

TATHIANE DOS SANTOS PISCITELLI

PROFESSORA DA FGV DIREITO SP. DOUTORA EM DIREITO PELA USP

ROBERTO FRANÇA DE VASCONCELLOS

PROFESSOR DA FGV DIREITO SP. DOUTOR EM DIREITO PELA USP

DESAFIOS INSTITUCIONAIS DA TRIBUTAÇÃO DA NUVEM

UMA PROPOSTA DE ENCAMINHAMENTO

[PROPOSTA DE PESQUISA]

SÃO PAULO, AGOSTO DE 2017

I. CONTEXTUALIZAÇÃO DO PROBLEMA

O debate relativo à tributação de fatos econômicos relacionados com o desenvolvimento tecnológico não tem ocupado a doutrina nacional de forma significativa. As questões relacionadas à definição da competência para tributar bens e serviços digitais têm sido provocadas muito mais pelas alterações legislativas e pela disputa entre estados e municípios do que pela reflexão sólida dos institutos envolvidos.

Exemplo claro dessa constatação é o Convênio ICMS 181, aprovado, no âmbito do CONFAZ, em 29/12/2015, que autorizou dezoito dos vinte e seis estados da Federação a conceder redução de base de cálculo nas operações com “softwares, programas, jogos eletrônicos, aplicativos, arquivos eletrônicos e congêneres, padronizados, ainda que sejam ou possam ser adaptados, disponibilizados por qualquer meio, inclusive nas operações efetuadas por meio da transferência eletrônica de dados”.

Segundo o texto da cláusula primeira, após a redução, a carga tributária deve corresponder ao percentual mínimo de 5% sobre o valor da operação. Além disso, conforme dispôs a cláusula segunda, o benefício seria utilizado de forma opcional e em substituição à sistemática normal de tributação – dado que reforça a postura do órgão no sentido de que a cobrança do ICMS seria permitida nesses casos. Para corroborar ainda mais esse ponto, a cláusula terceira do Convênio autorizou os Estados a não exigirem, total ou parcialmente, os débitos de ICMS, lançados ou não, relacionados com as operações previstas na cláusula primeira e ocorridas até o início da vigência do Convênio (i.e. 29/12/2015).

Antes mesmo da aprovação da norma pelo CONFAZ, ao menos o Estado de São Paulo já sinalizava no sentido da tributação das operações com bens eletrônicos. Em 2007, foi publicado o Decreto nº 51.619, que estabeleceu a base de cálculo do imposto, para as hipóteses de comercialização de programas de computador, personalizados ou não. Nos termos do artigo 1º da norma, o ICMS seria calculado sobre o “dobro do valor de mercado do seu suporte informático”. Tratava-se, portanto, de tributar a mídia física e não propriamente o programa licenciado. O *download* de *software* estava, evidentemente, fora

do âmbito de incidência da norma, uma vez que não há suporte físico nesses casos – a transferência se dá eletronicamente.

Em 2015, porém, o decreto de 2007 foi revogado pelo Decreto nº 61.522, cujo objetivo foi alterar a base de cálculo anteriormente estabelecida, além de ampliar a hipótese de incidência do imposto. A partir de 01/01/2016, nas operações com programa de computador, o ICMS passaria a ser calculado com base no valor da operação, o que, na redação do decreto, inclui “o valor do programa, do suporte informático e outros valores que forem cobrados do adquirente”. Tendo-se em vista que a norma nada menciona acerca da necessidade ou não de suporte físico, a primeira conclusão que adviria de sua leitura seria a possibilidade de se tributar os arquivos eletrônicos de programas de computador, transmitidos via *download*.

A despeito de a publicação do Convênio ICMS 181/2015 ter conferido mais força à pretensão de se tributar os bens no ambiente virtual, ainda no início de janeiro de 2016, o governo do Estado de São Paulo publicou o Decreto 61.791, que promoveu alterações no regulamento de ICMS vigente.

Em primeiro lugar, acresceu às disposições transitórias o artigo 37, o qual determina a não exigência de ICMS nas operações com “softwares, programas, aplicativos, arquivos eletrônicos, e jogos eletrônicos, padronizados, ainda que sejam ou possam ser adaptados, quando disponibilizados por meio de transferência eletrônica de dados (*download* ou *streaming*), até que fique definido o local de ocorrência do fato gerador para determinação do estabelecimento responsável pelo pagamento do imposto”.

