A tributação de IRRF na importação de *cloud computing* no Brasil e as soluções analisadas na Ação 1 do BEPS

João Dácio Rolim[1]
Daniela Silveira Lara[2]

1. INTRODUÇÃO

A evolução dos negócios em plataformas digitais tem se tornado um dos maiores problemas da tributação internacional, tendo em vista que as regras tradicionais são de difícil aplicação para os negócios virtuais.

Isso ocorre, em grande medida, pois as empresas de tecnologia não precisam estar fisicamente estabelecidas nos países consumidores de suas atividades, o que tem gerado uma distorção da tributação entre os países de residência e de fonte da renda. Essa nova forma virtual de transacionar bens e serviços pode ter como consequência a dupla tributação entre países ou permitir algumas formas de planejamento tributário em que há a dupla não tributação, como o da "*stateless income*"[3], o que vem preocupando os governos dos países

---

1 PhD em Direito Tributário Internacional, Comércio Internacional e Direitos Humanos pela *Queen Mary University of London*. LLM pela *London School of Economics and Political Science*. Doutor em Direito Tributário pela Faculdade de Direito da UFMG. Diretor da Associação Ibero-americana de Arbitragem Tributária (AIBAT). Conselheiro fundador do Instituto de Estudos Fiscais (IEFi). Diretor da Associação Brasileira de Direito Financeiro (ABDF). Professor do curso de Mestrado do Instituto Brasileiro de Direito Tributário (IBDT). Consultor da *United Nations Economic Commission for Africa* (UNECA).

2 Mestre em Direito Tributário pela FGV/SP. MBA em Finanças pelo IBMEC/MG. Especialização em Direito Tributário pela PUC/MG. Graduada em Direito pela UFMG. Coordenadora da Comissão de Tributação da Associação Brasileira de Direito da Tecnologia da Informação e das Comunicações – ABDTIC.

3 KLEINBARD, Edward D. Stateless Income. *Florida Tax Review*, v. 11, n. 9. Gainesville: Universidade da Florida, 2011.

desenvolvidos e em desenvolvimento, com a consequente tomada de ações pela Organização para a Cooperação e o Desenvolvimento Econômico (OCDE) em conjunto com as maiores economias do mundo (G-20).

O avanço da tecnologia e a dificuldade de aplicação das regras existentes de tributação internacional são bem representados pelo modelo de *cloud computing*, em que o usuário acessa todos os serviços de *software* pela internet, sem precisar ter infraestrutura física própria. Nesse tipo de negócio, o provedor do serviço de *cloud computing* pode estar estabelecido em qualquer país, não necessitando possuir estabelecimento no país fonte da renda. Dessa forma, o elemento de conexão para a tributação internacional definido pelo conceito de estabelecimento permanente do atual modelo OCDE acaba por ser ineficiente para a justa alocação da jurisdição tributária na Economia Digital.

Sendo assim, o presente artigo busca analisar, inicialmente, os pontos principais que nortearam a análise dos desafios impostos pela Economia Digital no âmbito da OCDE no que tange ao Plano de Ação para o Combate à Erosão da Base Tributária e à Transferência de Lucros (BEPS – *Base Erosion and Profit Shifting Project*).

Em seguida, será analisada a formatação da importação das atividades de *cloud computing*, em especial do *Software as a Service – SaaS*, para, depois, verificar como o Brasil vem enfrentando esse problema da tributação de IRRF e CIDE, principalmente por ser um país mais consumidor dessa tecnologia de outras jurisdições. Nesse ponto, será analisado o posicionamento mais recente da Receita Federal do Brasil no que tange a essa atividade, sendo traçado, ao final, um paralelo com as soluções identificadas pela OCDE no âmbito do BEPS para a Economia Digital.

2. PANORAMA GERAL DO BEPS EM RELAÇÃO AOS DESAFIOS DA ECONOMIA DIGITAL

Em razão do processo de globalização que evoluiu com o incremento das transações comerciais, tecnológicas e de pessoas e empresas entre países, foi necessário adequar as regras de tributação internacional de forma a garantir a eficiência do sistema fiscal para fomentar o crescimento econômico e a interação entre os povos: o direito tributário internacional é, portanto, o pilar que suporta o crescimento da economia global[4].

Ao analisar de forma mais detida o texto da Convenção Modelo da OCDE de acordos para evitar a dupla tributação, verifica-se que houve uma tendência em priorizar a receita tributária no "Estado de Residência" do fornecedor de serviços e de capital (*passive income* referente a dividendos, juros e *royalties*), ou seja, nos países desenvolvidos e exportadores de capital, em detrimento do "Estado Fonte" da renda, normalmente, países em

[4] OCDE (2014), *Plano de ação para o combate à erosão da base tributária e à transferência de lucros*, OECD Publishing. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264207790-pt>, p. 7. Acesso em: 15 dez. 2017.

desenvolvimento, importadores de capital. Isso se verifica pela regra geral de tributação dos lucros das empresas no Estado de Residência do fornecedor, com a exceção para a tributação no Estado Fonte da renda apenas quando o fornecedor possuir estabelecimento permanente em seu território, elemento de conexão de exceção à regra geral.

Por outro lado, a aplicação dos tratados contra dupla tributação fez com que grandes conglomerados empresariais multinacionais passassem a formatar novos negócios transnacionais e desenvolver planejamentos tributários menos conservadores.

Além disso, a evolução da Economia Digital permitiu que as empresas que desenvolvem negócios virtuais de bens intangíveis pudessem ter seus estabelecimentos em jurisdições de baixa tributação sem qualquer elemento de conexão com o Estado fonte da renda de sua atividade. Isso abriu caminho, portanto, para a erosão da base tributária e para a transferência de lucros para países com baixa tributação, em que o modelo atual contra a dupla tributação, por estar defasado, acabou por resultar em casos de *stateless income* e de dupla não tributação, externalidade negativa que passa a ser de importância vital para os países que perderam suas receitas tributárias.

Dessa forma, com a justificativa de melhoria da justiça fiscal, os países do G20 requereram um estudo pela OCDE com a análise das causas e a propositura de ações para combater a erosão da base tributária e a transferência de lucros das empresas multinacionais para jurisdições com baixa tributação da renda.

Assim surgiu, em 2013, o Plano BEPS – *Base Erosion and Profit Shifting Action Plan*[5], elaborado pela OCDE para os países do G20, em que são traçados quinze planos de ação[6], além do calendário com o agendamento das tarefas e metodologia de trabalho, sendo, posteriormente, ao longo de 2015, publicados relatórios específicos de análise e recomendação de ação dos planos.

De forma geral, o plano de ação da OCDE é baseado em três pilares para alcançar os objetivos do BEPS de evitar a erosão da base tributária e a transferência de lucros das empresas multinacionais, quais sejam: *coerência* na tributação internacional da renda das empresas multinacionais; *substância* das operações empresariais para buscar neutralidade e evitar planejamentos baseados apenas em redução fiscal; e *transparência* tanto para as autoridades fiscais das jurisdições envolvidas em relação às operações, quanto para os contribuintes que envolvam segurança e previsibilidade para tomada de decisões. O intuito final é a adequação das regras internas e internacionais de tributação para evitar a dupla

---

5 OCDE (2013), *Addressing Base Erosion and Profit Shifting*, OECD Publishing. Disponível em: <http://www.oecd.org/tax/addressing-base-erosion-and-profit-shifting-9789264192744-en.htm>. Acesso em: 15 dez. 2017. A OCDE lançou, em 2014, a tradução desse documento em português, disponível em: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264207790-pt>. Acesso em: 15 dez. 2017.

6 De acordo com o relatório da OCDE, 2014, sobre o BEPS: "Especificamente, o objetivo do Plano de ação seria dotar os países de instrumentos domésticos e internacionais para uma melhor harmonização dos poderes de imposição tributária com as atividades econômicas". OCDE (2014), *Plano de ação para o combate à erosão da base tributária e à transferência de lucros*. OCDE Publishing. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264207790-pt>, p. 11. Acesso em: 15 dez. 2017.

tributação ou a não dupla tributação nos negócios transnacionais, ambas situações indesejadas para o desenvolvimento econômico dos países.

Nesse contexto, diante da maior facilidade em empresas ligadas à Economia Digital para a erosão tributária e transferência de lucros para jurisdições com baixa tributação, foi criada uma Ação específica com o intuito de abordar esses desafios na tributação internacional dessa atividade.

Essa é a Ação 1 do BEPS que visa identificar a necessidade de adaptação das regras tributárias nacionais e internacionais para impedir a erosão da base tributária e a transferência de lucros das atividades das empresas da Economia Digital para países com baixa tributação da renda. Essa análise levou em consideração os diversos modelos de negócios do setor de tecnologia para melhor qualificar seus rendimentos e a relação dessas empresas com os países fonte da renda, tendo em vista que não há necessidade de sua presença física no Estado consumidor de suas atividades.

Em 2015, foi publicado pela OCDE o relatório final com as conclusões do estudo da Ação 1, sendo a principal conclusão no sentido de que não é possível criar regras específicas de tributação internacional para a Economia Digital por estar se transformando na própria economia. Assim, a separação da regra tributária poderia levar a uma divisão arbitrária entre o que é ou não Economia Digital. No entanto, o relatório ressaltou que é necessário o monitoramento da evolução da Economia Digital que pode criar novos desafios para a tributação (internet das coisas, *bitcoins* etc.), sendo suas características de mobilidade, volatilidade, dependência de dados, diversos modelos de negócios multilaterais e tendência ao monopólio e oligopólio, relevantes para a perspectiva tributária internacional.

