

FGV DIREITO SP
MESTRADO PROFISSIONAL

Tributação das operações com *Software as a Service*: Desafios da tributação do *software* na computação em nuvem

Fernando Bittencourt

Projeto de pesquisa apresentado ao Mestrado Profissional da FGV Direito SP, sob orientação do professor Roberto Caparroz de Almeida.

Versão de 26/09/2019

1. Tema, contexto, e modelo de pesquisa predominante

A pesquisa que se propõe a realizar, tem como escopo a análise do regime jurídico aplicável às operações envolvendo os denominados *softwares as a service*, de modo a examinar o seu enquadramento no critério material de incidência do ICMS, ISS, IRRF, CIDE e das contribuições ao PIS e a COFINS incidentes sobre importações.

A sociedade contemporânea vem passando por profundas alterações em seu cotidiano. A constante evolução dos aparelhos eletrônicos e o aumento de sua mobilidade massificaram o acesso à Internet e, via de consequência, às novas tecnologias e utilidades do mundo digital.

Os *softwares*, ou programas de computador, passaram a abranger um número cada vez maior de tarefas do cotidiano, das mais simples, como evitar o trânsito no trajeto ao trabalho, às mais complexas, como gerenciar o processo produtivo de uma empresa.

Em razão de sua crescente popularização, os negócios jurídicos envolvendo *softwares* passaram a movimentar volumes financeiros cada vez mais relevantes e, via de consequência, a chamar atenção dos entes fiscais em razão de seu crescente potencial arrecadatório, resultando em um cenário de intensas discussões sobre seu enquadramento jurídico e sua respectiva tributação.

Os *softwares* que, inicialmente eram transacionados em suportes físicos passaram a ser oferecidos quase que integralmente em âmbito virtual, inicialmente por meio de *download* e, recentemente, com o surgimento da infraestrutura em nuvem, acessados diretamente pela Internet.

Em meio a este cenário, em constante evolução, o emergente modelo do *software as a service*, ao combinar o licenciamento do programa de computador com a oferta de recursos assegurados pela infraestrutura de nuvem, acabou por suscitar novas dúvidas à, já controversa, discussão relativa ao enquadramento jurídico das operações com *softwares*.

Neste contexto, por conta da complexidade na definição do enquadramento jurídico das transações com *softwares as a service*, e do crescente potencial arrecadatório destas operações, é possível localizar normas e entendimentos que pretendem justificar a tributação destas operações tanto como *(i)* a prestação de um serviço, nos termos da Lei Complementar nº 116/03 e do Parecer Normativo nº 01/2017 expedido pela Secretaria de Finanças do Município de São Paulo (SMF/SP), quanto como *(ii)* a circulação mercadoria, nos termos do Convênio ICMS nº 106/17, expedido pelo Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ) e da Portaria nº 24/2018, expedida pela

Coordenação de Administração Tributária (CAT) da Secretária da Fazenda do Estado de São Paulo (SEFAZ/SP).

Em âmbito federal, por sua vez, a Coordenação-Geral de Tributação da Receita Federal (COSIT), por meio da Solução de Consulta nº 191/17, de forma pouco esclarecedora, parece ter criado uma distinção entre as operações com *softwares* tradicionais, consideradas como exploração de direito autoral (Soluções de Consulta nº 4/16 e 316/17) e aquelas envolvendo *softwares as a service*, as quais caracterizou como serviços técnicos, sob o argumento de que não haveria a efetiva “comercialização” de direitos autorais nesta espécie de transação.

Diante deste cenário de fervorosas discussões, que torna incerta a aplicação das regras de tributação às operações em referência, propõe-se analisar o enquadramento jurídico dos denominados *softwares as a service*, fixando premissas robustas, alicerçadas em uma profunda análise de seu conceito técnico.

Pretende-se, ainda, analisar o sistema jurídico tributário brasileiro, examinando os signos positivados pelo constituinte, de modo a diagnosticar o enquadramento das operações envolvendo *softwares as a service* na hipótese de incidência dos tributos delimitados pela Constituição Federal vigente.

Adicionalmente, a partir de seu enquadramento jurídico e da análise de entendimentos judiciais e administrativos sobre o tema, pretende-se identificar e propor medidas que possam reduzir os riscos fiscais relativos a essas operações, buscando-se maior segurança jurídica na estruturação de operações com *softwares as a service*.

O modelo de pesquisa predominante, que se pretende utilizar, é o de “Resolução de Problema”.