Acrescentou, ainda, o artigo 73 ao anexo II do regulamento, para reduzir a base de cálculo do ICMS incidente nas operações com os bens acima descritos, *disponibilizados por qualquer meio*, de modo que a carga tributária total resulte no percentual de 5%. O parágrafo único desse dispositivo exclui os jogos eletrônicos, independentemente da natureza, suporte físico e equipamento no qual sejam empregados, dessa tributação.

Não é necessário grande esforço interpretativo para concluir que o estado de São Paulo, amparado pelo CONFAZ, entende que a tributação de operações com programas de

computador, com exceção de jogos eletrônicos, é possível no âmbito do ICMS¹, a despeito da nítida dificuldade de implementar concretamente a cobrança do imposto.

De outro lado, do ponto de vista dos municípios, em 29/12/2016, foi aprovada a Lei Complementar nº 157, que alterou a Lei Complementar nº 116/2003 (LC 116/2003), para incluir itens na lista de serviços que possibilitassem a tributação, pelo ISS, de situações jurídicas relacionadas ao desenvolvimento tecnológico. O item 1.03, por exemplo, trouxe as hipóteses de “processamento, armazenamento ou hospedagem de dados, textos, imagens, vídeos, páginas eletrônicas, aplicativos e sistemas de informação, entre outros formatos, e congêneres”. No mesmo sentido, é o item 1.05, que possibilita que se tribute a “disponibilização, sem cessão definitiva, de conteúdos de áudio, vídeo, imagem e texto por meio da internet”.

O simples confronto de alguns itens da lista do ISS com o Convênio ICMS 181/2015 já é capaz de suscitar conflito de competência entre estados e municípios quando se trata de cogitar das operações realizadas no que se convencionou denominar “nuvem”; termo utilizado para ilustrar o acesso de uma infraestrutura complexa de *hardwares* e *softwares* através da comunicação com a Internet sem que seja necessário que o contratante tenha o conhecimento dessa complexidade de infraestrutura. O usuário tem acesso apenas a uma interface padrão através da qual é disponibilizado todo o conjunto de variadas aplicações e serviços.

A expansão da internet e a largura de banda para conexão proporciona a criação de modelos de negócios envolvendo tecnologia da informação que até bem pouco tempo atrás não eram possíveis. As empresas precisavam fazer um alto investimento para a aquisição de servidores, sistemas operacionais de servidor, estruturas de rede, banco de dados, espaço físico e outros equipamentos de *hardware*, além de consumo de energia elétrica, para montar, dentro de sua empresa, um centro de dados para estruturar a rede interna de computadores que, apesar do alto custo, em pouco tempo estariam desatualizados. Esse

¹ Os parágrafos referentes ao ICMS são parte da introdução do artigo “Desafios da tributação do comércio eletrônico”, de autoria de Tathiane Piscitelli, originalmente publicado na *Revista de Direito Tributário Contemporâneo* n. 1, 2016. São Paulo: Revista dos Tribunais.

aumento da largura de banda de comunicação possibilitou a terceirização dessa infraestrutura, pela contratação empresas de tecnologia da informação que forneceriam tal infraestrutura como um “serviço”.

Como resultado, as empresas afastam o risco de um superdimensionamento da infraestrutura para uma dada operação que ainda não tenha tanta demanda, aportando um investimento inicial maior do que deveria, ou, por outro lado, um subdimensionamento da infraestrutura, incapaz de suportar a demanda de seus clientes, o que provocaria perda de receita. A computação em nuvem, assim, cria a ilusão de que os recursos são inesgotáveis e permite o pagamento de acordo com o uso da tecnologia, eliminando o comprometimento antecipado com aquisição desta tecnologia.

O National Institute of Standards and Technology – NIST, em texto publicado para a definição de *cloud computing*², esclarece que se trata de modelo para permitir o acesso de forma conveniente a uma rede compartilhada de recursos de computação configuráveis (por exemplo, redes, servidores, armazenamento, aplicativos e serviços), que podem ser rapidamente provisionados e liberados com o mínimo esforço de gerenciamento ou interação do provedor de serviços.

