

IMPACTOS NA COMPETITIVIDADE ECONÔMICA DO BRASIL DECORRENTE DA DESORDEM FISCAL NA TRIBUTAÇÃO DE SOFTWARES E SERVIÇOS DE TECNOLOGIA

*Em defesa da segurança jurídica das incidências tributárias nas operações com software e
importação de serviços de tecnologia*

São Paulo, 12 de junho de 2018

Introdução

O setor de Tecnologia da Informação e Comunicação (TIC) enfrenta grave insegurança tributária nas operações com softwares, pois atualmente está sujeito à dupla incidência de ICMS e ISS, o primeiro imposto de competência dos Estados e o segundo de competência dos municípios. A bitributação, isto é, a incidência de dois impostos sobre os mesmos fatos geradores, é vedada pelo Sistema Tributário Constitucional. A situação agravou-se com a recente edição, pelo Confaz, dos Convênios ICMS 181/15 e 106/17 que ampliaram a abrangência da incidência do imposto estadual sobre as operações de licenciamento e cessão de uso de programas de computador.

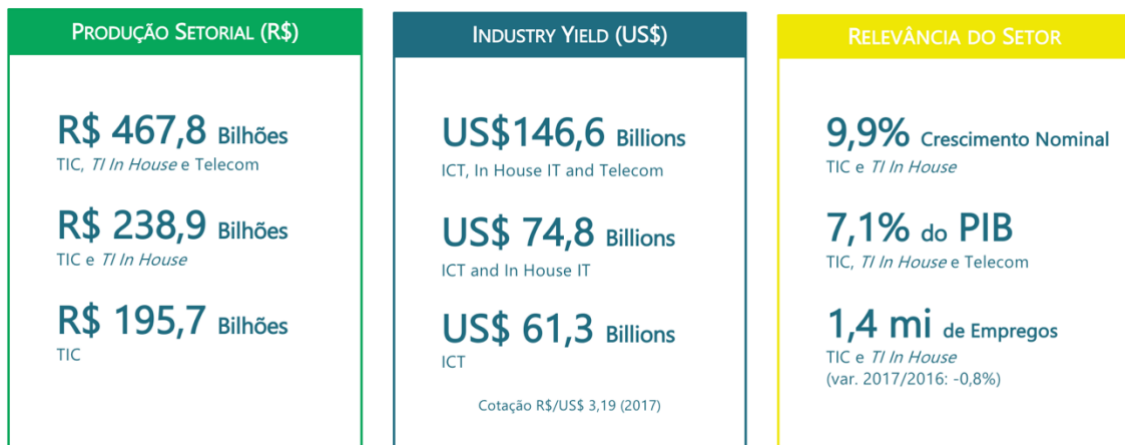
O impacto não é apenas jurídico, mas também possui graves reflexos econômicos em toda a cadeia produtiva das TICs. Segundo projeções da Brasscom, o desarranjo sistêmico pode elevar a carga tributária em até 500%, com recolhimento projetado total à guisa de bitributação de ISS e ICMS da ordem de R\$ 1 bilhão. Dada a transversalidade das soluções e serviços de TIC, esses efeitos impactam a Indústria, o Comércio, os Serviços, a Agricultura e o Governo, gerando efeitos deletérios para a competitividade da economia brasileira e inibindo a transformação digital e a incorporação das novas tecnologias habilitadoras da 4ª Revolução Industrial.

Esta manifestação apresenta de forma sintética detalhes sobre a mencionada bitributação, lança luz sobre outros pontos de insegurança fiscal, e estabelece uma correlação entre a desordem sistêmica e suas consequências à competitividade.

Produção e relevância da Tecnologia da Informação e Comunicação em 2017

Dados sistematizados pelo IDC, a pedido da Brasscom, demonstram que em 2017 o setor de Tecnologia da Informação e Comunicação – TIC, incluindo atividades de Business Process Outsourcing (Terceirização de Processos de Negócio) acrescidos da produção In House (atividades de TI desenvolvidas por empresas que não pertencem ao setor), e o setor de Telecomunicações, movimentaram R\$ 467,8 bilhões. Este número representa 7,1% do PIB brasileiro e coloca o País entre os 10 maiores mercados de TIC do planeta e empregando 1,4 milhão de trabalhadores com maior nível de escolaridade e o salário médio 2,4 vezes maior do que a média nacional¹.

