



UNIVERSIDADE DE BRASÍLIA

Faculdade de Direito

Curso de Graduação em Direito

GABRIEL LUCAS CARNEIRO FIGUEIREDO

A TRIBUTAÇÃO DO *SOFTWARE* DISPONIBILIZADO EM NUVEM (*SOFTWARE AS A SERVICE*) NAS CONVENÇÕES PARA EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO DA RENDA

Brasília

2017

GABRIEL LUCAS CARNEIRO FIGUEIREDO

A TRIBUTAÇÃO DO *SOFTWARE* DISPONIBILIZADO EM NUVEM (*SOFTWARE AS A SERVICE*) NAS CONVENÇÕES PARA EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO DA RENDA

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado como requisito parcial à obtenção do grau de Bacharel em Direito pela Faculdade de Direito da Universidade de Brasília.

Orientador: Professor Doutor Antônio de Moura Borges

Brasília
2017

GABRIEL LUCAS CARNEIRO FIGUEIREDO

A TRIBUTAÇÃO DO SOFTWARE DISPONIBILIZADO EM NUVEM (SOFTWARE AS A SERVICE) NAS CONVENÇÕES PARA EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO DA RENDA

Trabalho de Conclusão de Curso aprovado como requisito parcial para obtenção do grau de Bacharel em Direito pela Faculdade de Direito da Universidade de Brasília (UnB), pela banca examinadora composta por:

Doutor Antônio de Moura Borges (Orientador)

Mestre Rodolfo TsunetakaTamanaha (Membro I)

Mestre José Cardoso Dutra Junior (Membro II)

Doutor Marcos Aurélio Pereira Valadão (Membro IV)

*À minha família, que
perseverou ao meu lado e me
encorajou ao longo do projeto.*

RESUMO

O presente trabalho tem por objetivo investigar, sob a perspectiva das Convenções para Evitar a Dupla Tributação da renda celebradas pelo Brasil, qual o tratamento jurídico-tributário a ser dispensado aos pagamentos oriundos da contratação de *software* disponibilizado em nuvem (*Software as a Service*), uma modalidade de computação em nuvem por meio da qual se faz possível o fornecimento de soluções e recursos computacionais, tais como *softwares* e outros produtos digitais, que são disponibilizados para acesso remoto por meio da internet. Para tanto, será necessário, primeiramente, lançar mão de alguns conceitos básicos de Direito Tributário Internacional a respeito da interpretação e aplicação das Convenções para Evitar a Dupla Tributação da renda. Após, será feita a análise do modelo de computação em nuvem e do contrato de *Software as a Service*, tendo por finalidade determinar sua natureza jurídica e o regime tributário de direito interno aplicável. Em conformidade com a valoração jurídica do *Software as a Service* ofertada pelo direito interno, será possível então investigar sua qualificação como espécie de renda, para fins de aplicação das Convenções para Evitar a Dupla Tributação celebradas pelo Brasil, determinando o tratamento tributário adequado. Por fim, alcançar-se-á melhor perspectiva a respeito do tratamento futuro das transações internacionais envolvendo a entrega de bens e serviços digitais por meio da internet.

Palavras chave: Computação em Nuvem; *Software as a Service*; Convenções para Evitar a Dupla Tributação da Renda

ABSTRACT

This paper aims investigate, under Brazilian Double Taxation Conventions, the qualification of payments rendered for software made available in the cloud (Software as a Service), a cloud computing model that enables the provision of software and other digital products made available for remote access through the Internet. To do so, we will first introduce some basic concepts of International Tax Law regarding the interpretation and application of Double Taxation Conventions. Afterwards, we will proceed to the analysis of cloud computing Software as a Service contracts, seeking to determine it's legal nature and qualification under Brazilian tax law. In accordance with the qualification provided by domestic legislation we will then investigate it's qualification under Brazilian Double Taxation Conventions. At the end, it will be possible to achieve a better perspective on the taxation of international transactions involving the delivery of goods and services through the internet.

Key words: Cloud Computing; *Software as a Service*; Brazilian Double Taxation Conventions

LISTA DE ABREVIATURAS

BEPS	Base Erosion and Profit Shifting
B2B	Business-to-Business
B2C	Business-to-Consumer
CDT	Convenções para Evitar a Dupla Tributação da Renda
CVDT	Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados
NIST	National Institute of Standards and Technology
OCDE	Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico
ONU	Organização das Nações Unidas
RIR	Regulamento do Imposto de Renda
LPC	Lei do Programa de Computador
LDA	Lei de Direitos Autorais
SaaS	Software as a Service
STF	Supremo Tribunal Federal
PaaS	Platform as a Service
IaaS	Infrastructure as a Service

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	8
1 INTERPRETAÇÃO E APLICAÇÃO DAS CONVENÇÕES PARA EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO DA RENDA	11
1.1 A dupla tributação da renda e a delimitação de competências tributárias.....	11
1.2 Causas e consequências do fenômeno da dupla tributação da renda	18
1.3 As Convenções para evitar a dupla tributação da renda.....	20
1.4 Interpretação dos tratados internacionais em matéria tributária.....	23
1.5 Interpretação das Convenções para Evitar a Dupla Tributação da renda	25
1.6 A questão da qualificação das normas convencionais	28
2 NATUREZA JURÍDICA DO SOFTWARE AS A SERVICE E REGIME TRIBUTÁRIO DE DIREITO INTERNO	33
2.1 Imposto de Renda na Fonte e tributação de residentes no exterior.....	33
2.2 Conceito e tratamento jurídico do software	35
2.2.1 <i>A comercialização do software e a jurisprudência do STF</i>	37
2.2.2 <i>Licença e cessão de direitos relativos à propriedade intelectual do software</i> .	40
2.2.3 <i>A tributação dos rendimentos transnacionais de software</i>	33
2.3. Conceito de computação em nuvem e o contrato de Software as a Service	45
2.3.1 <i>Modelos de implementação da computação em nuvem</i>	48
2.3.2 <i>Modelos de serviço em computação em nuvem</i>	49
2.4 A tributação dos rendimentos transnacionais de Software as a Service	51
2.4.1 <i>Software as a Service e pagamentos por serviços prestados pela internet</i>	53
2.4.2 <i>Software as a Service e pagamentos por serviços técnicos</i>	58
2.4.3 <i>Software as a Service e pagamentos por licença de uso de software</i>	60
3 SOFTWARE AS A SERVICE NAS CONVENÇÕES PARA EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO DA RENDA	65
3.1 Considerações iniciais.....	65
3.2. Âmbito de aplicação do art. 7º - lucro das empresas	67
3.3 Âmbito de aplicação do art. 12º - <i>Royalties</i>	70
3.4 <i>Software</i> e sua qualificação como espécie de renda	72
3.5 Os serviços técnicos e sua qualificação como espécie de renda.....	75
3.5.1 <i>Posicionamento do fisco até 20.06.2014</i>	76
3.5.2 <i>Posicionamento do fisco após 20.06.2014</i>	79
3.5.3 <i>Considerações e perspectivas sobre o tratamento dos serviços técnicos</i>	83

3.6 Economia Digital e desafios para tributação da renda	86
CONCLUSÃO	92
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	97

INTRODUÇÃO

Os contínuos avanços na área da Tecnologia da Informação e Comunicação (TIC) e o desenvolvimento de novas tecnologias baseadas em técnica digital, que hoje alcançam a todos os setores da economia, têm proporcionando o surgimento de novos modelos de negócio conduzidos em escala global, característicos do que se pode chamar de Economia Digital.

Negócios típicos da nova era digital incluem diversas modalidades de comércio eletrônico de bens e serviços intangíveis (digitais), lojas de aplicativos (*appstores*), publicidade digital, serviços de pagamento *online* (*electronic cash*) e muitos outros.¹

Têm se destacado, em especial, os negócios jurídicos relacionados à computação em nuvem (*cloud computing*), que ganham cada vez mais relevância no cenário mundial, atraindo a atenção de diversas empresas com atuação multinacional, tanto no mercado entre empresas (*business-to-business* – B2B), como no mercado ao consumidor (*business-to-consumer* – B2C).

Sobre a computação em nuvem, trata-se de um novo modelo de computação que representa o resultado maior das tendências de TIC², por meio do qual se faz possível o acesso a diversos recursos computacionais alocados ou localizados em um ambiente virtual (a “nuvem”) – tais como capacidade de processamento e armazenamento de dados, plataformas para desenvolvimento de aplicações, *softwares* e serviços *online* – que, por sua vez, podem ser disponibilizados, *via* Internet, a qualquer dispositivo do usuário e a partir de qualquer lugar do mundo.³

Sob o ponto de vista do direito, em especial do direito tributário, verifica-se instaurada controvérsia a respeito da natureza jurídica e do regime tributário a ser dispensado aos negócios jurídicos envolvendo computação em nuvem, o que se dá não apenas pela falta de conhecimento a respeito do funcionamento e da dinâmica desse novo modelo de negócio, mas principalmente em razão das dificuldades enfrentadas pelos Estados em compreender e valorar juridicamente essa nova

¹ OCDE. Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 – 2015 Final Report. Paris. OECD, 2015, p. 11. Disponível em: <http://www.oecd-ilibrary.org/taxation/addressing-the-tax-challenges-of-the-digital-economy-action-1-2015-final-report_9789264241046-en>.

² Ibidem, p. 39.

³ TAURION, Cezar. *Cloud Computing - Computação Em Nuvem: Transformando o Mundo da Tecnologia da Informação*. 1 ed. Rio de Janeiro: Brasport, 2009, p. 2.

realidade virtual, que avança em velocidade superior à capacidade de adaptação dos ordenamentos jurídicos.⁴

Considerando ainda o caráter transnacional das operações e negócios jurídicos realizados por meio do modelo de computação em nuvem, a questão sobre sua natureza jurídica tem ganhado destaque também no âmbito do Direito Tributário Internacional, sendo crescente a preocupação dos Estados e também dos Organismos internacionais, com destaque para a Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), em endereçar e enfrentar os desafios tributários que exsurgem desse novo modelo de negócio, assim como da Economia Digital como um todo.

Nesse contexto, o presente trabalho circunscreve-se à temática de “como tributar”, tendo por objetivo investigar, sob a perspectiva do Direito Tributário Internacional, em especial das Convenções para Evitar a Dupla Tributação da renda celebradas pelo Brasil (CDT), o tratamento jurídico tributário a ser dispensado aos rendimentos decorrentes da contratação de *software* disponibilizado em nuvem, ou *Software as a Service* (SaaS), um das modalidades de computação em nuvem mais difundidas e popularizadas.

Para alcançar os fins almejados, o trabalho foi estruturado em três capítulos.

O primeiro capítulo destina-se à abordagem de questões introdutórias a respeito da interpretação e aplicação das Convenções para Evitar a dupla tributação da renda, no que será possível, a partir de alguns referenciais teóricos sobre o tema, lançar mão de subsídios à análise posterior a respeito do tratamento convencional dos rendimentos transnacionais oriundos de *Software as a Service*.

O segundo capítulo, por sua vez, destina-se a investigar, a partir de recurso à literatura e doutrina especializados, qual a natureza jurídico-tributária do contrato de *Software as a Service*, determinando se contrato para fornecimento ou prestação de serviços, ou se contrato de licenciamento de direitos relativos à propriedade intelectual do *software*, com o que será possível determinar o tratamento tributário a que se submetem os pagamentos por *Software as a Service* remetidos ao exterior e extrair, assim, norma tributária concreta sujeita ao âmbito de aplicação das Convenções para Evitar a Dupla Tributação da renda.

⁴ Cf. Apresentação. In: Internet – o Direito da Era Virtual; Luís Eduardo Schoueri (org.); 2º Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001, p 7.

Considerando a natureza jurídico-tributária do *Software as a Service*, informada pelo direito interno, o terceiro capítulo será voltado à análise do regime convencional aplicável, tendo por objetivo principal investigar qual a qualificação ou enquadramento jurídico dos pagamentos efetuados por *Software as a Service* segundo as espécies ou categorias de rendimentos constantes das Convenções para Evitar a Dupla Tributação da redá celebradas pelo Brasil, tomando sempre como paradigma comparativo o Modelo de Convenção da Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE).

No ponto, será promovida ainda a análise a respeito do posicionamento do Governo brasileiro em relação aos pagamentos efetuados tanto pelo uso de *software*, como também pelo fornecimento ou prestação de serviços no exterior, após o que serão feitas algumas considerações a respeito dos desafios para tributação da renda na Economia Digital, com fito de alcançar melhor perspectiva a respeito do tratamento convencional futuro das transações internacionais envolvendo o fornecimento de bens e serviços por meio da internet.

1 INTERPRETAÇÃO E APLICAÇÃO DAS CONVENÇÕES PARA EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO DA RENDA

1.1 A dupla tributação da renda e a delimitação de competências tributárias

Objeto de Direito Tributário Internacional⁵, a dupla tributação internacional pode ser definida, nas palavras de Antônio de Moura Borges, como “o fenômeno que ocorre quando dois ou mais Estados submetem uma pessoa ao pagamento de tributos em razão do mesmo fato gerador”.⁶

Trata-se de fenômeno jurídico que se caracteriza, em essência, pela sobreposição de soberanias fiscais⁷, pelo que os Estados, por meio de seus respectivos sistemas tributários, se dispõem a tributar o mesmo rendimento auferido por um único indivíduo, em decorrência de um mesmo fato-evento.⁸

Conquanto seja fenômeno que decorre do próprio concurso ou cumulação de normas impositivas, a dupla tributação da renda não pode ser tida como ilícita ou antijurídica, sendo certo inexistir no Direito Internacional Público qualquer norma expressa que vede ou condene sua existência, ou que imponha ainda qualquer limite ao exercício do poder de tributar dos Estados. Excepcionam-se apenas as limitações introduzidas por meio de convenções e tratadas internacionais, isto é, autolimitações consensuais, operadas em concurso de vontades.⁹

Com efeito, os únicos limites de Direito Internacional Público que se poderia invocar ao poder de tributar dos Estados referem-se tão somente ao exercício de

⁵ O Direito Tributário Internacional compreende “o conjunto das normas materiais, de Direito interno e de Direito Internacional, destinadas a delimitar a competência tributária internacional dos Estados”. BORGES, Antônio de Moura. *Convenções sobre dupla tributação internacional* – Teresina: EDUFPI; São Paulo: IBDT, 1992, p. 23.

⁶ *Ibidem*, p. 68.

⁷ A soberania fiscal, significando simples aspecto da soberania estatal, nada mais é do que a qualificação do poder de tributar do Estado, por meio do qual este se legitima para instituir um sistema tributário autônomo, cujas características essenciais são a exclusividade de aplicação em determinado território e a autonomia técnica para estabelecer as normas e procedimentos de administração tributária necessários à arrecadação de receitas e ao financiamento das atividades essenciais do Estado. A esse respeito, confira-se BORGES, *op. cit.*, p. 23; TORRES, Heleno. *Pluritributação internacional sobre as rendas de empresas* – 2. Ed. rev., atual. E ampl. – São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2001, p.68.

⁸ O fenômeno da dupla tributação distingue-se objetivamente do fenômeno do *bis in idem*. Conforme aponta Heleno Torres: “Como uma espécie de concurso material, o *bis in idem* exsurge com a incidência de um mesmo tributo (entendido como norma) sobre um mesmo suporte fático, operados por uma mesma pessoa política, sem que haja concurso de competência tributária ou de soberania”. TORRES, *op. cit.*, p. 376.

⁹ *Ibidem*, p. 70.

atos de império ou de supremacia em território alheio e à regulação de situações da vida que não guardem qualquer relação com o respectivo ordenamento jurídico interno.¹⁰

Alberto Xavier, ao tratar dos limites espaciais das leis, afirma:

Sendo estas as duas facetas da soberania [pessoal e territorial], o Direito Internacional Público reconhece automaticamente aos Estados o poder de tributar até os limites onde ela se estende, mas recusa-lhes tal poder na medida em que esses limites forem ultrapassados, de tal modo que, se um Estado tributar estrangeiros em função de situações que não tenham qualquer conexão com o seu território, estará violando o Direito Internacional, com todas as consequências que daí advêm, desde a invalidade da lei à responsabilidade internacional.¹¹

Assim, a delimitação das competências internacionais e o exercício do poder de tributar dos Estados somente poderão abranger pessoas que guardem efetivo vínculo com o ordenamento jurídico interno ou que, conforme aponta Antônio de Moura Borges, “(...) de alguma forma se beneficiem, pelo menos presumivelmente, dos serviços prestados pelo Estado”.¹²

Com efeito, pode se dar o caso de que uma mesma situação internacional (*cross-border situation*), pelos vários elementos que a compõem, guarde relações de cunho material ou pessoal com ordenamentos jurídicos distintos, de modo que se reconheça legitimidade aos Estados soberanos implicados para instituir tributos e afirmar sua competência sobre um mesmo fato-evento, ainda que este tenha ocorrido para além de suas fronteiras territoriais.

Uma vez verificado o vínculo existente entre uma situação da vida e os ordenamentos jurídicos dos Estados, faz-se possível a instauração do concurso de pretensões impositivas e, por conseguinte, o surgimento do fenômeno da dupla tributação da renda.

Veja-se que, para estipular o alcance espacial de suas normas tributárias internas e afirmar os vínculos existentes em relação a determinados fatos ou pessoas localizadas no exterior, os Estados instituem normas jurídicas que contenham em seus enunciados descritivos a indicação em abstrato dos fatos que devem ser tomados como *critérios de delimitação de competência tributária* em relação a uma determinada situação internacional.

¹⁰ BORGES, 1992, p. 48.

¹¹ XAVIER, Alberto. Direito tributário internacional do Brasil – 8. Ed. ver. e atual. – Rio de Janeiro Forense, 2015, p. 11.

¹² BORGES, op. cit., p. 49

Nas palavras de Francisco Dornelles:

Para hipótese de ocorrência de relações ou situações com elementos vinculados a mais de uma ordem jurídica (fatos interjurisdicionais), o legislador intervém, por meio de norma jurídica, para declarar o elemento fático que deve ser utilizado como critério (ou princípio) definidor de seu poder tributário sobre tais relações ou situações”.¹³

Dessa forma, somente quando constatado em uma situação internacional a presença de determinado *critério de delimitação de competência tributária*¹⁴ eleito em norma pelo legislador, poderá o Estado lançar mão de seu poder de tributar, podendo assim, nos limites territoriais a que se vincula, proceder à exação cabível.

Quanto aos possíveis critérios de delimitação de competência que podem constar de norma jurídica, variam em função dos tipos de tributos em questão.

Com relação aos tributos sobre o consumo, por exemplo, os Estados usam adotar o *princípio de tributação na origem* (critério da origem), que confere competência tributária ao Estado de origem dos bens e serviços destinados a consumo externo, ou ainda o *princípio de tributação no destino* (critério do destino), pelo qual se atribui competência tributária ao Estado importador, onde ocorrerá o consumo.¹⁵

Em matéria de impostos sobre a renda, a escolha dos critérios de delimitação de competência se dá, primeiramente, em conformidade com os princípios jurisdicionais da *Universalidade (world-wide income taxation)* e da *territorialidade (source income taxation)*¹⁶, que delimitam o alcance espacial das normas tributárias

¹³ DORNELLES, Francisco Neves. *A dupla tributação internacional da renda*. Rio de Janeiro, FGV, 1979, p. 4.

¹⁴ Alguns autores, inspirados nos conceitos oriundos de Direito internacional Privado, em especial os atinentes à disciplina das normas de conflitos, se utilizam da terminologia “elementos de conexão” para designar os critérios normativos utilizados pelo legislador para afirmar sua competência tributária sobre determinada situação da vida. Nesse sentido, confira-se XAVIER, 2015, p. 213; ROTHMANN, Gerd Willi. *Interpretação e aplicação dos acordos internacionais contra a bitributação*. Tese (Doutorado em Direito) - Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, 1978, p. 51-51. Outros autores, a exemplo de Heleno Torres, muito embora rejeitem a disciplina do Direito Internacional privado sobre temas afetos ao Direito Tributário Internacional, utilizam-se de terminologia semelhante – elementos ou critérios de conexão – significando o mesmo conteúdo. Cf. TORRES, op. cit. p. 111. Tomando como referencial teórico a obra de Antônio de Moura Borges, adotar-se-á, para o presente trabalho, a expressão “critérios de delimitação de competência tributária”. Cf. BORGES, 1992, p. 46

¹⁵ Por fugir ao escopo do presente trabalho, não serão abordados os critérios de delimitação de competência atinente aos tributos indiretos. Para estudo detalhado sobre tema, ver GASSEN, Valcir. *Tributação na origem e destino: tributos sobre o consumo e processos de integração econômica* - 2. ed. rev. e mod. - São Paulo : Saraiva, 2013.

¹⁶ Autorizada doutrina prefere o uso da terminologia “princípio da fonte” (*source income principle*), por entender o esvaziamento do conceito de territorialidade em função dos muitos significados que lhe são atribuídos. Nesse sentido: VOGEL, klaus. *Klaus Vogel on double taxation conventions – a cometary to the OECD, UM and US Model Conventions for the avoidance of double taxation of*

internas e informam os critérios, materiais ou pessoais, que serão adotados para determinar a competência tributária sobre determinado rendimento.

Quanto à *territorialidade* da tributação, trata-se de princípio base que orienta a escolha dos critérios materiais para delimitação de competência tributária e norteia a vigência espacial das normas jurídicas internas, isto é, informa os limites territoriais em que um determinado Estado exerce sua jurisdição tributária.¹⁷

Segundo Alberto Xavier, o princípio da territorialidade pode ser apreendido em sentido material ou ainda em sentido formal.¹⁸

A *territorialidade material* compreende o âmbito de incidência (*jurisdiction To prescribe*) das normas jurídicas internas e, como visto, poderá se estender para além das fronteiras territoriais de um Estado, abrangendo pessoas e fatos que de alguma forma guardem relação com seu território.

Territorialidade formal, por outro lado, reflete o âmbito de eficácia ou âmbito de aplicação coercitiva das leis no espaço (*jurisdiction to enforce*) e denota a impossibilidade de um determinado Estado exercer atos de império ou aplicar, de forma coercitiva, suas normas de administração tributária em território alheio. Nas palavras de Alberto Xavier: “O princípio da territorialidade em sentido formal significa precisamente que as leis tributárias só são suscetíveis de execução coercitiva no território da ordem jurídica em que se integram”.¹⁹

Do conteúdo dos conceitos expostos resulta que, muito embora seja possível aos Estados estender sua previsão normativa para além de suas fronteiras territoriais, permanece a elas vinculado para fins de aplicação de normas de administração tributária e exigibilidade de tributos.

Por sua vez, quanto à *universalidade da tributação*, trata-se de princípio basilar que também informa os limites espaciais das leis de determinado Estado, mas apenas em relação ao âmbito pessoal de aplicação, isto é, em relação às pessoas que se sujeitam à jurisdição estatal.

Por essa razão, o princípio da universalidade se presta a orientar a escolha dos critérios pessoais de delimitação de competência tributária, permitindo que os

income and capital with particular reference to German Treaty Practice. Boston: Kluwer Law international, 1997, p. 2; XAVIER, op. cit. p. 22.

¹⁷ DORNELLES, 1979, p. 3.

¹⁸ XAVIER, 2015, p. 19-20.

¹⁹ Ibidem, loc. cit.

Estados tributem os rendimentos das pessoas que de algum modo se relacionem com seu ordenamento jurídico.²⁰

Conquanto sejam princípios fundamentadores do alcance espacial das normas tributárias, os princípios da territorialidade e da universalidade não são, de modo algum, conflitantes ou contrários entre si.²¹ Antes, pressupõem a existência de vínculo efetivo, material ou pessoal, com o território e ordenamento jurídico do Estado tributante, de modo a justificar a imposição tributária. Em verdade, é possível afirmar que a universalidade seria simplesmente o aspecto pessoal da territorialidade.²²

Orientados, portanto, ou pelo princípio da Universalidade da tributação (*World-wide income taxation*), ou pelo princípio da territorialidade (*source income taxation*), podem os Estados adotar diferentes critérios de delimitação de competência tributária, sendo três os de maior relevância, a saber: (i) o critério da nacionalidade; (ii) o critério da residência; e (iii) o critério da fonte.²³

Adotando o princípio da universalidade e lançando mão do critério da nacionalidade, o Estado impõe tributo sobre a totalidade dos rendimentos auferidos por seus nacionais, ainda que residentes em outro país ou mesmo que os rendimentos auferidos tenham sido produzidos em território alheio.

Francisco Dornelles ressalva, entretanto, que o princípio ou critério da nacionalidade “(...) teve escassa acolhida na doutrina”, o que se justifica pela prática generalizada dos países em não tributar seus nacionais que porventura sejam residentes em outro Estado.²⁴

Com efeito, considerando os princípios da igualdade e da capacidade contributiva, têm-se reconhecido que o tratamento tributário diferenciado a ser dispensado em relação a nacionais e estrangeiros residentes em território nacional somente seria justificado face à diferença de capacidade econômica de cada contribuinte, excluindo-se a possibilidade de tratamento tributário discriminatório sob o fundamento exclusivo da nacionalidade.

²⁰ Ibidem, p. 219.

²¹ Em sentido contrário, Ottmar Bühler entende ser o princípio da universalidade contraponto ao princípio da territorialidade. Cf. BÜHLER, Ottmar. *Principios de derecho internacional tributário*. Tradução Fernando Cervera Torrejon. Madrid: Ed. De Derecho Financiero, 1968, p. 217.

²² TORRES, 2001, p. 89.

²³ DORNELLES, 1979, p. 4.

²⁴ Ibidem, p. 5

Tal princípio, da não discriminação ou da igualdade de tratamento, consta hoje do art. 24 do Modelo de Convenção para evitar a dupla tributação da OCDE, tendo sido reproduzido em todas as Convenções assinadas pelo Brasil.²⁵

Demais disso, têm-se reconhecido que o critério da nacionalidade não seria suficiente, *per se*, para traduzir vínculo efetivo entre determinada pessoa e um Estado, que fundamentasse ou justificasse o exercício do poder de tributar.²⁶

Por essa razão, têm-se privilegiado o princípio da territorialidade da tributação, de conteúdo mais denso, lançando mão de critérios de delimitação de competência tributária que traduzam maior vínculo efetivo com a economia interna e atividades desenvolvidas em território estatal, tais como os critérios da residência e da fonte.²⁷

Por sua vez, quanto ao *critério ou princípio da residência*, este confere aos Estados a faculdade de instituir uma obrigação tributária ilimitada em relação à totalidade das rendas auferidas pelos seus residentes, independentemente do local onde tal renda tenha sido produzida ou paga.

Como justificativa para o direito de tributar os rendimentos auferidos no exterior por seus residentes, os Estados invocam em seu favor argumentos que atendem aos princípios da igualdade e da neutralidade, assim como razões de ordem social.²⁸

Primeiramente, por imposição do princípio da igualdade, deveriam os Estados tributar a renda global de seus residentes, nela incluídos os rendimentos produzidos no exterior, prevenindo que os residentes que só auferem renda produzida em território interno sejam tributados de maneira mais gravosa.

Mais ainda, a tributação no Estado de residência seria necessária para neutralizar os efeitos econômicos dos incentivos fiscais concedidos pelos Estados importadores de capital (Estado da fonte), incentivos estes que consistem, conforme aponta Dornelles, "(...) na fixação de alíquotas de imposto em níveis inferiores aos dos países exportadores de capital, ou na isenção do referido imposto".²⁹

Quanto aos argumentos de ordem social, afirma-se que a tributação no Estado de residência seria devida como contraprestação pelos serviços prestados

²⁵ XAVIER, 2015, p. 244-245.

²⁶ Ibidem, p. 22.

²⁷ Ibid., p. 242.

²⁸ BORGES, 1992, p. 53.

²⁹ DORNELLES, 1979, p. 5.

pelo Estado, usufruídos por seus residentes. Nesse caso, a exação teria apenas que observar a capacidade contributiva de cada residente, computada em função da totalidade dos rendimentos auferidos, inclusive, em território estrangeiro.

Já quanto ao *critério ou princípio da fonte*, distingue-se em *fonte de produção* e *fonte de pagamento*, significando apenas que determinado Estado poderá instituir tributos sobre os rendimentos cujo local de produção ou de disponibilização jurídica ou econômica se encontre em seu território, sendo irrelevante, nesse particular, a nacionalidade ou o local de residência do contribuinte.

A favor do direito do Estado da fonte de tributar os rendimentos produzidos em seu território, destacam-se os argumentos de ordem econômica e social, os argumentos atinentes à territorialidade e à equidade da tributação, e também as razões de ordem prática, em função do controle fiscal.³⁰

Sobre os argumentos de ordem econômica e social, o direito de tributar do Estado da fonte seria justificado especialmente em vista do fato de que a obtenção da renda somente se faz possível, conforme demonstra Francisco Dornelles, "(...) em razão das condições políticas, econômicas, sociais e jurídicas existentes no país e para cuja manutenção é justo que o beneficiário da renda contribua".³¹

Quanto ao argumento atinente ao princípio da territorialidade, alega-se que este seria plenamente satisfeito caso se proceda à tributação dos fatos ocorridos em território estatal, no qual o Estado exerce plenamente sua soberania tributária, além de que a tributação pelo Estado da fonte, por ser mais justa, poderia satisfazer ainda o princípio da equidade da tributação.

Por fim, um argumento de grande relevância refere-se às razões de ordem prática, já que no Estado da fonte seria possível à administração tributária exercer maior controle fiscal das rendas produzidas territorialmente, ao contrário da tributação no Estado de residência, que exigiria investigação das rendas de origem estrangeira, produzidas ou pagas em território alheio.³²

Sendo esses os critérios utilizados para tributação da renda, de modo algum excludentes entre si, não é incomum que os Estados, por conveniência ou necessidade de arrecadação de receitas, se utilizem tanto do critério da residência, quanto do critério da fonte, dando preferência, porém, a um deles.