Ainda seguindo as definições para computação em nuvem fornecida por NIST, há três modelos de computação em nuvem – *Infrastructure as a Service* (IaaS), *Platform as a Service* (PaaS) e *Software as a Service* (SaaS) – e todos apresentam cinco características essenciais, a seguir traduzidas livremente:

- (i) Possibilidade de adquirir unilateralmente recursos de computação de acordo com a demanda, tais como capacidade de armazenamento. A contratação é automatizada, realizada pelo próprio usuário sem a necessidade de interação humana;

² Tradução livre do original em inglês: *Cloud computing is a model for enabling ubiquitous, convenient, on-demand network access to a shared pool of configurable computing resources (e.g., networks, servers, storage, applications, and services) that can be rapidly provisioned and released with minimal management effort or service provider interaction. In: MELL, Peter; GRANCE, Timothy. The NIST Definition of Cloud Computing. NIST Special Publication 800-145. U.S. Department of Commerce. September 2011. Disponível em <<http://faculty.winthrop.edu/domanm/csci411/Handouts/NIST.pdf>>. Acesso em 12/06/2017.*

- (ii) Os recursos são disponibilizados na rede e pode ser acessado por qualquer equipamento padrão com acesso à internet, tais como smartphone, computadores, tablet etc.;
- (iii) O provedor é capaz de atender múltiplos usuários, utilizando-se de recursos físicos e virtuais dinamicamente destinados de acordo com a demanda do consumidor. O usuário da nuvem não tem controle dos equipamentos, nem conhecimento acerca da exata localização dos recursos fornecidos, mas pode fazer algumas especificações, tais como que os recursos computacionais utilizados estejam em determinado país;
- (iv) Há uma elasticidade da capacidade dos recursos de tecnologia da informação que podem ser adquiridos de forma rápida pelo usuário, de acordo com suas necessidades. Para o consumidor da nuvem, estes recursos parecem ser ilimitados e podem ser adquiridos em qualquer quantidade e qualquer hora;
- (v) Os recursos podem ser medidos automaticamente pelo fornecedor da nuvem. Os sistemas de nuvem controlam e otimizam automaticamente o uso de recursos.

Diante disso, algumas questões se colocam. Em primeiro lugar, caberia perguntar se estamos diante de uma operação tributada pelo ISS, com fundamento no item 1.03 da lista anexa à LC 116/2003, ou pelo ICMS, nos termos do Convênio ICMS 181/2015. Ao lado dessas, outras emergem, como a tributação dos rendimentos obtidos pelas empresas de tecnologia que disponibilizam o uso do *software*: considerando a possibilidade de os servidores estarem localizados fora do Brasil, haveria competência para se tributar a renda aqui? Como o conceito de estabelecimento permanente pode auxiliar neste debate e, ainda, qual o papel dos tratados internacionais para evitar a dupla tributação nesse campo? Todas essas são questões em aberto, que merecem ser enfrentadas.

II. DELIMITAÇÃO DA PESQUISA: ESCOPO E HIPÓTESES

A presente pesquisa pretende concentrar-se no tema da tributação da nuvem e enfrentar os desafios que tal possibilidade apresenta. Nesse sentido, a primeira pergunta que deve ser respondida está relacionada com a solução do aparente conflito de competência entre o ICMS e o ISS, suscitado pela redação do Convênio ICMS 181/2015 e do item 1.03 da lista anexa à LC 116/2003.

Nesse sentido, a despeito da redação ampla do Convênio, que prevê a tributação pelo ICMS de “operações *com software*”, a hipótese inicial é a de que se trata de um serviço, e, assim, tributável pelo ISS. O fundamento para tanto estaria na natureza da operação, que em princípio envolve o dever do contratado de não apenas disponibilizar o acesso à infraestrutura desejada, mas também assegurar o correto funcionamento, atualizações, aumento da capacidade de armazenamento de dados conforme a demanda, além de outras funcionalidades previstas em contrato.