¹ Fontes: ABINEE, Bacen, Brasscom, Gartner, IDC e Telco.

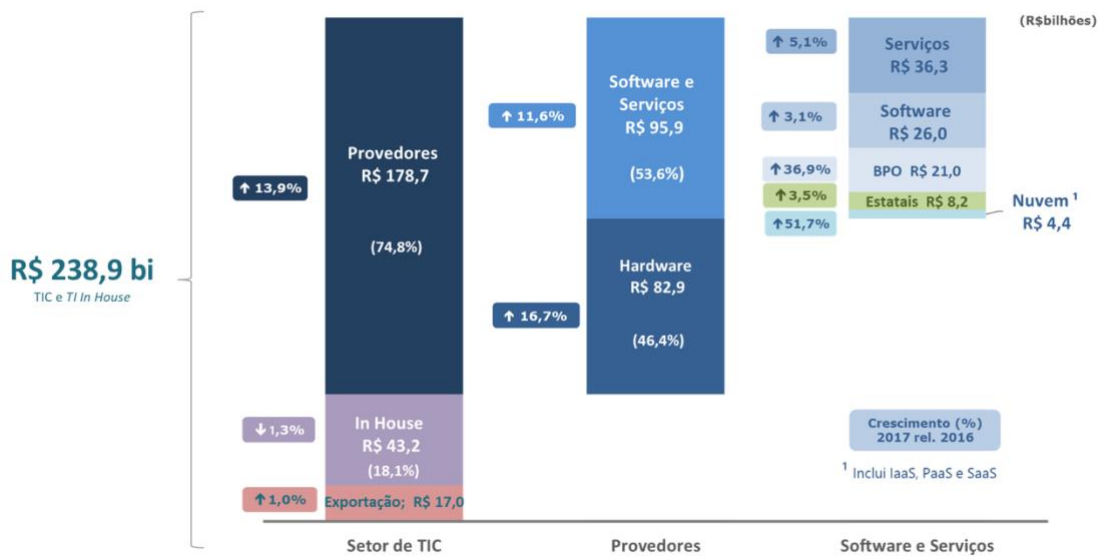


O setor se apresenta como uma das molas propulsoras da economia brasileira, tanto pelo seu desempenho, quanto pelo papel indutor de eficiência e produtividade e como viabilizador da integração nacional com base na comunicação, cada vez mais veloz, colaboração e difusão de informação. O Brasil tem um mercado grande e sofisticado, todavia, a velocidade com a tecnologia e os novos modelos de negócio são introduzidos pela inovação constante faz com que a remoção de gargalos e políticas inibidoras torne-se prioridade na agenda estratégica nacional.

Os Principais Subsetores de TIC: Hardware e Componentes, Software e Serviços

Em 2017, a produção de TIC apresentou crescimento global de 14%. Chama atenção a variação negativa de 1,3% na produção do subsetor de *TI in House* (a TI desenvolvida a partir das empresas que não têm como foco econômico o desenvolvimento de tais soluções, que em primeira análise pode ser compreendida como o efeito positivo da segurança jurídica instituída pelo marco legal dos contratos de terceirização).

A insegurança jurídica decorrente da bitributação de software traz gravames de maior intensidade sobre o subsetor de 'software e serviços', que, em 2017, apresentou crescimento de 11,6% e faturamento total de R\$ 95,9 bilhões. Neste subsetor, as empresas que realizam operações de cessão e licenciamento de uso de software faturaram R\$ 26 bilhões no período analisado, sendo que as operações com 'Nuvem' evidenciaram o impressionante crescimento da ordem de 51,7%, atingindo faturamento de R\$ 4,4 bilhões, ou seja, a adoção de inovação por parte do mercado ocorre no curto prazo.