³⁰ BORGES, 1992, p. 56

³¹ Ibidem, p. 56.

³² Ibid., p. 57.

1.2 Causas e consequências do fenômeno da dupla tributação da renda

Tendo em vista a adoção, por parte de alguns Estados, do princípio da Universalidade, pelo que se tributa a totalidade das rendas auferidos pelos residentes de um Estado, independentemente do local de sua produção ou pagamento, torna-se altamente provável a ocorrência do fenômeno da dupla ou pluritributação da renda³³, haja vista o legítimo interesse do Estado da fonte em tributar os mesmos rendimentos, dado que produzidos em seu território.

Nesse cenário, têm-se reconhecido como causas imediatas do fenômeno da dupla tributação internacional: (i) a adoção, por dois ou mais Estados soberanos, de diferentes critérios de delimitação da competência tributária ou, ainda, (ii) a adoção do mesmo critério por diferentes Estados, cada qual, contudo, atribuindo-lhe significados distintos.

Assim, conforme a primeira hipótese, pode ocorrer de um Estado, adotando o critério da fonte, proceder à tributação de determinado rendimento produzido dentro de suas fronteiras territoriais, ao tempo em que outro Estado, adotando o critério da residência, avoca para si o direito de tributar o mesmo rendimento, por ter sido auferido por certo contribuinte residente em seu território.

Por outro lado, afigura-se igualmente possível que dois Estados adotem o mesmo critério para fixação de competência tributária, como a residência (ou nacionalidade), outorgando-lhe, contudo, significados distintos, de tal modo que um mesmo contribuinte seja considerado residente (ou nacional) por ambos os países. Igualmente, haverá dupla tributação caso dois Estados distintos considerem que uma mesma renda tenha sido produzida em seus respectivos territórios, procedendo assim à tributação que entenderem cabível.

Ressalva-se, por fim, a hipótese em que um Estado adote o princípio da fonte produtora, enquanto outro, o da fonte pagadora. Nesse caso, será possível reconhecer a ambos o direito de tributar determinado rendimento: o primeiro, por ter disposto de todos os recursos materiais e meios necessários à sua produção, e o segundo, por ter sofrido com a perda de recursos financeiros destinados ao pagamento da renda realizada em seu território.

³³ TORRES, 2001, p. 372.

No que se refere às consequências da dupla tributação da renda, são facilmente percebidas, e podem repercutir, conforme afirma Antônio de Moura Borges, nos âmbitos econômico, fiscal, sócio-político e cultural.³⁴

Com efeito, a sobrecarga tributária decorrente da dupla imposição constitui verdadeiro desincentivo às transações internacionais, prejudicando assim o fluxo de capitais e de pessoas, a realização de investimentos e a transferência de tecnologia. Some-se a isso a possibilidade de o contribuinte, impelido pela alta carga tributária que suporta, buscar meios alternativos para economia de tributos (elisão ou evasão fiscal), o que concorre também para a redução das receitas arrecadadas do Estado, sem falar nos prejuízos à justiça fiscal, pelo que um mesmo contribuinte poderá ser tributado na totalidade de seus rendimentos, sem que haja a devida observância de sua real capacidade contributiva.

Por fim, os empecilhos à transferência de propriedade intelectual e de tecnologias, assim como as dificuldades para intercâmbio cultural (realização de espetáculos desportivos e de expressão artística) acarretam verdadeiro prejuízo ao desenvolvimento de determinados países, dificultando ainda mais a formação de vínculos entre Estados.

À vista dos diversos efeitos nocivos ocasionados pelo fenômeno da pluritributação, os Estados esforçam-se no sentido de eliminá-lo ou evitá-lo, seja mediante medidas unilaterais, condicionadas ou não à reciprocidade, ou ainda por meio de convenções bilaterais ou multilaterais.

Dentre os métodos unilaterais usualmente adotados pelos Estados, em especial o Estado da residência, destacam-se: (i) o método da isenção, por meio do qual um Estado exime, total ou parcialmente, os rendimentos auferidos no exterior; (ii) método da imputação ou crédito do imposto (*tax credit*), em que o Estado de residência do contribuinte lhe confere crédito pelos tributos pagos no Estado da fonte; (iii) método da dedução, pelo que o imposto pago no exterior será deduzido da base de cálculo do tributo a ser apurado pelo Estado de residência; e (iv) o método da redução de alíquota, pelo qual o Estado tributa determinados rendimentos oriundos do exterior, utilizando, porém, alíquota reduzida.³⁵

³⁴ BORGES, 1992, p. 83.

³⁵ *Ibidem*, p. 91-92.

A par dos métodos unilaterais, têm-se reconhecido maior eficácia na adoção de soluções bilaterais ou multilaterais, cunhadas mediante concerto de Estados soberanos, que se dispõem a delimitar suas competências tributárias³⁶.

Por serem poucas as convenções multilaterais existentes, o que se deve em geral, conforme afirma ensina Francisco Dornelles, à dificuldade em obter solução harmonizada face às peculiaridades dos sistemas tributários envolvidos e pelos diversos interesses econômicos de cada Estado³⁷, tratar-se-á no presente estudo apenas das convenções bilaterais destinadas a evitar a dupla tributação.

1.2 As Convenções para evitar a dupla tributação da renda

Considera-se que as convenções ou tratados internacionais constituem a solução mais eficaz para o tratamento da dupla ou pluritributação da renda.

As Convenções para Evitar a Dupla Tributação (CDT) têm por objetivo coordenar e harmonizar os diversos sistemas tributários nacionais, assim como fomentar o investimento e o fluxo de capitais e de pessoas, a repartição proporcional de receitas tributárias, a prevenção à evasão fiscal e ainda o incentivo à cooperação entre Administrações tributárias para fiscalização tributária e troca de informações.³⁸

Conquanto estipulem limitações ao exercício das competências tributárias dos Estados contratantes, as convenções não estabelecem obrigações tributárias em sentido estrito, isto é, não criam ou instituem tributos, mas veiculam regras destinadas limitar, de modo relativo, a incidência de determinada lei interna em uma dada situação internacional específica, sujeita ao âmbito de aplicação do tratado³⁹.

Em verdade, as normas convencionais, porquanto materiais que são, têm o condão de modificar, em muitos casos, o tratamento tributário de direito interno, estipulando até mesmo a concessão de isenções e aplicação de alíquotas específicas.

Com fins de facilitar a negociação dos acordos bilaterais entre os Estados, diversas organizações trataram de elaborar Modelos de Convenções para evitar a dupla tributação, que muito embora não possuam natureza vinculante, servem de

³⁶ BORGES, 1992, p. 93-94.

³⁷ DORNELLES, 1979, p. 8.

³⁸ GONZAGA, Livia Leite Baron. A interpretação das convenções contra dupla tributação internacional à luz da teoria da argumentação jurídica. 2010. Tese (Doutorado em Direito Econômico e Financeiro) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2010, p. 275.

³⁹ XAVIER, 2015, p. 14.

orientação aos trabalhos preparatórios de negociação dos Estados e gozam de mérito ao criar uniformidade de soluções para o tratamento da dupla tributação.⁴⁰

Dentre os modelos existentes, maior relevância é atribuída ao Modelo de Convenção da Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE)⁴¹, que muito embora contenha cláusulas que atribuem, predominantemente, competência tributária ao Estado da residência (critério ou princípio da residência) e, portanto, favorecem os Estados desenvolvidos, exportadores de capital, tem sido adotado pelo Brasil em todas as suas convenções⁴², com ressalvas aos artigos que não se adequem às peculiaridades próprias da economia nacional, notadamente aqueles que conferem competência exclusiva ao Estado de residência.

Segundo Lívia Gonzaga, a opção do Brasil pelo Modelo da OCDE se justifica pelo fato de que a Organização, visando harmonização das soluções destinadas ao tratamento da dupla tributação, adota uma política de abertura e divulgação de seus estudos e trabalhos para toda a comunidade internacional, permitindo que o Brasil participe de forma ativa, na qualidade de país não membro (*non-member country*), das discussões e trabalhos relativos aos Comentários à Convenção Modelo, apresentando inclusive reservas à aplicação de determinados artigos.⁴³

Outros Modelos de Convenção também merecem destaque, tais como o modelo da Organização das Nações Unidas (ONU), o *United States Model (U.S Model)* e o Modelo do Pacto Andino.⁴⁴

Por ter sido adotado em todas as convenções assinadas pelo Brasil, o Modelo da OCDE servirá como paradigma de estudo para o presente trabalho.

Quanto à estrutura da Convenção Modelo da OCDE, o tratado possui um preâmbulo, que veicula a finalidade e objetivo geral do acordo, sete capítulos, pelos quais se distribuem trinta e um artigos, e uma cláusula final que trata da assinatura e entrada em vigor da Convenção.

⁴⁰ BORGES, 1992, p. 110.

⁴¹ Sempre que se abordar o Modelo de Convenção da OCDE, será feita menção expressa. A última versão do Modelo foi atualizada em 2014. O documento encontra-se disponível para consulta pública. Cf. OCDE. *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version*. OCDE. Paris. 2014. Disponível em: <<http://www.oecd.org/ctp/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-20745419.htm>> Acesso em 02/06/2017.

⁴² Todas as convenções assinadas pelo Brasil, assim como os respectivos decretos de promulgação, estão disponíveis no site da Receita Federal do Brasil < <https://idg.receita.fazenda.gov.br/acesso-rapido/legislacao/acordos-internacionalis/acordos-para-evitar-a-dupla-tributacao/acordos-para-evitar-a-dupla-tributacao> > Acesso em 02/06/2017.

⁴³ GONZAGA, 2010, p. 286.

⁴⁴ Para estudo sobre a estrutura e características dos diversos modelos de convenção para evitar a dupla tributação, confira-se TORRES, 2001, p. 504 et seq.

O capítulo I, em seus artigos 1º e 2º, estabelece o âmbito de aplicação convencional, relativamente às pessoas/sujeitos beneficiários, normalmente as pessoas residentes de ambos os Estados contratantes, e também em relação aos impostos visados, notadamente os impostos sobre a renda e o capital. O Capítulo II destina os artigos 3º a 5º para tratar das definições de termos e expressões constantes do tratado, assim como das normas de interpretação e aplicação. O Capítulo III, conforme artigos 6º a 8º e 10º a 21º⁴⁵, estipula o tratamento das espécies de renda e as regras para atribuição de competência. No capítulo IV constam normas para tributação do capital (patrimônio), enquanto que as normas destinadas à atenuação da dupla tributação (método da isenção e método da imputação) constam do capítulo V, nos artigos 23-A e 23-B. No capítulo VI, constam as disposições especiais a respeito dos procedimentos para resolução dos conflitos de interpretação e sobre a cooperação administrativa para troca de informações. Por fim, no capítulo VII, sobre as disposições conclusivas, consta o âmbito de aplicação temporal (entrada em vigor) e o âmbito de aplicação territorial das Convenções.

Segundo Alberto Xavier⁴⁶, as normas convencionais distinguem-se em dois grupos: um primeiro grupo, que estabelece *normas de reconhecimento de competência*, destinadas à repartição das competências entre os Estados contratantes; e um segundo grupo, que veicula regras ou *normas de atenuação ou de limitação de competência*, que pressupondo o exercício de competências cumulativas, destinam-se à atenuação dos efeitos da dupla imposição.

Conforme o primeiro grupo, das normas de reconhecimento de competência, será possível atribuição de competência exclusiva, em favor do Estado da fonte ou do Estado de residência, assim como atribuição competência cumulativa, em favor de ambos os Estados.

Para o caso de atribuição de competência cumulativa, um segundo grupo de normas, de limitação de competências, estipula regras específicas para atenuação

⁴⁵ O tratamento das rendas no modelo OCDE se dá conforme disciplina específica de cada espécie: art. 6º - rendimentos dos bens imobiliários; art. 7º - lucros das empresas; art. 8º - navegação marítima, interior e aérea; art. 9º - rendas transferidas entre empresas associadas; art. 10º - dividendos; art. 11º - Juros; art. 12º - *Royalties*; art. 13 - Ganhos de capital; art. 14 - Profissões independentes (excluído em 2000 do Modelo OCDE, por sobreposição ao art. 7º, mas mantido nas convenções assinadas pelo Brasil); art. 15º - profissões dependentes (relação empregatícia); art. 16º - Remuneração de direção (percentagens de membros de conselhos diretores); art. 17º - Artistas e desportistas; art. 18º - pensões; art. 19º - funções governamentais (remunerações públicas); art. 20º - Estudantes; e art. 21º - Outros rendimentos.

⁴⁶ TORRES, 2001, p. 625.

dos efeitos da dupla imposição, e podem ser dirigidas tanto ao Estado de residência, ao qual caberá limitar o seu poder de tributar segundo os métodos da isenção ou da imputação, assim como ao Estado da fonte de produção dos rendimentos, ao qual compete introduzir limites quantitativos à alíquota dos impostos sobre a renda.

Assim, o tratamento convencional a ser dispensado em relação a determinada situação da vida se dá em função de regras próprias que (i) prescrevem ou qualificam determinadas categorias de rendimentos ou espécies de renda (juros, *Royalties*, dividendos, etc.); e (ii) atribuem ou delimitam competência tributária em favor dos Estados contratantes, relativamente às categorias de rendimentos consignadas.

Pelo exposto, é de se notar que as convenções não eliminam por completo o problema da dupla tributação. Por vezes, haverá somente atenuação ou mitigação dos efeitos nocivos, sendo possível ainda que erros de interpretação ou má aplicação do direito convencional torne o acordo ineficaz. Nesse caso, a única solução apontada nas convenções é o procedimento amigável, por meio do qual as autoridades fiscais dos Estados contratantes negociam e transigem diretamente a respeito da correta interpretação e aplicação do direito convencional.⁴⁷

1.4 Interpretação dos tratados internacionais em matéria tributária

A primeira questão que se coloca quanto à interpretação das convenções refere-se à sua posição hierárquica em relação às normas de direito interno que de algum modo disciplinem as matérias reguladas pelo tratado internacional.

Esclareça-se que não há qualquer dúvida quanto à prevalência do tratado internacional em relação às leis internas anteriores à sua promulgação, o que se deduz do próprio princípio *lex posterior derogat priori*.⁴⁸ O problema maior está em saber se, diante de lei posterior ao tratado e que trate da mesma matéria, qual dentre eles deverá prevalecer.

Saliente-se, nesse particular, que a controvérsia se dá quanto ao conflito entre as normas internacionais e a legislação infraconstitucional, devendo-se rejeitar qualquer tentativa de confronto entre normas convencionais e as normas constitucionais de qualquer Estado contratante.

⁴⁷ BORGES, 1992, p. 95.

⁴⁸ *Ibidem*, p. 463.

Conforme afirma José Francisco Rezek, “Difícilmente uma dessas leis fundamentais desprezaria, neste momento histórico, o ideal de segurança e estabilidade da ordem jurídica a ponto de subpor-se, a si mesma, ao produto normativo dos compromissos exteriores do Estado”.⁴⁹

A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal tem se firmado, desde o julgamento do Recurso extraordinário 80.004, no sentido de que há paridade hierárquica entre os tratados internacionais e as leis internas, daí porque, na constância de lei interna posterior, o conflito entre normas seria dirimido por meio dos critérios *cronológico* e *da especialidade*, conforme orientação do artigo 2º da Lei 4.657/1942 (Lei de introdução às normas do direito brasileiro)⁵⁰, prevalecendo a última vontade do legislador republicano.⁵¹

Registre, contudo, que o Código Tributário Nacional veicula em seu artigo 98 norma específica segundo a qual “Os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha”.

Trata-se de previsão que garante, em matéria tributária, a prevalência dos tratados sobre a legislação interna, prevenindo que o legislador ordinário contrarie de forma unilateral as normas pactuadas em concurso de vontades e em atenção ao princípio *pacta sunt servanda*.⁵²

No que se refere ao termo “revogam”, constante da norma do art. 98, deve ser tomado em acepção relativa, como sendo ab-rogação.

⁴⁹ REZECK, José Francisco. Direito dos tratados [prefácio de Bilac Pinto]. – Rio de Janeiro: Ed. Forense, 1984, p. 462.

⁵⁰ Adverte-se, contudo, que o conflito não se dá não em relação às normas de direito internacional, mas em relação ao Decreto que promulga o acordo e o recepciona no direito interno, na forma do art. 49, inciso I, da Constituição Federal de 1988.

⁵¹ REZECK, op. cit., p. 471. A propósito do julgamento do RE 80.004, traz-se comentário de Carlos Mário da Silva Veloso, que ensina: “O voto mais importante foi do Ministro Leitão de Abreu, voto que, segundo Rezek (1984, p. 472), melhor equacionou a controvérsia. Segundo Leitão de Abreu, a lei posterior não revoga o tratado anterior, ‘mas simplesmente afasta, enquanto em vigor, as normas do tratado com ela incompatíveis’, pelo que ‘voltará ele a aplicar-se, se revogada a lei que impediu a aplicação das prescrições nele consubstanciadas’.”VELLOSO, Carlos Mário da Silva. *Tratados Internacionais na Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. In: Tratados internacionais na ordem jurídica brasileira / Antonio Carlos Rodrigues do Amaral, (coord.). -- 2. ed. -- São Paulo : Lex Editora, 2014, p. 21.*

⁵² TORRES, 2001, p. 578. Excepciona-se o entendimento em favor paridade hierárquica quando se estiver diante de tratados internacionais que versem sobre direitos humanos, aos quais se confere posição hierárquica superior em relação às normas internas infraconstitucionais. Tal foi assentado no julgamento do Recurso Extraordinário n.º 466.343-1 - São Paulo, em que o STF decidiu pela inadmissibilidade da prisão civil do depositário infiel, à vista do que dispõe a Convenção Americana de Direitos Humanos (Pacto de São José da Costa Rica). Há, inclusive, Referido entendimento resultou na edição da Súmula vinculante n. 25/2009: “é ilícita a previsão civil de depositário infiel, qualquer que seja a universalidade do depósito”.

Isso porque as disposições internas contrárias ao tratado somente seriam inaplicáveis em relação às situações da vida que sejam efetivamente reguladas ou abrangidas pelas normas convencionais. Conforme esclarece Alberto Xavier, trata-se “(...) de limitação da eficácia da lei que se torna *relativamente inaplicável* a certo círculo de pessoas e situações (...)”.⁵³

Com relação às Convenções para evitar a dupla tributação internacional, doutrina e jurisprudência têm convergido no sentido reconhecer validade à norma contida no art. 98 do CTN, apontando para a prevalência das convenções em relação ao direito interno.⁵⁴

Demais disso, têm-se reputado inaceitáveis quaisquer alterações unilaterais dos compromissos assumidos face à comunidade internacional, seja por leis ordinárias, seja por outros atos de natureza administrativa (portarias, atos declaratórios etc.), uma vez que violam a boa-fé inerente ao princípio *pacta sunt servanda* e caracterizam violação unilateral dos tratados (*treay overriding*).⁵⁵

Por essa razão é que os tratados internacionais somente podem ser alterados ou revogados por outra norma especial, da mesma espécie, ou mediante procedimento próprio de denúncia.

1.5 Interpretação das Convenções para Evitar a Dupla Tributação da renda

Considerando as complexidades que envolvem a aplicação das Convenções para Evitar a Dupla Tributação da renda, que se prestam a coordenar e harmonizar conjuntos normativos heterogêneos – os ordenamentos jurídicos de ambos os Estados contratantes –, a eficácia das normas convencionais está condicionada também à sua correta interpretação.

Gerd W. Rothmann, atentando-se para a natureza contratual dos tratados internacionais, mas sem olvidar o caráter juspublicista das Convenções, assim se manifesta:

Via de regra, a interpretação dos tratados é realizada com base nas normas que tiveram a sua origem no direito civil, ou seja, na interpretação dos contratos. Por outro lado, porém, a interpretação dos tratados internacionais

⁵³ XAVIER, 2015, p 104; No mesmo sentido, Cf. GONZAGA, 2010, p. 264.

⁵⁴ Nesse sentido, confira-se: **RE 229096-RS**, Min. Cármen Lúcia, julgado em 19/09/1980; **ARE 831170**, Min. Luiz Fux, julgado em 23/04/2015; **REsp 1161467/RS**, Rel. Ministro Castro Meira, julgado em 01/06/2012; **REsp 1325709/RJ**, Rel. Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, julgado em 20/05/2014.

⁵⁵ XAVIER, op. cit., p. 89.

tem sua lógica própria e que, às vezes, difere da aplicada aos contratos de direito privado. Essas divergências são causadas principalmente pela persistência do individualismo estatal e se referem, antes de mais nada, à interpretação restritiva das cláusulas limitativas da soberania⁵⁶

Os tratados internacionais que cuidam de matéria tributária, inclusive as Convenções para Evitar a Dupla Tributação da renda, devem ser interpretados segundo as normas e regras gerais constantes dos artigos 31 e 32 da Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados, assim como segundo os princípios e regras gerais de interpretação do direito tributário, daí porque aplicáveis todas as disposições do capítulo IV do Código Tributário Nacional (Interpretação e Integração da Legislação Tributária).⁵⁷

A par das regras de interpretação da CVDT, a Convenção Modelo da OCDE adota regra específica para interpretação de suas normas, conforme redação do artigo 3, § 2º, abaixo:

Para a aplicação das disposições da Convenção a qualquer tempo por um Estado Contratante, qualquer termo ou expressão que nela não se encontrem definidos terá, a não ser que o contexto exija interpretação diferente, o significado que a esse tempo lhe for atribuído pela legislação desse Estado relativa aos impostos que são objeto da Convenção, prevalecendo os efeitos atribuídos a esse termo ou expressão pela legislação tributária desse Estado sobre o significado que lhe atribuam outras leis desse Estado.⁵⁸

Da leitura ao dispositivo, constata-se que este possui escopo reduzido, vez que trata especificamente de termos ou expressões que não se encontram expressamente definidas na Convenção, pelo que se autoriza a remissão ou reenvio interpretativo ao direito interno nas hipóteses em que não haja definição no texto, ou de qualquer outro modo no contexto da Convenção.

A propósito da interpretação contextual, Heleno Torres afirma ser necessário que haja "(...) uma Integração do art. 3.º, § 2.º com os princípios gerais da Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados (CVDT) quanto à interpretação dos tratados, naquilo que lhe seja compatível (...)."⁵⁹

⁵⁶ ROTHMANN, 1978, p.136

⁵⁷ Ibidem, loc. cit.

⁵⁸ Redação conforme versão OCDE vigente desde 1995 e adotada para as Convenções assinadas com Chile, Israel, México, Portugal e Ucrânia. A versão anterior, utilizada pela generalidade das convenções assinadas pelo Brasil é a seguinte: "Para a aplicação do presente Acordo por um Estado contratante qualquer expressão que não se encontre de outro modo definida terá o significado que lhe é atribuído pela legislação desse Estado contratante relativa aos impostos que são objeto do presente acordo, a não ser que o contexto imponha interpretação diferente. "

⁵⁹ TORRES, 2001, p. 649.

O autor afirma, mais adiante, que o contexto dos tratados pode ser tomado (i) em sentido estrito, pelo que, em atenção ao artigo 31 da CVDT, seria integrado pelos protocolos adicionais ao tratado, pelas notas acrescidas e documentos diplomáticos análogos, além dos acordos mútuos desencadeados em função do tratado, o que, nas Convenções sobre a renda e o capital inclui os acordos consultivos e interpretativos decorrentes dos procedimentos amigáveis (art. 25 do Modelo OCDE); ou ainda, (ii) em sentido amplo, pelo que se remete a interpretação do acordo à disciplina do artigo 32 da CVDT, que por sua vez permite que o intérprete recorra à análise dos trabalhos preparatórios e das circunstâncias em que se celebrou o tratado.⁶⁰

Em não sendo possível encontrar a definição dos termos e expressões constantes da convenção, ainda que se recorra ao contexto do tratado, estará o intérprete autorizado, portanto, a volver-se à legislação tributária ou fiscal interna, na qual se incluem, por força do artigo 96 do CTN, outros tratados ou convenções internacionais (*parallel treaties*) celebrados pelo Brasil, desde que tenham por objeto as mesmas matérias e impostos regulados na Convenção que se almeja interpretar.⁶¹

Outra questão que se coloca está em saber quais conceitos de direito interno devem ser observados pelo intérprete, se aqueles constantes da legislação interna ao tempo da celebração do tratado, ao que se chama de *teoria da remissão ou concepção estática*, ou se aqueles posteriores, vigentes à data em que o tratado se aplica, atinentes à *teoria da remissão ou concepção dinâmica, ambulatória ou evolutiva*.

Alberto Xavier, partidário da concepção dinâmica, destaca que a atual redação do § 2º do art. 3º, dada a partir da Convenção Modelo de 1995, privilegia a interpretação estática, pela qual se entende pela prevalência da lei fiscal relativa aos

⁶⁰ Ibidem, p. 652. Posicionamento diverso é o de Alberto Xavier, para quem “A expressão ‘contexto’, utilizada nas convenções, tem um significado mais amplo que a mesma expressão na Convenção de Viena: esta última abrange apenas o ‘contexto interno’, enquanto nos tratados contra a dupla tributação o contexto é constituído em particular pela intenção das partes contratantes quando assinaram o tratado, bem como pelo significado dado aos conceitos pela legislação do outro Estado - o que, de harmonia com os *Comentários* da OCDE, representa uma ‘referência implícita ao princípio da reciprocidade em que as Convenções se baseiam”. Cf. XAVIER, op. cit., p. 154.

⁶¹ Tal entendimento exsurge da própria redação adotada pelo § 2º do art. 3º, conforme versão atual do Modelo da OCDE. Não obstante, alguns autores consideram ser possível o recurso a outras normas de direito interno, haja vista que muitas vezes não se afigura possível encontrar determinado termo em lei fiscal específica, além de que os próprios termos ou definições constantes em normas fiscais se originam do direito privado (*ex vi* do art. 110 do Código Tributário Nacional). Nesse sentido, confira-se GONZAGA, 2010, p. 337.

impostos abrangidos na Convenção e vigente à data em que a Convenção for aplicada, e não à data em que foi assinada.⁶²

Demais disso, muito se discute a respeito da natureza dos comentários da OCDE à sua convenção modelo, e se poderiam integrar o Contexto da Convenção, para fins de aplicação da regra de interpretação constante do artigo 3º, § 2º.

Não obstante a reconhecida importância dos Comentários, doutrina nacional parece refutar a ideia de que devam ser considerados como parte do contexto para fins de interpretação, haja vista que não constituem objeto da Convenção, e nem tampouco traduzem, necessariamente, a vontade pactuada pelas partes contratantes, daí porque, como entende Leonardo Freitas de Moraes e Castro, “ (...) os Comentários têm a natureza de *soft law*, i.e, são meras recomendações ou diretrizes sugestivas, não vinculantes (...)”⁶³, e menos ainda em relação aos Estado não membros da Organização, como é o caso do Brasil.

1.6 A questão da qualificação das normas convencionais

Alberto Xavier adverte, contudo, que o § 2º do art. 3º das Convenções para evitar a dupla tributação destina-se a solucionar, exclusivamente, os problemas de interpretação dos tratados, nos casos em que há termos ou expressões não definidos no Acordo, não alcançando, contudo, o chamado, *problema da qualificação das normas*, que se reporta ao momento de aplicação da Convenção, como que pela subsunção de determinado fato ou circunstância da vida nos conceitos jurídicos constantes da Convenção, de modo a extrair a norma jurídica individual aplicável ao caso concreto.⁶⁴

⁶² Segundo Xavier, “esta é a concepção que melhor harmoniza direito interno e a convenção contra a dupla tributação, correspondendo mais de perto ao escopo e propósito dos mesmos”. Mais adiante, contudo, o autor faz a seguinte ressalva: “A verdade, porém, é que o ‘reenvio dinâmico’ pode enfrentar sérias dificuldades de aplicação em ordenamentos jurídicos, como o nosso, cujo sistema constitucional, baseado nos princípios da segurança jurídica, da proteção de confiança e da boa-fé, poderia opor-se à aplicação de tratado envolvendo, no caso concreto, elementos de retroatividade”. XAVIER, 2015, p. 160-161.

⁶³ CASTRO, L. F. M. Importância dos Comentários à Convenção Modelo da OCDE na Interpretação dos Acordos Internacionais contra a Bitributação Celebrados pelo Brasil. In: AMARAL, Antônio Carlos Rodrigues do (Org.). Tratados Internacionais na Ordem Jurídica Brasileira. 2. Ed. São Paulo: LEX, 2014, v. 1, p. 282.

⁶⁴ XAVIER, 2015, p. 161.