Confirmada a hipótese de que a tributação deve se dar nos níveis municipais, pela incidência do ISS, seria cabível indagar acerca da delimitação da competência dos municípios. Sobre esse tema, são duas as situações que merecem ser enfrentadas: em primeiro lugar, deve-se cogitar de o prestador do serviço estar localizado fora do Brasil – nesse ponto, um outro leque de possibilidades se abre; será necessário definir quando se considera que a empresa não está no Brasil e a investigação sobre o conceito de estabelecimento permanente será relevante.

Ademais, para os casos em que o prestador não está no Brasil, será necessário investigar se se trata de importação de serviços e os impactos que essa definição poderá gerar não apenas no ISS, quanto à identificação do município competente para tributar, mas na incidência do PIS e da COFINS.

De outro lado, uma vez definidos os critérios segundo os quais é possível considerar que uma empresa é residente no Brasil, sendo esse o caso, quais os impactos na tributação dos rendimentos advindos de tal atividade e, mais ainda, na incidência do ISS. Sobre esse último ponto, como definir qual município seria competente para tributar o serviço: deve-se considerar o local da prestação ou do estabelecimento prestador? Note-se que há

relativa dificuldade em afirmar que seria o local da prestação, na medida em que a tomadora do serviço pode se utilizar da estrutura da nuvem em várias unidades, não necessariamente todas concentradas em um mesmo município.

Em resumo, e em vista de todas essas questões, a pesquisa percorrerá o seguinte caminho:

1. Análise e detalhamento da tecnologia envolvida nas operações compreendidas no conceito “computação em nuvem”. Identificação e diferenciação das hipóteses de IaaS, PaaS e SaaS;
2. Uma vez detalhada a operação do ponto de vista fático, com a compreensão exaustiva da tecnologia envolvida, deve-se enfrentar a qualificação jurídica dos negócios resultantes da contratação e do fornecimento de operações desse tipo. Os desafios que se colocam nesse ponto envolvem tanto a tributação do consumo quanto a tributação da renda.
3. No que se refere à **tributação do consumo**, deve-se responder se, considerando as normas brasileiras em vigor, a contratação e o fornecimento de computação em nuvem, seja para armazenar dados, seja para trabalhar com determinado programa, deve ser tributada pelo ICMS ou pelo ISS ou nenhum dos dois.

Hipótese: a despeito da redação ampla do Convênio ICMS 181/2015, a competência seria dos municípios, em face da natureza de serviço da operação.

- a. Confirmando-se a hipótese de que se trata de serviço tributado pelo ISS, nos termos do item 1.03 da lista anexa à LC 116/2003, como definir qual município seria competente para tributar? Para responder a essa questão, os seguintes pontos devem ser enfrentados:
 - i. Definir se estamos diante da importação de um serviço. Para tanto, deve-se fixar os requisitos segundo os quais se considera a presença ou não de uma empresa no Brasil. O pressuposto para tanto estará no enfrentamento da definição de estabelecimento permanente no contexto das normas nacionais e internacionais.

- ii. Na hipótese de se tratar de importação, deverão ser abordadas a incidência do ISS e do PIS/COFINS Importação. Especificamente quanto ao ISS, deverá ser definida com precisão os limites da competência do município importador para fins de retenção dos valores na fonte.
 - iii. Tratando-se de empresa situada no território nacional (definição esta que será dada pelo conceito de estabelecimento permanente), deve-se construir os critérios para a definição da competência do ISS, considerando a possibilidade de o serviço ser utilizado em diversos municípios.
- b. Diante dos desafios que se apresentam na hipótese de tributação pelo ISS, deve-se cogitar, também, de solução alternativa, que poderia contemplar a criação de tributo federal que onerasse tais operações.
4. Quanto à **tributação da renda**, deve-se investigar a possibilidade de dedução das despesas pelos tomadores e a base de cálculo do imposto de renda, além de realizar análise crítica acerca de eventual bitributação. Nesse ponto caberá perguntar qual a influência que os tratados internacionais e as orientações mais recentes da OCDE sobre o tema podem exercer.

III. PRODUTOS

- RELATÓRIO DE PESQUISA

O relatório irá contemplar (i) detalhamento e contextualização da tecnologia envolvida na computação em nuvem; (ii) qualificação jurídica dos negócios realizados sob tais premissas, com vistas à definição da incidência tributária respectiva; (iii) mapeamento da legislação e da jurisprudência existente sobre o tema e (iv) conclusão sobre a melhor forma de tributar tais negócios, à luz, também, das orientações internacionais sobre o tema, notadamente a OCDE.

