

**FGV DIREITO SP**  
**MESTRADO PROFISSIONAL**

**A indedutibilidade da licença de comercialização de *software* no Brasil: um ensaio  
sobre a cegueira do Fisco**

Orientador: Prof. Roberto Franca Vasconcelos

Luiz Fernando Dalle Luche Machado

Projeto de pesquisa apresentado ao  
Mestrado Profissional da FGV Direito SP.

Versão de 14.9.2018

### **1. Tema, contexto, objetivos e delimitação de escopo**

O tema que será abordado no projeto de pesquisa diz respeito a como a imprevisibilidade tributária – sobretudo a que decorre de mudanças de entendimento das autoridades fiscais brasileiras a respeito de uma situação específica – pode trazer repercussões danosas, não só ao setor econômico afetado por uma determinada mudança de entendimento, mas à economia do Brasil como um todo.

Tomaremos como base para o estudo ora proposto casos práticos que algumas das maiores empresas do setor de *software* tem vivenciado, nos quais a fiscalização tributária, com base em recente mudança de entendimento, passou a questionar a dedutibilidade, para fins do cômputo das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, da despesa mais essencial à atividade econômica desenvolvida no Brasil por tais empresas, qual seja, o pagamento, às matrizes estrangeiras, pela licença do direito de comercializar no mercado nacional os *softwares* desenvolvidos no exterior. A discussão a respeito do assunto tem se encerrado desfavoravelmente aos contribuintes no âmbito administrativo e ainda é incipiente na esfera do Poder Judiciário.

Partiremos de uma análise do modelo de negócios adotados pelas empresas do setor e demonstraremos, do ponto de vista técnico/dogmático, o equívoco no entendimento das autoridades fiscais em relação ao assunto, passando pelos efeitos econômicos que a eventual manutenção de tal entendimento pode acarretar, com a indicação das práticas/caminhos possíveis de serem adotados pelas empresas para mitigar o risco das autuações e também para aumentar a chance de sucesso na contestação das exigências fiscais.

Tudo isso dentro do contexto de demonstrar a necessidade de modificação do paradigma de relacionamento entre fisco e contribuintes no Brasil. Não por outro motivo o presente anteprojeto está vinculado ao projeto coletivo intitulado “Mudando o paradigma das

relações tributárias: tirando o *gap do tax gap*”, cujo objetivo será precisamente estudar e analisar como essas abordagens e relações têm se desenrolado no contexto brasileiro e com que resultados, do ponto de vista dos diversos atores envolvidos no sistema - fiscais, procuradores e advogados -, nas três esferas de governo - federal, estadual e municipal.

O foco será nas relações entre Fiscos e contribuintes e entre Fiscos e procuradorias no Brasil. Ao final, espera-se propor sugestões práticas de como essas relações podem ser aprimoradas para aumentar a arrecadação, fechar o *tax gap* e criar um ambiente tributário mais previsível e propício aos negócios em nosso país.

## **2. Justificativa da relevância prática e do potencial inovador**

A relevância prática do tema objeto se justifica na medida em que as autuações fiscais dele decorrem, como visto acima, de mudança recente de entendimento do assunto, tanto pela Receita Federal do Brasil quanto pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), gerando contingências fiscais bilionárias e atraindo a atenção de todo o setor no Brasil e a ira dos *boards* das matrizes no mundo inteiro, principalmente porque tais possíveis contingências não estavam mapeadas pelas empresas do setor e vão de encontro (i) ao tratamento fiscal que outros países conferem ao mesmo evento econômico e (ii) ao modelo de negócios adotado a nível global pelos grandes players da indústria de *software* – que é notadamente um dos motrizes da nova economia digital, realidade para a qual o Brasil não pode virar as costas, especialmente no momento em que está em curso seu pedido de acesso à OCDE.

Por sua vez, o potencial inovador está justamente na análise a respeito do paradigma de relacionamento entre fiscos e empresas no Brasil, passando do padrão atual (nitidamente polarizado entre “mocinhos” e “bandidos”) para um novo tipo de relacionamento, pautado em padrões de confiança, capaz de gerar previsibilidade e, com isso, fomentar o ambiente de negócios, até mesmo com a atração de novos investimentos no Brasil, gerando uma arrecadação tributária que seja de “qualidade”, ao invés de contingências fiscais que se arrastam anos a fio, em prejuízo tanto à administração tributária – que, nominalmente, passa a deter créditos tributários contra os contribuintes, mas não vê a cor do dinheiro enquanto as discussões não se encerram – quanto aos contribuintes (que se veem obrigados a gastar recursos valiosos para a defesa de seus interesses) e, por consequência, ao País como um todo.