A distinção lógica entre o momento de interpretação e o de aplicação das normas convencionais⁶⁵ estaria em que a interpretação somente permitiria ao jurista apreender todo o conteúdo abstrato do enunciado prescritivo, ao passo que a qualificação e aplicação exigiriam esforço diverso, o de determinar se determinado fato da vida poderia ser enquadrado em determinada hipótese normativa. A propósito da distinção entre a interpretação e qualificação das normas jurídicas, ensina Ricardo Lobo Torres:

Só se interpreta o fato gerador abstrato ou a norma tributária. Mas o fato gerador concreto não é interpretado nem valorado enquanto fato. O fato concreto apenas é *valorado* de acordo com a lei, ou *qualificado* segundo as categorias estabelecidas pela norma ou, como prefere Reale, é objeto de uma 'qualificação normativa'.⁶⁶

Segundo Xavier, seria possível falar em um problema autônomo de qualificação das normas na medida em que houvesse disputa legítima para aplicação de determinados conjuntos normativos distintos ou heterogêneos em face de uma mesma situação da vida. Nas Convenções para Evitar a dupla tributação, o problema seria instaurado nas hipóteses em que os Estados contratantes se dispusessem a aplicar as respectivas normas internas a um mesmo fato-evento, subsumindo-se em diferentes categorias jurídicas e a tratamento tributário diverso.⁶⁷

O autor aponta ainda que a questão ou problema da qualificação ganha maior dimensão na medida em que as Convenções para Evitar a Dupla Tributação se valem de conceitos jurídicos para definir seu âmbito de aplicação, tanto no que se refere às categorias ou espécie de rendimentos (Juros, Dividendos, *Royalties*, etc.), como também no que tange aos demais conceitos ou pressupostos de aplicação (residência, pessoa, empresa etc.).⁶⁸

Por essa razão, esclarece autor que a aplicação das Convenções para Evitar a Dupla Tributação, pela subsunção de determinado fato nos conceitos jurídico-normativos, exigiria do intérprete um duplo juízo de qualificação: (i) primeiramente para subsunção de um fato da vida em um conceito jurídico fornecido pelo direito interno dos Estados contratantes, e após, (ii) pela subsunção deste mesmo conceito

⁶⁵ Muito embora seja possível diferenciar, para fins didáticos, o momento de interpretação daquele de qualificação, cumpre consignar que caracterizam operações interdependentes e indissociáveis, compondo um único processo hermenêutico. A esse respeito, confira-se GONZAGA, op. cit., p. 354 et seq.

⁶⁶ TORRES, Ricardo Lobo, 1935 – Normas de interpretação e integração do direito tributário – 3.ed., rev. e atual. – Rio de Janeiro: Renovar, 2000, p. 265.

⁶⁷ XAVIER, 2015, p. 164.

⁶⁸ Ibidem, p. 165.

jurídico de direito em outra categoria ou conceito jurídico, informado, neste segundo momento, pelas Convenções.

Conforme esclarece o autor:

A especificidade do problema da qualificação está na existência de uma dupla valoração de situações da vida à luz de leis integradas em grupos heterogêneos - as leis internas e os tratados - , envolvendo - assim - dois momentos distintos: um primeiro, de caracterização da situação concreta da vida em face da lei interna, com vista a determinar a sua natureza jurídica; e um segundo, de caracterização do conceito de direito interno (no qual a situação da vida se subsume em face do conceito jurídico utilizado pelo tratado. Podemos designar o primeiro momento como *qualificação primária* e o segundo momento como *qualificação secundária* (...).

Considerando ainda que a atividade de qualificação exige a prévia interpretação da norma jurídica, isto é, a prévia determinação do universo dos fatos juridicizados que estejam abarcados pela previsão da norma tributária de incidência, têm-se que o *problema de qualificação* ou aplicação do direito se origina ainda no momento de interpretação⁶⁹.

Nesse sentido, Klaus Vogel ensina que o problema da qualificação surge quando, na interpretação de determinado conceito jurídico, há incompatibilidade entre o significado atribuído pelas Convenções e o significado atribuído pelas leis internas dos Estados contratantes, de modo que tal divergência interpretativa termina por conduzir à equivocada e errônea aplicação das normas convencionais, com a conseqüente perda de eficácia do tratado, seja pela dupla tributação, seja pela dupla não tributação.⁷⁰

Nessa toada, dado que cada Estado contratante poderá adotar livremente, em sua previsão normativa, definições e significados distintos daqueles incluídos previstos nas normas convencionais, conduzindo à má aplicação do tratado, Alberto Xavier esclarece que o problema da qualificação consiste, em verdade, não em como qualificar, mas sim em quem deve qualificar.⁷¹

Segundo o autor, são quatros as soluções ou métodos comumente adotadas pela doutrina para resolução do problema da qualificação: (i) haveria qualificação segundo a *lex fori*, de modo que cada Estado estaria autorizado a qualificar os termos do tratado conforme a lei interna; (ii) haveria a possibilidade de que ambos os Estados qualifiquem os termos do tratado de acordo com a lei de onde deriva o

⁶⁹ Ibidem, loc. cit.

⁷⁰ VOGEL, 1997, p. 39.

⁷¹ XAVIER, 2015, p. 167.

rendimento, também chamada de *qualificação pelo Estado da fonte*; e (iii) haveria qualificação autônoma, pela qual ambos os Estados estariam autorizados a qualificar os termos e expressões segundo o contexto do próprio Tratado; e (iv) haveria a possibilidade de qualificação conforme a lei do Estado de residência.⁷²

Sobre os métodos adotados pela doutrina, Klaus Vogel entende que nenhuma solução isolada seria suficiente, *per se*, para lidar com a questão da qualificação, de modo que todas deveriam ser adotadas de forma conjunta (*combination of approaches*), do que resultaria em uma atribuição de competência qualificatória cumulativa, tanto em favor do Estado da fonte, como em favor do Estado da residência, a depender do método de resolução adotado.⁷³

Em contraponto à solução apontada por Vogel, Alberto Xavier lança mão da *teoria da competência qualificatória exclusiva*, pela qual entende que as convenções para evitar a dupla tributação, por sua lógica e finalidade, somente estabelecem competências exclusivas destinadas a um ou outro Estado contratante, conforme a *natureza das questões* que lhes são por objeto.⁷⁴

Assim, são três os cenários apontados pelo autor.

Quando a qualificação de determinado conceito ou categoria jurídica se referir aos conceitos dos tipos de rendimentos aos quais a convenção se aplica, como Dividendos, Juros e *Royalties*, ao que Xavier se refere como “conceito-quadro”, atribuir-se-ia competência exclusiva ao Estado da fonte das rendas, hipótese essa em que caberia ao Estado de residência “aceitar” a qualificação ofertada.

Já quando a qualificação se der em relação aos pressupostos de aplicação da convenção, isto é, com relação à definição de termos como residência fiscal, nacionalidade, empresa e etc., entende o autor seria atribuída competência exclusiva ao Estado com vocação para regular a situação específica, segundo o critério *Lex situationis*.

Por fim, haveria atribuição de competência qualificatória exclusiva ao Estado de residência em relação às normas que lhes são especificamente dirigidas, notadamente as normas destinadas a atenuar ou mitigar os efeitos da dupla tributação, conforme métodos da isenção e imputação (art. 23-A e 23-B do Modelo OCDE).

⁷² Ibidem, loc. cit.

⁷³ VOGEL, 1997, p. 40.

⁷⁴ XAVIER, op. cit., p. 169 et seq.

Levando em conta o objeto e finalidades específicos das Convenções para evitar a dupla tributação, considera-se adequada a solução apontada por Alberto Xavier, pelo que deve ser rejeita a cumulação de competências qualificatórias, evitando-se assim a ocorrência da dupla tributação. Caso haja ainda divergências ou erro quanto à interpretação de qualquer termo ou expressão constante da convenção, será ainda possível lançar mão de procedimento amigável.⁷⁵

Expostas as características gerais e funcionamento das Convenções para Evitar a Dupla Tributação e a partir do referencial teórico de Alberto Xavier, passa-se a investigar a natureza jurídica da contratação de *Software as a Service*, relativamente aos rendimentos isolados que derivam do território nacional, buscando sua qualificação jurídica conforme as normas tributárias de direito interno, após o que será possível investigar o regime convencional para tratamento das rendas.

⁷⁵ ROTHMANN, 1978, p. 66.

2 NATUREZA JURÍDICA DO SOFTWARE AS A SERVICE E REGIME TRIBUTÁRIO DE DIREITO INTERNO

2.1 Imposto de Renda na Fonte e tributação de residentes no exterior

No Brasil, a determinação da natureza jurídica de determinado rendimento transnacional⁷⁶ se dá de acordo com o regime geral do Imposto de Renda na Fonte sobre residentes no exterior, verdadeiro imposto de renda abrangido pelo âmbito de aplicação das Convenções para Evitar a Dupla Tributação da renda.

Conforme o regime de tributação na fonte, os residentes no exterior sujeitam-se a uma tributação definitiva sobre os rendimentos brutos provenientes de fonte nacional, caso em que a totalidade dos rendimentos auferidos de forma isolada ou analítica serão submetidos a tratamento tributário individualizado, conforme a natureza específica de cada valor remetido ao estrangeiro (*Royalty*, Juro, Aluguel etc.).⁷⁷

Ressalte-se, entretanto, que o regime do imposto de renda na fonte sobre residentes no exterior difere do regime tributário em que os residentes no exterior são equiparados a pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil, por exercerem atividades ou conduzirem negócios em território nacional de forma direta, por meio de filial, sucursal ou representante, caso em que os rendimentos auferidos de forma sintética ou complexiva serão tributados segundo o regime de apuração do lucro de empresa, aplicável às empresas residentes brasileiras.

Conforme ensina Alberto Xavier, o regime analítico de retenção na fonte vigora para a generalidade dos rendimentos e ganhos de capital atribuídos a residentes no exterior, sendo este o regime tributário aplicável aos rendimentos transnacionais remetidos ao exterior.⁷⁸

A hipótese de incidência do Imposto de Renda na Fonte sobre residentes no exterior está descrita no art. 682 do Regulamento do Decreto nº 3.000/1999 (Regulamento do Imposto de Renda – RIR)⁷⁹, que determina a retenção na fonte dos

⁷⁶ Entende-se por rendimento transnacional aquele oriundo de transação internacional envolvendo residentes ou domiciliados em Estados distintos

⁷⁷ XAVIER, 2015, p. 514

⁷⁸ Ibidem, p. 515.

⁷⁹ “Art. 682. Estão sujeitos ao imposto na fonte, de acordo com o disposto neste Capítulo, a renda e os proventos de qualquer natureza provenientes de fontes situadas no País, quando percebidos: I -

valores remetidos ao exterior correspondentes à “(...) renda e os proventos de qualquer natureza, provenientes de fontes situadas no País”.

Por sua vez, o art. 685 do mesmo regulamento determina a incidência do imposto sobre “(...) os rendimentos, ganhos de capital e demais proventos pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos, por fonte situada no País”.⁸⁰

Em análise aos dispositivos, Alberto Xavier ensina que a legislação brasileira exige, para tributação dos rendimentos de residentes no exterior, que estejam localizados no Brasil, cumulativamente, a fonte de produção e a fonte de pagamento da renda, de modo que somente quando determinado rendimento for produzido em território nacional e também pago ou disponibilizado por pessoa jurídica residente no Brasil.⁸¹

A adoção do critério da fonte produtora justifica-se por ser este decorrente do princípio da territorialidade material, pelo que se vislumbra a existência de vínculo efetivo entre a renda e o território nacional onde é gerada, possibilitando assim a exação cabível. Já a adoção do critério da fonte pagadora justifica-se à luz do princípio da territorialidade formal, pelo que a retenção do Imposto de Renda na fonte somente será exigida da fonte pagadora, isto é, do residente brasileiro responsável tributário pelo recolhimento do tributo devido pelo contribuinte residente no exterior.

pelas pessoas físicas ou jurídicas residentes ou domiciliadas no exterior; II - pelos residentes no País que estiverem ausentes no exterior por mais de doze meses, salvo os mencionados no art. 17; III - pela pessoa física proveniente do exterior, com visto temporário, nos termos do § 1º do art. 19; IV - pelos contribuintes que continuarem a perceber rendimentos produzidos no País, a partir da data em que for requerida a certidão, no caso previsto no art. 879”.

⁸⁰ “Art.685.Os rendimentos, ganhos de capital e demais proventos pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos, por fonte situada no País, a pessoa física ou jurídica residente no exterior, estão sujeitos à incidência na fonte I - à alíquota de quinze por cento, quando não tiverem tributação específica neste Capítulo, inclusive: a) os ganhos de capital relativos a investimentos em moeda estrangeira; b) os ganhos de capital auferidos na alienação de bens ou direitos; c) as pensões alimentícias e os pecúlios; d) os prêmios conquistados em concursos ou competições; II - à alíquota de vinte e cinco por cento: a) os rendimentos do trabalho, com ou sem vínculo empregatício, e os da prestação de serviços; b) ressalvadas as hipóteses a que se referem os incisos V, VIII, IX, X e XI do art. 691, os rendimentos decorrentes de qualquer operação, em que o beneficiário seja residente ou domiciliado em país que não tribute a renda ou que a tribute à alíquota máxima inferior a vinte por cento, a que se refere o art. 245. § 1º Prevalecerá a alíquota incidente sobre rendimentos e ganhos de capital auferidos pelos residentes ou domiciliados no País, quando superior a quinze por cento § 2º-No caso do inciso II, a retenção na fonte sobre o ganho de capital deve ser efetuada no momento da alienação do bem ou direito, sendo responsável o adquirente ou o procurador, se este não der conhecimento, ao adquirente, de que o alienante é residente ou domiciliado no exterior. § 3º O ganho de capital auferido por residente ou domiciliado no exterior será apurado e tributado de acordo com as regras aplicáveis aos residentes no País”

⁸¹ XAVIER, 2015, p. 515.

Disso decorre que, em relação aos ganhos de capital decorrentes da venda de bens e direitos, por exemplo, somente haverá tributação na fonte caso os tais bens ou direitos objetos da transação internacional estejam localizados ou situados em território nacional (fonte de produção).⁸²

Alberto Xavier ressalta, contudo, que a única exceção à regra de tributação cumulativa segundo os critérios da fonte de produção e da fonte de pagamento refere-se à tributação dos serviços em geral, em relação aos quais basta que se haja verificado que a fonte de pagamento se localiza em território nacional, conforme disposição expressa do art. 7º da Lei nº 9.779/99, com redação dada pela Lei nº 13.315/2016.⁸³

Demais disso, aponta-se que para além do regime geral de retenção na fonte sobre a generalidade dos rendimentos ou proventos de qualquer natureza, a legislação confere tratamento diferenciado e específico a determinadas categorias ou espécies de rendimentos que se revestem de algumas peculiaridades próprias, a exemplo de *Royalties* ou Serviços técnicos e de Assistência técnica.⁸⁴

Expostas as características gerais do regime do Imposto de Renda na Fonte sobre residentes no exterior, passa-se à análise do tratamento jurídico tributário a ser dispensado aos rendimentos transnacionais oriundos de transações internacionais envolvendo o software, em suas formas tradicionais de comercialização e distribuição.

2.2 Conceito e tratamento jurídico do *software*

No Brasil, as relações jurídicas envolvendo o *software* são reguladas pela Lei nº 9.609, de 19 de fevereiro de 1998, ou Lei do Programa de Computador (LPC), que dispõe sobre a proteção à propriedade intelectual do programa de computador e sua comercialização no País.

⁸² Ibidem, p. 216. A propósito, confira-se o art. 26 da Instrução Normativa SRF nº 208/2002: “Art. 26. A alienação de bens e direitos situados no Brasil realizada por não-residente está sujeita à tributação definitiva sob a forma de ganho de capital, segundo as normas aplicáveis às pessoas físicas residentes no Brasil.”

⁸³ Art. 7º Os rendimentos do trabalho, com ou sem vínculo empregatício, de aposentadoria, de pensão e os da prestação de serviços, pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos a residentes ou domiciliados no exterior, sujeitam-se à incidência do imposto de renda na fonte à alíquota de 25% (vinte e cinco por cento).

⁸⁴ Ibidem, 516

Por sua característica de obra intelectual, o *software* recebe o mesmo tratamento jurídico conferido às obras literárias, artísticas e científicas, conforme provisão subsidiária da Lei nº 9.610, também de 1998, ou Lei de Direitos Autorais (LDA).

O conceito jurídico de *software* consta do art. 1º da LPC, que assim dispõe:

Art. 1º Programa de computador é a expressão de um conjunto organizado de instruções em linguagem natural ou codificada, contida em suporte físico de qualquer natureza, de emprego necessário em máquinas automáticas de tratamento da informação, dispositivos, instrumentos ou equipamentos periféricos, baseados em técnica digital ou análoga, para fazê-los funcionar de modo e para fins determinados.

Da leitura ao dispositivo, percebe-se que o programa de computador não se confunde com o suporte físico no qual é materializado ou armazenado (CD-ROM, DVD, etc.), tampouco com o *hardware* ou computador físico em que é executado.

Antes, deve ser compreendido como a expressão de um conjunto de instruções, escritas em linguagem de programação e destinadas à execução em um *hardware* ou computador físico – a máquina automática de tratamento da informação – que, por sua vez, recebe e processa os dados fornecidos, passando a desempenhar determinada função ou atividade que se traduz em utilidade ou benefício ao usuário.

Segundo Marcos Wochwicz, o núcleo abstrato do *software* é o “algoritmo”, termo de designa uma sequência ou conjunto de instruções matemáticas destinadas à resolução de um determinado problema em um *hardware* ou máquina computadora, razão pela qual necessita estar escrito em linguagem de programação para que possa ser compreendido pela máquina.⁸⁵

Sobre a linguagem de programação, Manoel Junior Pereira dos Santos ensina que o conceito de Software veiculado na Lei no 9.609/98 abrange dois tipos de programa de computador, conforme seja expresso em linguagem natural ou em linguagem codificada: (i) o programa ou código fonte, escrito em linguagem de alto nível, compreensível e legível pelo homem (programador); e (ii) o programa ou código objeto, escrito em linguagem de máquina, cuja leitura somente pode ser realizada por um computador.

⁸⁵ WOCHOWICZ, Marcos. Propriedade intelectual do software & revolução da tecnologia da informação. Curitiba: Juruá, 2004, P. 71-73.

No ponto, percebe-se que é justamente sobre a forma como estão organizados ou expressos os comandos ou instruções escritos em linguagem de programação que recai a proteção jurídica do software enquanto propriedade intelectual e obra autoral.⁸⁶

Veja-se ainda que diferentemente das obras literárias, artísticas e científicas, a proteção conferida ao *software*

A propósito da qualificação jurídica do *software*, Renato Lacerda de Lima Gonçalves ensina que o programa de computador, como obra intelectual ou bem imaterial em si mesmo considerado, deverá ser classificado como segue:

- (a) móvel (Código Civil, art. 82), uma vez que pode ser transportado de um lugar para outro sem deterioração na sua substância ou forma;
- (b) infungível (Código Civil, art. 85), visto que, pela qualidade individual de cada software e devido à sua própria natureza de obra intelectual, um software não pode ser substituído por outro da mesma espécie, qualidade ou quantidade. Um software é sempre diferente do outro, salvo na óbvia hipótese de plágio (ressalte-se que não estamos falando em cópias de um mesmo software, mas em software distintos)⁸⁷;
- (c) inconsumível (Código Civil, art. 86), pois seu uso não importa a destruição imediata da sua própria substância, podendo ser usado continuamente sem qualquer deterioração;
- (d) indivisível (Código Civil, art. 87); também devido à sua natureza de obra intelectual, software é indivisível; sua divisão impediria seu perfeito funcionamento [...]
- (f) principal (Código Civil, art. 92), pois existe por si próprio, independentemente da existência de uma máquina que o execute;
- (g) Abstrato (Código Civil, art. 92), pois corresponde apenas e tão-somente a sequências de ideias e instruções, que, mesmo fixadas em um suporte físico para fins de armazenagem ou de utilização, não têm existência física em si.⁸⁸

Exposto o conceito e qualificação jurídica do *software*, passa-se a abordar as formas tradicionais de comercialização e distribuição do programa de computador, assim como a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal sobre a tributação do *software*.

2.2.1 A comercialização e distribuição do *software* e a jurisprudência do STF

⁸⁶ SANTOS, Manoel J. Pereira dos. Software: acesso ao código fonte e transferência de tecnologia. In: DEL NERO, Patrícia Aurélio (Coord.). Propriedade intelectual e transferência de tecnologia. Belo Horizonte: Fórum, 2011. p. 25.

⁸⁷ De fato, o programa de computador somente será infungível quando em si mesmo considerado. As cópias, por outro lado, classificam-se como bens fungíveis.

⁸⁸ GONÇALVES, Renato Lacerda de Lima. A Tributação do Software no Brasil. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 113. p. 77-78.

O programa de computador, enquanto bem imaterial em si mesmo considerado, poderá ser comercializado e distribuído de várias formas distintas, a depender da existência de um suporte físico ou do local em que o usuário acessa ou armazena o *software* (ou cópia) adquirido.

Em relação aos meios tradicionais de comercialização e distribuição do programa de computador, poderá ser entregue em meio físico, isto é, corporizado ou materializado em algum suporte informático, tal como CD-ROM e DVD, ou, ainda, em meio virtual, com disponibilização para *download* via internet, hipótese em que poderá ser armazenado e executado diretamente no *hardware* ou computador do usuário.⁸⁹

A propósito do tema, jurisprudência brasileira, tomando como paradigma o voto do Ministro Sepúlveda Pertence no Recurso Extraordinário 176.626/SP⁹⁰, tem classificado o programa de computador, segundo seu grau de padronização, em três categorias distintas, primeiramente cunhadas pela doutrina de Rui Saavedra:

(i) *software* de prateleira (conhecido como “*canned software*”, “*software standard*” ou “*off theshelf*”), que seria produzido de modo padronizado e em larga escala, destinado ao usuário comum e normalmente comercializado em formato físico, isto é, corporizado em algum suporte informático, podendo ser comercializado em formato digital;

(ii) *software* por encomenda (também chamado de “cópia única”), desenvolvido para atender a demanda de um indivíduo ou empresa em particular, que normalmente adquire a propriedade sobre o programa de computador; e

(iii) *software* customizado (*customized software*), que constituem variações de um *software* padronizado (prateleira), adaptadas ao usuário final, conforme suas demandas e necessidades.

Cumprido apontar, entretanto, que a classificação dos tipos de *software* resulta de construção doutrinária e jurisprudencial, que não encontra equivalência legal. Conforme aponta Gonçalves, “A existência jurídica de mais de uma ‘espécie’ de *software*, em si mesmo considerado, seria aceitável apenas e tão somente se a lei

⁸⁹ Veja-se, contudo, que em todas as formas de comercialização e distribuição do programa de computador, o objeto do negócio (compra e venda) será sempre uma cópia do programa de computador, seja em formato digital ou em suporte informático.

⁹⁰ SAAVEDRA, Rui. A proteção jurídica do software a Internet. Lisboa: Don Quixote, 1998. Apud: Sepúlveda Pertence. RE nº 176.626/SP. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=222535>>. Acesso em 09/06/2017.

previsse mais de uma espécie de *software*, o que não o faz. Desta maneira, a classificação de *software* em ‘*software* de prateleira’ e ‘*software* cópia única’ não encontra qualquer fundamento legal”.⁹¹

De toda sorte, a classificação dos tipos de *software* tem servido de auxílio na determinação do tratamento tributário a ser dispensado às operações de comercialização do programa de computador, relativamente aos impostos incidentes sobre o consumo.

O entendimento construído a partir do aludido RE 176.626/SP, e posteriormente ratificado no RE nº 199. 464-9/SP⁹², é de que as operações envolvendo “*software* de prateleira” ou “*software standard*”, quando materializados em um suporte físico, deverá ser caracterizada como negócio jurídico para venda de mercadorias, com incidência do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS).

Por outro lado, as operações envolvendo o “*software* por encomenda” ou “*software* customizado”, porquanto caracterizadas como negócio jurídico ou atividade de prestação de serviço, estariam sujeitas ao Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN).

No que se refere à tributação dos rendimentos transnacionais oriundos da contratação de *software* do exterior, é de se anotar, entretanto, que a distinção entre “*software* de prateleira”, “*software* por encomenda” ou “*software* customizado” somente será relevante na medida em que auxiliar na identificação da natureza jurídica dos pagamentos efetuados, o que deve ser constatado, *a priori*, a partir da análise do negócio jurídico em concreto, e não apenas em função do grau de padronização do programa de computador (cópia única ou cópias múltiplas), conforme se verá mais adiante.

Demais disso, veja-se que a classificação dos tipos de *software* em “prateleira”, “por encomenda” ou “customizados” também pode ser invocada em relação ao *Software as a Service*.

Isso porque a contratação de *software as a Service* caracteriza-se, em maior parte, pela forma de disponibilização e “entrega” dos recursos computacionais

⁹¹ GONÇALVES, 2005, p. 77. No mesmo sentido, confira-se BARRETO, Aires. ISS na Constituição e na Lei. -- São Paulo: Dialética, 2003, p. 138.

⁹² Relator Min. Ilmar Galvão, julgado em 02/03/1999.

alocados em nuvem (acesso remoto), o que não altera a natureza ou tratamento jurídico conferidos ao programa de computador.

2.2.2 Licença e cessão de direitos relativos à propriedade intelectual do *software*

Ao se investigar a natureza jurídica e tratamento tributário a ser dispensado aos pagamentos efetuados por um *software*, há que se abordar não apenas os negócios jurídicos atinentes à comercialização e distribuição do programa de computador (ou de suas cópias), em si mesmo considerado, mas também as transações comerciais que envolvem a aquisição, total ou parcial, dos direitos de exploração da propriedade intelectual do *software*.

Com efeito, a criação de um *software* confere ao criador não apenas autoria, mas também a propriedade intelectual sobre o programa de computador e o direito exclusivo de exploração econômica de seu conteúdo patrimonial, daí porque a exploração econômica por terceiros somente pode realizar-se a partir do criador ou autor da obra intelectual. Tal é o que resulta da LDA, que determina em seu art. 28 que “cabe ao autor o direito exclusivo de utilizar, fruir e dispor da obra literária, artística ou científica”.⁹³

Conforme ensina Alberto Xavier, os direitos de propriedade intelectual do programa de computador, assim como os direitos autorais em geral, podem ser transmitidos por completo, por ato de transmissão *inter vivos* ou *mortis causa*, caso em que a titularidade do próprio *software*—e não apenas de uma cópia—assim como a faculdade de exploração de seu conteúdo patrimonial se transferem ao adquirente ou sucessor.⁹⁴

Por outro lado, é possível que o direito patrimonial ou direito autoral sobre o programa de computador seja desmembrado, de modo que o titular do *software* conceda a terceiros autorização para usar, fruir ou explorar economicamente direito de propriedade intelectual.⁹⁵

Quanto aos contratos que envolvem a transmissão de direitos relacionados à propriedade intelectual do *software*, os principais são os de “licenciamento” ou

⁹³ XAVIER, 2015, p. 585-586.

⁹⁴ *Ibidem*, loc. cit.

⁹⁵ *Ibid.*

“concessão” de direitos e aqueles de “cessão” de direitos sobre o programa de computador.

A terminologia para “licenciamento” e “cessão” não é clara na legislação de regência. O art. 49 da LDA estabelece que “Os direitos de autor poderão ser total ou parcialmente transferidos a terceiros (...) por meio de licenciamento, concessão, cessão ou por outros meios admitidos em Direito”. Por sua vez, a LPC estipula, ao teor de seus artigos 9º, 10º e 11º, que os contratos envolvendo a utilização ou exploração econômica do programa de computador deverão receber a designação genérica de contrato de “licença”.

Não obstante imprecisão legislativa, têm-se usado a distinção entre contratos de licença ou concessão de uso de direitos e contratos de cessão de direitos. Por licença, entende-se que haveria apenas a autorização de uso ou de exploração econômica dos direitos de autor, ao passo que o contrato de cessão de direitos teria por objeto a própria titularidade dos direitos patrimoniais sobre determinada obra intelectual.

Nas palavras de Manoel J. Pereira dos Santos, “ (...) Em seu sentido técnico, cessão é um ato de alienação, enquanto a licença, a concessão e a autorização são negócios jurídicos de uso e gozo, como a locação e o comodato”. Afirma-o com unanimidade a doutrina, em que pese a ambiguidade do disposto no art. 50 da Lei de Direitos Autorais (...).⁹⁶

De fato, a LPC elenca três modalidades de licenciamento de *software*, conforme disciplina dos artigos 9º, 10º e 11º, a saber, respectivamente: (i) a licença para uso próprio ou licença de uso em sentido estrito; (ii) a licença de direitos de exploração, reprodução ou comercialização; e (iii) a licença de uso de conhecimentos tecnológicos.⁹⁷

⁹⁶ SANTOS, 2001, p. 257.

⁹⁷ “Art. 9º O uso de programa de computador no País será objeto de contrato de licença. Parágrafo único. Na hipótese de eventual inexistência do contrato referido no *caput* deste artigo, o documento fiscal relativo à aquisição ou licenciamento de cópia servirá para comprovação da regularidade do seu uso. Art. 10. Os atos e contratos de licença de direitos de comercialização referentes a programas de computador de origem externa deverão fixar, quanto aos tributos e encargos exigíveis, a responsabilidade pelos respectivos pagamentos e estabelecerão a remuneração do titular dos direitos de programa de computador residente ou domiciliado no exterior. § 1º Serão nulas as cláusulas que: I - limitem a produção, a distribuição ou a comercialização, em violação às disposições normativas em vigor; II - eximam qualquer dos contratantes das responsabilidades por eventuais ações de terceiros, decorrentes de vícios, defeitos ou violação de direitos de autor. § 2º O remetente do correspondente valor em moeda estrangeira, em pagamento da remuneração de que se trata, conservará em seu poder, pelo prazo de cinco anos, todos os documentos necessários à comprovação da licitude das remessas e da sua conformidade ao *caput* deste artigo. Art. 11. Nos casos de transferência de

O contrato de licença de uso em sentido estrito, de que trata o art. 9º da LPC, tem por objeto imediato o direito de uso ao próprio programa de computador, em si mesmo considerado, e confere ao contratante a liberdade tão somente para executar o *software* em um *hardware* ou computador próprio e então usufruir de seus benefícios ou utilidades. Trata-se de simples autorização de uso do programa de computador, que poderá ser aplicado na execução de atividades pessoais, profissionais ou até mesmo empresariais.

