

Opinião: A tributação do software na computação em nuvem

22/04/2019

No cenário da economia digital, a tributação do *software* no contexto da computação em nuvem é tema controvertido no plano nacional e internacional, trazendo importantes questionamentos relacionados tanto à tributação direta quanto à tributação indireta.

No âmbito nacional, a principal controvérsia está atrelada ao conflito de competência tributária entre estados e municípios.

Diante do notório advento da computação em nuvem, foi editado o Convênio Confaz 181/2015, o qual autoriza os estados a concederem redução de base de cálculo do ICMS nas operações com *softwares*, programas, jogos eletrônicos, aplicativos, arquivos eletrônicos e congêneres, padronizados, ainda que sejam ou possam ser adaptados. Em outras palavras, o referido convênio acaba por reconhecer a competência dos estados para instituir ICMS sobre as operações com *software* disponibilizados por qualquer meio.

É nítida a alteração do posicionamento dos estados, já que, historicamente, a tributação do *software* pelo ICMS estava atrelada à (equivocada) ideia de disponibilização de forma padronizada e mediante suporte físico (“*software* de prateleira” ou *off the shelf*), enquanto que, após o advento do Convênio 181/2015, a tributação alcançaria o *software* “padronizado adaptado ou adaptável” disponibilizado por qualquer meio, abrangendo tanto o *download* quanto a computação em nuvem.

No entanto, após a edição do referido convênio, foi publicada a Lei Complementar 157/2016, a qual não só incluiu expressamente diversos serviços relacionados à computação em nuvem (por exemplo, subitem 1.03), mas também manteve o licenciamento de uso de *software* (subitem 1.05) na Lista Anexa à Lei Complementar 116/2003 como serviços tributáveis pelo ISS. Portanto, por se tratar de veículo constitucionalmente eleito para dirimir conflitos de competência entre os entes federativos^[1], seria possível concluir pela incidência de ISS sobre o *software* no contexto da computação em nuvem.

Contudo, parece que o conflito entre estados e municípios não foi definitivamente solucionado. Isso porque, após a publicação da Lei Complementar 157/2016, foi editado o Convênio ICMS 106/2017, o qual, em que pese estar eivado de diversos vícios de inconstitucionalidade de natureza formal, disciplina a cobrança do ICMS incidente nas operações com bens e mercadorias digitais comercializadas por meio de transferência eletrônica de dados.

Além disso, especificamente no que diz respeito ao estado de São Paulo, a Secretaria da Fazenda editou a Resposta à Consulta Tributária 15.093/2017, oportunidade em que, equivocadamente equiparando os serviços de *streaming* à utilização do *software* na nuvem, entendeu que “a comercialização de software padronizado, ainda que seja ou possa ser adaptado, em regra, está sujeita à incidência do ICMS independentemente da forma como se

dê, seja por mídia física ou por transferência eletrônica de dados (download ou streaming)".

Em resposta ao entendimento do estado, o município de São Paulo, por sua vez, também externou posicionamento oficial sobre o tema. Ao exarar o Parecer Normativo 1/2017, o município de São Paulo reconheceu que "o Licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação, por meio de suporte físico ou por transferência eletrônica de dados ('download de software'), ou quando instalados em servidor externo ('Software as a Service - SaaS'), enquadra-se no subitem 1.05 da lista de serviços do "caput" do artigo 1º da Lei nº 13.701, de 24 de dezembro de 2003" (equivalente ao item 1.05 da Lei Complementar 116/2003).

No referido parecer normativo, o município foi além, admitindo que a tributação do licenciamento de uso de software pelo ISS "independe de o software ter sido programado ou adaptado para atender à necessidade específica do tomador ("software por encomenda") ou ser padronizado ("software de prateleira ou 'off the shelf')".

Diante do entendimento manifestado pelo município, o estado de São Paulo reafirmou seu posicionamento na Decisão Normativa CAT 04/2017, no sentido de que "há incidência do ICMS nas operações com softwares, programas, aplicativos, arquivos eletrônicos, e jogos eletrônicos, padronizados, ainda que sejam ou possam ser adaptados, independentemente da forma como são comercializados"[2].

Diante do contexto (instável) narrado acima, é possível concluir que, na disponibilização, por qualquer meio, de software padronizado ou customizado, existe nítido conflito de competência tributária que afeta a *previsibilidade tributária (tax certainty)*[3] e a segurança jurídica prejudicando, severamente, a tomada de decisão e o planejamento do contribuinte. Afinal, o Estado se considera competente para cobrar tributo, posicionando-se pela incidência de ICMS e, por outro lado, de acordo com o Município, tais operações estão submetidas à incidência de ISS.

E, uma vez verificado o conflito entre ICMS e ISS, caberia responder ao seguinte questionamento: à luz do ordenamento jurídico brasileiro, qual imposto pode incidir legitimamente sobre as operações com *software* no contexto da computação em nuvem?