Os Trabalhadores do setor de TIC: alta remuneração e superespecialização

Por sua natureza, a concepção, o desenvolvimento e o provimento de serviços de TI e TIC viabiliza o surgimento de uma nova mão de obra, com trabalhadores de perfis diversos daqueles estabelecidos na era industrial. Orientados pela consecução de objetivos, ao invés de rotinas fixas e repetitivas, as atividades dessa nova mão de obra são centradas na criação de soluções e na resolução de problemas. O trabalho também deixa de estar adstrito a um ambiente físico determinado, podendo ser desempenhado a partir de qualquer local. Estes profissionais não veem jornadas de trabalho diferenciadas como um problema, mas almejam também flexibilidade e equilíbrio entre profissão e vida pessoal.

Em 2016, os trabalhadores que atuam no setor de TIC apresentaram remuneração média anual 1,4 vezes maior que a média nacional. É relevante analisar a distribuição da remuneração desses trabalhadores conforme o subsector de TIC, onde destacam-se os subsectores de serviços de alto valor agregado e software que possuem as mais altas remunerações, ou seja, 2,4 vezes superior à remuneração média nacional. Até agosto de 2017, o setor de TIC empregava 821.263 profissionais em seus três subsectores principais: indústria (hardware e componentes), software e serviços. O setor como um todo, no período, empregava mais de 1,4 milhão de profissionais. O trabalhador brasileiro de TI é internacionalmente reconhecido como dinâmico e criativo e o país tem potencial para ser o destino de mais investimentos das empresas do setor.

O uso Transversal das Tecnologias Digitais e a 4ª Revolução Industrial

Segundo estudo da Confederação Nacional da Indústria, o uso de tecnologias digitais na indústria brasileira é pouco difundido, sendo que do total das indústrias, apenas 58% conhecem a importância dessas tecnologias para a competitividade e menos da metade as utiliza². A Indústria 4.0, ou manufatura avançada, fundamenta-se o uso de robótica, digitalização, IoT, simulação, integração, computação em nuvem, manufatura aditiva e segurança cibernética. Todas essas facilidades, providas no bojo da transformação digital em curso, darão o tom da competitividade e eficiência de negócios, representando, em suma, a verdadeira possibilidade de

² Sondagem Especial – Indústria 4.0 – ISSN 2317-7330 – Ano 17 – Número 2 – abril de 2016.

subsistência das empresas na economia digital conectada. Espera-se que em dez anos, 15% das indústrias atuem no conceito de Indústria 4.0.

O estudo da CNI identificou, ainda, que para 66% das empresas, o alto custo de implantação das tecnologias digitais ainda é a maior barreira para a transformação da indústria nacional em uma Indústria 4.0. Este percentual é ainda mais elevado (74%) para as empresas de setores de alta tecnologia, a exemplo dos setores de equipamentos eletrônicos e ópticos, empresas dedicadas à produção de sabões, detergentes, produtos de limpeza, cosméticos, produtos de perfumaria e de higiene pessoal, máquinas e equipamentos e veículos automotores.

O software é o principal instrumento da era digital, na medida em que estará presente em tudo que usamos e nas facilidades proporcionadas pela aplicações e sistemas. O desarranjo fiscal que acomete o setor de Tecnologia da Informação e Comunicação, em especial as operações com licenciamento de uso de programas de computador, agrava a situação impondo obstáculos ainda maiores para a competitividade da Indústria no contexto da 4ª Revolução Industrial.

O Software na 4ª Revolução Industrial

As mais recentes transformações tecnológicas têm permitido o uso e gozo de programas de computador por meio de novas formas de acesso ao usuário. É o exemplo da entrega do código-executável, que habilita o uso do direito, sem a necessidade de meios físicos (i.e. CD-ROM). Tal materialização de direito pode se dar pela transferência eletrônica do código-executável diretamente para o hardware do cessionário, modalidade conhecida como download, ou, ainda, pelo fornecimento de uma palavra-chave que possibilite o cessionário usar o software em infraestrutura computacional remota e conectada à internet, como no caso da modalidade de Software na Nuvem, também referida comercialmente como SaaS, Software as a Service.