Com relação ao principal problema identificado na tributação internacional da Economia Digital, qual seja, da dificuldade em determinar onde há geração de valor agregado e onde são desenvolvidas as atividades desse setor para se estabelecer o elemento de conexão para a competência tributária, o relatório final apenas reconheceu que essa crescente desnecessidade de presença física para o desenvolvimento dessas atividades tem o condão de questionar se as regras baseadas no estabelecimento permanente, dotado de presença física ou econômica, permanecem adequadas.

Vale destacar, ainda, que a discussão sobre o elemento de conexão para tributação da Economia Digital é o ponto fulcral para se definir a adequação da jurisdição tributária dessa atividade no âmbito da Convenção Modelo da OCDE. No entanto, o relatório final da Ação 1 apenas esclareceu que a definição do estabelecimento permanente está sendo tratada na Ação 7 (*Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status*), no sentido de alterá-lo no contexto do art. 5º da Convenção Modelo da OCDE, para que não sejam utilizadas suas exceções como forma a evitar a tributação no país fonte da renda, por exemplo no caso de fragmentação de atividades auxiliares, como de logística e armazenamento de bens vendidos eletronicamente.

Ou seja, a dificuldade na tributação da Economia Digital permanece mesmo após as conclusões da Ação 1 do BEPS, pois suas atividades se baseiam apenas na presença digital

no Estado consumidor, podendo continuar a ter seus estabelecimentos em países de baixa tributação da renda, não sendo tributada no Estado fonte da renda.

Essa discussão é mais ampla e passa pela adequação da justiça fiscal entre os países desenvolvidos (membros da OCDE e que, portanto, pretendem priorizar a tributação no Estado de Residência) e os países em desenvolvimento (que tentam proteger a tributação da riqueza gerada em seu território, Estado Fonte da renda). A própria justificativa de a preponderância do critério da residência se justificar pela capacidade contributiva se tornou ainda mais questionável pela troca de informações, a pedido e automática, entre os países. Por outro lado, a justificativa da preponderância para o país da fonte (ou seja, o princípio do benefício proporcionado pelo país da fonte) ainda continua válida.

Entretanto, pela análise detida do Plano de Ação 1 do BEPS, pode-se inferir que a preocupação da OCDE se volta à erosão da base tributária e transferência de lucro para países de baixa tributação, deixando de lado, *a priori*, o tema da justa alocação da renda tributária entre os países. Este último aspecto, aliás, para ter efeito, principalmente na Economia Digital, necessitaria de uma alteração do elemento de conexão da tributação, mais vinculada à presença digital em seu território e não apenas à presença física.

Nesse ponto, Schoueri[7] alertou que a questão mais importante a ser analisada, no que tange à tributação da Economia Digital, seria, realmente, a "alocação da jurisdição entre os Estados, sendo notória a ausência de comunhão de interesses entre os membros do G20. Diante da disputa pelo poder de tributar, para o autor, os Estados deveriam negociar quais seriam os novos elementos de conexão, aptos a garantir ao Estado da Fonte sua parcela de jurisdição sobre a Economia Digital".

Vale relatar que Brauner e Baez[8], ao estudarem alternativas para os desafios da tributação da Economia Digital, criticaram a Ação 1 do BEPS exatamente por entenderem que a evolução tecnológica nos negócios internacionais que ocorre cada vez mais no ambiente virtual, torna **anacrônica** a exigência da presença física para a definição da jurisdição tributária.

Nesse trabalho, os autores mencionaram o estudo da força-tarefa do IBFD elaborada por Hongler e Pistone[9], que sustentaram a alteração do elemento de conexão para a definição da jurisdição tributária no caso da Economia Digital para a presença digital.

---

7 SCHOUERI, Luis Eduardo. O Projeto BEPS: Ainda uma Estratégia Militar. In: GOMES, Marcus Lívio; SCHOEURI, Luis Eduardo (Orgs.). *A Tributação Internacional na Era Pós-BEPS:* Soluções globais e peculiaridades de países em desenvolvimento, 1. ed. Rio de Janeiro: Lumen Iuris, 2016, v. I, p. 36.

8 BRAUNER, Yariv; BAEZ, Andres. *Withholding taxes in the service of BEPS Action 1: address the tax challenges of the digital economy*, WU International Taxation Research Paper Series N. 2015 – 14, 2015. Disponível em SSRN: <http://ssrn.com/abstract=2591830>, p. 4-5. Acesso em: 15 dez. 2017.

9 HONGLER, Peter; PISTONE, Pasquale. *Blueprints for a new PE nexus to tax business income in the era of the digital economy*, 2015. Disponivel em SSRN: <http://ssrn.com/abstract=2586196>, p. 22-23. Acesso em: 15 dez. 2017.

Segundo entendemos, assim como a jurisprudência da Suprema Corte americana evoluiu do critério de conexão referente ao *interstate commerce* pela venda de produtos e serviços pela internet, no plano internacional ao menos um *approach* similar poderia ser adotado[10].

Brauner e Baez[11] defenderam, ainda, uma alternativa complementar, de possibilitar a tributação no Estado consumidor pelo imposto de renda retido na fonte na remessa ao exterior para pagamento da atividade desenvolvida sem presença física, mas com presença digital em seu território.

A menor importância dada pelo BEPS para a justiça na alocação da tributação para o Estado Fonte no caso da Economia Digital contrasta com a própria necessidade de evitar que essas empresas se instalem em países de reduzida tributação da renda e do próprio planejamento que culmina na *stateless income* ou na não dupla tributação.

O relatório final da Ação 1, portanto, reconheceu que a Economia Digital tem desafios próprios para o BEPS avaliando algumas propostas específicas para tratar do problema, como: (i) inclusão da presença digital no conceito de estabelecimento permanente como elemento de conexão para tributação no Estado Fonte, (ii) cobrança de imposto de renda na fonte para certos tipos de transações digitais; e (iii) introdução de um tributo de equalização para garantir a tributação no país fonte da renda. Entretanto, ao final, o relatório não recomendou a adoção dessas ações, por entender que as medidas desenvolvidas no âmbito geral do BEPS teriam impacto também na própria Economia Digital[12].

Assim, pelo menos até a implementação das ações gerais do BEPS, seja pelo acordo multilateral previsto na Ação 15, seja por alterações na Convenção Modelo da OCDE para os tratados para evitar dupla tributação, ou mesmo por alterações bilaterais dos tratados assinados pelo Brasil, devemos analisar a tributação da Economia Digital de acordo com as regras nacionais e os tratados atualmente existentes. É necessário, também, acompanhar a evolução das tratativas do BEPS, principalmente no que tange ao conceito de estabelecimento permanente e suas consequências para a tributação nos países fonte da renda, como o Brasil.

Por fim, vale mencionar, que a Ação 1 analisou, em seu capítulo 4, os novos modelos de negócio da Economia Digital, como comércio eletrônico, meios de pagamento, e o *cloud computing*, dentre outros. No próximo capítulo será discutida a forma de contratação do *cloud computing* de fornecedores estabelecidos em outros países, para, em seguida, verificar as dificuldades para a tributação na importação dessa atividade, em especial, do *Software as a Service – SaaS*.

---

10 Como os casos *Bella Hess* (1967) e *Quill Corp* (1992) analisados sobre o ponto de vista da evolução da tributação do comércio eletrônico entre estados. In: ROLIM, João Dácio, *Proportionality and Fair Taxation*. The Netherlands: Kluwer Law International BV, 2014, p. 34-35.

11 BRAUNER, Yariv; BAEZ, Andres, op. cit., p. 6-7.

12 OCDE, *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, 2015. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241046-en>, p. 148. Acesso em: 15 dez. 2017.

3. A CONTRATAÇÃO DO *CLOUD COMPUTING* DE FORNECEDORES ESTABELECIDOS EM OUTROS PAÍSES

As operações da Economia Digital, que antigamente eram mais centralizadas nas transações com *software*, feitas inicialmente por suporte físico e depois por *download*, mais recentemente, passaram a ter novas formatações como: o comércio eletrônico, o *cloud computing*, a internet das coisas (IoT), a impressão 3D, os *bitcoins*, dentre outros. Essas novas operações revolucionaram as relações entre fornecedores e consumidores, sendo um grande desafio para as autoridades fiscais que utilizam legislação obsoleta para tributar essas inovações tecnológicas.

Lembramos que o *software* é entendido, no Brasil, como propriedade intelectual, bem móvel intangível, protegido pelos direitos autorais[13] (Art. 2º da Lei n. 9.609/98 e art. 7º, XII da Lei n. 9.610/98), sendo sua comercialização efetuada por contratos de licença de uso, de comercialização ou de transferência de tecnologia (Lei n. 9.609/98, arts. 9º a 11).