2. Quesitos, fontes de pesquisa e formas de acesso

A. Quais as características e o regime jurídico aplicável aos denominados *softwares as a service*? Quais as suas semelhanças e distinções em relação às operações com *softwares* tradicionais oferecido em suportes físicos ou por meio de *download*?

B. A repartição constitucional de competências tributárias e o atual panorama legal permitem a tributação das operações de consumo de *softwares as a service* pelo ICMS e/ou pelo ISS? E quanto às remessas ao exterior com o intuito de remunerar sua utilização e distribuição no Brasil, seria passível a exigência do IRRF, da CIDE e do PIS/COFINS-Importação?

C. Como distinguir a licença de uso, “pura e simples”, de um *software*, da prestação e serviços disponibilizada “por meio” de um *software*? Quais os reflexos para fins tributários dessas duas atividades?

D. Quais medidas podem aumentar a segurança jurídica dos contribuintes que realizam operações com *softwares as a service*?

Para responder aos quesitos acima, além da análise da legislação aplicável, pretende-se recorrer à doutrina especializada, não só em direito tributário, mas também em direito contratual, tecnologia da informação e ciência da computação, bem como analisar trabalhos acadêmicos de referência, publicados nas referidas áreas.

No mesmo sentido, pretende-se realizar uma extensa análise da jurisprudência, focada em manifestações dos Tribunais Superiores (STF e STJ), bem como de entendimentos administrativos, firmados tanto pelos Tribunais Administrativos, considerados o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), Tribunal de Impostos e Taxas (TIT) e Conselho Municipal de Tributos (CMT), como pela própria administração pública no âmbito da Receita Federal, SEFAZ/SP e SMF/SP.

Adicionalmente a todas as fontes, acima citadas, buscar-se-á agregar a própria experiência, vivenciada durante anos de consultoria no planejamento e estruturação tributária de empresas de tecnologia.

3. Relevância prática, caráter inovador e potencial de impacto

Os negócios jurídicos envolvendo *softwares* têm crescido exponencialmente, em volume e importância, na medida em que passam a abranger um número cada vez maior de tarefas do cotidiano das pessoas e empresas.

Em meio a esse cenário em constante evolução, o aprimoramento da computação em nuvem aumentou a relevância das transações com *softwares as a service*, que vem se tornando um novo protagonista nas operações com bens imateriais.

No entanto, apesar de sua crescente relevância, o tema relativo à tributação dos signos de riqueza gerados pelas operações com *softwares as a service* ainda é pouco tratado pela doutrina nacional, o que enseja a criação de um cenário desfavorável a investimentos, no qual imperam a falta de previsibilidade e a insegurança jurídica.

Em razão do acima exposto, pretende-se com a presente pesquisa, não só examinar o enquadramento das operações com *softwares as a service* no critério material de incidência dos tributos delimitados pela Constituição Federal vigente, mas propor uma definição coerente de critérios e requisitos que possam reduzir os riscos fiscais relativos a essas operações.

Vale destacar que o tema possui potencial impacto não só aos contribuintes que transacionam *softwares as a service*, mas também aos advogados e julgadores dos contenciosos administrativo e judicial, em razão da escassez de estudos sobre o tema.

4. Familiaridade com objeto da pesquisa

Como advogado atuante há alguns anos no planejamento e estruturação tributária de empresas de tecnologia, possuo familiaridade com o tema relativo à tributação das operações com *softwares as a service*, tendo participado de inúmeras discussões práticas e acadêmicas e vivenciado a dificuldade que os contribuintes possuem, em estruturar suas operações, em razão da incerteza sobre a tributação aplicável a sua atividade.

5. Bibliografia preliminar

A bibliografia preliminar, abaixo apresentada, será acrescida durante o curso de Mestrado Profissional, em primeira análise, entende-se que contribuirão para o trabalho as seguintes obras:

BARTHEM NETO, Hélio. *Novos Desafios da Tributação do Software no Brasil sob as Perspectivas do ICMS e do ISS – do Corpus Mechanicum ao Cloud Computing*. 2016. Dissertação (Mestrado Profissional em Direito) – Fundação Getúlio Vargas, 2016.

BARRETO, Aires Fernandino. *ISS na Constituição e na Lei*, 2ª Ed. São Paulo: Dialética, 2005.

BELLINTANI JÚNIOR, Hélio Alberto. *Contrato de licenciamento de uso dos programas de computador destinados à gestão empresarial*. 2003. Dissertação (Mestrado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2003.