Em ambos os casos, é a licença de uso e gozo que determina o direito de acesso ao software independentemente da forma como se dá a comercialização do programa de computador. As operações com software sustentam um crescente número de interações comerciais e modelos de negócios no contexto da nova economia digital.

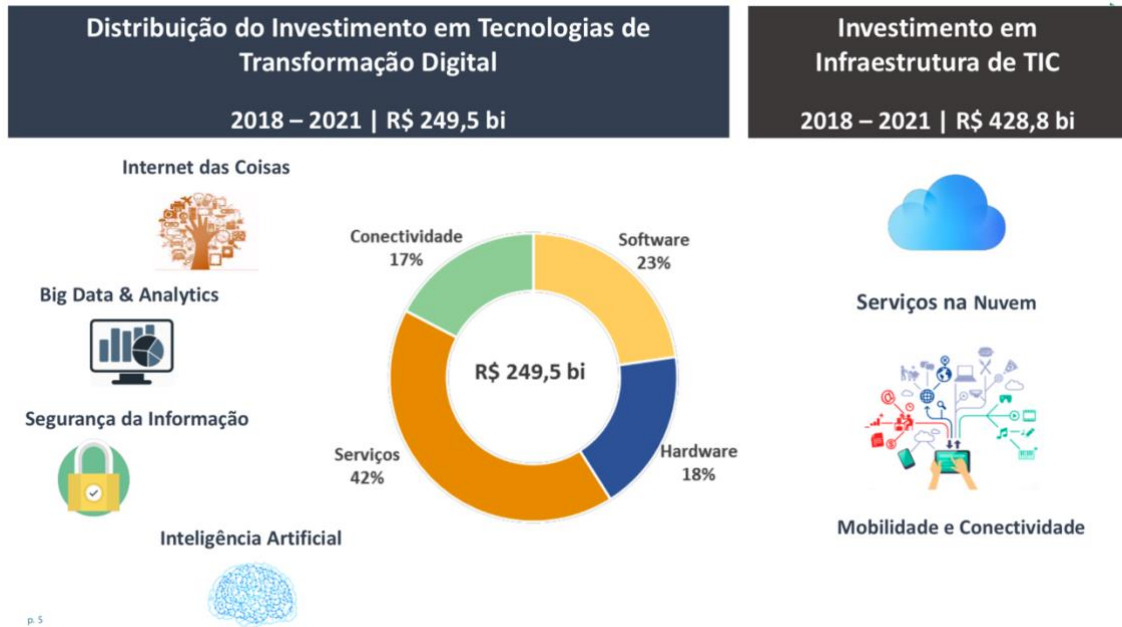
Perspectivas para a Economia Digital

Os efeitos da transformação digital se projetam para além do setor de tecnologia da informação e comunicação, viabilizando inovações nos mais diversos segmentos econômicos. É o caso da Internet das Coisas, IoT³, fenômeno reconhecido como a maior onda tecnológica com projeções que chegam a US\$ 19 trilhões em volume de negócios e 1 trilhão de sensores conectados até 2025. A IoT se apresenta como uma grande oportunidade para o Brasil, tanto no desenvolvimento de políticas públicas de fomento nas verticais para as quais o País tenha possibilidades de desenvolver escala global, quanto de adoção em verticais que tragam benefícios econômicos e sociais.