A classificação da natureza jurídica do *software*, inclusive para fins tributários, foi decidida pelo STF, em 1998, quando do julgamento do RE n. 176.626[14], em que foi dividido nas seguintes categorias: (i) *software standard ou de prateleira* que são os *programas de computador produzidos em série e comercializados no varejo,* materializados por um suporte físico, sendo classificados como "mercadorias" com incidência do ICMS; (ii) *software customizado* que é um programa de computador base que sofre alterações para atender demandas específicas do cliente e, por isso, considerado como "prestação de serviço", por conter uma "obrigação de fazer" mais específica do que a "obrigação de dar"; e (iii) *software por encomenda*, programa de computador desenvolvido para atender as necessidades especiais do usuário, também entendido como de natureza de "prestação de serviços" com a incidência do ISS para o STF.

Posteriormente, em 2010, o STF julgou a cautelar na ADIN n. 1.945/MT[15] entendendo, de forma preliminar, que a aquisição do *software* comercializado sem suporte físico, mas por *download*, ou transferência eletrônica, não modificaria a sua natureza jurídica de mercadoria e, portanto, com a incidência do ICMS.

Com a evolução da tecnologia, verificamos outras formas de contratação de bens digitais, como o *cloud computing*, foco deste trabalho.

Ruparella explicou que a melhor definição de *cloud computing* é dada pela agência de tecnologia do Departamento de Comércio dos Estados Unidos, a *National Institute of Standards and Technology* (NIST), que considerou cinco características essenciais para essa atividade: (i) amplo acesso à rede ou possibilidade de consumo em qualquer lugar;

---

13 Conforme Convenção de Berna – Universal Copyright Convention (UCC).

14 STF, RE 176.626/SP, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, j. 10-11-1998, Primeira Turma, *DJ* 11-12-1998.

15 STF, Medida Cautelar na ADIN 1.945/MT, Rel. Min. Octavio Gallotti, j. 26-5-2010, Pleno, *DJ* 14-3-2011.

(ii) consumo do serviço de acordo com a demanda do usuário; (iii) *pool* de recursos de infraestrutura, plataforma virtual e aplicações; (iv) recursos compartilhados de forma a garantir escala horizontal; e (v) serviços medidos ou pagos de acordo com o consumo[16].

Millard e Hon[17]explicaram as principais categorias do *cloud computing* conforme as camadas de atividade fornecidas pelo provedor, de acordo com a categorização feita pela NIST, como sendo *Infraestructure as a Service (IaaS), Platform as a Service (PaaS)* e *Software as a Service (SaaS).*

Assim, resumidamente, o *cloud computing* é uma forma de prover recursos de infraestrutura e *software* para os usuários, de forma compartilhada e por demanda, via acesso pela internet. O que se vende é a utilidade do recurso, evitando que o cliente tenha que despender capital com custo e investimento em infraestrutura que é compartilhada entre diversos usuários, com garantia de segurança e privacidade.

Veja que podemos entender as atividades ou camadas do *cloud computing* como uma evolução da tecnologia do provedor que antes, usualmente, por exemplo, disponibilizava o acesso ao *software* para o cliente por suporte físico, com licença perpétua de uso, passando pela sua aquisição via *download*, mas sempre com a instalação do *software* na máquina, *hardware*, do cliente. Outro exemplo era o caso do provedor de *data center*, em que o cliente contratava a disponibilização do local físico para armazenamento de seus dados. O *hardware* poderia ser do cliente ou locado pelo provedor.

Com o *cloud computing* o provedor passou a disponibilizar para o usuário essas mesmas utilidades e outras, mas de forma virtual, ou seja, o cliente não mais instala o *software* em sua máquina nem precisa de infraestrutura física própria, mas acessa a infraestrutura ou o *software* na "nuvem", pela internet e por qualquer dispositivo, *smartphone*, *tablet*, computador etc.

Há, portanto, uma alteração, inclusive, na forma de contratação, tendo em vista que dependerá da utilidade pretendida pelo usuário. Assim, se necessita apenas da infraestrutura virtual de armazenamento, o usuário contrata o *IaaS* e paga pela capacidade utilizada de acordo com sua demanda; se, além disso, também precisa do sistema operacional para o desenvolvimento de suas próprias aplicações, o usuário contrata o *PaaS*; mas se o que lhe interessa é a utilização do aplicativo, ou o *software* já desenvolvido com a aplicação pelo provedor, mas hospedado na "nuvem" de onde o acessa remotamente, o usuário contrata o *SaaS*.

Ou seja, se antes o cliente adquiria o *hardware* (estrutura física) e o *software* (programa de computador) para utilização interna, própria, agora esses dois elementos viraram insumos para as empresas de tecnologia que prestam as atividades nos modelos de *IaaS*, *PaaS* e *SaaS*.

---

16 RUPARELLA, Nayan. *Cloud Computing*. Cambridge, MA: The MIT Press, 2015, p. 4 e 17, tradução livre.

17 MILLARD, Christopher; HON, W. Kuan. *Cloud Computing Law*. New York: Oxford University Press, 2013, p. 3-4.

Apesar do termo "*as a service*", na contratação das atividades de *cloud computing*, o usuário adquire a utilidade final, a partir de sua demanda, e paga pelo que usar ou pelo tempo disponível. Para Millard e Hon, "the use of 'as a Service' emphasizes a change in focus, from obtaining products or licenses, to renting the use of resources as services"[18]. Ademais, esses recursos podem estar atrelados a uma licença de uso de *software*. Veja que, normalmente, o usuário, ao contratar as atividades, concorda com os "Termos de Uso" da empresa fornecedora e adquire, além do direito de acesso à utilidade contratada, normalmente denominada de "serviço", a licença do *software*[19], quando for o caso.

Vale mencionar, neste ponto, que o próprio STF tem avançado, mesmo que lentamente, na análise da natureza jurídica de contratos complexos para fins tributários, em que há o envolvimento de diversas obrigações, não mais se limitando à separação dicotômica entre "obrigação de fazer" e "obrigação de dar", mas sim, na prevalência da análise da utilidade contratada como forma de privilegiar o princípio da capacidade contributiva para atribuir a competência tributária.

Essa conclusão pode ser verificada no recente julgamento do RE n. 651.703/PR[20] em que o Supremo Tribunal entendeu pela possibilidade de tributação pelo ISS sobre as atividades das operadoras de planos de saúde que configura um contrato complexo.

Assim, há uma dificuldade para se delimitar a qualificação jurídica das utilidades fornecidas pelos provedores de *cloud computing*, devendo ser analisado, caso a caso, cada estrutura da atividade contratada pelo usuário, licença de *software*, armazenamento puro, processamento de dados, prestação de serviço etc., não bastando a análise apenas da documentação suporte. Ademais, os fornecedores dessas atividades, bem como a própria estrutura física desses provedores, podem estar fora do Brasil, por isso a importância de se analisar a tributação na sua importação.

No caso, por exemplo, do *Software as a Service – SaaS*, há a aquisição pelo usuário de um aplicativo final, desenvolvido pelo provedor, normalmente disponibilizado para acesso por múltiplos usuários que pagam pelo direito de uso por um período determinado. O provedor de *SaaS* pode ter contratado o *IaaS* e o *PaaS* de outros provedores para desenvolver o seu aplicativo que é comercializado para os usuários finais. Um exemplo de *SaaS* são os aplicativos de conteúdo, desenvolvidos em Plataformas e Infraestruturas próprias ou de terceiros, para a posterior oferta ao mercado consumidor final.

Nessa situação, o cliente tem o direito de acesso ao aplicativo que é um *software* instalado na "nuvem" e acessado via internet pelo usuário que, normalmente, recebe uma licença de uso limitada e intransferível do fornecedor no exterior, pagando um valor pelo seu tempo de utilização.

---

18 MILLARD, Christopher; HON, W. Kuan. *Cloud Computing Law*. New York: Oxford University Press, 2013, p. 4.

19 Como exemplo, *vide* termos de uso dos serviços de *cloud* da Amazon: <https://aws.amazon.com/pt/agreement/> e do Dropbox: <https://www.dropbox.com/privacy#terms>.

20 STF, RE: 651.703/PR, Rel. Min. Luiz Fux, j. 29-9-2016, Plenário, *DJ* 26-4-2017.

Nos casos em que o provedor do aplicativo se encontra no exterior, conforme demonstrado, os acordos de dupla tributação no Modelo OCDE privilegiam a tributação no Estado de Residência do fornecedor com prejuízos para os países em desenvolvimento, como o Brasil, que tentam tributar o Estado Fonte da renda.

Além disso, como ficou explicado, na Economia Digital, essa forma de tributação facilita a erosão tributária e a dupla não tributação, tendo em vista a desnecessidade de a empresa fornecedora possuir estabelecimento físico ou econômico no país de consumo de seus produtos e serviços. Apesar de essa questão ser um problema mundial, como demonstrado, o Brasil sempre tentou "burlar" as regras dos acordos bilaterais com a construção de teses para a tributação no país fonte da renda, como o caso da recente conceituação dos serviços técnicos para aplicação da tributação sobre *royalties*.

Se considerada a contratação do aplicativo pelo usuário brasileiro como uma licença de uso de *software*, em uma operação de importação, as remessas ao exterior serão tributadas, pelo Imposto de Renda e pela CIDE (com exceções especificas para *software*), de forma diferente de uma remessa ao exterior para pagamento de uma prestação de serviço, principalmente, se entendido como um serviço técnico. É o que veremos a seguir.