- EVENTOS

Dois eventos ao longo do prazo de um ano, sendo o primeiro para apresentação de resultados preliminares e o segundo para apresentação do resultado final da pesquisa. Os eventos serão realizados nas dependências da FGV Direito SP e contará, idealmente, com atores relevantes para o presente debate, dentre os quais se incluem representantes do Judiciário e Procuradoria da Fazenda Nacional.

- PUBLICAÇÕES SOBRE O TEMA

Os pesquisadores têm, como elemento usual de sua atuação acadêmica, a prática de escrever artigos opinativos para a mídia especializada, impressa ou digital (colunas jurídicas de jornais e portais jurídicos). O Núcleo de Direito Tributário do Mestrado Profissional, do qual ambos são integrantes, possui uma coluna regular no portal JOTA, onde boa parte desta produção técnica é divulgada, com amplo impacto em redes sociais. Naturalmente, os resultados parciais desta pesquisa redundarão também em textos publicados nesses veículos, contribuindo para a visibilidade da pauta junto a um público qualificado.

Além disso, pretende-se que a versão final do relatório de pesquisa seja publicada na forma de um livro, com o objetivo de contribuir para o debate público e acadêmico acerca do tema objeto de pesquisa.

IV. DURAÇÃO E EXECUÇÃO

Os produtos serão entregues ao longo de 12 (doze) meses, contatos a partir do início da vigência do *grant* de pesquisa.

Inicialmente, ocorrerão debates internos com os membros do projeto de pesquisa para alinhamento dos principais pontos que merecem ser discutidos, a partir do arcabouço

teórico da bibliografia selecionada. Durante o desenvolvimento desses debates serão formulados os já mencionados artigos para veiculação em mídias especializadas.

Em uma segunda etapa, pretende-se estimular a participação de representantes dos interesses plurais que permeiam o debate: Administração Pública, contribuintes e sociedade. Será realizado um encontro em formato de debate público para apresentar o projeto e seus resultados parciais, com vistas a identificar e mitigar os diferentes interesses que se comunicam com o escopo das propostas apresentadas.

Por fim, levando-se em conta as fases anteriores, o relatório de pesquisa será publicado e levado a um evento aberto para apresentação e discussão das propostas.

Todos os encontros, reuniões e eventos ocorrerão nas dependências da FGV Direito SP, localizada à Rua Rocha, nº 233, Bela Vista, São Paulo – SP.

V. PARÂMETROS ÉTICOS RELEVANTES

Nos termos do Código da Escola de Direito de São Paulo da Fundação Getulio Vargas, a pesquisa será conduzida observando os deveres de transparência, independência e melhor julgamento científico. Desta forma, a validade do *grant* de pesquisa eventualmente recebido como apoio a esta investigação não dependerá, no tocante ao conteúdo da pesquisa, de concordância entre os entendimentos acadêmicos das pesquisadoras e aqueles dos eventuais patrocinadores, sem prejuízo do diálogo colaborativo entre ambas as partes.

No trabalho científico resultante da pesquisa, assim como em outras publicações científicas eventualmente dela derivadas, haverá obrigatoriamente referência, a título de agradecimento e em nota de rodapé, ao *grant* de pesquisa eventualmente obtido para a realização deste projeto. Referido agradecimento trará, igualmente, a ressalva de que as opiniões do artigo, por serem dos autores e absolutamente independentes, não necessariamente coincidem com as dos patrocinadores.

Os direitos autorais e patrimoniais sobre os estudos e produtos resultantes deste projeto são de propriedade exclusiva da FGV, que poderá registrá-los nos órgãos competentes e utilizá-los sem qualquer restrição adicional.

Na hipótese de a pesquisa envolver a participação de outros seres humanos como fontes (entrevistas), as pesquisadoras observarão seus deveres de informação e obtenção de consentimento espontâneo dos entrevistados; objetividade e integridade no tratamento das informações colhidas; e direito de anonimato, se assim lhes for requerido.