Por sua vez, o contrato de licença de direitos de comercialização do art. 10º refere-se aos direitos de exploração econômica do programa de computador. Segundo Alberto Xavier, essa modalidade de licença “atribui ao licenciado, não o direito de uso próprio, mas o direito de proporcionar, mediante uma atividade comercial, esse uso a terceiros”.⁹⁸

Por fim, a lei prevê a contratação de licença de uso de conhecimentos tecnológicos (art. 11 da LPC), pela qual há a efetiva transferência de tecnologia do programa de computador, que nos termos do §1º do aludido artigo, envolve a entrega obrigatória “(...) da documentação completa, em especial do código-fonte comentado, memorial descritivo, especificações funcionais, diagramas, fluxogramas e outros dados técnicos necessários à absorção de tecnologia”.

O contrato de licença de que trata o art. 11 refere-se não apenas ao direito de usar o programa de computador ou fruir de suas utilidades e funcionalidades, mas abrange também os próprios conhecimentos técnicos e tecnológicos necessário à criação do programa de computado⁹⁹.

Segundo Alberto Xavier, somente nos contratos previstos no art. 11 da Lei nº 9.609/1998 é possível falar em contrato de *Know-how* ou contrato de transferência de capital tecnológico.¹⁰⁰

A propósito do tema, esclarece o autor:

Com efeito, só nestes tipos contratuais ocorre a transmissão de informações tecnológicas preexistentes, em si mesmas consideradas, na forma de

tecnologia de programa de computador, o Instituto Nacional da Propriedade Industrial fará o registro dos respectivos contratos, para que produzam efeitos em relação a terceiros. Parágrafo único. Para o registro de que trata este artigo, é obrigatória a entrega, por parte do fornecedor ao receptor de tecnologia, da documentação completa, em especial do código-fonte comentado, memorial descritivo, especificações funcionais internas, diagramas, fluxogramas e outros dados técnicos necessários à absorção da tecnologia.”

⁹⁸ XAVIER, 2015, p. 587

⁹⁹ FRANCO, Vera Helena de Mello. **Contratos:** direito civil e empresarial. 4 ed. Ver., atual. E ampl. São Paulo : Editora Revista dos Tribunais, 2013, p. 263.

¹⁰⁰ XAVIER, op. cit., p. 588.

cessão temporária ou definitiva de direitos, para que o licenciado as utilize por conta própria e sem que o transmitente da tecnologia intervenha na sua aplicação ou garanta o seu resultado. Só nestes casos se pode falar de *supplying know-how*, por contraposição a *applying know-how*, como sucede nos casos de simples licença para uso próprio.¹⁰¹

Ademais, veja-se que também não há a transmissão de conhecimentos tecnológicos nas hipóteses de licença para comercialização do *software* (art. 10º da LPC), vez que o objetivo daquele que adquire a licença não é o de absorver os conhecimentos necessários para criação ou replicação do *software*, mas tão somente o de comercializá-lo.¹⁰²

2.2.3 A tributação dos rendimentos transnacionais do *software*

Para fins de tributação dos rendimentos de *software* remetidos ao exterior, há que se verificar, como visto, a natureza jurídica dos pagamentos efetuados, que poderão ser devidos em contrapartida pela (i) licença ou concessão de direitos de propriedade intelectual sobre o programa de computador; (ii) compra ou aquisição de direitos de propriedade intelectual do *software*, (iii) a prestação de serviços envolvendo a criação e desenvolvimento de *software*, ou ainda (iv) compra ou aquisição das mercadorias ou bens em que está armazenado ou corporizado o programa de computador (CD-ROM, DVD etc.) ou.

Com relação aos pagamentos pela concessão dos direitos de uso do *software*, ou pelos direitos de exploração da propriedade intelectual do *software*, em todas as três modalidades de licença que constam da Lei nº 9.609/98, Alberto Xavier ensina que, excepcionados os valores percebidos pelo autor ou criador do programa de computador, caracterizados como rendimentos oriundos de trabalho não assalariado (art. 45, inciso VII, do RIR), os demais pagamentos remetidos ao exterior devem ser qualificados como *Royalties* decorrentes de uso, fruição ou exploração de direitos autorais, nos termos do que dispõe o art. 52, inciso IV do Regulamento do Imposto de Renda (RIR), aprovado pelo Decreto nº 3.000/1999, com redação dada pelo art. 22 da Lei nº 4.506/1964.¹⁰³

¹⁰¹ XAVIER, 2015, p. 585.

¹⁰² Ibid, loc. cit.

¹⁰³ Ibidem, p. 688. Mesmo entendimento tem sido adotado pela Receita Federal do Brasil. A propósito, confira-se: Solução de Consulta COSIT nº 99084, de 26 de julho de 2017; Solução de Consulta COSIT nº 342, de 28 de junho de 2017; Solução de Consulta COSIT nº 230, de 12 de maio de 2017; Solução de Divergência COSIT nº 18, de 27 de março de 2017.

Disso resulta que sobre tais valores haverá incidência de Imposto de Renda Retido na Fonte, conforme determina o art. 710 do mesmo RIR, que determina que “estão sujeitas à incidência na fonte, à alíquota de 15%, as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas para o exterior, a título de *Royalties* a qualquer título”.

Por outro lado, caso haja a aquisição da integralidade dos direitos patrimoniais sobre o programa de computador, estar-se-á diante de preço de contrato de compra e venda, caso em que os rendimentos transnacionais serão qualificados como ganhos de capital pela venda de direitos.

Nesse caso, estando os direitos de propriedade intelectual “localizados” ou “situados” no Brasil, ainda que pertencentes a residentes no exterior, haverá incidência do Imposto de Renda na Fonte à alíquota de 15%, conforme disciplina do art. 685, inciso I, alínea “b”, do RIR/99 e dos arts. 26 e 27 da IN nº 282/2002.

Veja-se, entretanto, que na hipótese em que o direito de propriedade intelectual esteja “localizado” ou “situado” no exterior, o valor do ganho de capital – cuja fonte de produção está localizada em território estrangeiro – será caracterizado como receita bruta operacional destinada à composição do lucro de empresa, somente tributado no país de residência do beneficiário, sem que haja incidência do imposto na fonte.

Por fim, há que se distinguir os negócios jurídicos que muito embora requeiram do titular dos direitos de propriedade intelectual a concessão de autorização ou a licença para uso do programa de computador e de suas utilidades, não têm por objeto imediato a concessão dos direitos relativos à propriedade intelectual do *software*.

Tal é o caso dos contratos que têm por objeto (i) o fornecimento de serviços envolvendo o *software* (*software* por encomenda e *customized*), ou, ainda, (ii) a comercialização do suporte físico em que é armazenado (*software* de prateleira), casos em que os pagamentos efetuados não serão caracterizados como *royalties* devidos a título de direitos autorais.

No que se refere aos contratos que envolvem a criação e desenvolvimento de *softwares* (*software* por encomenda ou customizado), a Receita Federal do Brasil tem considerado a ocorrência de pagamentos por prestação de serviços, razão pela

qual entende incidir Imposto de Renda Retido na Fonte, conforme disciplina do art. 647 do Decreto nº 3.000/1999 (Regulamento do Imposto de Renda – RIR/99).¹⁰⁴

Já em relação aos contratos que têm por objeto a comercialização do suporte informático em que está armazenado, entende-se que, mesmo sendo necessária a existência de uma autorização de uso do programa de computador, os pagamentos realizados caracterizam preço de importação de mercadorias, hipóteses em que não incidirá imposto sobre a renda, mas sim Imposto de Importação (II).¹⁰⁵

Exposto o regime jurídico-tributário aplicável aos pagamentos por software contratado do exterior, segundo as formas tradicionais de distribuição e comercialização, cumpre abordar o tratamento específico a ser dispensado em relação ao *software* disponibilizado em nuvem ou *Software as a Service* (SaaS) e aos pagamentos daí decorrentes, remetidos ao exterior.

2.3 Conceito de Computação em Nuvem e o contrato de *Software as a Service*

De pronto, cumpre apontar que o presente trabalho não tem por objetivo abordar de forma aprofundada as questões técnicas que envolvem a computação em nuvem, mas tão somente lançar mão de alguns conceitos elementares que permitam a análise posterior de um dos negócios jurídicos que lhe são subjacentes – a contratação de *software* disponibilizado em nuvem ou *Software as a Service* (SaaS) –, com o fim de determinar a natureza jurídica dos pagamentos daí advindos e o regime tributário aplicável.

A computação em nuvem representa um novo modelo ou paradigma de computação, pelo que se faz possível alocar toda uma infraestrutura de computação em servidores externos, em um processo já conhecido como *outsourcing*, cujo objetivo maior é o de reduzir os custos com manutenção de *hardware* e *software*¹⁰⁶,

¹⁰⁴ A propósito, confira-se a Solução de Consulta COSIT nº 243, de 19 de maio de 2017: "(...) Os pagamentos por concessão de licença de uso de software decorrentes da prestação de serviços de elaboração de programa de computador (software) por encomenda para uso exclusivo do encomendante, de prestação de serviços complementares, visando o adequado funcionamento do software, ou de desenvolvimento de melhorias ou novas funcionalidades do software (customização), estão sujeitos à retenção na fonte do Imposto de Renda, de que trata o art. 647, do Decreto no 3.000 de 1999 (RIR/99), por configurarem —serviços profissionais— na forma prevista no § 1º do citado dispositivo legal".

¹⁰⁵ XAVIER, op. cit., p. 589. A propósito, confira-se Solução de Consulta DISIT/SRRF10 nº 63, de 29 de julho de 2002.

¹⁰⁶ VAQUERO, Luis M.; RODERO-MERINO, Luis; CACERES, Juan; LINDNER, Maik. A Break in the Clouds: Towards a Cloud Definition. ACM SIGCOMM Computer Communication Review. Nova Iorque,

caracterizados por altos investimentos em infraestrutura própria, contratação de licenças com terceiros, gerenciamento de aplicações, suporte técnico etc.¹⁰⁷

A “nuvem” ou a computação em nuvem pode ser compreendida a partir do conceito de “virtualização”, termo que designa a tecnologia por meio da qual se faz possível a criação de um ambiente de computação virtual, composto por máquinas ou computadores virtuais (servidores virtuais), capazes de executar, sobre uma mesma estrutura física, i.e, sobre uma mesma plataforma de hardware, diversas aplicações ou recursos computacionais, tais como o *software*¹⁰⁸. Daí afirmar Cezar Taurion que “(...) a nuvem pode ser vista como o estágio mais evoluído do conceito de virtualização, a virtualização do próprio data center.”¹⁰⁹

São diversos os conceitos de computação em nuvem suscitados pela literatura, o que se dá em razão de seu caráter técnico e incipiência. Por sua completude, podemos recorrer à definição elaborada pelo *National Institute of Standards and Technology (NIST)*, agência do Departamento de Comércio dos Estados Unidos responsável por desenvolver padrões e orientações destinadas à indústria norte-americana, para desenvolvimento e aplicação de tecnologias¹¹⁰. Confira-se:

Computação em Nuvem é um modelo para viabilizar o acesso conveniente e sob demanda a um conjunto compartilhado de recursos computacionais configuráveis (e.g., redes, servidores, armazenamento, aplicações e serviços) que podem ser rapidamente provisionados e liberados com mínimo esforço gerencial ou interação com o provedor do serviço. (tradução livre)¹¹¹

Conforme definição do NIST, a computação em nuvem compõe-se de cinco características essenciais, a saber: (i) *Self-service* sob demanda; (ii) amplo acesso à

v.39, n. 1, jan. 2009, p.1. Disponível em: <<http://ccr.sigcomm.org/drupal/files/p50-v39n11-vaqueroA.pdf>>. Acesso em 09/06/2017.

¹⁰⁷CARISSIMI, A. S. . Desmistificando a computação em nuvem. In: Cesar de Rose; Marcia Pasin; Lucas Schnorr. (Org.). Escola Regional de Alto Desempenho. 1 ed. Porto Alegre, 2015, v. , p. 18. Disponível em <<http://www.lbd.dcc.ufmg.br/colecoes/erad-rs/2015/002.pdf>>. Acesso em 09/06/2017.

¹⁰⁸ Ibidem, p. 5.

¹⁰⁹ TAURION, Cezar. *Cloud Computing - Computação Em Nuvem: Transformando o Mundo da Tecnologia da Informação*. 1 ed. Rio de Janeiro: Brasport, 2009, p. 2.

¹¹⁰ Para maiores informações sobre o instituto, ver: <https://www.nist.gov/>.

¹¹¹ No original: “*Cloud computing is a model for enabling 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. This cloud model is composed of five essential characteristics, three service models, and four deployment models*”. Cf. MEL, Peter; GRANCE, Timothy. The NIST Definition of Cloud Computing. Versão 16, 2011, p. 5. Disponível em <<http://nvlpubs.nist.gov/nistpubs/Legacy/SP/nistspecialpublication800-145.pdf>>. Acesso em 09/06/2017.

rede; (iii) *pooling* de recursos computacionais; (iv) elasticidade rápida de recursos provisionados; e (v) serviço mensurado ou medido.

A característica *Self-service sob demanda* refere-se à possibilidade de o usuário de computação em nuvem requerer o aumento ou redução da provisão de capacidade computacional, isto é, à possibilidade de contratar maior ou menor quantidade de recursos, tais como tempo de processamento ou espaço para armazenamento, podendo fazê-lo de forma automática e sem a necessidade de interação humana ou ingerência do provedor de serviço contratado.

O *amplo acesso à rede*, por sua vez, refere-se à possibilidade de se acessar os recursos computacionais por meio da internet, mediante um mecanismo padrão (uma página ou navegador web, por exemplo), a partir de quaisquer plataformas ou dispositivos do usuário, tais como telefones móveis, *tablets*, *laptops*, estações de trabalho e etc.

Já o *Pooling* ou *Pool de recursos* é característica que se refere à disposição física e lógica dos recursos computacionais, que são provisionados em nuvem de modo a servir múltiplos consumidores, sendo alocados e realocados de forma dinâmica, conforme a necessidade do usuário.

No ponto, faz-se remissão ao próprio conceito de virtualização, à vista do qual se observa que o consumidor de computação em nuvem geralmente não possui controle ou ingerência sobre os recursos computacionais contratados e nem tampouco conhecimento a respeito de sua exata localização –daí a designação de computação em “nuvem”– que somente pode ser determinada mediante elevado nível de abstração (e.g País, Estado ou *data Center*).

Outra característica essencial da computação em nuvem diz respeito à *escalabilidade ou rápida elasticidade*, que possibilita que os recursos ofertados, tais como espaço de armazenamento e processamento de dados, sejam alocados de forma rápida e elástica, proporcionando aumento ou redução da capacidade computacional ou da quantidade e recursos contratados conforme sejam demandados pelo consumidor. Tal característica confere a impressão de que os recursos em nuvem são ilimitados, podendo ser tomados a qualquer tempo e em qualquer quantidade.

Por fim, a computação em nuvem compreende um *serviço mensurado*, no sentido de que o uso dos recursos oferecidos de forma abstrata pode ser monitorado, controlado e contabilizado pelo provedor de *cloud computing*, que fixa o

preço a ser pago pelo usuário de acordo com padrão de medida próprio do tipo de serviço contratado (quantidade de dados armazenados ou processados, largura da banda, número de contas de usuário ativas, número de acessos etc.).

2.3.1 Modelos de implementação da computação em nuvem

Segundo o NIST, a Nuvem pode ser implementada de quatro modos distintos, conforme os objetivos a que se propõem alcançar e a natureza da localização dos recursos computacionais¹¹²: (i) Nuvem Privada (*Private Cloud*); (ii) Nuvem Comunitária (*CommunitaryCloud*); (iii) Nuvem Pública (*PublicCloud*); e (iv) Nuvem Híbrida ou Mista (*HybridCloud*).

A Nuvem Pública segue de perto o modelo tradicional de Computação em Nuvem, com fornecimento de recursos computacionais sob demanda e mediante pagamento periódico de preço pelo uso, e pode ser contratada pelo público em geral. Nesse modelo, todos os usuários farão uso de um mesmo espaço virtual, que será gerenciado por uma única organização, detentora de um ou mais *data center*.

A Nuvem Privada ou Privativa é aquela utilizada por uma única organização, que arca com todos os custos de implantação, desde a infraestrutura física (equipamentos que compõem o *data center*, assim como instrumental necessário para o refrigeração, fornecimento de energia elétrica etc.) até a organização, gerenciamento dos recursos computacionais, atividades estas que podem ser também terceirizadas a outra organização. Em uma Nuvem Privada, não há contratação com terceiros ou qualquer pagamento pelo uso da infraestrutura, que se volta inteiramente para atender as necessidades da empresa que a implementa.

Por sua vez, a Nuvem Comunitária é aquela cuja infraestrutura física (o *data center*) e a infraestrutura lógica, (*data center* e o ambiente virtual) são compartilhados entre diversas organizações inter-relacionadas, que dividem os custos de manutenção, instalação e etc. Tal comunidade poderá locar a infraestrutura de terceiros, que podem oferecer não apenas o equipamento do computação, mas também os serviços de computação em Nuvem.

¹¹² MEL; GRANCE, 2009, p.8.

Por fim, a Nuvem Híbrida possui infraestrutura composta por dois ou mais tipos de Nuvem que permanecem individualizadas, mas se conectam de modo a permitir a portabilidade de dados e aplicações.

2.3.2 Modelos de serviço em computação em nuvem

Segundo Vaquero e outros, os contratos ou negócios jurídicos que envolvem computação em nuvem possuem três atores principais: (i) os prestadores de infraestrutura (*infrastructure providers*); (ii) os prestadores de serviço (*service providers*); e (iii) os usuários dos serviços.¹¹³ Em linhas gerais, o provedor de serviços desenvolve aplicações e *softwares* destinados ao usuário final, que acessa os recursos disponibilizados em um ambiente virtual, e.g. a nuvem, provido e gerenciado pelo prestador de infraestrutura.

Ressalte-se ainda que o modelo de computação em nuvem é baseado em níveis ou camadas abstratas de computação, cada qual correspondendo a um tipo ou modelo de serviço. Conforme definição do NIST, são três os modelos de serviços fornecidos em nuvem: (i) Infraestrutura como serviço (*Infrastructure as a Service*); (ii) Plataforma como serviço (*Platform as a Service*); e (iii) *Software* como serviço (*Software as a Service*), objeto do presente estudo.

(i) O modelo de Infraestrutura como Serviço (IaaS) corresponde ao nível ou camada mais básica de computação em nuvem, por meio do qual um prestador de infraestrutura fornece à entidade contratante um conjunto de recursos de computação fundamentais, tais como capacidade de processamento e de armazenamento, o que permite que o usuário possa alocar em nuvem diversas aplicações e sistemas operacionais próprios, sobre os quais possui controle e capacidade de gerenciamento. Frise-se, entretanto, que o usuário não exerce domínio sobre a infraestrutura de nuvem subjacente, composta pelo conjunto de máquinas físicas e virtuais (o *data center*), mas tão somente sobre os recursos aí provisionados.

(ii) O modelo de Plataforma como Serviço (PaaS) corresponde à camada de computação com abstração mais elevada, pela qual o provedor fornece ao consumidor um ambiente completo com diversos recursos específicos, tais como

¹¹³ VAQUERO et. al., 2009, p. 51.

bibliotecas virtuais e sistemas operacionais, necessários ao desenvolvimento e criação de aplicações específicas (*softwares*). Em PaaS, há também a possibilidade de se contratar determinada plataforma, com fins de hospedar *sites web* ou aplicações já consolidadas e prontas para consumo, de modo que um usuário de PaaS possa disponibilizar a terceiros o acesso a suas aplicações, tornando-se também provedor de *Software as a Service*.

(iii) O modelo de *Software as a Service* (SaaS), por sua vez, corresponde à camada de computação com maior nível de abstração, por meio da qual o provedor do serviço, geralmente um desenvolvedor de *software*, disponibiliza ao consumidor final, pessoa física ou jurídica, diversas aplicações ou programas de computador, que são armazenados, processados e executados em nuvem. Em SaaS, o usuário não possui controle sobre infraestrutura física e lógica que caracterizam o ambiente de computação virtual em nuvem, mas apenas se utilizam das funcionalidades inerentes a esse modelo de computação, assim como dos benefícios próprios do programa de computador contratado.

Voltando as atenções ao contrato de *Software as a Service*, objeto do presente estudo, é de se esclarecer que o objeto contratual abrange não apenas a computação em nuvem em si, mas também o programa de computador, que não será transferido ou vendido ao consumidor, mas tão somente disponibilizado para uso remoto, sendo desnecessário que o usuário incorra em qualquer custo para aquisição de licenças ou para manutenção do programa de computador, atividades estas desempenhadas pelo provedor do serviço.

Disso resulta ainda que o usuário de SaaS não possui acesso ou conhecimento a respeito do local onde o *software* é armazenado, nem tampouco exerce controle sobre o programa de computador ou sobre a infraestrutura de *software* e *hardware* em que a aplicação é executada, de modo que o computador tradicional deixa de ser o local próprio para armazenamento do *software*, que é tão somente disponibilizado para acesso ao usuário via internet¹¹⁴.

Em relação às formas tradicionais de disponibilização do *software*, notadamente por meio de venda de mercadoria ou suporte físico em que está contido o programa de computador ou por meio de *download* direto ao *hardware* ou

¹¹⁴ Necessário advertir também que os dados ou recursos computacionais não se encontram ou se localizam na Internet, que funciona apenas como tecnologia de acesso aos dados armazenados em Nuvem. A propósito, confira-se CARISSIMI, 2015, p. 3.

computador do usuário, é possível vislumbrar algumas peculiaridades do contrato para disponibilização em nuvem (acesso remoto).

.Com efeito, no contrato de licenciamento de *software*, nas modalidades tradicionais, corriqueiramente denominado como contrato de licença (*License Agreement*), o direito de uso é limitado por uma série de deveres de confidencialidade, que envolvem, em geral, a vedação à realização de cópias, empréstimo, cessão ou qualquer outra forma de veiculação do programa sem autorização expressa do criador ou do detentor dos direitos autorais.¹¹⁵

Já o contrato de *Software as a Service*, caracterizado comercialmente como um contrato de serviço (*Service Agreement*) apenas estipula os termos em que se dará o serviço de disponibilização de *software* e o nível de responsabilidade do provedor dos serviços em relação à disponibilidade e garantia do serviço, assim como em relação ao nível de proteção dos dados, sem que seja necessário garantir um nível maior de proteção ao desenvolvedor ou titular do programa de computador contra eventual utilização indevida das cópias ou violação dos direitos autorais sobre o *software*.¹¹⁶

De todo o exposto, nota-se que a contratação de *software* disponibilizado em nuvem caracteriza-se não apenas como uma nova forma de comercialização do programa de computador, a par das formas tradicionais conhecidas – comercialização via suporte físico (CD-ROM, DVD) ou via *download* direto ao computador do usuário –, mas traz consigo toda uma gama de funcionalidades e utilidades próprias ao modelo de computação em nuvem, com diversos benefícios tanto ao provedor, quanto ao usuário final.

Exposta a noção de *cloud computing* e do contrato de *Software as a Service*, passa-se à abordagem de algumas questões controvertidas, a respeito da qualificação jurídico-tributária dos pagamentos remetidos ao exterior.

2.4 A tributação dos rendimentos transnacionais de *Software as a Service*

Dada a complexidade que envolve a contratação de *cloud computing*, têm-se questionado se o *Software* disponibilizado em Nuvem (SaaS) deve receber o mesmo

¹¹⁵ FRANCO, 2013, p. 237

¹¹⁶ BUYYA, Rajkumar; BROBERG, James; GOSCINSKI, Andrzej; *Cloud Computing: Principles and Paradigms*. Hoboken, New Jersey. John Wiley& Sons, Inc, 2011, p. 602.

tratamento jurídico conferido à propriedade intelectual, isto é, se haveria de fato uma licença de uso, tal como na contratação de *software* tradicional, ou se seria caracterizado como contrato de prestação de serviços.¹¹⁷

Por meio da Solução de Consulta COSIT nº 191, de 23 de março de 2017, a Receita Federal do Brasil adotou entendimento de que, especificamente sobre os rendimentos oriundos de *Software as Service*, incide Imposto de Renda retido na fonte, à alíquota de 15%, assim como a Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE-*Royalties*), à alíquota de 10%, ao argumento de que as atividades desempenhadas pela empresa provedora do serviço em nuvem revestem-se da natureza de serviços técnicos.

Tal entendimento foi lastreado no art. 17 da Instrução Normativa nº 1.455, de 6 de março de 2014, que determina a incidência de imposto de renda na fonte, à alíquota de 15%, sobre as importâncias “(...) pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas a pessoa jurídica domiciliada no exterior a título de *Royalties* de qualquer natureza e de remuneração de serviços técnicos e de assistência técnica, administrativa e semelhantes (...)”.

Quanto ao conceito de serviços técnicos veiculado na aludida Instrução Normativa, consta especificado na alínea ‘a’ do inciso II do aludido art. 17, que assim qualifica todo o 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”.

Segundo consta da aludida Solução de Consulta nº 191/2017, o entendimento adotado na Instrução normativa nº 1.455/2014 encontra fundamento legal na Lei nº 9.779, de 19 de janeiro de 1999, cujo art. 7º determina a incidência do imposto de renda na fonte, à alíquota de 25%, sobre a generalidade dos serviços remetidos ao exterior, assim como na Medida Provisória nº 2.159-79, de 2001, cujo art. 3º reduziu para 15% a alíquota do imposto de renda na fonte para os casos de remessas ao exterior a título de remuneração de serviços técnicos, sobre os quais também fosse cobrada a CIDE - *Royalties*, instituída pela Lei nº 10.168, de 29 de Dezembro de 2000.

¹¹⁷ AREAS, Patricia de Oliveira. Propriedade Intelectual e computação em Nuvens (*Cloud Computing*): Aspectos do contrato de licença de uso de *Software* como Serviço (*Software as a Service*) In Wachowicz, Marcos (org.). Propriedade intelectual & internet. Curitiba: Juruá, 2011, p. 282.

À luz do entendimento adotado pela Autoridade Fiscal, passa-se, primeiramente, à análise da possibilidade de qualificação do *Software as a Service* como contrato de prestação de serviços, ou ainda, serviços técnicos, nos termos da Instrução Normativa RFB nº 1.455/2014.

2.4.1 Software as a Service e pagamentos pela prestação de serviços pela internet

Conforme disciplina do art. 4º do Código Tributário Nacional¹¹⁸, a natureza jurídica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevante para qualificá-la a denominação e demais características formais adotadas pela lei. Assim, quanto à tributação dos rendimentos oriundos de “*software como serviço*”, há que se verificar a natureza dos pagamentos realizados e se este poderia ser enquadrado no conceito jurídico de serviço.

Ocorre que a Constituição Federal não oferece definição expressa do conceito de serviço, limitando-se a estabelecer em seu art. 156, inciso II, competência municipal para instituir o Imposto sobre “serviços de qualquer natureza”. Nem tampouco o fez a Lei Complementar n.º 116/2013, que somente lista as atividades sujeitas a tributação pelo ISS.

Doutrina majoritária tem compreendido que o conceito constitucional de serviço é informado pelo Direito Privado, como sendo caracterizado por uma obrigação de fazer, com realização de uma atividade ou esforço humano, do que poderia resultar em uma utilidade material ou imaterial ao tomador do serviço.¹¹⁹

Mais ainda, alega-se que, por força do art. 110 do CTN¹²⁰, o legislador infraconstitucional não poderia, para fins tributários, alterar o conteúdo ou alcance do conceito de serviço já consagrado no Direito Privado. Nesse sentido, confira-se doutrina de Aires Barreto:

¹¹⁸ “Art. 4º A natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para qualificá-la: I - a denominação e demais características formais adotadas pela lei”.

¹¹⁹ CASQUET, Pedro. O conceito de serviço e a constituição brasileira. - 1. ed. - São Paulo : Almedina, 2014, p. 96.

¹²⁰ “Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.”

O conceito de serviço tributável, empregado pela CF para discriminar (identificar, demarcar) a esfera de competência dos Municípios é um conceito de Direito Privado.

Assim, é indispensável – para reconhecer a configuração dessa competência – verificar, o que, segundo o Direito Privado – se compreende no conceito de serviço.

É no interior dos lindes desse conceito do Direito Privado que se enclausura a esfera de competência dos Municípios para tributação dos serviços de qualquer natureza, dado que foi por ele que a CF, de modo expresse, identificou e demarcou.¹²¹

Parte da doutrina, entretanto, tem protestado no sentido de que o conceito constitucional de serviço não estaria adstrito à noção civilista de uma obrigação de fazer, mas recai essencialmente sobre a utilidade, material ou imaterial, resultante da atividade desenvolvida em regime de empresa.¹²²

Nesse sentido, confira-se doutrina de Bernardino Ribeiro de Moraes, com relação ao conceito constitucional de serviço, para fins de tributação pelo ISS:

Em outras palavras, o ISS não se restringe, quanto ao seu objeto, apenas às hipóteses de “prestações de Serviço” (conceito civil). Os serviços onerados pelo ISS são os de “qualquer natureza”, isto é, qualquer forma ou espécie de venda de serviço (bem imaterial), desde que atendidos os pressupostos legais do tributo.¹²³

Tornando atenção ao poder judiciário, verifica-se que jurisprudência pretérita do Supremo Tribunal Federal privilegiava o posicionamento doutrinário majoritário, tendo assentado, por ocasião do julgamento do Recurso Extraordinário nº 116.121-3/SP, que tratou sobre a incidência de ISS sobre contratos de locação de bens móveis (guindastes), o entendimento de que o conceito de serviço, para fins de aplicação da legislação tributária (art. 110 CTN), deve ser apreendido a partir da dicotomia entre as obrigações de dar, típicas de contratos de doação, compra e venda, e as obrigações de fazer, veiculadas, por excelência, em contratos de prestação de serviço.