4. A TRIBUTAÇÃO DO IRRF NAS REMESSAS AO EXTERIOR NA IMPORTAÇÃO DO *CLOUD COMPUTING* – O EXEMPLO DO *SAAS*

Neste capítulo, inicialmente será analisada a evolução do entendimento da Receita Federal do Brasil *vis-à-vis* com a jurisprudência mais atualizada e com os tratados contra a dupla tributação no Modelo OCDE, acerca da tributação na importação de *software* e dos serviços técnicos, para que seja possível interpretar o entendimento do fisco federal brasileiro sobre a tributação na importação do *SaaS* na recente Solução de Consulta COSIT n. 191/2017.

De forma geral, uma remessa ao exterior para pagamento de serviços gerais prestados por empresa estrangeira, terá a tributação do Imposto de Renda na Fonte (IRRF), conforme previsto no art. 685 do Regulamento do Imposto de Renda (RIR/99); caso seja considerado um serviço técnico, haverá a aplicação do art. 708 do RIR/99; e, em sendo *royalties*, o art. 710 do RIR/99. Deve, ainda, ser analisado se o país da empresa contratada tem tratado contra dupla tributação com o Brasil, podendo haver a aplicação de seus artigos desde que se trate de lucro, *royalties*, serviços técnicos e da existência ou não de estabelecimento permanente no Brasil.

Além disso, incidirá a Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico prevista na Lei n. 10.168/2000 (CIDE-*Royalties*) nas remessas ao exterior para pagamentos de prestação de serviços técnicos ou assistência técnica, *royalties* ou de contratos que impliquem transferência de tecnologia, sendo reduzida a alíquota do Imposto de Renda na Fonte, nesses casos, para 15%. Vale ressaltar que, desde 2007, a lei isenta de tributação da CIDE-*Royalties* a importação de licenças de uso e de distribuição de *software* quando não houver transferência de tecnologia.

Fazendo uma rápida análise do entendimento da Receita Federal do Brasil (RFB) quanto à tributação de *software*, verifica-se que, recentemente, houve uma alteração da interpretação no que tange à tributação do IRRF na importação de licença de distribuição de *software* "de prateleira" ou *standard*, por revendedor no Brasil.

A Solução de Consulta COSIT n. 27/2008, que determinava a não incidência do IRRF nas importações de licenças de distribuição de *software standard* no Brasil, foi reformada pela recente Solução de Divergência COSIT n. 18/2017. Nessa nova resposta de consulta da RFB, foi relembrado que o *software*, por ser bem incorpóreo, protegido pelos direitos autorais, pode ser comercializado de três formas distintas, conforme estabelecido pelos artigos 9º a 11 da Lei n. 9.609/98, quais sejam, contrato de licença de uso, contrato de licença de distribuição e contrato de transferência de tecnologia.

Assim, a RFB fez uma distinção entre as licenças de uso de *software standard*, que teriam sido consideradas como mercadorias pelo STF quando do julgamento do RE n. 176.626/SP e, portanto, não incidente o IRRF na sua importação, e as licenças de distribuição de *software*, que não se confundiriam com o produto a ser distribuído, tendo seus pagamentos natureza jurídica de *royalties*, tributados, portanto, pelo IRRF de acordo com o art. 710 do RIR/99, mas com isenção pela CIDE-Royalties pelo § 1º-A do art. 1º da Lei n. 10.168/2000.

Neste ponto, vale apenas esclarecer que o conceito de *royalties* na legislação brasileira, e considerado pela RFB, é dado pelo artigo 22, "d", da Lei n. 4.506/1964, segundo o qual são *royalties* todos os rendimentos decorrentes do uso, fruição e exploração de direitos, tais como *exploração de direitos autorais, salvo quando percebidos pelo autor ou criador do bem ou obra,* aplicável, portanto, ao *software* por se tratar de direito de autor.

Considerado esse conceito do art. 22 da Lei n. 4.506/64, a remuneração da licença de distribuição de *software*, por se tratar de direito de autor, poderia ser realmente considerada como *royalty*. No entanto, essa análise deve ser efetuada no contexto do que foi decidido pelo STF nos casos julgados sobre o tema, no RE n. 176.626/SP e na medida cautelar da ADIN n. 1.945/MT. Isso porque, o STF não fez essa distinção para as licenças de uso e de distribuição. O que foi analisado pelo Tribunal para se definir se a natureza jurídica era de mercadoria, foi o modelo do *software* comercializado. Assim, sendo *software* "de prateleira", padrão, independentemente do tipo de licença e da forma de transferência, a sua natureza é de mercadoria, visto que disponibilizado para o público em geral. Esse foi o liame utilizado para a definição dessa categoria de *software* como mercadoria pelo STF. E na importação de mercadoria não há incidência de IRRF.

Dessa forma, a conclusão da Solução de Divergência COSIT n. 18/2017 pode ser questionada diante da melhor interpretação do entendimento do STF quanto à natureza jurídica do *software*.

Nos comentários às respectivas convenções modelo, a ONU e a OCDE têm demonstrado essa mesma conclusão do STF no sentido de que o licenciamento de *software* padrão para comercialização não configura *royalty*, devendo ser tributado de acordo com o Artigo da Convenção que trata de lucros das empresas.

No Direito Comparado, também encontramos interpretação nesse sentido para a determinação da natureza jurídica na transação de aquisição de *software*. A Corte de Apelação da Índia, por exemplo, em decisão de 2016[21], classificou a aquisição de licença de *software* para revenda, como mercadoria, sendo que não configuraria *royalty*, por não haver a transferência da propriedade intelectual, mas apenas a "venda" ou cessão do direito de uso.

No mesmo sentido, em 2016, a decisão da Suprema Corte Administrativa da Finlândia, ao analisar a aplicação do tratado contra a dupla tributação com a China. No caso, a Corte finlandesa entendeu que, como os pagamentos remetidos pela empresa chinesa eram para a aquisição do direito de reprodução do *software*, deveriam ser enquadrados como *royalties*, aplicando os comentários da OCDE sobre o Artigo 12 (*royalties*) para o contexto das plataformas digitais e aquisição de *software*.

No que tange à importação de serviços técnicos, aplica-se o art. 708 do RIR combinado com o art. 2º-A da Lei n. 10.168/2000 que determinam a tributação pelo IRRF e pela CIDE-*Royalties*, devendo ser observadas as disposições dos tratados contra a dupla tributação, se existente na operação.

Vale lembrar que a RFB, com base no Ato COSIT n. 01/2000, até junho de 2014, entendia que as remessas ao exterior para pagamento de serviços técnicos sem transferência de tecnologia deveriam ter a incidência de IRRF com base no art. 685, II do RIR/99 e, quando existente tratado para evitar a dupla tributação, deveria ser aplicado o art. 21 do Tratado no Modelo OCDE, considerando tais remessas como "Rendimentos não expressamente mencionados".

Por discordarem desse entendimento, os contribuintes ingressaram com ações judiciais para requerer a aplicação do art. 7º dos Tratados no Modelo OCDE, nos casos de remessas ao exterior para pagamento de serviços técnicos sem transferência de tecnologia, tributando como "Lucro", entendido como "rendimentos auferidos", no país de residência do fornecedor, desde que não tivesse estabelecimento permanente no Brasil. Assim, não deveriam incidir nessa transação nem o IRRF nem a CIDE.

O Superior Tribunal de Justiça (STJ), ao julgar, em 17 de maio de 2012, o RESP n. 1.161.467/RS, entendeu pela prevalência dos tratados sobre a legislação interna brasileira, em conformidade com o art. 98 do CTN, determinando a aplicação do art. 7º dos Tratados contra a dupla tributação, no Modelo OCDE, para as remessas para pagamento de contratos de prestação de serviços técnicos sem transferência de tecnologia.

Além da necessidade de acolher a decisão do STJ no RESP n. 1.161.467/RS, a intenção da Finlândia em denunciar o acordo de dupla tributação com o Brasil acelerou a alteração de entendimento das autoridades fiscais federais, sendo que, tomando por base o

---

[21] TS-5113-HC-2016 (DELHI)-O, (2016) 381 ITR 31 (DELHI), (2016) 132 DTR 57 (DELHI), (2016) 287 CTR 213 (DELHI), (2016) 238 TAXMAN 178 (DELHI) IN THE HIGH COURT OF DELHI. S MURALIDHAR AND VIBHU BAKHRU, JJ. ITA NO 890/2015. PRINCIPAL COMMISSIONER OF INCOME TAX. VS M TECH INDIA P LTD.

Parecer da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, PGFN/CAT n. 2.363/2013, em 20 de junho de 2014, foi publicado o Ato Declaratório Interpretativo n. 05 da RFB, que revogou o Ato COSIT n. 01/2000, modificando seu entendimento sobre a aplicação dos tratados internacionais contra a dupla tributação para a incidência do IRRF nas remessas ao exterior para pagamento de contratação de serviços técnicos.

De acordo com o referido ADI n. 05/2014 da RFB, as remessas ao exterior para pagamento de serviços técnicos e de assistência técnica sem transferência de tecnologia passaram a ser enquadradas no art. 7º dos Tratados no Modelo OCDE, que trata do "lucro das empresas", caso não exista Protocolo que iguale esses valores aos *royalties* (art. 12), ou que o serviço não seja relacionado à qualificação técnica de uma pessoa ou grupo, casos em que devem ser aplicados os artigos específicos, respectivamente, de *royalties* e de profissões independentes.