## **3. Familiaridade com objeto da pesquisa**

A familiaridade com o objeto da pesquisa decorre do fato da minha atuação direta na defesa dos interesses de uma das maiores empresas do setor no Brasil em casos fiscais nos quais as exigências por conta da dedutibilidade dos pagamentos às matrizes pelo direito de comercializar o software no País alcança cifras bilionárias.

Assim, além de ter conhecimento sobre a questão técnico-tributária que pauta o projeto, também tenho familiaridade com as preocupações e discussões dentro do ambiente de negócios do setor e as alternativas que estão sendo consideradas pela indústria, com todas as inquietudes que um assunto dessa magnitude pode trazer ao ambiente de negócios.

#### **4. Modelo de pesquisa**

Como demonstrado acima, o modelo de pesquisa estará pautado na análise de casos práticos a respeito do tema da dedutibilidade, tomando por base a análise do modelo de negócios comumente utilizado pelas empresas do setor, de decisões proferidas sobre o assunto (notadamente na esfera administrativa), e da bibliografia relevante, com a proposição, em um contexto imediato, de práticas e caminhos a serem adotados pelas empresas do setor no Brasil contra as exigências fiscais e, no contexto mediato, de um novo modelo de relação entre fiscos e contribuintes no Brasil.

A parte do estudo que trata da mudança no paradigma da relação entre fiscos e contribuintes é o elemento de conexão com o projeto de pesquisa coletiva já mencionado acima.

#### **5. Quesitos**

- Como operam as empresas estabelecidas no Brasil, que comercializam software sob licença da matriz estrangeira? Qual o modelo de negócios normalmente utilizado?
- Qual a sistemática de tributação adotada nesse caso? Como a fiscalização tributária tem reagido a essa prática?
- Qual a legislação aplicável? Quais os entendimentos jurisprudenciais e doutrinários relevantes?
- Em que medida os posicionamentos hermenêuticos são adequados ou criticáveis sob o ponto de vista jurídico e econômico? Quais as consequências práticas se for mantida a cobrança tributária pretendida pela fiscalização?
- O que as empresas podem fazer para afastar ou mitigar o risco de atuação fiscal nesse caso? Como uma postura mais cooperativa entre o fisco e as empresas do setor poderia contribuir para mitigar os riscos da situação?

## 6. Fontes de pesquisa e forma de acesso

Além do estudo das decisões já proferidas e da bibliografia disponível sobre o assunto, outras informações e percepções relevantes sobre o tema serão buscadas junto a representantes da própria indústria do *software* no Brasil, dada a facilidade de acesso em razão da minha atuação profissional como advogado de uma das maiores *software houses* que tem operações no Brasil.

## 7. Bibliografia preliminar

CAIUMI, Antonella; HEMMELGARN, Thomas; e ZANGARI, Ernesto. Tax Uncertainty: Economic Evidence and Policy Responses. 2017. European Commission Working Paper 67. Disponível em: [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/sites/taxation/files/taxation\\_paper\\_67.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/taxation_paper_67.pdf)

JURANEK, Steffen and SCHINDLER, Dirk and SCHJELDERUP, Guttorm, Taxing Royalty Payments (March 21, 2016). NHH Dept. of Business and Management Science Discussion Paper No. 2016/16. Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=2839756> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.2839756>

MARCONDES, Rafael Marchetti – A tributação dos *royalties* – São Paulo: Quartier Latin, 2012

OCDE. Tax Certainty. IMF/OECD Report for the G20 Finance Ministers. 2017. 114p Disponível em: <http://www.oecd.org/tax/g20-report-on-tax-certainty.htm>

OCDE. Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations. July 2017. Disponível em <https://www.wtsserbia.com/wp-content/uploads/2018/01/OECD-Transfer-Pricing-Guidelines-2017.pdf>

## 8. Cronograma de execução

Atividade	2018			2019												Horas
	10	11	12	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	
Revisão bibliográfica	■	■	■	■	■	■	■	■	■							90h
Coleta de decisões				■	■	■										30h
Entrevistas							■	■	■							30h
Redação										■	■					20h
Redação											■	■				20h
Redação												■	■			20h
Revisão final													■	■		20h
Depósito															■	[-]