A nosso ver, não é legítima a incidência do ICMS, na medida em que, nas operações com *software*, ainda que padronizados, via de regra[4], não há transferência de titularidade, a qual é imprescindível para exigência do imposto estadual.

Logo, independentemente da forma de disponibilização do *software* (via *download*, "na nuvem" ou mídia física[5]), o usuário somente obtém acesso ao *software* em razão de um contrato de licenciamento de uso, negócio jurídico que não resulta na transferência de titularidade do *software*, o que somente se verificaria caso o próprio código-fonte fosse transacionado (ou seja, caso a propriedade intelectual subjacente ao *software* fosse transferida)[6].

Quanto à (i)legitimidade da incidência do ISS, a análise pressupõe a delimitação do conteúdo semântico da expressão "serviços de qualquer natureza", isto é, o critério material da regra-matriz de incidência de tributária do imposto.

Parcela relevante da doutrina sustenta que a incidência do ISS exige a existência de uma prestação de obrigação de fazer, à luz do clássico conceito civilista. Caso se entenda que a incidência do ISS pressupõe a existência de uma obrigação de fazer, não seria possível exigir o imposto municipal sobre o licenciamento de uso do *software*, haja vista que se trata de uma obrigação de dar (disponibilização de obra intelectual protegida por direitos autorais, nos termos da Lei 9.609/98).

Nessa perspectiva, os rendimentos do contrato de licenciamento de uso não estariam submetidos à incidência do ISS, de modo que seria possível a instituição de imposto residual da União, com fundamento na norma de competência prevista no artigo 154, I, da Constituição Federal.

Apesar deste clássico entendimento, não podemos nos olvidar ao fato de que no julgamento do RE 651.703, realizado sob a sistemática da repercussão geral, o STF firmou entendimento no sentido de que o conceito de “serviço” tributável pelo ISS está relacionado ao oferecimento de uma utilidade para outrem, obtida pelo exercício de atividades materiais ou imateriais realizadas com habitualidade e intuito de lucro, que pode estar atrelada ou não à entrega de bens, desde que tal serviço esteja previsto expressamente em lei complementar (*in casu*, LC 116/2003).

Portanto, adotando-se o critério material da regra-matriz de incidência tributária fixado pelo STF, seria legítima a incidência de ISS sobre o licenciamento de uso de *software*, independentemente da forma pela qual o *software* é disponibilizado (suporte físico, *download* ou em nuvem)[7].

Sem prejuízo quanto às considerações acima, fato é que, atualmente, até que o conflito seja definitivamente dirimido pelo Poder Judiciário, a disputa entre estados e municípios traz insegurança jurídica para os *players* desse mercado tão relevante[8] para a nova economia global[9].

Tal insegurança jurídica também é verificada no âmbito internacional, notadamente no que se refere ao embate entre estado-fonte e estado-residência quanto à competência tributária para tributação do lucro auferido nas operações envolvendo *cloud services* e a (im)possibilidade de configuração de um estabelecimento permanente, haja vista a irrelevância de presença física para o desenvolvimento das atividades no mercado consumidor.

E, ainda que seja possível a configuração de um estabelecimento permanente, existiram controvérsias quanto à atribuição de lucros, principalmente considerando que, no contexto da economia digital, a propriedade intelectual — e, portanto, o elemento econômico mais relevante — não está vinculada a ativos tangíveis localizados no estado-fonte.

Ademais, no plano internacional também existem controvérsias quanto à qualificação dos rendimentos da computação em nuvem, isto é, se devem ser qualificados como lucro de empresas (artigo 7º da CMOCDE), royalties (artigo 12 da CM-OCDE), ganho de capital (artigo 13 da CM-OCDE) ou, especificamente no que tange aos rendimentos de IaaS, renda derivada da propriedade imobiliária (artigo 6º da CM-OCDE), o que, a nosso ver, dependerá do teor dos direitos concedidos ao consumidor-usuário[10].

Diante do contexto ora exposto, não há dúvidas de que as novas tecnologias são responsáveis por grandes alterações na forma de disponibilização de bens e serviços. Uma vez compreendidas as questões técnicas relacionadas às novas tecnologias, o estudo da incidência tributária deve ser realizado à luz da correta qualificação jurídica do negócio que se utiliza de tais tecnologias e do teor dos direitos concedidos àqueles envolvidos nas operações, levando em consideração, ainda, as especificidades dos contratos complexos no âmbito da computação em nuvem, para, somente então, verificar a legitimidade da cobrança de tributos sobre as atividades inseridas na economia digital^[11].

Contudo, até que tais operações sejam corretamente analisadas pelo Poder Judiciário, as disputas pela tributação ficam mais acirradas, seja sob a ótica da tributação direta, seja pela carga tributária indireta, potencializando, assim, a imprevisibilidade e insegurança jurídica aos *players* que atuam nesse segmento.

[1] Artigo 146, I, da Constituição Federal.

[2] Embora tenha entendido pela incidência de ICMS, o estado de São Paulo reconhece que não é possível a cobrança do imposto até que seja definido o local de ocorrência do fato gerador para determinação do estabelecimento responsável pelo pagamento do imposto.