Assim, a RFB, apesar de reconhecer o não enquadramento das remessas ao exterior para pagamento de serviços técnicos e de assistência técnica sem transferência de tecnologia no art. 21 dos Tratados no Modelo OCDE, criou uma tese para defender, nos casos de existência de Protocolo Anexo, a natureza jurídica de *royalties*, com a aplicação do art. 12 dos Tratados.

Se tomarmos como exemplo o Tratado contra a dupla tributação entre o Brasil e a Espanha, verifica-se que o § 3º do art. 12 estabelece o conceito de *royalties* como:

> ... 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.

E no Protocolo Anexo ao Tratado, há a seguinte nota sobre o item: "A expressão 'por informações correspondentes à experiência adquirida no setor industrial, comercial ou científico', mencionada no parágrafo 3 do Artigo 12, compreende os rendimentos provenientes da prestação de serviços técnicos e assistência técnica".

Vale esclarecer que a relação entre a nota do Protocolo e o artigo 12 do Tratado deve ser interpretada no sentido de que a tributação por este artigo só deve ser aplicada aos contratos de prestação de serviços técnicos e assistência técnica relacionados com os contratos de transferência de tecnologia, com remuneração por *royalties*, em uma relação de acessório e principal. Nesse sentido, andou bem a jurisprudência do Tribunal Regional Federal da 3ª Região[22] ao julgar indevida a aplicação, pela Receita Federal, do Artigo de *Royalties* do Tratado Brasil-Peru, quando a contratação é de serviços técnicos sem relação com a remuneração de contratos de transferência de tecnologia, por haver a prevalência do

---

22 TRF 3ª Região AP 0008354-29.2013.4.03.6114/SP, Rel. Des. Federal Mônica Nobre, 7-6-2017.

tratado sobre a legislação interna, aplicando o art. 7º, que determina a tributação pelo Lucro no Estado de Residência do fornecedor que não possui estabelecimento permanente no Brasil.

Em 2015, o STJ voltou a decidir sobre a questão, ainda sob o enfoque do Ato COSIT n. 01/2000, aplicando, novamente, o art. 7º do tratado para evitar a dupla tributação, no caso, o Tratado Brasil-Espanha, para as remessas ao exterior de pagamentos para prestação de serviços técnicos, na situação em que o fornecedor não possui estabelecimento permanente no Brasil[23].

Importa também para o nosso estudo, a pretensa intenção da RFB em conceituar "serviços técnicos" para justificar seu entendimento acerca da aplicação dos Tratados contra dupla tributação, conforme ADI n. 05/2014, primeiro com a IN n. 252/2002 e, atualmente, com a IN n. 1.455/2014. De acordo com o art. 17, § 1º, II, "a", dessa nova IN, serviço técnico é

> a execução de serviço que dependa de conhecimentos técnicos especializados ou que envolva assistência administrativa ou prestação de consultoria, realizado por profissionais independentes ou com vínculo empregatício ou, ainda, decorrente de estruturas automatizadas com claro conteúdo tecnológico.

Marco A. Greco e Sérgio André Rocha[24], fazendo referência a entendimento de Alberto Xavier, assinalaram que "em nenhum caso, a prestação isolada de serviços técnicos sem a transferência de tecnologia poderia gerar a equiparação a royalties eventualmente prevista no protocolo de convenção celebrada pelo Brasil".

E os comentários à Convenção Modelo da OCDE corroboram esse entendimento, conforme esclarecem Frederico Fonseca e Ana Carolina Garcia[25]:

> Os comentários oficiais do Modelo de Convenção para evitar a Dupla Tributação da OCDE são úteis na distinção entre os contratos de prestação de serviços técnicos que envolvem transferência de tecnologia ("know how"), e os contratos em que o prestador de serviços apenas "aplica" seus conhecimentos tecnológicos sem transferi-los ao tomador de serviços: "A necessidade de se distinguir esses dois tipos de pagamentos, isto é, pagamentos pelo know how e pagamentos pela prestação de serviços, algumas vezes aumenta as dificuldades práticas. Os seguintes critérios são relevantes para o propósito de se fazer essa distinção:
>
> – Contratos de know how envolvem informações do tipo descrito no parágrafo 11 que já existem ou envolvem o fornecimento daquele tipo de informação após o seu desenvolvimento ou criação e incluem disposições específicas sobre a confidencialidade daquela informação.

---

23 RESP 1.272.987/PE, *DJ* 9-12-2015.

24 GRECO, Marco A.; ROCHA, Sérgio André. Sistema Brasileiro. In: UCKMAR et al. *Manual de Direito Tributário Internacional*. São Paulo: Dialética, 2012, p. 353-354.

25 FONSECA, Frederico; GARCIA, Ana Carolina. Não incidência de IRRF sobre Remessas ao Exterior – Serviços Técnicos sem Transferência de Tecnologia – Análise da Jurisprudência. São Paulo, *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 172.

– Nos casos dos contratos de prestação de serviços, o prestador se compromete a executar tarefas que podem requerer o uso de conhecimentos especializados e de experiência, mas não transfere esses conhecimentos especializados e experiência para a outra parte.

Dessa forma, considerando as próprias decisões do STJ que determinaram a aplicação dos Tratados Internacionais sobre as normas internas, verifica-se que a RFB não tem competência para determinar a conceituação de serviços técnicos para fins de aplicação da tributação na importação desses serviços, especialmente quando existente tratado contra a dupla tributação firmado pelo Brasil com o país do fornecedor.

Essa conclusão é baseada, inclusive, no fato de que a Convenção Modelo OCDE e seus Comentários, considera como *royalties* apenas os serviços técnicos e de assistência técnica mencionados em Protocolos Anexos que estejam conectados, em caráter acessório, a contratos de transferência de tecnologia (*know how*). Assim, os contratos de prestação de serviços que impliquem apenas aplicação de conhecimento devem ser considerados no art. 7º, de "Lucros das Empresas" desses Tratados.

Retornando ao tema deste estudo, no *cloud computing*, como explicitado acima, não há a transferência do *software* ou do *hardware*, mas a sua disponibilização para o usuário que os acessa na "nuvem", pela internet.

Especificamente com relação ao *Software as a Service – SaaS*, o fornecedor possui a posse e o controle do *software* que desenvolve para disponibilizar o direito de acesso a diversos usuários, pela internet. O usuário não tem controle, não recebe uma cópia do *software* e nem tem o conhecimento sobre onde está instalado, visto que o acessa de forma virtual. O interesse do usuário é pela aplicação do *software*, que pode ser desde um aplicativo de conteúdo, a um aplicativo de armazenamento e processamento de dados ou de algum outro serviço ou utilidade.

Analisando essa situação específica do *SaaS*, a Receita Federal do Brasil recentemente emitiu a Solução de Consulta n. 191, de 23 de março de 2017, entendendo haver a incidência do IRRF e da CIDE-*Royalties* sobre essa atividade por classificá-la como "serviço técnico" no conceito da IN n. 1.455/2014, como "serviços que dependem de conhecimentos especializados em informática e que decorrem de estruturas automatizadas com claro conteúdo tecnológico".

No caso concreto, de acordo com os termos da solução de consulta, a empresa brasileira consulente adquiriu autorizações de acesso e uso remoto, de forma virtual, de dois *SaaS* de fornecedora localizada nos EUA para serem repassados a usuários finais no Brasil, sendo faturado como licença de uso de *software*. Os *software*s dos aplicativos não são instalados no computador dos usuários, estando hospedados em local desconhecido e acessados na "nuvem", pela internet. O primeiro aplicativo de *SaaS* é para proteção de antivírus, e o segundo, para efetuar conferências, treinamentos, compartilhamento de arquivos e projetos por meio da internet em tempo real.

Para construir sua conclusão, a RFB entendeu que a transação se referia à aquisição de autorizações de acesso virtual de uso do *SaaS* por meio de senhas, para repasse aos usuários finais. Assim, entendeu a RFB que a operação não teria natureza de venda de licença

de uso de *software standard*, mercadoria, sem incidência de IRRF e de CIDE-*Royalties* e nem de licença de distribuição de *software*, sujeita à incidência apenas do IRRF, conforme acima já tratado.

E prosseguiu a RFB afirmando, com base na documentação acostada pelo contribuinte no caso, que "os pagamentos realizados a pessoas jurídicas situadas no exterior, em contraprestação às autorizações de acesso e uso de *softwares* por usuários residentes no território brasileiro, tratam de operação de prestação de serviços".

Assim, a RFB concluiu que, como o tratamento das informações é de responsabilidade da empresa no exterior, que recebe pagamentos por períodos mensais para que o usuário possa ter acesso às utilidades do *software*, a operação teria característica de prestação de serviço técnico, nos termos do art. 17, § 1º, II, "a", da IN n. 1.455/2014, por "depender de conhecimentos técnicos especializados e decorrer de estruturas automatizadas com claro conteúdo tecnológico". Por consequência, e por não haver tratado contra a dupla tributação do Brasil com os Estados Unidos, a RFB entendeu que deveria haver a incidência do IRRF, conforme art. 3º da MP n. 2.159/2001 e CIDE-*Royalties*, com base no § 2º do art. 2º da Lei n. 10.168/2000, por se tratar de serviço técnico e, por isso, não ser possível se beneficiar da isenção da CIDE-*Royalties* na licença de uso ou distribuição de *software*.