Outras tecnologias como computação na nuvem, big data, inteligência artificial, mobilidade e blockchain são oportunidades singulares para o Brasil e impactam todos os segmentos da economia: agricultura de precisão, manufatura avançada, saúde 4.0, smart grids, promovendo sustentabilidade urbana, energética e hídrica. De modo semelhante, a transformação digital é um importante aliado dos Estados, e suas estruturas administrativas, na

³ Trata-se do uso de dispositivos e sistemas interconectados de alta tecnologia, bem como a prestação de serviços para além da comunicação entre máquinas (M2M), cobrindo grande variedade de protocolos, domínios e aplicações. A interconexão de dispositivos integrados trará automação para praticamente todos os campos do conhecimento, ao mesmo tempo em que permitirá o surgimento de aplicações de redes limpas e inteligentes (Smart Grid), permitindo o surgimento e a expansão das Cidades Inteligentes (Smart Cities). Até 2020 mais de 50 bilhões de dispositivos poderão estar conectados.

crecente demanda por maior eficiência melhor qualidade dos serviços prestados, tais como educação, saúde e segurança pública fazendo surgir a noção de governo digital.



A Bitributação das operações com Software no Brasil

As operações de cessão ou licenciamento de uso de programas de computador estão sob a dupla incidência tributária do ICMS e do ISS, fenômeno que é vedado pelo Sistema Tributário Constitucional. A situação de exasperação se agravou com o advento do Convênio ICMS 106/17, do Confaz, que passou a produzir efeitos desde 01º de abril de 2018, e que disciplina os procedimentos de cobrança do ICMS incidente nas operações com “bens e mercadorias digitais”, comercializadas por meio de transferência eletrônica de dados. Essas operações, de acordo com a lista Anexa da Lei Complementar nº 116/03, atualizada pela LC nº 157/17, também são tributadas pelo ISS, de competência dos municípios, conforme subitem 1.05 da referida lista.

O debate sobre a natureza jurídica tributária do software não é novo⁴, mas intensificou-se com a edição do referido Convênio do Confaz. O assunto começou a ser discutido no âmbito do Supremo Tribunal Federal no bojo do Recurso Extraordinário nº 176.626/1998. Naquela ocasião, a discussão pautou-se na diferenciação entre software customizável, produzido com uma finalidade específica e para atender determinado usuário, e o não customizável, que ficou conhecido como “software de prateleira”, licenciado em larga escala de maneira uniformizada. Em 1999, chegou ao STF a Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.945, na qual se combate a Lei nº 7.098/98, do Estado do Mato Grosso, que prevê a incidência de ICMS sobre operações de venda de software padronizado via download, adotado por base de cálculo o valor da operação. Esta ADI ainda não foi julgada em relação ao seu mérito.

A Confederação Nacional dos Serviços (CNS) propôs duas Ações Diretas de Inconstitucionalidade na esteira da edição do Convênio 181/2015, que autorizou os Estados signatários a “reduzirem” a carga tributária de 18% para 5% sobre o valor total da operação.

⁴ Na Solução de Divergência nº 18 – Cosit, a Coordenação-Geral de Tributação da Receita Federal reconhece o software como bem incorpóreo, protegido pela legislação de direitos autorais. Entende, ainda, que nos contratos de licenciamento de uso e cessão de uso de programas de computador não ocorre a transferência da titularidade do bem, que remanesce com o criador.

Tratam-se das ADIs 5.576 (SP) e 5.659 (MG), as quais, respectivamente, requerem a inconstitucionalidade de dispositivo da Lei nº 8.198/92 e dos Decretos nºs 61.522/15 e 61.791/16, todos do Estado de São Paulo, e de dispositivos da Lei nº 6.763/75 e do Decreto nº 43.080/02, ambos do Estado de Minas Gerais.

No dia 11 de junho de 2018, a Brasscom propôs a Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5.958, no Supremo Tribunal Federal, distribuída para a relatoria do Ministro Dias Toffoli, objetivando a declaração de inconstitucionalidade do Convênio ICMS no 106/17 e, ainda, a inconstitucionalidade parcial, sem redução de texto, do artigo 2º, inciso I, da Lei Complementar nº 87/96, afastando-se qualquer possível interpretação que permita a incidência do ICMS sobre operações de transferência eletrônica de programas de computador (softwares) e congêneres, classificados erradamente pelos Estados como "bens e mercadorias digitais".