¹²¹ BARRETO, 2009, p. 33. No mesmo sentido, confira-se MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito tributário - 37. ed.rev., atual. e ampl. - São Paulo : Malheiros, 2016, p.415 e MELO, José Eduardo Soares de. ISS - Aspectos teóricos e práticos -- 3. ed. (atual. conforme a Lei complementar nº 116/2003). -- São Paulo : Dialética, 2003, p. 33.

¹²² MOREIRA JUNIOR, Gilberto de Castro; ALMEIDA, Flora Ferreira de. *Cloud Computing e a Tributação do Software as a Service (SaaS)*. In: In: SCHOUERI, Luís Eduardo; BIANCO, João Francisco (coords.); CASTRO, Leonardo Freitas de Moraes e; DUARTE FILHO, Paulo César Teixeira (orgs.) Estudos de Direito Tributário em Homenagem ao Prof. Gerd Willi Rothmann – São Paulo: Quartier Latin, 2016, p. 596-597.

¹²³ MORAIS, Bernardino Ribeiro de, *Doutrina e prática do Imposto sobre serviços*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1984. p. 85. No mesmo sentido, veja-se MACEDO, Alberto. “O Conceito Constitucional de Serviços de Qualquer Natureza e as Recentes Decisões do Supremo Tribunal Federal”. In: PINTO, Sérgio L. M; et. al., vol. 2. São Paulo: Quartier Latin, 2012, p. 26.

O posicionamento da Corte resultou na edição da Súmula Vinculante nº 31, segundo a qual “É inconstitucional a incidência do imposto sobre serviços de qualquer natureza - ISS sobre operações de locação de bens móveis”.

Não obstante, precedentes mais recentes do STF demonstram que o tribunal vem reconhecendo a necessidade de se conferir maior amplitude ao conceito constitucional de serviço, reafirmando reiteradamente que o instituto não estaria adstrito aos contornos do Direito Privado. Nessa linha são os Recursos Extraordinários nº 547.245/SC e nº 592.905/SC, ambos de relatoria do Ministro Eros Grau.

Maior relevância possui o Recurso Extraordinário nº 651.703/PR, de relatoria do Ministro Luiz Fux, com repercussão geral reconhecida, por meio do qual o tribunal fixou a premissa de que o conceito constitucional de serviço, para fins de aplicação da legislação tributária, não se adstringe àquele fornecido pelo Direito Privado, mas abrange qualquer atividade empresarial de que resulte benefício ou utilidade (material ou imaterial) a outrem, o tomador do serviço.

Tal entendimento pode ser observado a partir do seguinte excerto, extraído da ementa do julgado:

EMENTA: RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. ISSQN. ART. 156, III, CRFB/88. CONCEITO CONSTITUCIONAL DE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA. ARTIGOS 109 E 110 DO CTN. AS OPERADORAS DE PLANOS PRIVADOS DE ASSISTÊNCIA À SAÚDE (PLANO DE SAÚDE E SEGURO-SAÚDE) REALIZAM PRESTAÇÃO DE SERVIÇO SUJEITA AO IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA-ISSQN, PREVISTO NO ART. 156, III, DA CRFB/88.

1. (...)

18. O artigo 156, III, da CRFB/88, ao referir-se a serviços de qualquer natureza não os adstringiu às típicas obrigações de fazer, já que raciocínio adverso conduziria à afirmação de que haveria serviço apenas nas prestações de fazer, nos termos do que define o Direito Privado, o que contrasta com a maior amplitude semântica do termo adotado pela constituição, a qual inevitavelmente leva à ampliação da competência tributária na incidência do ISSQN.

19. A regra do art. 146, III, “a”, combinado com o art. 146, I, CRFB/88, remete à lei complementar a função de definir o conceito “de serviços de qualquer natureza”, o que é efetuado pela LC nº 116/2003.

20. A classificação (obrigação de dar e obrigação de fazer) escapa à ratio que o legislador constitucional pretendeu alcançar, ao elencar os serviços no texto constitucional tributáveis pelos impostos (v.g., serviços de comunicação – tributáveis pelo ICMS, art. 155, II, CRFB/88; serviços financeiros e securitários – tributáveis pelo IOF, art. 153, V, CRFB/88; e, residualmente, os demais serviços de qualquer natureza – tributáveis pelo ISSQN, art. 156, III, CRFB/88), qual seja, a de captar todas as atividades empresariais cujos produtos fossem serviços sujeitos a remuneração no mercado.

21. Sob este ângulo, o conceito de prestação de serviços não tem por premissa a configuração dada pelo Direito Civil, mas relacionado ao oferecimento de uma utilidade para outrem, a partir de um conjunto de atividades materiais ou imateriais, prestadas com habitualidade e intuito de lucro, podendo estar conjugada ou não com a entrega de bens ao tomador.

(...)

(RE 651703, Relator(a): Min. LUIZ FUX, Tribunal Pleno, julgado em 29/09/2016, PROCESSO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-086 DIVULG 25-04-2017 PUBLIC 26-04-2017)

Trazendo referido entendimento para o presente estudo, verifica-se que o *Software as a Service* pode ser perfeitamente enquadrado no conceito constitucional de serviço, tal como reconhecido pelo STF, haja vista caracterizar-se como atividade – material e imaterial – exercida em regime de empresa, de que resulta uma utilidade imaterial ao usuário, qual seja a própria forma de disponibilização de acesso ao *software* provisionado em nuvem, com todos os benefícios e soluções que decorrem da contratação de computação em nuvem.

Com efeito, diversos autores há muito vêm se manifestando pela necessidade de ampliação do conceito constitucional de serviço, de modo a alcançar realidades outras que não apenas aquelas atinentes ao restrito conceito veiculado pelo direito privado.¹²⁴ Exemplo maior é o próprio modelo de computação em nuvem, pelo qual se faz possível a realização de diversas atividades em ambiente virtual, com o que se oferecem serviços ou utilidades que podem ser contratadas de forma automática pelo usuário, ao qual é facultado solicitar diversas aplicações e recursos computacionais sem que sejam necessários qualquer interação ou esforço humano (rememore-se a característica própria da computação em nuvem, o auto-serviço sob demanda – *self-service on demand* – como já tratado).

Mais a mais, ainda que se repute o conceito de serviço como sendo uma obrigação de fazer, na linha defendida por Aires Barreto, é possível vislumbrar que

¹²⁴ A propósito do tema, veja-se manifestação de Marco Aurélio Greco: “O mundo moderno tem mostrado que a atividade não é mais o único elemento relevante para fins de definição dos valores das negociações realizadas. Se olhar do ângulo do produtor levou à identificação da atividade exercida como elemento relevante (inclusive para fins de tributação), olhar do ângulo do cliente leva ao surgimento de uma outra figura que é a utilidade. Muito freqüentemente, as pessoas dispõem-se a pagar determinada remuneração não pela natureza ou dimensão da atividade exercida pela outra pessoa, mas, principalmente, pela utilidade que vão obter. O valor não está mais apenas na atividade do prestador, mas também na utilidade obtida pelo cliente. Diante desta realidade, utilizar o conceito de serviço (como expressivo de uma atividade) para fins de qualificação da matéria tributável é também deixar à margem da tributação significativa parcela da atividade econômica exercida no mercado e que é formada pelo fornecimento de utilidades, no mais das vezes imateriais e que resultam de atividades novas, não alcançadas pelo conceito tradicionalmente utilizado. Isto mostra a insuficiência do conceito tradicional de serviço para alcançar tributariamente estas novas realidades em que, muitas vezes, o beneficiário não está buscando a atividade do outro, mas sim a utilidade que irá obter.” GRECO, Marco Aurélio. *Internet e Direito*. São Paulo: Dialética, 2000, p. 96-97.

diversas atividades desenvolvidas pelo prestador de serviços em nuvem (*service provider*), também na modalidade *Software as a Service*, caracterizam-se como uma obrigação de fazer e exigem, inclusive, a aplicação de esforço humano.

A título de exemplo, cabe menção às atividades de suporte técnico e consultoria em informática, manutenção e atualização de programas de computador, elaboração de plataformas virtuais e páginas eletrônicas e muitas outras. Com efeito, diversas atividades desempenhadas por prestadores de serviço de computação em Nuvem, em suas três modalidades (IaaS, PaaS e SaaS), muitas constam hoje da lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003, que dispõe sobre o ISSQN.¹²⁵

Em suma, seja o conceito de serviço concebido como uma utilidade ao usuário, seja como uma obrigação de fazer de caráter material, com aplicação de esforço humano, é inegável que o contrato de *Software as a Service* caracteriza-se como sendo de serviços.

No ponto, a existência de efetiva prestação de serviço foi também reconhecida na aludida Solução de Consulta COSIT nº 191/2017, por meio da qual a Autoridade Fiscal manifestou entendimento de que os serviços fornecidos em *Software as a Service* consistem em “(...) autorizações de acesso para que os usuários localizados à distância possam, por meio de uma senha, conectar qualquer computador com os computadores do fornecedor (...), com a finalidade de acessar programas e bancos de dados que se encontram hospedados em locais indeterminados, chamados de ‘nuvem’”. [destaque original]

Tendo-se reconhecido o SaaS como um contrato de prestação de serviços, resulta que os rendimentos transnacionais daí oriundos haveriam de ser tributados conforme disciplina do art. 7º da Lei nº 9.779/99, que trata sobre a incidência do imposto de renda na fonte sobre rendimentos de serviços em geral, segundo o qual

¹²⁵ Nesse sentido, confira-se os seguintes itens: 1 – Serviços de informática e congêneres. 1.01 – Análise e desenvolvimento de sistemas. 1.02 – Programação. 1.03 - Processamento, armazenamento ou hospedagem de dados, textos, imagens, vídeos, páginas eletrônicas, aplicativos e sistemas de informação, entre outros formatos, e congêneres. 1.04 - Elaboração de programas de computadores, inclusive de jogos eletrônicos, independentemente da arquitetura construtiva da máquina em que o programa será executado, incluindo *tablets*, *smartphones* e congêneres. 1.05 – Licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação. 1.06 – Assessoria e consultoria em informática. 1.07 – Suporte técnico em informática, inclusive instalação, configuração e manutenção de programas de computação e bancos de dados. 1.08 – Planejamento, confecção, manutenção e atualização de páginas eletrônicas. 1.09 - Disponibilização, sem cessão definitiva, de conteúdos de áudio, vídeo, imagem e texto por meio da internet, respeitada a imunidade de livros, jornais e periódicos.

“os rendimentos do trabalho, com ou sem vínculo empregatício, e os da prestação de serviços, pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos a residentes ou domiciliados no exterior sujeitam-se à incidência do imposto de renda na fonte à alíquota de 25%”.

Entretanto, considerando as conclusões adotadas na Solução de Consulta COSIT nº 191/2014, resta ainda compreender a qualificação do *Software as a Service* como sendo “serviço técnico”, conforme critérios estabelecidos pelo art. 17, inciso II, alínea ‘a”, da Instrução Normativa nº 1.455/2014.

2.4.2 *Software as a Service e prestação de serviços técnicos*

Com fins de uniformizar entendimentos divergentes em seu âmbito interno, a Receita Federal no Brasil exarou o Ato Declaratório Interpretativo RFB nº 7, de 15 de agosto de 2014¹²⁶, que tratou sobre a caracterização dos valores pagos pela disponibilização de infraestrutura para armazenamento e processamento de dados para acesso remoto (o próprio *data center*), que deveriam ser considerados, para fins tributários, como “(...) remuneração pela prestação de serviços [técnicos], e não remuneração decorrente de contrato de aluguel de bem móvel”, razão pela qual deveriam sujeitar-se ao Imposto de Renda na fonte, à alíquota de 15%, e à CIDE-*Royalties*, à razão de 10%.

A controvérsia, à época, consistia em saber se a contratação de servidores terceirizados para armazenamento e processamento de dados poderia ser considerada, para fins tributários, como locação ou aluguel de bem móvel – assim considerada a própria estrutura física do *data Center* –, do que resultaria a incidência somente de Imposto de Renda Retido na Fonte (art. 710 do RIR/99), sem qualquer previsão de incidência das Contribuições Sociais (PIS-Importação e COFINS-Importação (art. 1º da Lei nº 10.865/00) e da CIDE-*Royalties*(art. 2º, § 2º, da Lei nº 10.168/200).

¹²⁶ Ato Declaratório Interpretativo RFB nº 7/2014: “(...) Art. 1º Os valores pagos, creditados, entregues ou remetidos por residente ou domiciliado no Brasil para empresa domiciliada no exterior, em decorrência de disponibilização de infraestrutura para armazenamento e processamento de dados para acesso remoto, identificada como *data center*, são considerados para fins tributários remuneração pela prestação de serviços, e não remuneração decorrente de contrato de aluguel de bem móvel. Parágrafo único. Sobre os valores de que trata o caput devem incidir o Imposto sobre a Renda Retido na Fonte (IRRF), a Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico destinada a financiar o Programa de Estímulo à Interação Universidade-Empresa para o Apoio à Inovação (Cide-*Royalties*), a Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e a Cofins-Importação.”

A opção da Receita Federal pela qualificação dos rendimentos pagos pela disponibilização de infraestrutura de *data center* como prestação de serviço técnico havia sido anteriormente manifestada também na Solução de Divergência COSIT nº 6 de 3 de junho de 2014¹²⁷, que ofertou subsídios ao ADI nº 7/2014. Na oportunidade, a autoridade fiscal, tomando como paradigma a decisão proferida no Recurso Extraordinário nº 116.121-3/SP, supramencionado, procedeu à análise da contratação das atividades fornecidas por meio de *data center* localizado no exterior, fazendo menção inclusive aos serviços de computação em nuvem.

A conclusão da Solução de Divergência foi de que a contratação da infraestrutura disponibilizada em um *data center* não consubstancia obrigação de dar ou entregar o servidor à empresa brasileira, mas uma obrigação de fazer, haja vista que somente “(...) a empresa contratada que administra, opera, gere, executa e monitora todo o armazenamento e processamento de dados necessários à execução das cláusulas contratuais (...)”. Por essa razão, arremata, mais adiante, que seria “(...) inconcebível, portanto, que a base física (equipamento) de um data center, que demanda uma quantidade ingente de serviços específicos para operá-lo e que continua sob a responsabilidade da contratada, alocando mão de obra especializada, seja considerada uma simples locação”.

A partir do entendimento manifestado nos atos administrativos acima apontados, observa-se que as atividades desempenhadas em torno da contratação de *data Center* reconhecidas pela Receita Federal como sendo prestação de serviços técnicos referem-se à gestão e manutenção dos próprios equipamentos e computadores físicos nos quais são armazenados, processados e executados os programas de computador.

A propósito, essa também parece ser a premissa sobre a qual se funda a o art. 17, *caput*, inciso II, alínea ‘a’ da Instrução Normativa nº 1.455/2014, ao tratar dos serviços decorrentes de “estrutura automatizada com claro conteúdo tecnológico”.

Trazendo tal entendimento ao objeto do presente estudo, é de se verificar, entretanto, que as atividades desempenhadas em *cloud computing* não se reduzem apenas àquelas de gestão dos computadores e máquinas físicas que compõem o *data center*. Veja-se, por exemplo, que em *Software as a Service*, as atividades são

¹²⁷ Solução de Divergência COSIT nº 6/2014. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=54319>. Acesso em 09/06/2017.

desenvolvidas por um prestador de serviço ou desenvolvedor de *software* que não dispõe da infraestrutura física subjacente (o *data center*)¹²⁸, mas recorre a um terceiro, o prestador de infraestrutura (*infrastructure provider*), que somente disponibiliza o ambiente virtual.

Assim, é de se reconhecer que os serviços desempenhados em *Software as a Service* não necessariamente decorrem “de estruturas automatizadas de claro conteúdo tecnológico”, justamente por serem atividades realizadas inteiramente em um ambiente virtual, “a nuvem”.

De toda sorte, o contrato de SaaS será considerados como sendo de serviços técnicos, por depender de “conhecimentos técnicos especializados”.

Disso resulta que, com relação aos rendimentos transnacionais oriundos da contratação de *Software as a Service* do exterior, haverá incidência não apenas do imposto de renda na fonte, à alíquota de 15%, conforme determina o art. 3º da Medida Provisória nº 2.159-79/2001, assim como incidência de CIDE-*Royalties*, à alíquota de 10%, conforme previsão do § 2º do art. 2º da Lei nº 10.682/2000, com redação dada pela Lei nº 10.3322/2001.¹²⁹

A par do exercício de qualificação do *software as a Service*, é necessário observar ainda a tendência da Autoridade Fiscal em considerar a generalidade das atividades ou serviços desempenhados em ambiente virtual ou entregues por meio da internet como serviços técnicos, haja vista que em sua maioria envolvem, de modo direto ou indireto, a contratação de servidores físicos e virtuais (o *data Center*) e, evidentemente, requerem conhecimentos técnicos especializados.

2.4.2 *Software as a Service e pagamentos por licença de uso de software*

Outra questão que envolve a contratação de SaaS refere-se à possibilidade de atribuir aos pagamentos decorrentes de contratação de *software* disponibilizado em Nuvem a natureza de *Royalties* devidos pela remuneração de direito de uso, tal qual ocorre no licenciamento de uso de programa de computador tradicional.

¹²⁸ AREAS, 2011, p. 275.

¹²⁹ Saliente-se apenas que a aludida Contribuição não está sujeita ao âmbito de aplicação das Convenções para evitar a dupla tributação da renda, muito embora tenha fato gerador e base de cálculo idênticos ao do imposto de renda. Tal se dá pelo fato de que, enquanto o contribuinte do imposto sobre a renda será o titular beneficiário dos valores, residente no exterior, no caso da CIDE, o contribuinte será a própria fonte pagadora, que suporta em definitivo o ônus do tributo. Cf. XAVIER, 2015, p. 584.

O tema importa também para determinar se haverá cobrança de *CIDE-Royalties*, já que o §1-A do art. 2º da Lei nº 10.682/2011 estipula a não incidência da contribuição “(...) sobre a remuneração pela licença de uso ou de direitos de comercialização ou distribuição de programa de computador, salvo quando envolverem a transferência da correspondente tecnologia”.

A propósito, assim dispôs a Solução de Consulta RFB nº 191/2017:

Observe-se que, no presente caso [SaaS], os usuários não adquirem o *software* para uso mediante licença do fornecedor, de modo que não se aplica o parágrafo 1º-A, pois não há remuneração pela licença de uso ou de direitos de comercialização ou distribuição de programa de computador, situações que ocorrem quando o cliente efetivamente adquire o *software* do fornecedor

Referida Solução de Consulta, ao afirmar que “os usuários não adquirem o *software* para uso mediante licença”, encerra contradição lógica clara, haja vista que somente haverá licenciamento de uso do programa de computador caso não ocorra a alienação ou aquisição do *software*, isto é, dos direitos patrimoniais que lhe são inerentes.

Isso porque, conforme esclarece Alberto Xavier, apenas haverá aquisição do programa de computador nos casos em que “(...) não ocorre qualquer desmembramento na titularidade do direito autoral, nem o adquirente remunera o direito de usar, fruir ou explorar este direito”.¹³⁰

No caso do *Software as Service*, inexistente, de fato, qualquer aquisição ou transferência de titularidade da propriedade intelectual do *software*. Pelo contrário, constate-se, na espécie, o efetivo desmembramento do direito de autor sobre o programa de computador, haja vista que o usuário tem acesso garantido a todos os recursos e serviços proporcionados pelo *software*, o que somente se dá por intermédio de autorização de uso ou concessão do direito de uso do *software*.

Com efeito, a dificuldade em reconhecer a existência de uma licença ou autorização de uso em contratos de *Software as a Service* reside no fato de que, nessa hipótese, a aquisição de cópia do programa de computador, tal como ocorre no licenciamento de *software* tradicional, é totalmente dispensável.

Veja-se, entretanto, que o licenciamento de *software*, nas várias modalidades estabelecidas na Lei nº 9.609/98, não se refere à aquisição de cópia de arquivo digital ou do suporte físico em que o programa é armazenado, mas sim à

¹³⁰ XAVIER, 2015, p. 589.

autorização ou concessão do direito de usufruir ou gozar das utilidades e soluções implementadas pelo *software*.

Disso decorre que, também em *Software as a Service*, é incontroverso haver efetivo licenciamento ou autorização para uso do programa de computador, o que se dá independentemente do local de seu armazenamento ou de sua execução – se em *hardware* do usuário ou em servidor externo -, ou a forma de “entrega” ou comercialização do programa de computador – se em suporte físico, se em formato digital, ou, ainda, se disponibilizado em nuvem para acesso remoto.¹³¹

Do exposto até o momento, é possível constatar contrato de *Software as a Service* deve ser qualificado como misto ou complexo, dado que estipula, por um lado, a obrigação de prestar serviço de disponibilização do conteúdo em nuvem, e por outro, a obrigação de autorizar ou licenciar o uso do programa de computador ao usuário.

No que se refere à tributação dos rendimentos transnacionais de *Software as a Service*, há que se verificar, entretanto, a natureza jurídica dos pagamentos em questão e, somente então, determinar qual o tratamento jurídico a ser dispensado aos pagamentos daí decorrentes.

Considerando as características contratuais, seria possível verificar, em tese, a existência de pagamentos efetuados pura e simplesmente pela autorização de uso do programa de computador, tal como ocorre nos tradicionais contratos de licenciamento de uso de *software*, assim pagamentos efetuados pelo serviço correlato de disponibilização do *software* em nuvem, isto é, pagamentos pela contratação do serviço de computação em nuvem.

Nesse ponto, a dificuldade maior estaria em distinguir ou diferenciar a parcela dos rendimentos pagos pela licença de uso e aquela correspondente à prestação de serviço de disponibilização do *software*, o que somente pode ser realizado caso seja possível a segmentação do contrato, tanto em relação ao seu objeto como em relação aos valores pagos.

Em sendo possível a discriminação dos valores pagos pela contratação do serviço em nuvem, a parcela dos rendimentos correspondente aos pagamentos pela licença de uso de *software* haveria de ser tributada a título de *Royalties* decorrentes

¹³¹ No mesmo sentido, confira-se AREAS, 2011, p. 278.

de direitos autorais, mediante retenção na fonte à alíquota de 15%, conforme o artigo 52, inciso IV do Regulamento do Imposto de Renda (RIR).¹³²

Os valores correspondentes à prestação de serviços, por outro lado, seriam tributados à razão de 25%, conforme previsão do art. 7º da Lei nº 9.779/99, aplicável aos serviços em geral, ou ainda, segundo entendimento da Solução COSIT nº 191/2017, à alíquota de 15%, por se tratarem de serviços técnicos, nos termos do que dispõe o art. 17, § 1º, inciso II, alínea 'a', da IN nº 1.455/2014.

Entretanto, tal hipótese de discriminação dos pagamentos em SaaS é de difícil configuração, especialmente em razão da interdependência existente entre a licença de uso de *software* e o serviço de disponibilização correlato.

Some-se a isso a grande dificuldade em se precificar ou monetizar produtos digitais e serviços oferecidos em computação em nuvem, que são normalmente remunerados mediante contraprestação de valor unitário – normalmente preço pago por um “pacote de computação” ou por uma assinatura fixa, mensal, trimestral ou anual – que encobre todas as prestações e obrigações contratadas.¹³³

Na prática, os provedores de computação em nuvem precificam tanto os serviços prestados quanto as licenças ou autorizações de uso de *software* conforme um padrão de medida próprio ao tipo de recurso computacional oferecido – rememore-se a característica essencial conhecida como *measured service*, anteriormente mencionada –, permitindo que a fixação dos valores a serem cobrados se dê conforme o volume de serviço contratado na forma *pay-as-you-go* (capacidade de processamento, quantidade de espaço para armazenamento, tempo de utilização do *software*, número acessos em contas de usuário etc.).¹³⁴

Nessa perspectiva, em não sendo possível discriminar os valores correspondentes aos pagamentos por serviços e aqueles decorrentes de licença de uso de *software*, a solução mais razoável seria avaliar, para fins de determinar o adequado tratamento fiscal, qual o aspecto contratual predominante.

¹³² No que se refere à natureza jurídica da licença de uso de *software* em *Software*, cumpre apontar a possibilidade de que seja qualificada como um serviço, conforme entendimento recente adotado pelo STF (serviço como utilidade). A atividade consta, inclusive, do item 1.05 da lista anexa à Lei Complementar nº 116/2003. Entretanto, no que se refere à tributação dos rendimentos transnacionais, prevalece a qualificação jurídica específica dada pelo art. 52, inciso IV do Regulamento do Imposto de Renda (RIR), daí porque os valores pagos pelo licenciamento de direitos de uso *software*, como *Royalties* devidos pela concessão de uso de direitos autorais

¹³³ CARISSIMI, 2015, p. 19.

¹³⁴ ARMBRUST, Michael et al. Above the Clouds: A Berkeley View of Cloud Computing, p. 10. Disponível em: <<http://www.eecs.berkeley.edu/Pubs/TechRpts/2009/EECS-2009-28.pdf>>. Acesso em 29/06/2017.

Em que pese manifestações diversas no sentido de que a prestação de serviços em *Software as a Service* teria caráter mediato e que a disponibilização do *software* em nuvem somente seria mais uma forma de disponibilização do programa de computador, dentre as demais formas tradicionais (CD-ROM, DVD)¹³⁵, entende-se que não há como preterir o caráter essencial das atividades desempenhadas pelo provedor dos serviços.

Isso porque, em se considerando a forma de precificação do SaaS, que no mais das vezes é baseada em alguma medida de serviço, não se pode afirmar que a natureza dos pagamentos será, primordialmente, a de licença ou autorização de uso do programa de computador.

Mais ainda, é de se verificar que em *Software as a Service*, todas as atividades desempenhadas pelo provedor, por serem absolutamente necessárias à conformação do próprio modelo de Computação em Nuvem, ganham maior relevância, de modo que o objeto contratual não consiste na simples oferta de *software*, *per se*, mas abrange também o serviço de disponibilização de acesso ao programa de computador, com todas as benesses que lhe são inerentes ao modelo de computação em nuvem.¹³⁶

De todo o exposto, conclui-se que os pagamentos efetuados por *Software as a Service* deverão ser qualificados, para fins tributários, como decorrentes da prestação de serviço, consubstanciado na disponibilização remota e sob demanda de programa de computador.

Exposta a natureza jurídica e qualificação segundo o regime tributário de direito interno, resta ainda analisar o tratamento tributário a ser dispensado ao *Software as a Service* nas Convenções para Evitar a Dupla Tributação da renda.

¹³⁵ Nesse sentido, confira-se AREAS, 2011, p. 282.

¹³⁶ No mesmo sentido, confira-se SOUTO, Luisa de Brito Dutra. Da subsunção da contratação de acesso a softwares disponibilizados em nuvem (*softwares as a service*) às hipóteses de incidência do ICMS e ISS. 2013. Monografia (Bacharelado em Direito) — Universidade de Brasília, Brasília, 2013, p. 61; SANTOS, Eduardo Barboza dos. **Conflito de competência entre as hipóteses materiais de incidência de ICMS e ISS na Cloud Computing-Software as a Service**. Dissertação (Graduação) - Curso de Ciências Jurídicas e Sociais, Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2011. Disponível em: <<http://hdl.handle.net/10183/36538>>. Acesso em: 19 de junho de 2017

3 SOFTWARE AS A SERVICE NAS CONVENÇÕES PARA EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO DA RENDA

3.1 Considerações iniciais

A determinação do regime convencional aplicável a determinado rendimento depende, primeiramente, de sua qualificação como espécie de renda, conforme disciplina específica dos artigos 6º a 8º e 10º a 21º das Convenções para Evitar a Dupla Tributação da renda.

Segundo Heleno Torres, o tratamento convencional a ser dispensado aos rendimentos isolados, isto é, sujeitos a tratamento analítico e produzidos no Estado da fonte, segue regras objetivas e exaurientes, conforme as matérias postas nos artigos que tratam das espécies de rendimentos especiais, tais como os artigos 10º (dividendos), 11º (juros) e 12º (*Royalties*). Assim, como ensina o autor, “Se um rendimento isolado não se define numa dessas categorias especiais, e sendo ele inerente à atividade empresarial desenvolvida, subsume-se imediatamente à categoria de lucro de empresa (art. 7º)”.¹³⁷

No mesmo sentido, Alberto Xavier afirma que “(...) se os elementos do lucro, isoladamente considerados, têm um tratamento especial (...), aplicam-se as disposições específicas que lhes respeitam. Se não têm um tratamento especial, como é o caso da venda de bens e serviços, aplica-se o art. 7º”. A essa sistemática de tratamento das rendas convencionais, o autor se refere como o “princípio da prevalência dos regimes especiais ou do caráter residual da noção de lucro de empresa”¹³⁸, que estaria contido na norma do parágrafo 7º do art. 7º do Modelo OCDE.¹³⁹

No que se refere à qualificação dos rendimentos decorrentes da contratação de computação em nuvem, importa destacar que os diversos modelos de serviço (IaaS, PaaS e SaaS) abrangem uma multiplicidade de arranjos contratuais complexos, que envolvem, como visto, a prestação de diversos serviços e também o

¹³⁷ TORRES, Heleno. Interpretação das convenções para evitar a dupla tributação e prestação de serviços. In Direito tributário atual. Coordenação Cristiano Carvalho. 1. – Ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2015, p. 234.