Alguns comentários críticos sobre o entendimento da RFB. Primeiro, por ser uma operação realizada com fornecedor localizado nos Estados Unidos que não possui tratado contra dupla tributação com o Brasil[26], há que se verificar realmente a legislação interna para que seja definida a tributação. Para isso, é necessário determinar a natureza jurídica da atividade para que possa ser conferida a incidência tributária.

No caso concreto avaliado, considerando apenas as informações contidas no texto da consulta, é possível inferir que a empresa consulente é atuante no ramo de comércio de *software*, sendo que, nessa operação, adquire licenças de um aplicativo de *software*, para comercialização de forma indistinta a diversos clientes. O fornecedor dos Estados Unidos fatura as licenças de uso comercializadas, e os usuários finais, portanto, adquirem essas licenças da empresa no Brasil.

Conforme já explicitado, *software* é programa de computador e no *SaaS* se adquire a utilidade que, neste caso, é fornecida pelo próprio programa, pelo *software*. E o acesso do usuário é feito por meio de licença de uso limitada pelo período que contratar, sendo que adquire essa licença por meio da empresa brasileira.

Lembramos que o *software* pode ser comercializado por meio de licença de uso, licença de distribuição ou transferência de tecnologia. E que o *software standard*, mesmo para a RFB, é aquele que é produzido em série e comercializado no varejo, sem distinção, para qualquer usuário. Dessa forma, apesar da limitação de informações encontradas na Solução

---

[26] Vale lembrar que o Brasil possui Reciprocidade de Tratamento com os EUA, sendo que o tributo federal pago em um dos países, incidente sobre as receitas e rendimentos, pode ser compensado no outro país, dentro dos limites estipulados (Ato Declaratório SRF n. 28/2000).

de Consulta, é possível inferir que, neste caso, a empresa, então consulente, adquire licença de distribuição de *software standard* que será, posteriormente, comercializado por meio de licença de uso para os usuários finais no Brasil.

Caso assim a RFB entendesse, nessa operação de importação da licença de distribuição do *software* da empresa americana pela empresa brasileira, deveria haver a tributação pelo IRRF (Solução de Divergência COSIT n. 18/2017), como remuneração de direitos autorais, *royalties*, mas não pela CIDE-*Royalties* em função da isenção para licença de *software*. Mas conforme acima já explicitado, entendemos ser possível sustentar que, mesmo na licença de distribuição de *software standard*, por não ter o STF feito essa diferenciação da natureza do produto pelo tipo de licença, mas pela forma de produção e comercialização, trataria de comercialização de mercadoria, sem sujeição ao IRRF nem à CIDE.

O segundo comentário acerca da resposta da RFB diz respeito à natureza de serviço técnico que foi atribuída ao *SaaS*, em função do conceito estabelecido na IN n. 1.455/2014. Embora não tenha tratado contra a dupla tributação com os Estados Unidos, conforme ficou demonstrado, a Convenção Modelo OCDE e seus Comentários bem explicam a diferença desse conceito de serviço técnico e assistência técnica e a prestação de serviços gerais. Isso porque a prestação de serviço técnico ou assistência técnica deve estar atrelada a um contrato de transferência de tecnologia, como um acessório. E esse não é o caso do *SaaS*.

Alberto Xavier[27] nos auxilia nessa análise ao explicar, ainda com base na definição da IN n. 252/2002, mas que serve também a nosso propósito, que:

> A linha de fronteira que separa os serviços de assistência técnica dos "serviços puros" em geral está em que, enquanto neste último caso a prestação de serviços é o objeto principal do contrato, no primeiro a prestação do serviço é meramente instrumental relativamente ao objeto principal do contrato, que é a transmissão de uma informação tecnológica (know how, assim considerado o contrato que tem por objeto a transmissão de informações tecnológicas preexistentes e não reveladas ao público, na forma de cessão temporária ou definitiva de direitos, para que o adquirente as utilize por conta própria, e sem que o transmitente intervenha na aplicação da tecnologia cedida ou garanta seu resultado). No contrato de prestação de serviços em geral, as partes querem a própria execução de um determinado serviço e não uma "assistência" na aquisição de uma informação tecnológica; no contrato de assistência técnica, as partes querem uma informação tecnológica através da prestação de um serviço complementar ou instrumental à transmissão do know how. (...) Mais complexa se nos afigura a caracterização do conceito de "serviços técnicos", com vistas à sua distinção dos "serviços puros" em geral. (...) Não nos parece, pois, ter qualquer fundamento legal ou doutrinário a definição de serviços técnicos dada pela Instrução Normativa SRF n. 252/02, segundo a qual "considera-se serviço técnico o trabalho, obra ou empreendimento cuja execução dependa de conhecimentos técnicos especializados, prestados por profissionais liberais ou de artes e ofícios" (art. 17, § 1º, II, "a").

---

27 XAVIER, Alberto. *Direito Tributário Internacional do Brasil*. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007. p. 604-606.

> (...) A distinção entre serviços puros e serviços técnicos complementares de uma transferência de tecnologia deve, pois, descortinar-se não na existência de conhecimentos especializados, mas sim no objeto do contrato: no contrato de prestação de serviços, ainda que envolvam conhecimentos especializados, estes não se destinam a ser transmitidos ao contratante, mas meramente aplicados, por sua solicitação, ao caso concreto.

Assim, entendemos a transação envolvendo o *SaaS*, no caso concreto das utilidades ora analisadas, como importação de licença de distribuição de *software standard,* de fornecedor localizado nos Estados Unidos, que será revendido no Brasil, mas não como serviço técnico na concepção da IN n. 1.455/2014 da RFB.

Caso a transação tivesse ocorrido com empresa situada em país com tratado de dupla tributação com o Brasil, mesmo que houvesse Protocolo Anexo com a remissão ao artigo de *Royalties* para os serviços técnicos e assistência técnica, entendemos que não seria adequado aplicar a tributação desse artigo. Isso porque, de acordo com as informações disponíveis do caso analisado, além de se tratar de importação de mercadoria, na concepção do STF para a licença de *software standard*, não há contrato de transferência de tecnologia atrelado à atividade, mesmo que considerada como serviço técnico, o que atrairia a aplicação do art. 7º do Tratado, com a tributação no Estado de Residência do fornecedor.

Nesse tipo de transação digital, o problema da tributação está vinculado, também, à desnecessidade de a empresa estrangeira possuir estabelecimento permanente no território do país de consumo, sendo que a aplicação da Convenção Modelo OCDE nos moldes atuais, levaria à tributação apenas no Estado de Residência do fornecedor que pode estar estabelecido em país de baixa tributação, trazendo todas as implicações discutidas no âmbito do BEPS.

5. CONCLUSÕES

De forma resumida, podemos concluir que a tributação internacional está intimamente ligada à soberania dos Estados. No entanto, aos Estados interessa a maior globalização das empresas, que gera maior crescimento econômico com o incremento das relações comerciais entre os países. Por outro lado, a interação das legislações tributárias acabou por se traduzir em externalidades negativas, como a dupla tributação e a consequente redução dos negócios e do crescimento global, com a necessidade de criação de regras globais para evitar a dupla tributação e fomentar o desenvolvimento econômico. Surgem as convenções modelo, sendo as mais utilizadas, a da OCDE e da ONU.

Com o avanço da Economia Digital, foi possível que as empresas se utilizassem, também, dessas convenções para evitar a dupla tributação em estruturas formatadas com o intuito de reduzir a tributação, transferindo-se lucros para países com baixa ou nenhuma tributação. Verifica-se, portanto, que o modelo atual de interação tributária entre os países precisa ser revisitado para se adequar às modificações proporcionadas pela evolução tecnológica, principalmente em relação à falta de presença física dessas empresas nos Estados Fonte e seu estabelecimento em jurisdições com baixa tributação, gerando situações de dupla não tributação ou *stateless income.*

Para isso, foi criado o BEPS, plano de ação da OCDE com o objetivo de buscar a justiça fiscal internacional por meio da análise e recomendação de mecanismos a serem adotados pelos países para evitar a erosão da base tributária e a transferência de lucros para países sem tributação da renda. Especificamente quanto à Economia Digital, a Ação 1 do Plano BEPS visa identificar os problemas e propor as soluções para os desafios da tributação nesse setor.

Dentre essas novas transações da Economia Digital, encontra-se o *cloud computing*, que é uma forma de prover utilidades virtuais sob demanda aos usuários que envolvem recursos de infraestrutura e *software*. Essa nova operação digital difere da simples comercialização de *software standard* ou por encomenda, por meio de licenças de uso ou distribuição, pois o que o usuário busca é a utilidade. Por isso, a sua natureza jurídica é determinada caso a caso.

O Brasil vem tentando, há muito tempo, desviar-se da orientação tributária dos países desenvolvidos, membros da OCDE, que privilegiam a tributação no Estado de Residência dos fornecedores, com interpretações elásticas e indevidas dos Tratados contra a dupla tributação, o que vem gerando consequências ruins para a nossa economia, como a denúncia de Tratados por alguns países, como a Alemanha, ou mesmo a não adoção desse tipo de acordo com o Brasil, como os Estados Unidos.