O Aumento da Carga Tributária decorrente da Bitributação no Brasil pode variar de 67% a Ultrajantes 500%

O subsetor de software movimentou R\$ 26 bilhões no Brasil em 2017. Nesse sentido, a arrecadação adicional à guisa de bitributação pode variar entre R\$ 1,3 bilhões, caso todos os Estados internalizassem o Convênio ICMS nº 181/2015 optando por uma alíquota de ICMS de 5% (cinco por cento) até R\$ 4,5 bilhões, caso os Estados adotem a alíquota típica de ICMS de 18% (dezoito por cento), como já o fez o Estado de Minas Gerais. Este acréscimo injustificável de carga tributária atingirá empresas e usuários, reduzindo a demanda na medida do repasse da onerosidade para os preços.

Impactos Econômicos da Bitributação de Softwares no Estado de São Paulo

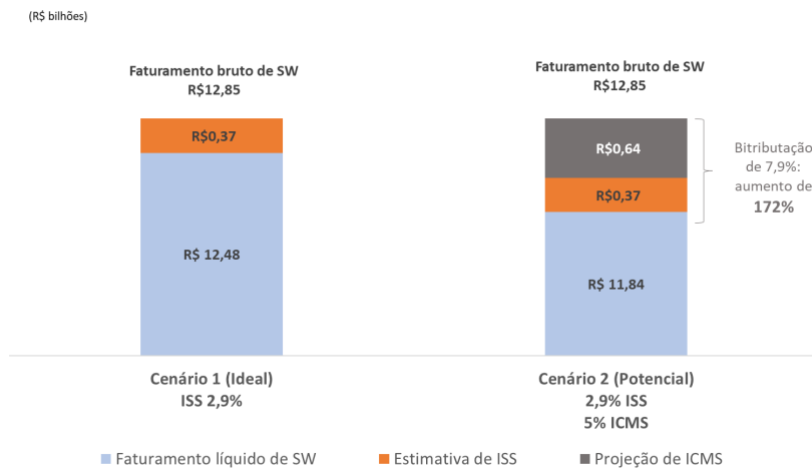
O Estado de São Paulo representou, em 2015, aproximadamente 48% do faturamento nacional do setor de software, totalizando R\$ 12,85 bilhões, conforme dados do IDC. Naquele ano, a unidade da federação respondeu por 32,4% do PIB nacional (1ª posição), gerando 48% do faturamento e 42,3% dos empregos (36 mil) no setor.

A partir desse levantamento, é possível projetar a potencial arrecadação de ICMS no Estado de São Paulo aplicando-se, conforme a legislação vigente demonstrada acima, a alíquota de 5% sobre o total das operações com software, o que resultaria no valor **R\$ 640 MILHÕES À GUISA DE BITRIBUTAÇÃO**. Em geral, os municípios paulistas tributam essas operações a uma alíquota média de 2,9%, permitindo estimar uma arrecadação pelo ISSQN da ordem de R\$ 370 milhões.

O gráfico abaixo simula dois cenários. O primeiro, considerando a realidade vigente, apresenta a incidência única do ISSQN sobre as operações com programas de computador. O segundo, inclui a participação da arrecadação potencial para o Estado de São Paulo a partir de 01/04/18 tributando tais operações pelo ICMS como descrito acima.

Considerando o cenário potencial de bitributação, as empresas que realizam operações com software podem incorrer em recolhimento projetado total (ISS e ICMS) de **R\$ 1 BILHÃO À GUISA DE BITRIBUTAÇÃO**. Ou seja, uma captura inconstitucional de recursos, que representa um aumento de carga tributária de cerca de 172% com impactos deletérios na geração de empregos expansão da economia digital do ente federado.