BIFANO, Elidie Palma. *O Negócio Eletrônico e o Sistema Tributário Brasileiro*. São Paulo: Quartier Latin, 2004.

BRANCHER, Paulo Marcos Rodrigues. *Contratos de Software*. Florianópolis: Visual Books, 2003.

BRETON, Philippe. *História da Informática*. Tradução de Elcio Fernandes. São Paulo: Universidade Estadual Paulista, 1991.

CARPINETTI, Ana Carolina. *Tributação pelo ICMS da venda de conteúdo pela Internet por meio de download*. 2012. Dissertação (Mestrado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2012.

CERQUEIRA, Tarcísio Queiroz. *Software – direito e tecnologia da informação: legislação, doutrina, práticas comerciais, modelos de contratos*. Curitiba: Juruá, 2011.

FONSECA FILHO, Clézio. *História da computação: o caminho do pensamento e da tecnologia*. Porto Alegre: EDIPUC-RS, 2007.

GARCIA, Regina Vitoria Soares. *A tributação do ISS na sociedade da informação*. 2013. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2013.

GONÇALVES, Renato Lacerda de Lima. *A Tributação do Software no Brasil*. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

GRECO, Marco Aurélio. *Internet e Direito*. São Paulo: Dialética, 2000.

IWASE, Raquel Harumi. *Aspectos controvertidos da tributação do uso de software*. 2013. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2013.

KALAPATAPU, Abhishek; SARKAR, Mahasweta. Cloud Computing: na overview. In: WANG, Lizhe (et al). *Cloud Computing: methodology, systems and applications*. New York: CRC Press, 2012.

MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. *Competência tributária: entre a rigidez do sistema e a atualização interpretativa*. São Paulo: Malheiros, 2014.

MIGUEL, Luciano Garcia. *A hipótese de incidência do ICMS e a evolução dos conceitos tradicionais de mercadoria e serviço de comunicação*. 2015. Tese (Doutorado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2015.

MONTEIRO, Alexandre Luiz Moraes do Rêgo; FARIA, Renato Vilela; SILVEIRA, Ricardo Maitto da. *Tributação da Economia Digital: Desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas*, São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

NETTO, João Carlos Costa. *Direito Autoral no Brasil*. São Paulo: FDT, 2008.

PADILHA, Maria Ângela Lopes Paulino. *TRIBUTAÇÃO DE SOFTWARE Exame da constitucionalidade da incidência do ISS e do ICMS-Mercadoria sobre a licença de uso de programa de computador disponibilizado eletronicamente 2016*. Tese (Doutorado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2016.

PISCITELLI, Tathiane (org.). *Tributação da Economia Digital*. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2018.

_____. *Tributação da Nuvem: Conceitos tecnológicos, desafios internos e internacionais*. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2018.

RUPARELIA, Nayan B. *Cloud Computing*. Cambridge: The MIT Press, 2015.

SANTELLLO, Fabiana Lopes Pinto. *Direito Tributário Digital. Informatização fiscal. O uso da tecnologia no Sistema Tributário Nacional*. São Paulo: Quartier Latin, 2014.

SANTOS, Manoel Joaquim Pereira dos. *A proteção autoral de programas de computador*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2008.

SCHACH, Stephen R. *Engenharia de Software: Os Paradigmas Clássico e Orientado a Objetos*. Porto Alegre: AMGH, 2010

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Internet: o direito na era virtual*. 2. Ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2001.

TAURION, Cezar. *Cloud Computing – Computação em Nuvem: Transformando o Mundo da Tecnologia da Informação*. Rio de Janeiro: Brasport, 2009.

6. Cronograma de execução

Atividade	2019			2020												2021			Horas	
	10	11	12	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	1	2	3		
Análise bibliográfica	■	■	■	■	■	■	■	■												100h
Análise de entendimentos administrativos e judiciais		■	■	■	■															40h
Redação preliminar da dissertação para entrega de "versão preliminar"			■	■																30h
Complementação e revisão da dissertação para entrega de "versão intermediária"							■	■	■											40h
Revisão bibliográfica e jurisprudencial										■	■									30h
Redação da "versão provisória" da dissertação											■	■	■	■						80h
Revisão da dissertação para depósito da "versão provisória"															■					20h
Incorporação de eventuais sugestões da banca de qualificação e depósito da versão final																	■			20h
Incorporação de eventuais sugestões da banca final e depósito definitivo da versão final																		■		10h