No caso da tributação do *software*, foi demonstrado que, recentemente, a Receita Federal do Brasil adotou posicionamentos contrários à melhor interpretação dos Tratados contra a dupla tributação ou com as regras atuais de tributação internacional entre países.

O primeiro foi a Solução de Divergência COSIT n. 18/2017, em que foi feita uma diferenciação entre licença de uso e licença de *software*, com o intuito de tributar a última pela IRRF. O segundo foi a caracterização como serviço técnico, no conceito definido por uma Instrução Normativa, da atividade de *Software as Service – SaaS*, pela Solução de Consulta COSIT n. 191/2017, também com o intuito de tributar pelo IRRF e pela CIDE a importação dessa atividade.

Sabemos que essa atitude das autoridades fiscais no Brasil está dentro do escopo dos esforços dos países em desenvolvimento para evitar que a tributação se concentre cada vez mais, e no caso da Economia Digital com risco de maior erosão fiscal, nos países desenvolvidos ou mesmo em países com baixa tributação. Todavia, por outro lado, o Brasil acaba por conflitar com as próprias disposições dos Tratados internacionais que assinou com outros países em busca de melhorar a captação de investimentos internacionais.

Essa incoerência do governo brasileiro que primeiro assina acordos para evitar dupla tributação com a aceitação das regras impostas pelos países desenvolvidos de privilégio da tributação no Estado Residência do fornecedor para, depois, suas autoridades fiscais criarem interpretações a fim de impor a tributação na fonte nas importações brasileiras, tem consequências contrárias a seus objetivos, pois instaura a insegurança jurídica que afugenta os investimentos estrangeiros e acaba por fazer os países desenvolvidos denunciarem os acordos com o Brasil.

Por outro lado, essa posição do Brasil de tentar tributar a fonte, apesar de entrar em choque com a melhor interpretação da aplicação dos Tratados contra a dupla tributação, está em linha com um dos objetivos principais do BEPS e da Ação 1 de alcançar a justiça fiscal pela redistribuição da receita tributária entre os países, respeitando a capacidade contributiva e privilegiando a tributação no Estado fonte da renda.

Há, pelo menos em tese, uma intenção no Projeto BEPS de alteração do elemento de conexão para a tributação, principalmente considerando a Economia Digital em que o fornecedor não precisa possuir estabelecimento físico no país consumidor para desenvolver suas atividades, por exemplo, de *cloud computing*, sendo que sua infraestrutura pode estar, inclusive, em país diferente de seu estabelecimento sede. Dessa forma, estabelecer a tributação no Estado Fonte da renda seria a solução principal para esses percalços e desafios a fim de evitar a erosão tributária e a não dupla tributação.

No entanto, vimos que o relatório final da Ação 1, apesar de reconhecer os desafios da tributação internacional da Economia Digital e estabelecer boas propostas de solução – como a inclusão do novo elemento de conexão, qual seja, da presença digital, no conceito de estabelecimento permanente e a possibilidade de cobrança de imposto de renda no Estado Fonte da renda para certos tipos de transações digitais –, não recomendou a sua adoção, por entender que as demais Ações do BEPS já englobariam essas questões.

Assim, é necessário acompanhar a evolução das demais Ações do BEPS, como a possibilidade de assinatura do Acordo Multilateral previsto na Ação 15 ou mesmo as possíveis alterações pontuais na Convenção Modelo OCDE, principalmente no que se refere à alteração do elemento de conexão no conceito de estabelecimento permanente para a tributação das transações digitais.

Enquanto isso não ocorrer, certamente veremos novas ações judiciais nos tribunais brasileiros para discutir a interpretação da Receita Federal do Brasil com relação à importação de novas tecnologias, como o caso do *SaaS*, que desrespeitam as determinações dos Tratados contra a dupla tributação assinados pelo país, com consequências ruins para a nossa economia e desarmônica com razoáveis *standards* internacionais.

Renato Vilela Faria
Ricardo Maitto da Silveira
Alexandre Luiz Moraes do Rêgo Monteiro

Coordenadores

Tributação da Economia Digital

Desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas

2018

saraiva jur

ISBN 978-85-53172-34-4

DADOS INTERNACIONAIS DE CATALOGAÇÃO NA PUBLICAÇÃO (CIP)
ANGÉLICA ILACQUA CRB-8/7057

Monteiro, Alexandre

Tributação da economia digital : desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas / Alexandre Monteiro, Renato Faria, Ricardo Maitto. – São Paulo : Saraiva Educação, 2018.

1. Direito tributário 2. Internet - Legislação 3. Comércio eletrônico - Impostos - Legislação 4. Tributação - Tratados I. Título II. Faria, Renato III. Maitto, Ricardo.

18-0495 CDU 34:336.2:004.738.5

Índice para catálogo sistemático:
1. Direito tributário : Economia Digital 34:336.2:004.738.5

SOMOS EDUCAÇÃO | saraiva jur

Av. das Nações Unidas, 7.221, 1º andar, Setor B
Pinheiros – São Paulo – SP – CEP 05425-902

SAC | 0800-0117875
De 2ª a 6ª, das 8h às 18h
www.editorasaraiva.com.br/contato

Diretoria executiva Flávia Alves Bravin
Diretoria editorial Renata Pascual Müller
Gerência editorial Roberto Navarro

Consultoria acadêmica Murilo Angeli Dias dos Santos

Edição Eveline Gonçalves Denardi (coord.)
Bruna Gimenez Boani

Produção editorial Ana Cristina Garcia (coord.)
Carolina Mihoko Massanhi

Arte e digital Mônica Landi (coord.)
Claudirene de Moura Santos Silva
Fernanda Matajs
Guilherme H. M. Salvador
Tiago Dela Rosa
Verônica Pivisan Reis

Planejamento e processos Clarissa Boraschi Maria (coord.)
Juliana Bojczuk Fermino
Kelli Priscila Pinto
Marília Cordeiro
Fernando Penteado
Mônica Gonçalves Dias
Tatiana dos Santos Romão

Novos projetos Fernando Alves

Projeto gráfico Guilherme H. M. Salvador
Diagramação Muiraquitá Editoração Gráfica
Revisão Albertina Pereira Leite Piva

Capa Tiago Dela Rosa
Produção gráfica Marli Rampim
Sergio Luiz Pereira Lopes

Impressão e acabamento EGB Editora Gráfica Bernardi Ltda.

Data de fechamento da edição: 19-7-2018

Dúvidas? Acesse www.editorasaraiva.com.br/direito

Nenhuma parte desta publicação poderá ser reproduzida por qualquer meio ou forma sem a prévia autorização da Editora Saraiva. A violação dos direitos autorais é crime estabelecido na Lei n. 9.610/98 e punido pelo art. 184 do Código Penal.

CL 605010 CAE 627157

Sumário

Apresentação 11

Parte 1
Tributação e os desafios da economia digital no Brasil

Seção A – Aspectos relacionados à tributação direta local e internacional

Estabelecimento permanente: legislação tributária brasileira e desafios na economia digital
João Francisco Bianco e *Fabiana Carsoni Alves Fernandes da Silva* 16

A tributação de IRRF na importação de *cloud computing* no Brasil e as soluções analisadas na Ação 1 do BEPS
João Dácio Rolim e *Daniela Silveira Lara* 37

As operações internacionais envolvendo *software* e o imposto de renda
Gustavo Lian Haddad e *Vinícius Nogueira* 57

Qualificação de operações envolvendo *software* no Brasil à luz dos tratados contra a bitributação: visão da OCDE e a prática brasileira
Rodrigo Maito da Silveira e *Antonio Carlos de Almeida Amendola* 84

Com a cabeça nas nuvens e os pés no chão? A tributação internacional da renda no ambiente de *cloud computing*
Luís Flávio Neto e *Giácomo Paro* 98

Os princípios da tributação no Estado da fonte e no Estado da residência e os impactos da economia digital no Brasil e no mundo
Matheus Bertholo Piconez 116

Potenciais impactos tributários do CPC 47 nos negócios voltados à economia digital
Elidie Palma Bifano e *Bruno Fajersztajn* 134

Questões controversas relacionadas à contabilização de negócios na economia atual e os seus possíveis reflexos tributários
Bárbara Melo Carneiro e *Fernando Daniel de Moura Fonseca* 158

Desafios da tributação doméstica de operações com *software* na era da economia digital
Paulo César Teixeira Duarte Filho e *Arthur Pereira Muniz Barreto* 173

Preços de transferência e a criação de valor: distribuição de *software* no Brasil
Alexandre Siciliano Borges e *Igor Scarano Brandão* 193

A economia digital e as regras brasileiras de preços de transferência: os problemas na aplicação dos métodos aos serviços, intangíveis e direitos
Diego Marchant 205

Transferências *cross-border* de direitos de uso sobre *software* de prateleira: aquisição de mercadoria ou licenciamento? Tributação na fonte e dedutibilidade de despesas
Carlos Cornet Scharfstein e *Juliana Vargas Sallouti* 214