[3] Há uma tendência debatida no cenário internacional, capitaneada pela OCDE, acerca da “previsibilidade tributária”, cujo relatório pode ser acessado no link:

<http://www.oecd.org/tax/g20-report-on-tax-certainty.htm>. Considerando que o Brasil formalizou pedido de adesão como país-membro na OCDE, esse tema deve ser ainda mais aprofundado, pois deve impactar em mudanças internas em matéria tributária e política fiscal.

[4] Diz-se “via de regra”, tendo em vista ser possível a transferência do próprio código-fonte em favor do adquirente. Nessa hipótese, cogitar-se-ia de incidência do ICMS, haja vista que a transferência do código-fonte resultaria na transferência de titularidade da propriedade intelectual subjacente ao *software*.

[5] Na hipótese de acesso ao *software* por mídia física, a nosso ver, também não haveria que se falar na incidência de ICMS sobre o suporte físico. Isso porque tal operação é realizada em razão do *software*, sendo irrelevante o suporte físico para a sua concretização. Ou seja, à luz do princípio da preponderância, a relação negocial está vinculada ao *software*, de modo que o suporte físico é mero “meio” para a obtenção do “fim”.

[6] Sem prejuízo, faz-se mister destacar a existência de disposições da Lei 9.609/1998, notadamente o parágrafo 1º do artigo 2º, que trariam dúvidas quanto à legitimidade da incidência do ICMS mesmo nas situações em que há transferência do código-fonte. Isso porque o referido artigo estabelece que é direito do autor “opor-se a alterações não-autorizadas, quando estas impliquem deformação, mutilação ou outra modificação do programa de computador, que prejudiquem a sua honra ou a sua reputação”. Logo, ainda que ocorra a transferência do código-fonte, existiriam dúvidas quanto à plenitude do direito de propriedade em favor do adquirente.

Importante esclarecer também que a conclusão pela incidência de ICMS nas hipóteses em que ocorre a transferência do código-fonte do *software* parte da premissa de que não se está diante de negócio jurídico cujo objeto seja a elaboração de *software* por encomenda de terceiro. Em verdade, caso o *software* seja elaborado por encomenda de terceiro e o código-fonte seja



transferido em seu favor, estar-se-á diante de serviço submetido à incidência do ISS, previsto no subitem 1.04 da Lista Anexa à LC 116/2003. Por outro lado, caso o *software* encomendado por terceiro não lhe seja transferido — ou seja, os direitos inerentes à propriedade intelectual continuam pertencendo ao programador-proprietário do *software* —, sendo objeto de contrato de licenciamento de uso, tratar-se-á de serviço tributado pelo imposto municipal, sendo enquadrado no subitem 01.05 da Lista Anexa à LC 116/2003.

[7] Diante da ausência de previsão expressa na Lei Complementar 116/2003, entendemos não ser possível a incidência de ISS sobre o licenciamento de comercialização de *software*, tampouco sobre a licença de transferência de tecnologia.

[8] Dados publicados no *relatório Mercado Brasileiro de Software: panorama e tendências, 2018 = Brazilian Software Market: scenario and trends, 2018* da Associação Brasileira das Empresas de Software (Abes) apontam que o Brasil ocupa a 9ª posição no ranking mundial de *software* e serviços, o que representa um mercado interno de cerca de US\$ 18,6 bilhões, a frente de países como a Índia, Holanda, Coreia do Sul e México.

[9] Sobre o assunto, recomendamos a seguinte leitura: DIAS, Felipe Wagner de e MELO, Eduardo Soares de. Conflitos de Competência (ICMS e ISS) nos negócios de tecnologia, in ICMS e ISS - Tributação Digital e Novos Contornos dos Conflitos de Competência.

Coordenação: Eduardo Soares de Melo e Halley Henares Neto.

[10] Sobre o assunto, recomendamos a seguinte leitura: GOMES, Daniel de Paiva; GOMES, Eduardo de Paiva. Capítulo 6 - A qualificação dos rendimentos da computação em nuvem: o entendimento da OCDE e o posicionamento brasileiro. In PISCITELLI, Tathiane (Organ). Tributação da Nuvem: conceitos tecnológicos, desafios internos e internacionais. São Paulo: Thomson Reuters, 2018.

[11] Para maiores aprofundamentos recomendamos a seguinte leitura: Gomes, Daniel de Paiva, Uma Análise Pragmática Da Tributação Indireta Do Software No Brasil: O Conflito De Competência Entre Icms E Issqn (A Pragmatic Analysis of the Indirect Taxation of Software in Brazil: The Conflict of Tax Jurisdiction between ICMS and ISSQN) (February 12, 2019). FGV Direito SP Research Paper Series n. TL018. Available at SSRN:

<https://ssrn.com/abstract=3332812>.

Fonte: <https://conjur.jumps.com.br/2019-abr-22/opinioao-tributacao-software-computacao-nuvem/>