¹³⁸ XAVIER, 2015, p. 630.

¹³⁹ Ou ainda no § 5º do art. 7º das CDT celebradas pelo Brasil: “Quando os lucros compreenderem elementos de rendimentos tratados separadamente nos outros artigos da presente Convenção, as disposições desses artigos não serão afetadas pelas disposições deste Artigo”.

licenciamento de uso de *software* e outros produtos audiovisuais a ele correlatos (músicas, filmes, textos etc.), o que dificulta sobremaneira a definição do regime convencional aplicável.¹⁴⁰

Os comentários ao artigo 12º da Convenção Modelo da OCDE¹⁴¹ determinam que, em caso de contratos mistos, os rendimentos em apreço devem ser tratados conforme as disposições contratuais que os justificam ou ainda de forma razoável, com aplicação do regime convencional apropriado a cada parcela da renda. Entretanto, caso um elemento contratual seja considerado predominante ou constitua o objeto primordial do acordo de vontades, e sendo os demais elementos de natureza auxiliar ou desimportantes, todos os rendimentos daí advindos deverão ser reputados como decorrentes do elemento contratual predominante, recebendo tratamento convencional único.

Considerando os fins almejados no presente trabalho, considerar-se-á, como premissa, a possibilidade de discriminação dos valores pagos pela contratação do *Software* disponibilizado em nuvem, de modo que será permitido abordar o regime convencional aplicável tanto aos pagamentos decorrentes do licenciamento de direitos de uso de *software*, como também aos rendimentos oriundos da contratação de serviços técnicos, em compasso com a qualificação conferida pela Solução de Consulta RFB nº 191/2017.

Pois bem. Com relação aos pagamentos devidos pela contratação de licença de direitos de uso de *software*, Paulo Caliendo aponta que a principal questão que exsurge em torno do tratamento convencional aplicável está em saber se serão submetidos à norma do art. 7º (lucro das empresas), ou à do art. 12º (*Royalties*), conforme a abrangência de *Royalties* nas CDT celebradas pelo Brasil.¹⁴²

Com relação à prestação de serviços técnicos e de assistência técnica, a questão guarda maior complexidade, mas sua qualificação como espécie de renda termina por recair, igualmente, ou sobre o art. 7º, ou sobre o art. 12º das CDT, conforme previsão dos protocolos das Convenções celebradas pelo Brasil .

¹⁴⁰ BAL, Aleksandra. The Sky's the limit-cloud-based services in an international perspective. Bulletin for International Fiscal Documentation, 2014, v. 68, n. 9, p.516. Disponível em: <https://www.ibfd.org/sites/ibfd.org/files/content/pdf/bit_2014_09_int_2-free-article.pdf?utm_source=twitter&utm_medium=social-media&utm_campaign=tweet-week-12&utm_content=pdf/bit_2014_09_int_2-free-article.pdf>. Acesso em 20/06/2017.

¹⁴¹ Cf. parágrafos do art. 11, assim como 17 e 17.1 do artigo 12º do Modelo OCDE.

¹⁴² CALIENDO, Paulo. Da Tributação do *Software* nos Acordos Internacionais contra a Dupla Tributação da Renda. In TORRES, Heleno Taveira (coord.) Direito Internacional Aplicado – Volume II – São Paulo :Quartier Latin, 2004, p.393

Nessa perspectiva, passa-se à análise do âmbito de aplicação dos artigos 7º e 12º das CDT, após o que será possível abordar o tratamento convencional aplicável aos rendimentos oriundos da contratação de *Software as a Service*.

3.2. Âmbito de aplicação do art. 7º - lucro das empresas

A norma do art. 7º estabelece regra geral para tributação do lucro das empresas, e estabelece competência exclusiva ao Estado de residência para tributar a totalidade dos lucros obtidos a partir da atividade empresarial, desde que essa mesma empresa não exerça atividades de forma direta no Estado da fonte, por meio de um estabelecimento permanente. É o que determinam os §§ 1º e 2ª do art. 7º das Convenções celebradas pelo Brasil.¹⁴³

Segundo Klaus Vogel, “lucro de empresas” (*business profits*) representa a espécie de rendimento mais importante das Convenções para Evitar a Dupla Tributação, haja vista que a maior parte da renda derivada de transações internacionais recaem sobre essa categoria.¹⁴⁴

A lógica convencional para atribuição de competência exclusiva para tributar o lucro empresarial é que, por ser este constituído de rendimentos que por natureza se destinam à apuração de modo sintético e complexivo, isto é, com as necessárias deduções de despesas e encargos, a tributação da renda somente poderia ocorrer naquele Estado, único que dispõe dos para apuração do lucro tributável conforme a contabilidade geral da empresa.¹⁴⁵

Quanto ao seu conteúdo, não há na Convenção Modelo OCDE, nem em seus comentários, um conceito expresso para “lucro de empresa”. Entretanto, o termo não pode ser tomado em acepção restrita, nem tampouco ser equiparado, como adverte Klaus Vogel, às definições adotadas pela legislação interna dos Estados

¹⁴³ Artigo 7º Lucro das Empresas 1. Os lucros de uma empresa de um Estado Contratante serão tributáveis apenas nesse Estado, a não ser que a empresa exerça sua atividade no outro Estado Contratante por intermédio de um estabelecimento permanente aí situado. Se a empresa exercer sua atividade na forma indicada, seus lucros poderão ser tributados no outro Estado, mas somente no tocante à parte dos lucros atribuível a esse estabelecimento permanente. 2. Ressalvadas as disposições do parágrafo 3, quando uma empresa de um Estado Contratante exercer sua atividade no outro Estado Contratante por intermédio de um estabelecimento permanente aí situado, serão atribuídos, em cada Estado Contratante, a esse estabelecimento permanente, os lucros que obteria se fosse uma empresa distinta e separada, que exercesse atividades idênticas ou similares, em condições idênticas ou similares, e tratasse com absoluta independência com a empresa de que é um estabelecimento permanente.

¹⁴⁴ VOGEL, 1997, p.315.

¹⁴⁵ XAVIER, 2015, p. 648.

contratantes¹⁴⁶, daí porque, para fins de aplicação das convenções, o conceito de lucro não será o de lucro real, tal como apontado pela legislação interna brasileira (art. 247 do RIR/99)¹⁴⁷. Antes, conforme ensina Heleno Torres, “(...) por ‘lucro das empresas’ deve-se entender todo o resultado da entidade empresária, seja ou não residente, excetuados os rendimentos sujeitos a tratamento isolado, previamente designados em regras específicas”¹⁴⁸.

Dessa forma, na constância das CDT, todos os rendimentos que compõem a noção de lucro de empresa, tais como aqueles decorrentes da venda de mercadorias e prestação de serviços, serão tributados com exclusividade no Estado de residência, ressalvados, contudo, os casos em que no Estado da fonte haja um estabelecimento permanente empresarial ao qual se possa imputar os rendimentos tributáveis.¹⁴⁹

Saliente-se apenas que os rendimentos de serviços sujeitos ao art. 7º são aqueles de caráter empresarial, que não se confundem com as remunerações pagas por serviços profissionais prestados por pessoas físicas, sujeitos ao art. 14º das CDT, e nem tampouco com os salários pagos pela empresa aos seus empregados, já que estes constituem custos que remuneram a atividade meio.¹⁵⁰

Quanto ao conceito de estabelecimento permanente, trata-se de peculiaridade própria das Convenções para evitar a dupla tributação da renda, sendo certo inexistir no direito interno uma definição expressa do termo.¹⁵¹

Sua definição consta do § 1º do art. 5º das CDT celebradas pelo Brasil, que dispõe: “Para efeitos deste acordo, a expressão ‘estabelecimento permanente’

¹⁴⁶ XAVIER, 2015, p. 316. *In casu*, a impossibilidade de se recorrer aos conceitos de direito nacional de um dos Estados contratantes se dá porque, conforme aponta Gerd. W. Rothmann, “(...) isso tornaria demasiadamente difícil a aplicação do acordo pelo outro Estado contratado. Por isso, os conceitos utilizados pelos acordos como, por exemplo, para as várias espécies de rendimentos, não coincidem frequentemente com a legislação interna.”.ROTHMANN, 1978, p. 168.

¹⁴⁷ TORRES, 2015, p. 246.

¹⁴⁸ Ibidem, p. 247.

¹⁴⁹ Anota-se apenas que na ausência de tratado ou convenção para evitar a dupla tributação, os rendimentos pagos ou creditados a residentes no exterior por ocasião de prestação de serviços serão tributados na fonte, conforme determinação do art. 7º da 9.779/99. É que muito embora o Brasil adote como critério predominante para delimitação de sua competência tributária a *fonte de produção*, verifica-se como única exceção em favor do critério da *fonte de pagamento* o caso da prestação de serviços por residentes no exterior. A propósito, confira-se XAVIER, op. cit., p. 518.

¹⁵⁰ XAVIER, op. cit. p. 642.

¹⁵¹ TORRES, op. cit. p. 240.

designa uma instalação fixa de negócios em que a empresa exerça toda ou parte de sua atividade”.¹⁵²

Quando inserido na norma do art. 7º, o conceito de estabelecimento permanente constitui um critério autônomo para delimitar a competência tributária dos Estados contratantes, por meio do qual é possível vislumbrar o vínculo efetivo entre determinada pessoa jurídica não residente e o território estatal, legitimando o Estado da fonte à exação dos rendimentos aí produzidos.¹⁵³

Segundo Alberto Xavier, “O princípio do estabelecimento permanente surge, pois, como uma derrogação à referida regra geral de competência exclusiva, da primeira frase do § 1º do art. 7º, consagrando uma competência cumulativa do Estado da fonte.”.¹⁵⁴

O reconhecimento da existência de um estabelecimento permanente em território estatal implica atribuir à determinada instalação fixa de negócios a condição de residente por equiparação, exclusivamente para efeitos tributários. Trata-se, portanto, de ficção jurídica, pela qual se permite que empresas não residentes, ao desempenharem atividades em outro Estado por meio de uma presença física, recebam igual tratamento tributário dispensado aos residentes, na extensão das atividades imputadas ao dito estabelecimento.¹⁵⁵

Anota-se, entretanto, que a definição do art. 5º das CDT tem escopo reduzido. Conforme lição de Heleno Torres, é necessário, para a identificação de um estabelecimento permanente, a verificação de critérios específicos, a saber: (i) a presença de uma base fixa e física de negócios em determinado Estado que possa servir como um *centro de imputação jurídica*, para fins tributários; (ii) a permanência estável da instalação em território estatal; e (iii) a necessária conexão entre as instalações e as atividades principais exercidas pela empresa diretamente nas instalações ou por meio das instalações.¹⁵⁶

¹⁵² Segundo Alberto Xavier, a definição de estabelecimento permanente segue duas teorias distintas: (i) a teoria da realização, pela qual somente se reconhece um estabelecimento permanente estável caso as instalações fixas adquiram ou realizem diretamente um lucro; ou, ainda, conforme (ii) a teoria da pertença econômica, pela qual basta, para conformação do instituto, que as instalações fixas estejam apenas inseridas na economia de um país, independentemente de seu caráter produtivo. Nas CDT celebradas pelo Brasil, que acompanham de perto o Modelo OCDE, optou-se pela adoção da teoria da pertença econômica, com algumas limitações inspiradas na teoria da realização. XAVIER, 2015, p. 630-632.

¹⁵³ Ibidem, p. 242.

¹⁵⁴ Ibid., p. 629.

¹⁵⁵ TORRES, 2015, op. cit., p. 241.

¹⁵⁶ Ibidem, p. 244; XAVIER, op. cit., loc. cit.

Demais disso, acrescenta-se apenas que o artigo 5º das CDT traz, junto à definição de estabelecimento permanente, listas de exemplos e exceções ao conceito, considerando para tanto a natureza das atividades desempenhadas, isto é, se teriam caráter principal (*core business*), ou se teriam caráter meramente acessório.¹⁵⁷

3.3 Âmbito de aplicação do art. 12º - *Royalties*

A Convenção Modelo da OCDE atribui ao Estado de residência a competência exclusiva para tributação de *Royalties*. Entretanto, como peculiaridade das CDT celebradas pelo Brasil, há previsão para tributação cumulativa pelo Estado da Fonte, que poderá promover a retenção dos valores remetidos ao exterior, porém, com alíquota limitada, geralmente, à razão de 15% sobre o valor bruto dos *Royalties*.

Ressalva-se, contudo, o caso em que o beneficiário residente no exterior possua no Estado da fonte um estabelecimento permanente ao qual se possa imputar o direito que dá origem aos *Royalties*, caso em que serão aplicáveis as disposições do art. 7º ou 14º das CDT. Tal determinação consta do § 5º do art. 12º.

Sobre o conceito de *Royalty*, para fins de aplicação das CDT, geralmente diverge daquele adotado pela legislação interna dos Estados¹⁵⁸, sendo este também o caso do Brasil.

Conforme definição veiculada no art. 22 da Lei nº 4.506/64¹⁵⁹, reproduzida na IN nº 1.455/2014, o termo *Royalties* designa a remuneração pelo uso, fruição ou

¹⁵⁷ Artigo 5. Estabelecimento permanente. 1. (...). 2. A expressão "estabelecimento permanente" abrange especialmente: a) uma sede de direção; b) uma sucursal; c) um escritório; d) uma fábrica; e) uma oficina; f) uma mina, pedreira ou qualquer outro lugar de extração de recursos minerais; g) um canteiro de construção, de instalação ou de montagem, cuja duração exceda seis meses. 3. A expressão "estabelecimento permanente" não compreende: a) a utilização de instalações unicamente para fins de armazenagem, exposição ou entrega de bens ou mercadorias pertencentes à empresa; b) a manutenção de um estoque de bens ou mercadorias pertencentes à empresa unicamente para fins de armazenagem, exposição ou entrega; c) a manutenção de um estoque de bens ou mercadorias pertencentes à empresa unicamente para fins de transformação por outra empresa; d) a manutenção de uma instalação fixa de negócios unicamente para fins de comprar bens ou mercadorias ou de obter informações para a empresa; e) a manutenção de uma instalação fixa de negócios unicamente para fins de publicidade, fornecimento de informações, pesquisa científica ou atividades análogas que tenham caráter preparatório ou auxiliar para a empresa. (Ex. Convenção Brasil-África do Sul).

¹⁵⁸ VOGEL, 1997, p. 701.

¹⁵⁹ "Art. 22. Serão classificados como '*Royalties*' os rendimentos de qualquer espécie decorrentes do uso, fruição, exploração de direitos, tais como: a) direito de colhêr ou extrair recursos vegetais, inclusive florestais; b) direito de pesquisar e extrair recursos minerais; c) uso ou exploração de

exploração de direitos, tais como (i) colheita e exploração de recursos vegetais, assim como pesquisa e extração de recursos minerais (*Royalties* vegetais e minerais); (iii) uso ou exploração de invenções, processos e fórmulas de fabricação e de marcas de indústria e comércio (*Royalties* industriais), e (iv) exploração de direitos autorais, salvo quando percebidos pelo criador do bem ou da obra (*Royalties* intelectuais).¹⁶⁰

Já nas convenções para evitar a dupla tributação, o conceito consta do art. 12º, § 3º¹⁶¹ designa quatro categorias de *Royalties*: (i) industriais, correspondentes ao uso ou concessão de uso de patentes, marcas de indústria ou de comércio, desenhos ou modelos, planos, fórmulas ou processos secretos; (ii) intelectuais, pelo uso ou concessão de uso de direitos de autor; (iii) decorrentes do uso concessão de uso de equipamentos industriais, comerciais ou científicos (locação de equipamentos); e (iv) decorrentes da contratação de informações correspondentes à experiência adquirida no setor industrial, comercial ou científico, equivalente ao

invenções, processos e fórmulas de fabricação e de marcas de indústria e comércio; d) exploração de direitos autorais, salvo quando percebidos pelo autor ou criador do bem ou obra.”

¹⁶⁰ XAVIER, 2015, p. 728; TORRES, 2001, p. 350.

¹⁶¹ Artigo 12. *Royalties*. Os " *Royalties* " provenientes de um Estado Contratante e pagos a um residente do outro Estado Contratante são tributáveis nesse outro Estado. 2. Todavia, esses " *Royalties* " podem ser tributados no Estado Contratante de que provêm e de acordo com a legislação desse Estado. 3. O termo " *Royalties* ", empregado neste artigo, designa as remunerações de qualquer natureza pagas pelo uso ou pela concessão do uso de um direito de autor sobre uma obra literária, artística ou científica (inclusive os filmes cinematográficos, filmes ou fitas de gravação de programas de televisão ou radiodifusão), qualquer patente, marcas de indústria ou comércio, desenho ou modelo, plano, fórmula ou processo secreto, bem como pelo uso ou pela concessão do uso de um equipamento industrial, comercial ou científico e por informações correspondentes à experiência adquirida no setor industrial, comercial ou científico. 4. Os " *Royalties* " serão considerados provenientes de um Estado Contratante quando o devedor for o próprio Estado, uma sua subdivisão política, uma entidade local ou um residente desse Estado. Todavia, quando o devedor dos " *Royalties* ", seja ou não residente de um Estado Contratante, tiver num Estado Contratante um estabelecimento permanente ou uma base fixa em relação com os quais haja sido contraída a obrigação de pagar os " *Royalties* " e caiba a esse estabelecimento permanente ou a essa base fixa o pagamento desses - " *Royalties* ", serão eles considerados provenientes do Estado Contratante em que estiver situado o estabelecimento permanente ou a base fixa. 5. As disposições dos parágrafos 1 e 2 não se aplicam quando o beneficiário dos " *Royalties* ", residente de um Estado Contratante, tiver, no outro Estado Contratante de que provêm os " *Royalties* ", um estabelecimento permanente ou uma base fixa a que estio ligados efetivamente o direito ou o bem que deu origem aos " *Royalties* ". Nesse caso, serão aplicáveis as disposições dos Artigos VII ou XIV, conforme o caso. 6. Se, em consequência de relações especiais existentes entre o devedor e o credor, ou entre ambos e terceiros, o montante dos " *Royalties* " pagos, tendo em conta a prestação pela qual são pagos, exceder àquele que seria acordado entre o devedor e o credor na ausência de tais relações, as disposições deste Artigo são aplicáveis apenas a este último montante. Neste caso, a parte excedente dos pagamentos será tributável conforme a legislação de cada Estado Contratante e tendo em conta as outras disposições da presente Convenção. (Ex. Convenção Brasil-África do Sul).

contrato de *Know-how* ou de transferência de conhecimentos técnicos ou tecnológicos¹⁶².

Demais disso, cumpre apontar que no caso de operações realizadas entre partes ou empresas com relações especiais, o âmbito de aplicação do artigo 12º será restrito ao montante dos valores pagos a título de *Royalties* que não exceda o limite fixado *at arm's length*, isto é, àquele valor que seria acordado entre o devedor e o credor de *Royalties* na ausência de tais relações especiais.

O princípio *arm's length*, também insculpido na norma do artigo 9º das CDT, tem por objetivo evitar que, nas operações comerciais entre empresas vinculadas, se faça uso das disposições especiais constantes das Convenções (a exemplo dos *Royalties*) com o intuito de transferir, indevidamente, lucros tributáveis. Por essa razão, para fins de aplicação dos tratados, somente se consideram as quantias fixadas conforme o valor de concorrência ou de mercado¹⁶³.

Segundo Alberto Xavier, “O excedente a esse montante, suspeito de evasão fiscal, é descaracterizado como *royalty* e excluído da Convenção ou submetido a outro dos seus regimes (como o dos dividendos, conforme o caso)”¹⁶⁴.

Expostos o alcance e âmbito de aplicação dos artigos 7º e 12º, passa-se à análise das parcelas de rendimentos decorrentes do SaaS e sua qualificação como espécie de renda, primeiramente em relação aos pagamentos pelo uso de *software*, e posteriormente em relação aos pagamentos pela prestação de serviços técnicos.

3.4 Software e sua qualificação como espécie de renda

Os comentários ao Modelo OCDE definem o software como um programa, ou série de programas, que contenham instruções a um computador, necessárias ao processo operacional do próprio computador (software operacional) ou para a realização de outras tarefas (software de aplicação).¹⁶⁵

Demais disso, tal como no Brasil, verifica-se que no direito comparado, mais especificamente na maioria dos países membros da OCDE, têm-se conferido ao *software* a proteção jurídica mesma dispensada às obras literárias.¹⁶⁶

¹⁶² XAVIER, op. cit., p. 667; VOGEL, op. cit., p. 701.

¹⁶³ TORRES, 2001, p.164.

¹⁶⁴ XAVIER, 2015, p. 730.

¹⁶⁵ Cf. parágrafo 12.1, dos comentários ao art. 12º.

¹⁶⁶ CALIENDO, 2004, p. 404-405.

Conforme esclarecem os comentários da OCDE, o tratamento tributário conferido ao *software* na Convenção Modelo se dá conforme a natureza dos direitos adquiridos sobre o programa de computador¹⁶⁷, sendo necessário fazer distinção, primeiramente, entre os “direitos” que podem dar ensejo ao surgimento de *Royalties* decorrentes de “uso ou pela concessão do uso de direitos de autor”, nos termos do art. 12º, § 3º, e aqueles “direitos” que não serão considerados *Royalties*, recaindo, portanto, no âmbito de aplicação do art. 7º das CDT.

Assim como no direito interno, a caracterização de *Royalties* conforme o Modelo OCDE também implica a transferência parcial de direitos sobre a propriedade intelectual de *software* (*copyright*), de modo que a aquisição ou transferência integral dos direitos, por configurar preço pela alienação do capital intelectual, será considerado como subsumível ao art. 13º da convenção (ganhos de capital), ou então como sujeito ao art. 7º (lucro das empresas).¹⁶⁸

Paulo Caliendo aponta, entretanto, que diferentemente da concepção adotada no direito interno, o modelo OCDE, assim como a maioria dos países membro da Organização, adotam interpretação restritiva do conceito de *Royalties* (*narrow interpretation*), distinguindo os pagamentos envolvendo o *software* de acordo com a natureza e propósitos da aquisição [parcial] dos direitos sobre o programa de computador, que pode ter duas destinações: (i) aquisição para uso pessoal ou comercial do adquirente (*personal or business use of the purchaser*); e (ii) aquisição para desenvolvimento ou exploração comercial (*commercial development or exploitation*)¹⁶⁹. Tal posicionamento consta também dos §§ 17.1 a 17.4 à Convenção Modelo.

Segundo o autor, somente os rendimentos decorrentes da concessão de direitos de exploração, reprodução ou comercialização do *software* estão sujeitos à norma do artigo 12º (*Royalties*), ao passo que os demais valores, pagos por direitos limitados ao uso pessoal ou aplicação na atividade comercial, sujeitar-se-ão ao regime do art. 7º (lucro das empresas) ou do artigo 13º (ganhos de capital)¹⁷⁰.

Por essa razão, os valores decorrentes da aquisição de cópias de programa de computador (*copy of the copyrighted program*), em geral destinadas ao uso próprio, sem que haja transferência do direito à reprodução, submetem-se ao regime

¹⁶⁷ Cf. parágrafo 12.2 dos comentários ao artigo 12º.

¹⁶⁸ XAVIER, 2015, p. 737.

¹⁶⁹ CALIENDO, 2004, p. 410.

¹⁷⁰ *Ibidem*; loc. cit.

do art. 7º, porquanto caracterizam, conforme aponta Alberto Xavier, “(...) receita bruta operacional do vendedor, que pode ou não dar origem a lucro apurado em face do balanço levantado em seu país de domicílio”.¹⁷¹

Quanto aos pagamentos efetuados a título de remuneração pelos direitos autorais de reprodução ou comercialização do *software* ou outros produtos digitais a ele conexos (imagem, sons, textos), serão também caracterizados como *Royalties* para fins de aplicação do art. 12º, desde que não sejam destinados ao criador do programa, caso em que aplicável a disciplina do art. 14º das CDT (rendimentos do trabalho não assalariado).¹⁷²

Voltando as atenções às Convenções para Evitar a Dupla Tributação da renda celebradas pelo Brasil, verifica-se, entretanto, que o Governo brasileiro não segue orientação da OCDE, tendo expressamente realizado reservas quanto aos parágrafos 17.1 a 17.4 dos comentários ao Modelo, afirmando a prevalência da legislação interna sobre a matéria.¹⁷³

Disso resulta que o escopo do art. 12º (*Royalties*) das CDT celebradas pelo Brasil abrange não apenas os casos de licença para comercialização e reprodução, em que se verifica a transferência dos direitos de exploração da propriedade intelectual do *software*, mas também os pagamentos por licença de uso de *software* destinado a uso pessoal ou profissional, que conformam simples autorização de uso relacionada ao próprio programa de computador, e não aos direitos patrimoniais a ele inerentes.

Tal posicionamento vem sendo formalizado por meio de atos administrativos da Receita Federal¹⁷⁴, cabendo apontar que somente a Convenção assinada entre Brasil e Rússia em 2004 (ainda não promulgada) possui disposição expressa em seu protocolo no sentido de sujeitar à tributação na fonte os pagamentos de qualquer natureza decorrentes de transações envolvendo *software*.¹⁷⁵

Trazendo referido entendimento ao objeto do trabalho, é de se concluir que os rendimentos decorrentes da contratação de *software* disponibilizado em nuvem – ao

¹⁷¹ XAVIER, op. cit. p 737-738. Nesse sentido, confira-se o § 14.4 dos comentários ao art. 12 do Modelo OCDE.

¹⁷² XAVIER, 2015, p. 738.

¹⁷³ “15. Brazil does not agree with the interpretations provided in paragraphs 17.1 to 17.4, especially in view of the principle of taxation at the source of payments in its legislation.” Cf. OCDE, art. 12. Posições dos Estados não membros.

¹⁷⁴ Solução de Consulta DISIT/SRRF06 nº 6026, de 13 de junho de 2016; Solução de Divergência COSIT nº 4, de 13 de maio de 2016.

¹⁷⁵ DUARTE FILHO, 2016, p. 328.

menos a parcela devida a título de licenciamento de direitos autorais, caso discriminável— submetem-se ao regime do art. 12 (*Royalties*) das CDT, inexistindo, no particular, qualquer diferença em relação ao tratamento dado à licença de uso de *software* nas formas tradicionais de comercialização (suporte físico ou *download*).

3.5 Os serviços técnicos e sua qualificação como espécie de renda

Como visto, a doutrina tem reconhecido que a totalidade dos rendimentos decorrentes de serviços em geral, ainda que de caráter técnico, quando prestados em regime empresarial, submetem-se à norma do art. 7º das CDT, que trata do lucro das empresas. Tal entendimento é manifesto também nos comentários ao Modelo OCDE.¹⁷⁶

O Brasil, entretanto, vale-se do direito de sujeitar os pagamentos por serviços técnicos e assistência técnica ao regime especial do art. 12º, fazendo constar expressamente dos protocolos de seus tratados que sobre tais atividades será aplicável o mesmo tratamento conferido aos *Royalties* devidos por *Know-how*.¹⁷⁷

Cita-se, como exemplo, a Convenção entre Brasil e África do Sul, a mais recente ratificada, cujo protocolo, com relação ao art. 12º, assim dispõe: “Fica entendido que as disposições do parágrafo 3 do Artigo 12 aplicar-se-ão a pagamentos de qualquer espécie recebidos em razão da prestação de serviços técnicos e assistência técnica”.

Os protocolos são parte integrante dos tratados, submetendo-se ao mesmo procedimento de celebração previsto na Constituição Federal, daí porque contam com anuência de ambos os contratantes. Destinam-se, essencialmente, a detalhar, apontar ressalvas ou a esclarecer a interpretação das cláusulas convencionais, tendo em vista as peculiaridades das leis internas de cada Estado.¹⁷⁸

Das 32 (trinta e duas) CDT celebradas pelo Brasil, 26 (vinte e seis) dispõem de cláusula específica em protocolos que sujeitam os serviços técnicos à disciplina do art. 12º. Outros Acordos, mais antigos, não contam com qualquer previsão nesse sentido, o que não impediu que o Governo brasileiro se utilizasse de portarias para determinar, unilateralmente, que tais serviços seriam considerados como sendo

¹⁷⁶ Cf. parágrafos 11.1 a 11.4 dos comentários OCDE, concernentes ao art. 12º.

¹⁷⁷ DUARTE FILHO, 2016, p. 327.

¹⁷⁸ XAVIER, 2015, p. 666.

Royalties, sujeitos à tributação na fonte. Tal é o caso dos Acordos com Áustria, Bélgica, França, Japão e Suécia.¹⁷⁹

A única exceção corresponde à Convenção celebrada com a Finlândia, em 1996, que não inclui serviços técnicos no conceito de *Royalties*, nem por meio de protocolo, nem por meio de portaria da Receita Federal.¹⁸⁰

A principal questão que se coloca, entretanto, refere-se ao entendimento controverso que vem sendo adotado pelo Fisco brasileiro ao longo dos anos, a respeito da aplicação das CDT aos pagamentos por serviços técnicos prestados por empresa estrangeira, especialmente quando estes não impliquem transferência de tecnologia, isto é, quando não se relacionem com o contrato de *know-how*, como é o caso dos contratos de *Software as a Service*.¹⁸¹

3.5.1 Posicionamento do fisco até 20.06.2014

Para melhor compreensão do regime convencional aplicável aos rendimentos oriundos da prestação de serviços técnicos, faz-se necessária remissão ao Ato Declaratório Normativo COSIT nº 1/2000, que primeiramente uniformizou, à época, entendimentos divergentes no âmbito da RFB sobre o tema.¹⁸² Veja-se:

I - As remessas decorrentes de contratos de prestação de assistência técnica e de serviços técnicos sem transferência de tecnologia sujeitam-se à tributação de acordo com o art. 685, inciso II, alínea "a", do Decreto No 3.000, de 1999.