Tratamento jurídico-tributário do *download* de *software* no Brasil
Matheus Carneiro Assunção 227

Aspectos da tributação decorrente da importação do *cloud computing* no Brasil
Henrique Munia e Erbolato e *Lucas Di Francesco Veiga* 235

Seção B – Aspectos relacionados à tributação sobre o consumo

Internet das Coisas à luz do ICMS e do ISS: entre mercadoria, prestação de serviço de comunicação e serviço de valor adicionado
Luís Eduardo Schoueri e *Guilherme Galdino* 245

A Lei Complementar n. 157/2016 à luz da Constituição Federal: aspectos relacionados à retroatividade e aos campos de incidência do ICMS e do ISS na atividade de difusão de vídeos, áudio e textos pela internet
José Eduardo Soares de Melo 269

Determinação dos limites de incidência do ICMS na modalidade "comunicação" e do ISS nas atividades de veiculação de textos/imagens e divulgação de publicidade na internet
Roberto Biava Júnior 283

E-Commerce: aspectos tributários sob a perspectiva brasileira
Adma Felícia Barbosa Murro Nogueira 302

O paradigma da economia digital e os novos conceitos de serviço e mercadoria – reflexos na tributação
Carlos Augusto Daniel Neto e *Leonardo Ogassawara de Araújo Branco* 322

ICMS sobre *software*: evolução do conceito constitucional de mercadorias em face da inovação tecnológica
Carlos Otávio Ferreira de Almeida e *Lucas Bevilacqua* 339

Tributação da economia digital e os conflitos de competência entre ICMS e ISS
Maurício Barros 358

Operações de *cloud computing* (*SaaS*, *IaaS*, *PaaS* etc.): ICMS *vs.* ISS
Rodrigo de Freitas e *Bruno Akio Oyamada* 376

A Tributação pelo ISS e pelo ICMS das operações com *software*
João Victor Guedes Santos e *Camila Caçador Xavier* 397

O ISS e a exportação de serviços: conceito de resultado e o princípio do destino nas atividades voltadas à economia digital
Fernanda Ramos Pazello 411

Jogando com o conceito de valor aduaneiro: um estudo sobre a valoração aduaneira na importação de jogos eletrônicos
Carlos Eduardo de Arruda Navarro e *João Vitor Kanufre Xavier da Silveira* 430

Aspectos tributários do *download* de *software*: equívocos comuns e implicações decorrentes da edição do Convênio CONFAZ n. 181/2015
Matheus Augusto Ferraz Rector e *Raphael de Campos Martins* 447

Aspectos da tributação sobre o consumo no *cloud computing*
Sérgio Papini de Mendonça Uchôa Filho e *Iris Cintra Basilio* 462

Seção C – Tributação de produtos ou negócios selecionados

ICMS sobre a divulgação de material publicitário na internet por provedor
Heleno Taveira Torres 480

Tributação de atividades de *streaming* de áudio e vídeo: guerra fiscal entre ISS e ICMS
Alberto Macedo 504

O alcance da imunidade tributária sobre os livros digitais e seus acessórios
Marcos Neder e *Luciane Pimentel* 522

IaaS, *PaaS*, *SaaS* e os reflexos tributários da *cloud computing* desenvolvida no exterior
Luciana Rosanova Galhardo e *Pedro Augusto do Amaral Abujamra Asseis* 533

Tributação de negócios desenvolvidos por meio de aplicativos associados aos serviços de transporte
Rodrigo Brunelli Machado e *Nathalia Xavier da Silveira de Mello Brandão* 544

Tributação da atividade de armazenamento digital de dados
Hugo de Brito Machado Segundo e *Raquel Cavalcanti Ramos Machado* 556

Tributação de marketing digital por meio de *websites*: Caso *Google Adworks* e o contraponto entre as perspectivas brasileira e internacional
Luciana Ibiapina Lira Aguiar 570

Regime jurídico tributário do VoIP
Renato Vilela Faria 588

Tributação de *data center* no Brasil
Thais Meira e *Andrea Oliveira* 606

Breves considerações sobre o tratamento legal, contábil e fiscal das moedas virtuais
Thiago Rufalco Medaglia e *Eric Simões Visini* 624

IRF e IOF sobre remessas realizadas por empresas de intermediação de pagamento e regulação do BACEN
Renato Souza Coelho e *Gabriel Oura Chiang* 641

A Tributação de *SaaS* e *SaaP* no Brasil por ISS ou ICMS: Estudo de Casos de *Massively Multiplayer Online Games* (MMOGs)
Lucas de Lima Carvalho e *Rogério Baptista Fedele* 657

Desafios na tributação dos programas de fidelização
Jorge N. F. Lopes Jr. e *Mariana Monte Alegre de Paiva* 677

Tributação das Aplicações *Over-The-Top* no Brasil: visão geral e análise das atividades de transmissão de conteúdo audiovisual, envio de mensagens e realização de chamadas de voz por meio da internet
Ricardo Augusto Alves dos Santos 692

O *Software as a Service* (*SaaS*) e a tributação pelo ISS
Maria Ângela Lopes Paulino Padilha 711

Tributação de *software* "embarcado" e os conflitos ICMS *vs.* ISS
Fernanda Sá Freire Figlioulo e *Maria Virgínia Fantucci Pillekamp* 727

Tributação de negócios desenvolvidos por meio de aplicativos associados aos serviços de hospedagem no Brasil
Leonardo Aguirra de Andrade 742

Aspectos fiscais aplicáveis à cessão e disponibilização de dados
Diego Alves Amaral Batista e *Luís Felipe Vieira Rangel* 760

Parte II
Novas perspectivas: políticas fiscais para a tributação dos negócios na economia digital e das novas tecnologias

Seção A – Economia digital e formas alternativas de tributação

Tributação e novas tecnologias: reformular as incidências ou o modo de arrecadar? Um "SIMPLES" informático
Marco Aurélio Greco 780

Economia digital e a criação de um IVA para o Brasil
Paulo Caliendo 791

Os desafios da tributação indireta do comércio eletrônico: estratégias para a simplificação da arrecadação tributária em operações B2C
Misabel Abreu Machado Derzi e *César Vale Estanislau* 806

Reforma tributária: desafios da evolução da economia digital *versus* complexidades da Federação brasileira
José Luis Ribeiro Brazuna 825

Jogos de realidade virtual e robótica: desafios para a tributação de humanos no mundo virtual e robôs no mundo real
Victor Polizelli 846

Tributação direta *vs.* tributação indireta na economia digital: reflexões sobre os impactos da concentração de tributos sobre o consumo em detrimento da tributação sobre a renda para a praticabilidade e justiça fiscal
Rafael Malheiro e *Laura Salviano Almeida da Costa* 866

A competitividade no mercado global e a tendência à migração para um sistema de tributação territorial
Ramon Tomazela Santos 881

Impressão 3D e sistema tributário disfuncional
Flávio Veitzman 899

Deveres instrumentais na economia digital: o Siscoserv e os limites ao controle do comércio internacional de serviços
Caio Augusto Takano 906

Seção B – Economia digital, a Ação 1 do BEPS e a visão da ONU: proposições e críticas

As estruturas de planejamento tributário adotadas pelas empresas de tecnologia, as proposições da Ação 1 do BEPS e as iniciativas legislativas dos países ao redor do mundo
Ricardo Maitto da Silveira 922

Uma proposta para a modificação da Convenção Modelo da OCDE em face da digitalização da economia
Tatiana Falcão 944

Operações de Inversão (*Inversions*) ou Redomiciliação Fiscal (*Reparanting*) na economia digital
Alexandre Luiz Moraes do Rêgo Monteiro e *Leonardo Freitas de Moraes e Castro* 959

A aplicação dos acordos de bitributação aos negócios da economia digital: as visões do Brasil, da OCDE e da ONU sobre *software* e serviços técnicos
Paulo Victor Vieira da Rocha 979

Alocação da propriedade intelectual e a tributação dos *royalties* no Projeto BEPS: o combate aos planejamentos tributários "abusivos" e o "*nexus approach*"
Reinaldo Ravelli Neto e *Daniel Leib Zugman* 1001

Parte III
Direito comparado: a tributação da economia digital sob a perspectiva de outros países

Evolução da tributação da economia digital na Alemanha
Gerd Willi Rothmann 1016

As disputas de *cost sharing agreements* envolvendo empresas de tecnologia nos Estados Unidos
Rubens Barrionuevo Biselli 1038

European VAT and the digital economy
Aleksandra Bal 1057

Canada: taxing global digital income in a post-BEPS world
Arthur J. Cockfield 1070

Taxation of the digital economy: a U.S. subnational perspective
Walter Hellerstein 1086

Australia's Multinational Anti-Avoidance Law (2016): treating the symptom rather than the disease
Michael Kobetsky 1104

Taxation of the digital economy: Argentina perspective
Guillermo O. Teijeiro e *Juan Manuel Vázquez* 1127

Taxation of the digital economy in France
Polina Kouraleva Cazals 1151

Taxation of digital economy: India perspective
T. P. Ostwal e *Mohak Shingala* 1165

Taxation of the digital economy: Japan perspective
Asatsuma Akiyuki 1179

Challenges of the tax systems in the digital economy era: Mexico perspective
Elias Adam Bitar e *Victor Diaz Infante Martinez* 1194