Bitributação de ISS e ICMS no subsetor de Software no estado de SP (2015)



Outros Custos Tributários Indevidos no Uso de Software afastam o Brasil da Inovação

Insegurança jurídica na importação de Software e de Serviços Tecnológicos

Em decisão unânime, a 2ª Turma do Superior Tribunal de Justiça decidiu recentemente, nos autos dos REsp 1642249 e 1650115, que qualquer importação de licença de uso de software, até o ano de 2006, mesmo que não tenha havido a transferência de tecnologia, esteve sujeito à incidência da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE-Remessas ou CIDE-Royalties). A manutenção da cobrança da CIDE no período entre os anos 2000 e 2006 para os contratos de licença de uso, distribuição ou comercialização de softwares entabulados com empresas internacionais, ainda que sem a absorção tecnológica, impôs alto grau de incerteza e severa insegurança jurídica sobre as empresas de tecnologia da informação e comunicação. A decisão representa mais um inibidor à inserção do Brasil junto às cadeias globais de valor e de inovação.

A CIDE-Remessas deveria, em tese, incidir apenas nos casos em que ocorra a transferência de tecnologia⁵. A interpretação que se dá a partir da dicção do art. 11 da Lei do Software (Lei nº 9.609, de 1998) é a de que a transferência de tecnologia nos caso de programas de computador somente ocorre mediante a entrega, por parte do fornecedor ao receptor da tecnologia, da documentação completa, em especial do código-fonte comentado, memorial descritivo, especificações funcionais internas, diagramas, fluxogramas e outros dados técnicos necessários à absorção da tecnologia. A interpretação da 2ª Turma do STJ foi além e ampliou o conceito de transferência de tecnologia abarcando os casos em que haja a mera existência de contrato de licenciamento de uso.

A questão, contudo, somente deve ser resolvida de forma definitiva após pronunciamento do Supremo Tribunal Federal no RE 928.943, que teve repercussão geral admitida, e ao qual a Brasscom requereu sua admissão como *Amicus Curiae*⁶. Na ação em tramite a Suprema Corte,

⁵ Este é o entendimento que a Receita Federal apresentou no bojo da Solução de Divergência nº 18 – Cosit, se 27 de março de 2017, exarada pela Coordenação-Geral de Tributação: “[...] 37. Assim, conclui-se que os contratos envolvendo softwares somente estarão sujeitos à incidência da Cide caso fique caracterizada a transferência de tecnologia, **pelo fornecimento do código-fonte** e dos conhecimentos necessários para alterá-lo. Caso não fique caracterizada essa transferência, incidirá somente o IRRF [...]”.

⁶ Em resumo, as principais teses defendidas pela Brasscom em sede de *Amicus Curiae* no RE 928.943, que discute a constitucionalidade da incidência da CIDE nas remessas ao exterior pelo pagamento de tecnologias e serviços são: (i) ausência de definição do setor econômico sujeito ao pagamento da contribuição; e (ii) os valores arrecadados pelo tributo não têm sido destinados à finalidade originalmente

discute-se de forma mais ampla a constitucionalidade da CIDE nas remessas ao exterior. A entidade entende que os programas de computador, no direito brasileiro, são tutelados pela legislação do direito de autor (Lei nº 9.609/98, Art. 2º), e, portanto, a remuneração ao autor ou criador do programa não constitui pagamento de *royalties* sendo que as remessas que remuneram a cessão de uso ou licença de uso de software caracterizam-se como mera exploração de direitos autorais.

De igual modo, as empresas de tecnologia estão sujeitas ao recolhimento da CIDE-Remessas nos casos em que contratam serviços técnicos ou administrativos do exterior, situações onde não há que se falar em transferência de tecnologia nem em aquisição ou absorção tecnológica. Novamente aqui, o entendimento das autoridades fiscais e da jurisprudência impõe ônus indevido e representa inibidor à inserção e atuação das empresas de tecnologia no mercado brasileiro. Os impactos extrapolam o setor, e representam aumento dos custos para os setores contratantes. A Indústria 4.0 é caracterizada pelo uso e incorporação intensiva de serviços superespecializados providos pelas empresas de tecnologia, e, assim, a incidência de contribuições cujos requisitos constitucionais e legais não são observados impõe indevido ônus a toda a cadeia produtiva nacional.