II - Nas Convenções para Eliminar a Dupla Tributação da Renda das quais o Brasil é signatário, esses rendimentos classificam-se no artigo Rendimentos não Expressamente Mencionados, e, conseqüentemente, são tributados na forma do item I, o que se dará também na hipótese de a convenção não contemplar esse artigo.

III - Para fins do disposto no item I deste ato, consideram-se contratos de prestação de assistência técnica e de serviços técnicos sem transferência de tecnologia aqueles não sujeitos à averbação ou registro no Instituto Nacional da Propriedade Industrial - INPI e Banco Central do Brasil.

¹⁷⁹ Confira-se: Portaria MF nº 470/1976 (Áustria); Portaria MF nº 271/1974 (Bélgica); Portaria nº 287/1972 (França); Portaria MF nº 92/1978 (Japão); e Portaria nº 44/1976 (Suécia). A propósito, confira-se DUARTE FILHO, op. cit. p. 329.

¹⁸⁰ DUARTE FILHO, 2016, p. 331.

¹⁸¹ Rememore-se que, em *Software as a Service*, há operada apenas a licença ou autorização de uso ao programa de computador (art. 9º das LPC), sem qualquer dever de transferência de conhecimentos tecnológicos a respeito da criação ou funcionamento do programa de computador, conforme exigências do art. 11º da LPC.

¹⁸² DUARTE FILHO, op. cit., p. 333.

Referido ADN nº 1/2000, atualmente revogado pelo Ato Declaratório Interpretativo nº 5/2014, de 16 de junho de 2014¹⁸³, não apenas conceituou os serviços técnicos sem transferência de tecnologia como sendo aqueles “não sujeitos à averbação ou registro no Instituto Nacional da Propriedade Industrial - INPI e Banco Central do Brasil”, mas também determinou que os rendimentos decorrentes da contratação de tais serviços deveriam ser classificados segundo o art. 21º das CDT (ou 22º, a depender do tratado), que trata de “outros rendimentos” ou “rendimentos não expressamente mencionados”¹⁸⁴, que veicula norma que permite a tributação cumulativa dos rendimentos, tanto em favor do Estado de residência, quanto ao Estado da fonte.

A interpretação dada pela Autoridade Fiscal, à época, era no sentido de que o art. 7º das CDT teria escopo reduzido, destinando-se apenas a disciplinar os casos em que se verifique no Estado da fonte a presença de um estabelecimento permanente, de modo a limitar a tributação no Estado de residência.¹⁸⁵

O principal argumento utilizado era o de que o conceito de “lucro das empresas”, porquanto não fosse expressamente definido no texto dos tratados, teria seu conteúdo informado pela legislação interna (art. 3º, § 2º das CDT), identificando-se com o conceito de “lucro real”, contido no art. 247 do RIR/99, daí porque se considerava que as remessas decorrentes de prestação de serviços técnicos, tomadas sempre em seu valor bruto, não poderiam se enquadrar no art. 7º. Por conseguinte, em não sendo subsumíveis a nenhum outro artigo da Convenção (juros, *Royalties* etc.), deveriam ser submetidas ao artigo 21º das CDT.¹⁸⁶

A doutrina majoritária, já à época, condenava o posicionamento do Fisco brasileiro, uma vez que a interpretação formalizada no ADN COSIT nº 1/2000, contrária à inteligência dos tratados, estaria esvaziando por completo o conteúdo do art. 7º (lucro das empresas), com fim único de submeter a generalidade dos

¹⁸³ Publicado no DOU de 20/06/2014, seção 1, pág. 48.

¹⁸⁴ Artigo 21. **Outros Rendimentos.** 1. Os rendimentos de um residente de um Estado Contratante, de onde quer que provenham, não tratados nos Artigos anteriores da presente Convenção serão tributáveis apenas nesse Estado.”(Ex. Convenção Brasil-África do Sul)

¹⁸⁵ Mesmo entendendo é partilhado Gabriel Francisco Leonardos, mas em posição isolada na doutrina. A propósito, confira-se LEONARDOS, Gabriel F. Direito Tributário Internacional e Tributação da Transferência de Tecnologia no Brasil. Dissertação de Mestrado. São Paulo – USP, p. 222-223.

¹⁸⁶ ROTHMANN, Gerd Willi. **Inconstitucionalidade múltipla na tributação da importação de serviços** - Réquiem ou catarse do sistema tributário nacional?. Tese aprovada no Concurso para Livre-Docência da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, USP, 2011, p. 145 et seq.; XAVIER, 2015, p. 645; DUARTE FILHO, 2016, p. 333.

rendimentos por serviços em geral, isto é, sem transferência de tecnologia, à norma do art. 21º, procedendo assim à retenção de tributos na fonte.

Nas palavras de Duarte Filho:

A remuneração dos serviços prestados por empresas não está abrangida no art. 21 – de caráter residual – pela singela razão de que está abrangida no art. 7. Assim o afirma a Comissão de Assuntos Fiscais da OCDE, nos seus comentários à Convenção Modelo. Assim o afirma Klaus Vogel, Philip Baker e, dentre nós, Alberto Xavier, Gerd WilliRothmann, Heleno Taveira Torres, Luís Eduardo Schoueri e outros¹⁸⁷

Com efeito, não há como submeter os rendimentos de serviços técnicos à disciplina do art. 21º das CDT. Trata-se de artigo que possui caráter residual e escopo reduzido, destinando-se tão somente a disciplinar o conjunto dos rendimentos que não se submetem à cláusula geral do art. 7º (lucro das empresas) e nem a tratamento específico por qualquer outro artigo da Convenção. Conforme ensina Heleno Torres:

Este conceito residual de “rendimentos não expressamente mencionados” abrange aqueles rendimentos atípicos ou inusuais. Klaus Vogel, por exemplo, qualifica nesta categoria as anuidades da previdência social, pagamentos de manutenção de parentes, indenizações que não sejam pela perda dos rendimentos das categorias tratadas especificamente, resgate do plano de pensão, prêmios artísticos e acadêmicos, prêmios de jogos e loteria.¹⁸⁸

A interpretação equivocada – para não dizer abusiva – dos tratados levava a um inevitável conflito de qualificação dos pagamentos por serviços técnicos sem transferência de tecnologia remetidos ao exterior, haja vista que outros Estados de residência, para os quais eram feitas as remessas, qualificavam os pagamentos conforme o art. 7º das CDT, invocando o direito de tributação exclusiva e deixando de aplicar os métodos para evitar a dupla tributação dos rendimentos (isenção ou crédito do imposto), o que resultava em inevitável sobrecarga do contribuinte, que já sofria a tributação na fonte.¹⁸⁹

¹⁸⁷ DUARTE FILHO, 2016, p.335.

¹⁸⁸ TORRES, Heleno. Interpretação das convenções para evitar a dupla tributação e prestação de serviços. *In* Direito tributário atual. Coordenação Cristiano Carvalho. 1. – Ed. Rio de Janeiro :Elsevier, 2015, p. 251.

¹⁸⁹ Segundo alguns autores, a interpretação restritiva do art. 7º das CDT, em relação ao tratamento dos serviços técnicos, foi um dos principais motivos que levaram à denúncia, por parte do Governo alemão, da Convenção assinada com o Brasil. A propósito, confira-se GOZAGA, 2013, p. 399.

Foi apenas por ocasião do julgamento do Recurso Especial nº 1.161-467/RS (caso COPE SUL)¹⁹⁰ que o Superior Tribunal de Justiça, corroborando jurisprudência que vinha sendo formada nos Tribunais Regionais Federais (TRF1, TRF3 e TRF4), reconheceu a aplicabilidade do art. 7º das CDT aos rendimentos oriundos da prestação de serviços em geral.

O julgado, que tratou do regime convencional aplicável aos rendimentos de serviços de reparo, revestimento e beneficiamento de tubos e conexões de forno de etano e de retífica de máquinas, foi o primeiro parâmetro jurisprudencial da corte Superior sobre a matéria.¹⁹¹

O principal fundamento do Acórdão, de relatoria do Ministro Castro Meira, foi que o conceito de “lucro das empresas”, constante do art. 7º das CDT, não poderia se confundir com o conceito de “lucro real” adotado pela legislação brasileira, que pressupõe ajustes, adições e exclusões. Antes, deveria ser interpretado de maneira ampla, como sendo o “lucro operacional”, calculado a partir da receita bruta decorrente da atividade empresarial.

Assim, em sendo a receita da prestação de serviços abrangida pela definição de lucro, conforme dispõe o art. 12 do Decreto-lei nº 1.598/1977, com redação da Lei nº 12.973/2014, aplicável à espécie o art. 7º das CDT, com consequente afastamento do art. 21º.

3.5.2 Posicionamento do fisco após 20.06.2014

Segundo Duarte Filho, duas foram as razões que levaram à mudança de entendimento do Fisco brasileiro a respeito das remessas ao exterior por pela prestação de serviços: (i) um Ofício do Ministério das Finanças da Finlândia, de 27 de fevereiro de 2013, em que foi manifesta a intenção do Governo daquele país em promover denúncia da Convenção celebrada com o Brasil, caso fosse mantido o posicionamento da RFB a respeito da qualificação de serviços técnicos¹⁹²; e (ii) “As reiteradas derrotas do fisco em processos judiciais movidos por contribuintes”, com

¹⁹⁰ **REsp 1.161.467/RS**, Rel. Ministro Castro Meira, julgado em 17/05/2012.

¹⁹¹ XAVIER, 2015, p. 647.

¹⁹² Saliente-se que muito embora o Acordo Brasil-Finlândia não disponha de protocolo ou Ato administrativo correlato da RFB que submeta os pagamentos por serviços técnicos a regime diferenciado, verifica-se que a Administração tributária estaria procedendo à aplicação a legislação interna brasileira, com determinação de retenção na fonte. Cf. DUARTE FILHO, 2016, p. 331.

destaque para a decisão da segunda turma do STJ no julgamento do RESP nº 1.161.467/RS.¹⁹³

A Receita Federal do Brasil formulou consulta à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, indagando a respeito das conclusões adotadas na Nota Técnica COSIT nº 23, de 30 de agosto de 2013, que afirmava a necessidade de revisão do entendimento esposado no Ato Declaratório Normativo COSIT nº 1/2000, com fins de adequá-lo aos acordos internacionais, doutrina e jurisprudência.¹⁹⁴

Em resposta, a Procuradoria exarou o Parecer PGFN/CAT nº 2.363/2013¹⁹⁵, por meio do qual corroborou as conclusões da Receita Federal e reconheceu a aplicabilidade do art. 7º das CDT aos rendimentos de serviços em geral, que em nenhum momento poderiam ser enquadrados na hipótese do art. 21º (outros rendimentos). Ressalvou, contudo, os casos em que os protocolos dos tratados incluem os serviços técnicos e de assistência técnica no conceito de *Royalties*, hipótese em que deveria ser aplicada a disciplina do art. 12º.

Após manifestação da PGFN, a Receita Federal revogou o ADN COSIT nº 1/2000 e, reafirmando o entendimento do Parecer PGFN/CAT nº 2.363/2013, editou o Ato Declaratório Interpretativo RFB nº 5/2014, publicado em 20 de junho de 2014, *in verbis*:

Art. 1º O tratamento tributário a ser dispensado aos rendimentos pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos por fonte situada no Brasil a pessoa física ou jurídica residente no exterior pela prestação de serviços técnicos e de assistência técnica, com ou sem transferência de tecnologia, com base em acordo ou convenção para evitar a dupla tributação da renda celebrado pelo Brasil será aquele previsto no respectivo Acordo ou Convenção:

I - no artigo que trata de *Royalties*, quando o respectivo protocolo contiver previsão de que os serviços técnicos e de assistência técnica recebam igual tratamento, na hipótese em que o Acordo ou a Convenção autorize a tributação no Brasil;

II - no artigo que trata de profissões independentes ou de serviços profissionais ou pessoais independentes, nos casos da prestação de serviços técnicos e de assistência técnica relacionados com a qualificação técnica de uma pessoa ou grupo de pessoas, na hipótese em que o Acordo ou a Convenção autorize a tributação no Brasil, ressalvado o disposto no inciso I; ou

III - no artigo que trata de lucros das empresas, ressalvado o disposto nos incisos I e II.

¹⁹³ Ibidem, p. 337.

¹⁹⁴ Ibid. p. 338.

¹⁹⁵ Parecer PGFN/CAT nº 2.363/2013:“ Ementa. IRRF. Imposto sobre a renda retido em fonte. Nota Cosit nº 23/2013. Remessas ao exterior. Pagamento de serviços técnicos e de assistência técnica”. Disponível em:<<http://dados.pgn.fazenda.gov.br/dataset/pareceres/resource/23632013>>. Acesso em 05/07/2017.

Do teor do dispositivo, verifica-se que os serviços técnicos e de assistência técnica, com ou sem transferência de tecnologia, serão qualificados conforme disciplina própria das CDT, na seguinte ordem:

(i) na hipótese em que o protocolo da respectiva Convenção determine a inclusão dos serviços técnicos no conceito de *Royalties*, deverá ser aplicada a disciplina do art. 12º das CDT;

(ii) na hipótese em que não houver expressa previsão no protocolo da Convenção de que os serviços técnicos devam ser incluídos no conceito de *Royalties* do art. 12, os pagamentos daí decorrentes deverão ser qualificados segundo o art. 14º, nos casos em que se tratar de serviços profissionais ou pessoais independentes; e, por fim,

(iii) na hipótese em que não houver protocolo que submeta os serviços técnicos à disciplina do art. 12º e não se tratando de serviços técnicos prestados em caráter pessoal por profissionais independentes, deverá ser aplicada a disciplina do art. 7º (lucro das empresas).

Em relação ao entendimento pretérito, o ADI nº 5/2014, de fato, reconheceu a prevalência dos tratados internacionais sobre a legislação interna e, mais importante, a aplicabilidade do art. 7º aos pagamentos por serviços em geral, o que representa uma grande conquista tanto a favor dos contribuintes quanto de outros Estados contratantes.

É de se notar, entretanto, que houve mudança de entendimento também no que se refere ao âmbito de aplicação do art. 12º (*Royalties*), nas hipóteses em que houver protocolos que submetam os serviços técnicos ao conceito de *Royalties*.

Se outrora o aludido artigo somente abarcava os serviços técnicos com transferência de tecnologia, como tradicionalmente se reconhecia¹⁹⁶, agora passa a abranger também os demais serviços sem transferência de tecnologia, antes qualificados segundo norma do art. 21º.

Em que pese a nova interpretação privilegiar a previsão constante dos protocolos dos tratados, muito se tem criticado a respeito do posicionamento da Receita Federal em relação aos serviços técnicos sem transferência de tecnologia.

O ponto fulcral da controvérsia refere-se conceito e conteúdo da expressão “serviços técnicos e de assistência técnica” a que aludem os protocolos das CDT,

¹⁹⁶ DUARTE FILHO, 2016, p. 341

que não se encontram definidos nem nas Convenções para Evitar a Dupla Tributação, nem na legislação do Imposto de Renda, mas tão somente em atos administrativos da Receita Federal.¹⁹⁷

Recorrendo-se ao conceito adotado pela doutrina, verifica-se que os autores têm se posicionado no sentido de reconhecer aos serviços técnicos a que aludem os protocolos das CDT celebradas pelo Brasil o caráter acessório e complementar aos contratos de *know-how*, pelo qual ocorre a transferência de tecnologia ou de conhecimentos tecnológicos referidos no art. 12, § 3º, *in fine*, das CDT como “informações correspondentes à experiência adquirida no setor industrial, comercial ou científico”.

Conforme entende Heleno Torres, “O critério adotado no Brasil para qualificação de *Royalties* é justamente a transferência de tecnologia, de modo que estes sejam pagos a título de contraprestação de bem protegido pelo direito de propriedade [industrial]”.¹⁹⁸

Quanto à prestação de serviços sem transferência de tecnologia, afirma o autor, mais adiante:

Pagamentos decorrentes de *know-how* e serviços técnicos, quando não sejam seguidos de alguma espécie de transferência de tecnologia, não podem dar margem à tributação com base neste artigo [12º], qualificando-se exclusivamente como ‘lucros de empresas’ (art. 7º), que, por sua própria natureza, só pode ser tributado no respectivo Estado de residência, quando no Brasil não se tenha por constituído um estabelecimento da pessoa não residente.¹⁹⁹

Alberto Xavier, no mesmo sentido, entende que os rendimentos pela prestação de serviços técnicos sem transferência de tecnologia, por ele considerados como prestação de serviços em geral, estariam abarcados pela previsão do art. 7º das CDT, sujeitando-se à tributação exclusiva no país de domicílio.²⁰⁰

Em comentários sobre o conceito de “serviços técnicos e de assistência técnica” veiculados nos protocolos das CDT assinadas pelo Brasil, o autor afirma que “(...) o elemento lógico ou racional de hermenêutica aponta no sentido de que a assistência técnica e os serviços técnicos são realidades ínsitas à transmissão de informações em que o *know-how* consiste”.

¹⁹⁷ XAVIER, 2015, p. 660.

¹⁹⁸ TORRES, 2015, p. 248.

¹⁹⁹ *Ibidem*, loc. cit.

²⁰⁰ XAVIER, 2015, p. 643-644.

Mais adiante, arremata o autor: “(...) não existem serviços técnicos ou de assistência técnica por natureza, mas apenas por referência a um contrato de transferência de tecnologia, do qual representam meios através dos quais a tecnologia é transferida”.²⁰¹

Em consonância com o entendimento esposado pela doutrina, é de se reconhecer que a inclusão dos serviços técnicos no conceito de *Royalties* somente poderia se justificar face à existência de conexão lógica mínima entre o conteúdo do contrato de serviços e o objeto de tutela específica do art. 12º, §3, *in fine* das CDT, qual seja, o contrato de *know-how* ou de transferência de conhecimentos tecnológicos.

Disso resulta que os pagamentos por serviços técnicos sem transferência de tecnologia, assim considerados como sendo serviços gerais, porquanto não guardam qualquer relação com o contrato de *know-how*, devem ser submetidos ao art. 7º das Convenções, assim no Modelo da OCDE como também nas Convenções para Evitar a Dupla Tributação celebradas pelo Brasil.

Trazendo referido entendimento ao objeto do presente trabalho, têm-se que os pagamentos efetuados pela contratação de *software* disponibilizado em nuvem ou o *Software as a Service*, porquanto caracterizado como contrato de serviços sem transferência de tecnologia, ainda que técnicos, foge ao escopo do art. 12, § 3º, *in fine*, das CDT, devendo sujeitar-se á regra do art. 7º, com tributação exclusiva no Estado de residência, excepcionados apenas os casos em que existir, no Estado da fonte, um estabelecimento permanente.

3.5.3 Considerações e perspectivas sobre o tratamento dos serviços técnicos

As questões que envolvem o posicionamento do Governo brasileiro em relação à tributação dos serviços técnicos e de assistência técnica nas Convenções para Evitar a Dupla Tributação da renda estão ainda longe de serem solucionadas.

Veja-se que muito embora superada a controvérsia a respeito da indevida aplicação do art. 21º das CDT (outros rendimentos) aos rendimentos pela prestação de serviços técnicos em geral, isto é, serviços sem transferência de tecnologia, o Brasil persiste em promover a tributação dos valores na fonte, agora os sujeitando,

²⁰¹ *Ibidem*, loc. cit., p. 669.

equivocadamente, ao tratamento convencional do art. 12^a (*Royalties*), o que resulta no completo esvaziamento do conteúdo do art. 7^o das CDT.

Some-se a isso o fato de que, à vista da inexistência de definição expressa do que seriam os “serviços técnicos ou de assistência técnica” a que aludem os protocolos das Convenções, nem nos tratados internacionais, nem tampouco na legislação do imposto de renda, seu conteúdo é hoje determinado por atos administrativos da Receita Federal do Brasil, que estaria assim “autorizada” a determinar, de modo unilateral e conforme critérios próprios, quais serviços devem ser caracterizados como técnicos.²⁰²

Também não passa despercebido o fato de que dentre todos os tratados celebrados pelo Brasil, apenas cinco não preveem a inclusão de serviços técnicos no conceito de *Royalties* do art. 12^o, e até mesmo nesses casos em que os protocolos das Convenções Celebradas pelo Brasil não determinam a submissão dos serviços técnicos e de assistência técnica à disciplina do art. 12^o (Áustria, França, Japão e Suécia), há determinação para retenção na fonte, o que se dá por meio de meras portarias.

Se por um lado o entendimento manifesto no ADI n^o 5/2014, de que o conceito de serviços técnicos constante dos protocolos das Convenções celebradas pelo Brasil abrange também os serviços sem transferência de tecnologia, deva ser considerado equívoco ou erro de interpretação das CDT, por outro lado, o mesmo não se dá nos casos em que inexistem nos protocolos das Convenções qualquer previsão no sentido de submeter serviços técnicos ao regime do art. 12^o.

Nessa hipótese, o posicionamento unilateral do Governo brasileiro, manifestado em simples portarias, revela-se contrário às obrigações assumidas nas CDT e caracteriza-se, conforme aponta a doutrina, como verdadeiro *treaty overriding*, violando os princípios da boa-fé e *pacta sunt servanda*.²⁰³

Com efeito, a maior dificuldade enfrentada no tratamento dos serviços técnicos está no posicionamento unilateral do Governo brasileiro, que insiste em

²⁰² A propósito dos conceitos de “serviços técnicos e de assistência técnica” adotados pela Receita Federal do Brasil, confira-se crítica de XAVIER, 2015, p. 663 et seq.

²⁰³ A esse respeito, confira-se ROTHMANN, 2011, p. 55. Cumpre ressaltar, contudo, que a Receita Federal tem revisto seu posicionamento, como se pode observar na Solução de Consulta COSIT n^o 153, de 17 de junho de 2015, que reconheceu, à luz do que dispõe o ADI n^o 5/2014, a aplicabilidade do art. 7^o da Convenção Brasil-França em relação aos pagamentos por serviços técnicos e de assistência técnica.

aplicar a legislação interna em detrimento das obrigações assumidas internacionalmente, em prejuízo às relações internacionais e aos contribuintes.

Tal situação poderia ser facilmente evitada caso se esclarecesse, junto aos demais Estados contratantes, o desejo de tributar na fonte os pagamentos por serviços de qualquer natureza, inclusive técnicos.

No ponto, algumas soluções têm sido suscitadas pela doutrina.²⁰⁴

A primeira delas seria a inclusão de cláusula específica de serviços nos Acordos preconizando o direito de tributar segundo o critério da fonte de pagamento, tal como ocorre em relação aos serviços profissionais independentes do art. 14º das CDT.

Outra solução seria a que o Governo brasileiro pleiteasse, quando da negociação das Convenções para Evitar a Dupla Tributação, a ampliação do conceito de estabelecimento permanente constante do art. 5º das CDT, de modo a abranger determinadas espécies de serviços fornecidos do exterior, cuja execução independe de uma presença física ostensiva em território nacional.

Outra solução apontada pela doutrina, essa mais factível, seria que o Brasil adotasse, com relação a todas as suas Convenções celebradas, o mesmo posicionamento manifestado em relação à Convenção Brasil-Espanha, por meio do Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 4/2006, que revogou o Ato Declaratório Interpretativo nº 27/2014.²⁰⁵

Referido Ato expressa, com clareza, que os serviços técnicos, em qualquer hipótese e independentemente de suporem ou não a transferência de tecnologia, somente devem ser enquadrados nos arts. 12º (*Royalties*) ou 14º (profissões independentes), e nunca no artigo que trata de “outros rendimentos”. Mais ainda, o Ato dispõe, expressamente, que em relação aos serviços técnicos em geral, com ou sem transferência de tecnologia, o escopo do art. 7º (lucro das empresas) seria considerado reduzido, tudo em favor de uma tributação na fonte.

²⁰⁴ Cf. DUARTE FILHO, 2016, p. 340-341.

²⁰⁵ Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 04/2006. “Art. 3º Com relação a *Royalties* e a serviços técnicos, deve ser observado o seguinte: I - incluem-se no conceito de *Royalties*, para fins de aplicação da Convenção, todos os serviços técnicos ou de assistência técnica, independentemente de que, em si mesmos, suponham ou não transferência de tecnologia, à exceção do disposto no inciso II; II - aplica-se o art. 14 da Convenção (‘Profissões independentes’) aos serviços técnicos de caráter profissional relacionados com a qualificação técnica de uma pessoa ou grupo de pessoas; III - não se aplica, em nenhuma hipótese, o art. 22 da Convenção (‘Rendimentos não expressamente mencionados’) aos serviços técnicos prestados por uma empresa de um Estado contratante no outro Estado contratante; IV - considera-se reduzido o âmbito de aplicação do art. 7º da Convenção (‘Lucros das empresas’) no tocante aos serviços compreendidos nos incisos I, II e III”.

Entretanto, enquanto não esclarecido o posicionamento do Governo brasileiro junto aos parceiros internacionais, permanece o questionamento a respeito do correto conceito e conteúdo da expressão “serviços técnicos e de assistência técnica” que consta dos protocolos das convenções celebradas pelo Brasil e se os serviços sem transferência de tecnologia poderiam ser submetidos ao art. 12º.

Nesse ponto, saliente-se que as decisões judiciais exaradas em torno do tema, já posteriormente ao Acórdão do STJ no caso COPESUL, tratam apenas da submissão dos rendimentos de serviços em geral à disciplina do art. 7º das CDT, sem que tenha havido qualquer discussão específica a respeito do conceito de serviços técnicos, nem sobre sua subsunção no art. 12º (*Royalties*).²⁰⁶

3.6 Economia digital e desafios para tributação da renda

Muito se tem discutido a respeito da Economia Digital dos desafios que seus novos modelos de negócio representam ao Direito Tributário Internacional.

Os desafios referem-se não apenas à necessidade de se compreender e valorar juridicamente a nova realidade virtual (“como tributar”), mas também alcançam questões mais elementares da tributação, sobre a aplicação das regras e princípios tradicionais para delimitação das competências tributárias dos Estados (“quem deve tributar”).

Protagonista dos debates sobre o tema, a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) recentemente divulgou, no curso do projeto *OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting (BEPS)*, relatório intitulado “*Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 – 2015 Final Report*”²⁰⁷, em que tratou de mapear os desafios tributários que exurgem da Economia Digital.

Referido relatório adotou como premissa fundamental a impossibilidade de se conferir tratamento tributário isolado ou diferenciado às operações comerciais da

²⁰⁶ CASTRO, Leonardo Freitas de Moraes e; RÊGO MONTEIRO, Alexandre Luiz Moraes do. *Qualification of services under Double Tax Treaties in Brazil: Open Issues after Iberdrola Case*. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; BIANCO, João Francisco (coords.); CASTRO, Leonardo Freitas de Moraes e; DUARTE FILHO, Paulo César Teixeira (orgs.) *Estudos de Direito Tributário em Homenagem ao Prof. Gerd Willi Rothmann* – São Paulo: Quartier Latin, 2016, p.199.

²⁰⁷ OCDE. *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 – 2015 Final Report*. OCDE. Paris., 2015, p.65. Disponível em: <http://www.oecd-ilibrary.org/taxation/addressing-the-tax-challenges-of-the-digital-economy-action-1-2015-final-report_9789264241046-en>. Acesso em 20/06/2017.

Economia Digital²⁰⁸, reafirmando o entendimento já alcançado pela OCDE durante a Conferência de Ottawa, no ano de 1998, em que se discutiu as questões tributárias que envolviam o então incipiente comércio eletrônico.²⁰⁹

Especificamente em relação aos desafios voltados à tributação direta, isto é, para a tributação da renda e do capital, o relatório faz distinção entre os problemas específicos relacionados ao projeto BEPS (*BEPS challenges*), e os problemas de maior dimensão (*broader challenges*)

Quanto ao projeto BEPS, a OCDE direcionou esforços à descrição das novas tecnologias e dos modelos de negócio que permitem a fácil alocação de recursos imateriais (propriedade intelectual) entre jurisdições tributárias, oportunizando a realização de planejamento tributário agressivo que conduz à erosão à base de cálculo e ao desvio de lucros tributáveis, com conseqüente queda na arrecadação de receitas dos Estados²¹⁰.

Em relação às demais dificuldades relacionadas à tributação dos rendimentos oriundos transações realizadas na Economia Digital, entendeu a OCDE que recaem sobre três categorias, a saber: (i) critérios de delimitação de competência tributária, ao que a Organização se refere como *nexus for taxation*; (ii) uso de dados e informações e sua respectiva atribuição de valor (*attribution of value*); e (iii) caracterização dos pagamentos decorrentes da aquisição de produtos digitais ou serviços.²¹¹

(i) **Critérios de delimitação de competência tributária.** A intensificação das transações comerciais para venda de bens e serviços digitais entregues via internet aliada à desnecessidade de uma presença física ostensiva para o desenvolvimento

²⁰⁸ Ibidem, p. 99.

