupõe-se a organicidade e a logicidade da ordem jurídica na área em questão, ou seja, que os aspectos fiscalmente pertinentes do fenômeno “assistência técnica” tenham um tratamento funcional e coerente.

O que é, então, a assistência técnica?

- a) É um serviço (art. 74, Lei 3.470/58; art. 12, da Lei 4.131/62; art. 52, Lei 4.506/64);
- b) pelo qual se paga *royalties*, ou se incorre em despesas que têm a forma de *royalties* (art. 74, Lei 3.470/58);
- c) cuja forma de pagamento é compatível com um estimativa baseada na produção (lucro, faturamento) da empresa (PMF 436/58; Lei 4.131/62, art. 12), sendo estipulados por quantum fixo ou percentual da receita (Lei 4.506/64, art. 52);
- d) devendo o objeto desta produção estar indicado no contrato respectivo (PMF 436/58);
- e) sendo que a dedutibilidade das importâncias pagas só se dá após o início desta produção (Lei 4.131/62, art. 12);
- f) não havendo aquisição de direito ou do bem (Lei 3.470/58, art. 74; Lei 4.131/62, art. 12; Lei 4.506/64, art. 52; observações de Bulhões Pedreira);
- g) e, para efeitos fiscais, não devendo o efeito do pagamento se fazer sentir pelos exercícios futuros (Lei 3.470/58, art. 74; Lei 4.131/62, art. 12; Lei 4.506/64, art. 52; observações de Bulhões Pedreira);

h) é algo diferente de “serviços técnicos” (Lei 4.506/64, art. 43; Dec. 55.762/65, art. 59, IN SRF/74; RIR/80, art. 233, § 3º; Dec.-lei 1.418, art. 6º; PMF 233/76);

i) é prestado, no caso de pagamentos ao exterior, através de técnicos desenhos ou instruções, enviados ao país, ou de estudos técnicos feitos no exterior (Lei 4.506/64, art. 52);

j) não se aplica à tecnologia adquirida, parte de projetos de investimento, quando paga na base *cost-plus* ou preço fixo, não vinculado de nenhuma forma à receita ou quantidade de produção (entendimento subsistente, através dos PNCST 364/71, 72/75, 375/70, 153/75, 73/76, 85/76) cujos pagamentos serão ativados e depreciados.

É necessário concordar com Bulhões Pedreira ( n° 208) no que sustenta: perante nossa lei fiscal a categoria “assistência técnica”, representa pagamento de renda, tal como se fosse uma “contraprestação pelo uso dos serviços produtivos do capital tecnológico” como se o fornecedor da assistência técnica alugasse “fatos de produção que o locatário utiliza na sua atividade de produção.”

Com isto não se quer configurar, como assistência técnica, O *know-how* (Bulhões Pedreira, porém, identifica um e outro), nem estabelecer juízo de valor sobre a eficácia da aquisição ou não da tecnologia paga. Descreve-se, apenas, as características que a lei fiscal empresta à noção de “assistência técnica”: é um serviço, cujo pagamento é calculado levando-se em conta os bens efetivamente produzidos pelo contribuinte, sendo que o efeito deste pagamento não ultrapassa o exercício. Em outras palavras, é uma participação no valor do produto da empresa, que não tem como contrapartida a aquisição de um bem ou direito.

A posição de Bulhões Pedreira, de considerar a assistência técnica como autêntico “aluguel de capital tecnológico” também fica difícil de sustentar perante o requisito, uniforme em todas as leis versando sobre a questão, de que os serviços em questão sejam “efetivamente prestados”. Não se trata de resultado dos “fatores que contribuem para a produção”, como o aluguel de um imóvel, mas de prestação efetiva. De *lege ferenda*, cumpriria adequar a natureza substantiva e o tratamento tributário da assistência técnica; por ora, é um tipo de pagamento de tecnologia, e não um objeto específico de contratação.