Ao onerar a tendência de crescente fluxo de comércio de intangíveis, característico das economias inseridas no contexto da transformação digital, a política fiscal do país reduz a competitividade não apenas das empresas do setor de Tecnologia da Informação e Comunicação, que realizam operações desta natureza para prover serviços e/ou como parte de seu processo produtivo, mas também impõe custos sobre aquelas empresas e indústrias que estão passando pelo processo de transformação digital. Ademais, os custos decorrentes da incidência indevida da CIDE impactam a contratação de serviços superespecializados, fundamentais para a economia digital, reduzindo o caráter global e de complementariedade inerente ao setor de Tecnologia da Informação e Comunicação.

A não-dedutibilidade das despesas com licença de Software

A Solução de Consulta nº 191, de 23 de março de 2017, da Receita Federal, firmou o entendimento pela incidência de 15% de IRRF sobre as remessas a residente ou domiciliado no exterior em contraprestação pelo direito de distribuição ou comercialização de software, para revenda a consumidor final, que recebe uma licença de uso do software, enquadrando tal fenômeno no conceito de *royalties*.

Contudo, os valores remetidos à matriz para a importação do software destinado para o uso da subsidiária não podem ser caracterizados como *royalties*, mas sim como remuneração por direitos autorais para fins de distribuição ou uso na condição de insumo da companhia para o desempenho de sua atividade econômica. Assim, a Brasscom vem defendendo, como parte da inserção do País nas cadeias globais de valor, que os valores pagos pelo direito de distribuição ou uso do software sejam deduzíveis da base de cálculo do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica.

Assim como a indevida incidência da CIDE-Tecnologia, ao impedir a dedução dos custos com importação de licenças de programas de computador, a política fiscal brasileira inibe o caráter global e complementar do setor de transformação digital e reduz, de forma artificial, o acesso das empresas e indústrias nacionais que precisam passar pelo processo de digitalização de suas plantas fabris e de seus processos produtivos.

proposta. Além, é claro, da própria natureza jurídica das operações de licenciamento e cessão de uso de software e contratação de serviços, os quais não representam transferência de tecnologia, um dos atributos necessários para configurar a incidência da CIDE nos termos da Lei nº 10.168/00, art. 2º.

Conclusão

A adoção das tecnologias digitais é essencial para a competitividade da economia brasileira, sendo que o uso intensivo de programas de computador e a complementariedade global das cadeias de serviços técnicos especializados são atributos inalienáveis ao processo de transformação digital da estrutura produtiva de todos os países do mundo. Assim, é urgente e fundamental que haja a opção por uma política fiscal e tributária que garanta segurança jurídica aos investimentos e que estimule o processo de transição no contexto da 4ª Revolução Industrial, de modo a viabilizar o Brasil Digital e Conectado.

Para afastar as incidências fiscais indevidas sobre o fluxo de comércio de intangíveis, imprescindíveis ao desenvolvimento econômico e social do Brasil, a Brasscom pede:

- a) Ao Poder Executivo Federal que peticione nos autos das Ações Diretas de Inconstitucionalidade nº 5958, 5576 e 5659, informando a necessidade de rápida apreciação das medidas cautelares requeridas pela Brasscom e pela CNS, respectivamente, de modo a estancar, no curto prazo, a situação de exasperação do setor de Tecnologia da Informação e Comunicação, provocada pela disputa fraticida entre Estados e municípios, cujas competências tributárias atualmente sobrepõem-se indevidamente pela incidência simultânea de ICMS e ISS sobre os mesmos fatores geradores em operações com programas de computador.
- b) Ao Poder Executivo Federal para que institua Grupo de Trabalho Técnico com o objetivo de propor mudanças fiscais que facilitem a integração do Brasil nas cadeias globais de valor de serviços tecnológicos, propiciando a redução do custo de acesso às tecnologias de transformação digital, em linha com a Estratégia Brasileira de Transformação Digital (E-Digital) formulada pelo MCTIC, e em resposta às dificuldades dos setores produtivos tradicionais, a exemplo da indústria.