²⁰⁹ Na aludida Conferência de Ottawa, a Organização lançou mão dos princípios fundamentais sobre os quais poderiam os Estados se firmar na busca de soluções para os problemas relacionados à tributação do comércio eletrônico. São eles: (i) a neutralidade, pelo qual a tributação deve buscar um tratamento equitativo entre as formas de comércio tradicional e eletrônico; (ii) eficiência, que elenca a necessidade de redução ao máximo dos custos da administração tributária e custos para cumprimento, por parte dos contribuintes, das obrigações tributárias; (iii) certeza e simplicidade das normas tributárias destinadas aos contribuintes; (iv) Efetividade e Justiça na tributação, que deve produzir o correto montante de tributos e no momento adequado, com redução do potencial de evasão e sonegação fiscal; e (v) Flexibilidade dos sistemas tributários, que devem ser dinâmicos para assegurar o acompanhamento dos desenvolvimentos tecnológicos e comerciais. Cf. OCDE. *Implementation of the Ottawa Taxation Framework Conditions*. Paris. OCDE, 2003. Disponível em: <<http://www.oecd.org/dataoecd/45/19/20499630.pdf>> Acesso em 20/06/2017.

²¹⁰ OLBERT, Marcel; SPENGEL, Christoph. **International Taxation in the Digital Economy: Challenge Accepted?** World Tax Journal. IBFD, April 2017, p. 4. Disponível em: <https://www.ibfd.org/sites/ibfd.org/files/content/img/product/april_ppv_wtj_2017_01_int_4_international_taxation.pdf>. Acesso em 20/06/2017.

²¹¹ OCDE, 2015, op. cit., p. 99.

de negócios em determinado mercado consumidor têm levantado questões sobre se os tradicionais critérios ou princípios para delimitar a competência tributária dos Estados, tais como os princípios da fonte de produção e do estabelecimento permanente, seriam adequados e suficientes para traduzir vínculo efetivo para com a jurisdição estatal (*nexus for taxation*) e assim justificar a imposição tributária.²¹²

(ii) **Uso de dados e informações e sua respectiva atribuição de valor.** A crescente valorização dos produtos digitais sinaliza mudança de paradigma na produção de riquezas, que não mais baseia na materialidade dos bens ou na necessidade de uma cadeia produtiva, mas sim na informação, que seve de insumo para geração de valor. Assim, outra dificuldade estaria na atribuição de valor às informações pessoais dos consumidores, reunidas por ocasião da aquisição de produtos e serviços digitais, assim como na caracterização, para fins fiscais, das transações comerciais em que há o fornecimento de dados.

(iii) **Caracterização dos pagamentos decorrentes de aquisição de produtos digitais ou serviços.** O desenvolvimento de novos produtos digitais ou meios para fornecimento de serviços criam incertezas em relação à caracterização adequada dos pagamentos feitos no contexto dos novos modelos de negócios, que muitas vezes envolvem a contratação de uma multiplicidade de bens e serviços entregues por meio da internet. Exemplo maior dessas incertezas se dá em relação ao modelo de computação em nuvem, que representa a tendência de se fornecer bens e produtos digitais sob a forma de serviços²¹³, o que resulta na exacerbação de todas as dificuldades já enfrentadas para qualificação dos pagamentos envolvendo a aquisição de produtos digitais.

Voltando as atenções para as Convenções para Evitar a Dupla Tributação, verifica-se que, dentre as dificuldades enfrentadas para tributação dos rendimentos oriundos da Economia Digital²¹⁴, a questão que tem ganhado maior destaque refere-se à conceituação de estabelecimento permanente.

²¹² A propósito, confira-se SCHOUERI, op. cit., p. 47 et seq.

²¹³ OCDE, op. cit., p. 41.

²¹⁴ Segundo Paulo Caliendo, o OCDE já vem estabelecendo, desde a Conferência de Ottawa, os principais elementos a serem desenvolvidos em relação ao Modelo de Convenção contra a dupla tributação, necessários ao tratamento do então incipiente comércio eletrônico. São eles: (i) a definição do conceito de Estabelecimentos Permanentes e a sua atribuição de renda; (ii) a definição de renda e a classificação dos rendimentos, em especial o conceito de propriedade intangível, *Royalties* e serviços; (iii) verificação dos desafios apresentados pelo comércio eletrônico com relação à aplicação das regras relativas aos preços de transferência; (iv) desenvolvimento de meios bilaterais e multilaterais para a assistência administrativa; e (v) aplicação das recomendações sobre competição fiscal danosa aos casos de comércio eletrônico. CALIENDO, op. cit., p. 418.

Os atuais Comentários ao art. 5º da Convenção Modelo da OCDE não chegam a discutir propriamente as questões próprias à Economia Digital, limitando-se, nos parágrafos 42.1 a 42.10, a tratar da definição e requisitos para reconhecimento de um estabelecimento permanente nos casos de transações comerciais (*e-commerce*) que envolvam a utilização de equipamentos de computação (*computer equipment*), do que seria exemplo paradigmático o *data center*.

Segundo Alberto Xavier, os comentários da OCDE colocam a questão sob duas perspectivas: (i) haveria a necessidade de uma instalação fixa e física de negócios por meio da qual a empresa exerceria suas atividades em território alheio; e (ii) ainda que houvesse instalação fixa (o próprio *data center*), esta não poderia se destinar ao simples exercício de atividades preparatórias ou auxiliares²¹⁵.

Dessa forma, uma página eletrônica, por exemplo, não satisfaria o requisito da instalação fixa, por não se enquadrar no conceito de “local fixo de negócios”. Por outro lado, a existência de um servidor remoto (*web server*), muito embora satisfaça o requisito em relação à instalação fixa, somente poderia ser considerado um estabelecimento permanente de uma empresa caso preencha dois requisitos cumulativos: (i) que esteja inteiramente à disposição da empresa, seja porque é proprietária da estrutura física, seja porque a arrendou de terceiros; e que (ii) por meio dessa estrutura física desempenhe as atividades principais da empresa.

Como se percebe, o conceito de estabelecimento permanente, tal como considerado no modelo de Convenção da OCDE, tem abrangência limitada e não alcança, por completo, a realidade econômica da Economia Digital.

Considerando, por exemplo, o novo paradigma da computação em nuvem, verifica-se que a atual definição de estabelecimento permanente somente alcançaria os casos em que uma determinada empresa desenvolva e comercialize aplicações por meio de uma infraestrutura de nuvem privada, isto é, nas hipóteses em que o ambiente virtual e a infraestrutura física subjacente são de propriedade exclusiva dessa empresa.

Entretanto, o conceito não alcança os contratos ou serviços de computação em nuvem, inclusive o de *Software as a Service*, haja vista que envolvem, sempre, a implementação de nuvem “aberta”, que será sempre compartilhada entre diversas

²¹⁵ XAVIER, op. cit., p 640.

empresas que fazem uso do ambiente virtual fornecido por um terceiro, que será proprietário da infraestrutura física (o *data center*) e também da infraestrutura lógica (a “nuvem”).

Ressalva-se, contudo, que a própria OCDE, reconhecendo a possibilidade de uma empresa atuar de maneira significativa na economia de outro Estado, sem que seja necessária uma instalação física e fixa, entendeu que as atuais regras de atribuição de competência relativas ao conceito de estabelecimento permanente não mais se mostram suficientes para tutelar os novos modelos de negócio da Economia Digital²¹⁶, sinalizando a necessidade de alteração do conceito.²¹⁷

Como alternativa para os casos em que uma empresa não tenha uma presença física em determinado Estado, a OCDE apresentou a possibilidade de os Estados adotarem, caso o queiram, um modelo de tributação baseado no conceito de “presença econômica significativa”, capaz de traduzir vínculo entre a atividade realizada e a jurisdição do Estado em que se verifica o consumo dos bens e serviços ofertados do exterior (*nexus for taxation*), permitindo assim que se proceda à tributação dos pagamentos na fonte.²¹⁸

Conforme apontado no relatório, a tributação dos rendimentos e das operações da Economia Digital somente seria justificada à luz dessa efetiva “presença econômica significativa”, que poderia inclusive ser mensurada conforme (i) o volume de vendas de bens e serviços *online*, (ii) a frequência com que as transações envolvendo produtos digitais são efetuadas ou, ainda, (iii) pelo número de número de usuários que acessam os recursos.²¹⁹

²¹⁶ OCDE, 2015, op. cit., p. 100-101.

²¹⁷ Inclusive, em seu relatório final da *Action 7* do projeto BEPS, intitulado “*Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status*”, a OCDE sugeriu a alteração da lista constante do art. 5º da Convenção Modelo, promovendo a retirada de alguns exemplos de exceções ao conceito de estabelecimento permanente, reconhecendo que diversas atividades, outrora consideradas preparatórias ou auxiliares, tornaram-se em atividade principal de empresa (*core activities*). Cf. OCDE, *Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status – Action 7 – 2015 Final Report*. OCDE. Paris, 2015, p. 28 et seq.

Alguns autores também têm sugerido revisão do atual conceito Estabelecimento Permanente, de modo a atender aos legítimos reclames dos países importadores de capital, que se vêem tolhidos de seu direito de tributar os rendimentos por serviços executados no exterior, que dispensam a presença física em território nacional. A propósito das discussões encerradas pela doutrina nacional, veja-se SILVA, Emerson Drigo da. Aspecto Espacial da Tributação dos Serviços Prestados por meio da Internet. Dissertação (Mestrado em Direito). São Paulo: USP – 2004. Confira-se ainda, na doutrina internacional, HONGLER, P.; PISTONE, P. *Blueprints for a New PE Nexus to Tax Business Income in the Era of the Digital Economy*. White Papers. IBFD, 2015.

²¹⁸ OLBERT; SPENGLER, op.cit., p 14.

²¹⁹ OCDE, 2015, op. cit., p. 107-112.

A propósito, veja-se que um modelo de tributação baseado na idéia de uma “presença econômica significativa” já vem sendo adotado por alguns Estados, a exemplo de Espanha e Portugal, que preconizam, conforme aponta Alberto Xavier, um direito à tributação prescinde da presença física da empresa estrangeira, bastando apenas que se verifique “(...) a existência de um fluxo contínuo e regular de transações, em que a publicidade é especialmente destinada a clientes desses Estados, os serviços pós-venda são prestados nesse Estado etc.”.²²⁰

Posicionamento semelhante poderia ser adotado pelo Governo brasileiro em relação ao regime convencional aplicável às transações envolvendo a venda de bens e serviços em fornecidos pela internet, inclusive aquelas relacionadas ao modelo de computação em nuvem, cujo volume cresce mais e mais a cada dia.

A respeito desta possibilidade, de promover uma tributação segundo uma “presença econômica significativa”, a OCDE ressaltou apenas que a adoção desse novo modelo tributação requer, primeiramente, a adequação de algumas regras e princípios para a determinação ou discriminação de quais rendimentos ou lucros tributáveis poderiam ser atribuídos a essa “presença econômica significativa”, o que seria necessário principalmente para garantir a paridade entre as empresas submetidas ao regime de tributação conferido às subsidiárias ou ao estabelecimento permanente tradicional, e aquelas sujeitas à tributação conforme presença econômica, cumprindo assim com o princípio da neutralidade.²²¹

²²⁰ XAVIER, 2015, p. 641.

²²¹ OCDE, 2015, p. 112-113.

CONCLUSÃO

O maior desafio para determinação do tratamento tributário a ser dispensado aos rendimentos oriundos da contratação de *cloud computing*, assim como dos demais negócios relacionados ao comércio eletrônico de bens intangíveis e serviços fornecidos por meio da internet, está na dificuldade em se qualificar ou valorar juridicamente essa nova realidade econômica, que carece ainda de regulação específica.

A questão toma maiores dimensões quando da análise das Convenções para Evitar a Dupla Tributação, já que a determinação do tratamento jurídico específico requer dupla valoração jurídica, primeiramente em relação às normas tributárias de direito interno, e também quanto às normas convencionais para delimitação das competências tributárias. Some-se a isso a os eventuais conflitos de qualificação, ocasionados pela má interpretação dos tratados ou pela aplicação da legislação e conceitos jurídicos de direito interno de cada Estado contratante, em prejuízo às normas convencionais.

Com relação ao *cloud computing*, seu estudo serve de paradigma para compreender as novas tendências em TIC, de promover a entrega de bens e produtos digitais sob a forma de serviços, e por isso mesmo serve de subsidio para endereçar o tratamento a ser dispensado à contratação de bens e serviços por meio da internet.

No que se refere ao tratamento jurídico a ser dispensado à contratação de *software* disponibilizado em nuvem ou *Software as a Service*, apontam-se as seguintes conclusões específicas:

1. Sob a perspectiva do direito interno, considera-se que o *Software as a Service* caracteriza-se como contrato complexo, que veicula, por um lado, obrigação de prestar serviço – seja este compreendido como utilidade, seja como uma obrigação de fazer –, e por outro, uma obrigação de autorizar ou licenciar o uso e fruição dos benefícios e utilidades proporcionados pelo programa de computador.

- 1.1 No que se refere ao tratamento tributário a ser dispensado aos rendimentos transnacionais de *Software as a Service*, há que se verificar não apenas as obrigações e características contratuais, mas principalmente, a natureza jurídica dos pagamentos remetidos ao exterior.

1.2 Em sendo possível discriminar as parcelas contratuais havidas pelo serviço de disponibilização, assim como aquelas pagas a título de concessão ou autorização de uso do programa de computador, há de se conferir tratamento tributário conforme cada parcela de rendimento.

1.3 Não obstante, trata-se de hipótese de difícil configuração, não apenas em razão da interrelação entre o *software* licenciado e o serviço correlato de disponibilização remota e sob demanda, mas também pelo modo como é precificado o contrato de computação em nuvem, que normalmente adota um padrão de medida que considera apenas o serviço ofertado (capacidade de processamento, quantidade de espaço de armazenamento, etc.), do que resulta, no mais das vezes, em um preço de assinatura fixo cobrado por todas as obrigações contratadas.

1.4 Assim, em não sendo possível a discriminação dos valores, impõe-se a qualificação dos pagamentos transnacional de *Software as a Service* como sendo decorrentes de prestação de serviço, consubstanciado na disponibilização remota e sob demanda de programa de computador.

2. O entendimento da Autoridade Fiscal, manifesto na Solução de Consulta COSIT nº 191/2017, é de que o *Software as a Service* consiste em contrato de prestação de serviços técnicos, haja vista que sua execução depende de “conhecimentos técnicos especializados” e seria decorrente de “estrutura automatizada com claro conteúdo tecnológico”.

2.1 Referida Solução de Consulta da não reconheceu, entretanto, a existência de efetivo licenciamento de uso de *software* em contratos de SaaS, do qual pudessem originar *Royalties* devidos a título de direitos autorais.

2.2 Quanto à classificação do SaaS como serviço técnico, importa apontar que este não necessariamente decorre de “estrutura automatizada de claro conteúdo tecnológico”, haja vista que as atividades desempenhadas pelo provedor de serviço são desempenhadas em ambiente virtual, e não necessariamente envolvem a manutenção e gestão dos servidores físicos ou da estrutura automatizada que compõe o *data center*. Tais serviços estão a cargo do prestador de infraestrutura, que disponibiliza seus servidores ao provedor de SaaS.

2.3 De toda sorte, os critérios adotados pela Receita Federal do Brasil, manifestados na Instrução normativa nº 1.455/2014, os serviços em nuvem, assim como a generalidade dos serviços prestados por meio da internet, serão considerados técnicos, vez que envolvem, em sua maioria, a contratação direta ou

indireta de um *data Center* e requerem a presença de “conhecimentos técnicos especializados”

3. No que se refere ao regime convencional aplicável ao SaaS, entende-se, tal como no direito interno, que esta varia conforme a qualificação contratual. Caso seja possível a discriminação da parcela paga a título de remuneração pelo uso do *software* daquela devida a título de serviços [técnicos], deve ser aplicado tratamento específica conforme cada espécie de renda. Em não sendo possível, entretanto, a diferenciação dos valores contratual em *Software as a Service*, todo o contrato há de ser tributado conforme regime aplicável aos serviços, que constitui a espécie contratual predominante.

3.1 Assim, seria possível, em tese, conferir ao *Software as a Service*, especificamente em relação aos rendimentos decorrente do licenciamento de uso de *software*, tratamento conforme o art. 12º das CDT (*Royalties* por direitos relativos à propriedade intelectual). Isso porque, muito embora a Convenção Modelo da OCDE somente reconheça como *Royalties* os pagamentos devidos pela remuneração do direito de exploração da propriedade intelectual, ou ainda de reprodução do *software*, o Governo brasileiro se manifesta no sentido de dar primazia ao conceito de *Royalties* veiculado na legislação interna, que assim qualifica a simples licença de uso do programa de computador.

4. Seja como for, em função da interpretação esposada pela Receita Federal, o tratamento convencional dispensado ao *Software as a Service* nas Convenções celebradas pelo Brasil será aquele conferido aos serviços técnicos.

5. Nos termos do que dispõe o Ato Declaratório Interpretativo nº 5/2014 que, os serviços técnicos em geral, com ou sem transferência de tecnologia, devem submeter-se à disciplina do art. 12º das CDT, sempre que houver protocolo que assim o determine. Caso contrário, isto é, caso inexista previsão nos protocolos das Convenções, os pagamentos por serviços técnicos devem subsumir-se ao art. 14º, na hipótese de tratar-se de serviços pessoais prestados por profissional independente, ou ainda ao art. 7º, caso sejam prestados em caráter empresarial.

6. Muito embora o entendimento a da RFB privilegie as disposições constantes dos protocolos dos tratados, considera-se equivocada a interpretação de que os serviços técnicos a que se referem os protocolos abrangem também os serviços técnicos sem transferência de tecnologia, pois que estes estariam abrangidos no âmbito de aplicação do art. 7º (lucro das empresas).

6.1 Com efeito, a inteligência dos tratados demonstra que somente os serviços técnicos com transferência de tecnologia poderiam ser qualificados como *Royalties*, tão somente porque estão intimamente ligados, por vínculo de complementaridade, ao contrato de *know-how* referido no art. 12º, § 3º, *in fine*, das CDT.

6.2 Disso decorre que os rendimentos oriundos da contratação de *Software as a Service*, enquanto serviço sem transferência de tecnologia, ainda que técnico, devem ser qualificados conforme disciplina do art. 7º das CDT, como sendo “lucro de empresa”. Como visto, somente a parcela contratual devida pelo licenciamento de uso do programa de computador, se distinguível, poderia ser qualificada segundo o art. 12º, como *Royalties* autorais.

7. Para além da interpretação equivocada do âmbito de aplicação do art. 12º das CDT, verifica-se ainda que o conceito e conteúdo das expressões “serviços técnicos” e “assistência técnica” é hoje determinado por atos administrativos da Receita Federal do Brasil, que estaria a determinar, de modo unilateral e segundo critérios próprios, quais serviços devem ser considerados técnicos e sujeitos, portanto, a regime tributário diferenciado.

8. Nesse contexto, o problema central estaria não apenas na interpretação equivocada das Convenções para Evitar a dupla tributação, mas no posicionamento unilateral do Governo brasileiro em relação à tributação dos serviços técnicos - ou melhor, em relação aos serviços em geral -, que há muito tem prejudicado as relações internacionais e comprometendo a segurança jurídica dos contribuintes.

9. Das possíveis soluções ou remédios necessários para tratar da questão em torno do posicionamento unilateral do Governo brasileiro, vislumbra-se possível:

9.1 Pleitear a inclusão de cláusula específica de serviços nas Convenções, primando pelo direito de tributar segundo o critério da fonte de pagamento, tal como ocorre em relação aos serviços profissionais independentes do art. 14º das CDT.

9.2 Promover a ampliação do conceito de estabelecimento permanente, de modo a abranger determinadas atividades que dispensam presença física ostensiva em território nacional.

9.3 Com relação às transações comerciais relacionadas à venda de serviços fornecidos *via internet*, a exemplo daquelas envolvendo a computação em nuvem (*cloud-based services*), seria possível promover uma tributação baseada no conceito de “presença econômica significativa”, mensurada conforme o volume das vendas.

dos serviços, a freqüência das transações ou, ainda, pelo número de usuários, procedendo assim à retenção dos pagamentos na fonte.

9.4 Manifestar, de modo expresso, junto à comunidade internacional, o desejo em promover a tributação na fonte dos rendimentos de serviços em geral, independentemente da existência de transferência de tecnologia, primando pela clareza e boa fé. Tal posicionamento, já adotado em relação ao acordo Brasil-Espanha, poderia ser estendido às demais convenções celebradas pelo Brasil.

10. Entrementes, persiste a controvérsia a respeito da real definição de “serviços técnicos e de assistência técnica” a que se referem os protocolos das CDT celebradas pelo Brasil, e se poderiam estes abranger serviços que não guardam relação com qualquer forma de transferência de tecnologia, questão essa que ainda há de ser enfrentada pelo poder judiciário.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- AREAS, Patricia de Oliveira. **Propriedade Intelectual e computação em Nuvens (Cloud Computing)**: Aspectos do contrato de licença de uso de *Software* como Serviço (*Software as a Service*) In Wachowicz, Marcos (org.). Propriedade intelectual & internet. Curitiba: Juruá, 2011.
- BAL, Aleksandra. *The Sky's the limit-cloud-based services in an international perspective. Bulletin for International Fiscal Documentation*, 2014, v. 68, n. 9, pp.515-521.
- BARRETO, Aires. **ISS na Constituição e na Lei**. -- São Paulo: Dialética, 2003.
- BORGES, Antônio de Moura. **Convenções sobre dupla tributação internacional** – Teresina: EDUFPI; São Paulo: IBDT, 1992.
- BÜHLER, Ottmar. **Principios de derecho internacional tributario**. Tradução Fernando Cervera Torrejon. Madrid: Ed. De Derecho Financiero, 1968.
- BUYA, Rajkumar; BROBERG, James; GOSCINSKI, Andrzej; **Cloud Computing** : Principles and Paradigms. Hoboken, New Jersey. John Wiley & Sons, Inc, 2011.
- CALIENDO, Paulo. **Da Tributação do Software nos Acordos Internacionais contra a Dupla Tributação da Renda**. In TORRES, Heleno Taveira (coord.) Direito Internacional Aplicado – Volume II – São Paulo :Quartier Latin, 2004.
- CANALI, Rodrigo Lobo. **A regulação jurídica do software pelo direito autoral: elementos históricos e filosóficos para uma análise crítica**. 2010. 140 fl. Dissertação (mestrado) – Universidade de Brasília, Universidade de Brasília, Faculdade de Direito, Programa de Pós-Graduação em Direito, 2010.
- CARISSIMI, A. S. . **Desmistificando a computação em nuvem**. In: Cesar de Rose; Marcia Pasin; Lucas Schnorr. (Org.). Escola Regional de Alto Desempenho. 1 ed. Porto Alegre, 2015, v. , p. 3-24. Disponível em < <http://www.lbd.dcc.ufmg.br/colecoes/erad-rs/2015/002.pdf> > Acesso em 09/06/2017.
- CASTRO, L. F. M. **Importância dos Comentários à Convenção Modelo da OCDE na Interpretação dos Acordos Internacionais contra a Bitributação Celebrados pelo Brasil**. In: AMARAL, Antônio Carlos Rodrigues do (Org.). Tratados Internacionais na Ordem Jurídica Brasileira. 2. Ed. São Paulo: LEX, 2014, v. 1.
- CASTRO, Leonardo Freitas de Moraes e; RÊGO MONTEIRO, Alexandre Luiz Moraes do. **Qualification of services under Double Tax Treaties in Brazil: Open Issues after Iberdrola Case**. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; BIANCO, João Francisco (coords.); CASTRO, Leonardo Freitas de Moraes e; DUARTE FILHO, Paulo César Teixeira (orgs.) Estudos de Direito Tributário em Homenagem ao Prof. Gerd Willi Rothmann – São Paulo: Quartier Latin, 2016.

CASQUET, Pedro. **O conceito de serviço e a constituição brasileira**. - 1. ed. - São Paulo : Almedina, 2014.

DORNELLES, Francisco Neves. **A dupla tributação internacional da renda**. Rio de Janeiro, FGV, 1979.

DUARTE FILHO, Paulo César Teixeira. **Os Royalties nos Acordos Brasileiros para Evitar a Dupla Tributação**. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; BIANCO, João Francisco (coords.); CASTRO, Leonardo Freitas de Moraes e; DUARTE FILHO, Paulo César Teixeira (orgs.) Estudos de Direito Tributário em Homenagem ao Prof. Gerd Willi Rothmann – São Paulo: Quartier Latin, 2016.

SILVA, Emerson Drigo da. Aspecto Espacial da Tributação dos Serviços Prestados por meio da Internet. Dissertação (Mestrado em Direito). São Paulo: USP – 2004

FRANCO, Vera Helena de Mello. **Contratos: direito civil e empresarial**. 4 ed. Ver., atual. E ampl. São Paulo : Editora Revista dos Tribunais, 2013.

GASSEN, Valcir. **Tributação na origem e destino: tributos sobre o consumo e processos de integração econômica** - 2. ed. rev. e mod. - São Paulo : Saraiva, 2013.

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

GONZAGA, Livia Leite Baron. **A interpretação das convenções contra dupla tributação internacional à luz da teoria da argumentação jurídica**. 2010. Tese (Doutorado em Direito Econômico e Financeiro) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2010.

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

HONGLER, P.; PISTONE, P. **Blueprints for a New PE Nexus to Tax Business Income in the Era of the Digital Economy**, pp. 10 and 14 (2015), White Papers IBFD

MACEDO, Alberto. “O Conceito Constitucional de Serviços de Qualquer Natureza e as Recentes Decisões do Supremo Tribunal Federal”. In: PINTO, Sérgio L. M; et. al., vol. 2. São Paulo: Quartier Latin, 2012

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário** - 37. ed.rev., atual. E ampl. - São Paulo : Malheiros, 2016.

MEL, Peter; GRANCE, Timothy. **The NIST Definition of Cloud Computing**. Versão 16, 2011. Disponível em <<http://nvlpubs.nist.gov/nistpubs/Legacy/SP/nistspecialpublication800-145.pdf>>.

MELO, José Eduardo Soares de. ISS - **Aspectos teóricos e práticos** -- 3. ed. (atual. conforme a Lei complementar nº 116/2003). -- São Paulo : Dialética, 2003.

MORAIS, Bernardino Ribeiro de, *Doutrina e prática do Imposto sobre serviços*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1984.

MOREIRA JUNIOR, Gilberto de Castro; ALMEIDA, Flora Ferreira de. *Cloud Computing e a Tributação do Software as a Service (SaaS)*. In: In: SCHOUERI, Luís Eduardo; BIANCO, João Francisco (coords.); CASTRO, Leonardo Freitas de Moraes e; DUARTE FILHO, Paulo César Teixeira (orgs.) *Estudos de Direito Tributário em Homenagem ao Prof. Gerd Willi Rothmann* – São Paulo: Quartier Latin, 2016

OLBERT, Marcel; SPENGLER, Christoph. **International Taxation in the Digital Economy: Challenge Accepted?** *World Tax Journal*. IBFD, April 2017. Disponível em: <https://www.ibfd.org/sites/ibfd.org/files/content/img/product/april_ppv_wtj_2017_01_int_4_international_taxation.pdf>. Acesso em 20/06/2017.

OCDE. **Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2014**. Paris.OECD, 2014. Disponível em <<http://www.oecd.org/ctp/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-20745419.htm>> Acesso em 02/06/2017.

_____. **Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 – 2015 Final Report**. OCDE. Paris, 2015. Disponível em: <http://www.oecd-ilibrary.org/taxation/addressing-the-tax-challenges-of-the-digital-economy-action-1-2015-final-report_9789264241046-en>. Acesso em 20/06/2017.

_____. **Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status, Action 7 – 2015, Final Report**. OCDE. Paris, 2015. Disponível em: <<http://www.oecd.org/ctp/preventing-the-artificial-avoidance-of-permanent-establishment-status-action-7-2015-final-report-9789264241220-en.htm>>. Acesso em 23/08/2017.

_____. **Implementation of the Ottawa Taxation Framework Conditions**. OCDE. Paris, 2003.

REZECK, José Francisco. **Direito dos tratados [prefácio de Bilac Pinto]**. – Rio de Janeiro: Ed. Forense, 1984.

ROTHMANN, Gerd Willi. **Interpretação e aplicação dos acordos internacionais contra a bitributação**. Tese (Doutorado em Direito) - Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo.

_____. **Inconstitucionalidade múltipla na tributação da importação de serviços -Réquiem ou catarse do sistema tributário nacional?**. Tese aprovada no Concurso para Livre-Docência da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, USP, 2011.

SAAVEDRA, Rui. **A proteção jurídica do software a Internet**. Lisboa: Don Quixote, 1998. Apud: Sepúlveda Pertence. RE nº 176.626/SP. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=222535>>. Acesso em 02/06/2017.

SANTOS, Eduardo Barboza dos. **Conflito de competência entre as hipóteses materiais de incidência de ICMS e ISS na Cloud Computing-Software as a Service**. Dissertação (Graduação) - Curso de Ciências Jurídicas e Sociais, Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2011. Disponível em: <<http://hdl.handle.net/10183/36538>>. Acesso em: 19 de junho de 2017.

SANTOS, Manoel J. Pereira dos. **Software**: acesso ao código fonte e transferência de tecnologia. *In*: DEL NERO, Patrícia Aurélia (Coord.). *Propriedade intelectual e transferência de tecnologia*. Belo Horizonte: Fórum, 2011. p. 255-269.

SCHOUERI, Luís Eduardo. “**Imposto de Renda e o Comércio Eletrônico**”; in *Internet – o Direito da Era Virtual*; Luís Eduardo Schoueri (org.); 2º Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001.

SOUTO, Luisa de Brito Dutra. **Da subsunção da contratação de acesso a softwares disponibilizados em nuvem (softwares as a service) às hipóteses de incidência do ICMS e ISS**. 2013. 76 f. Monografia (Bacharelado em Direito)— Universidade de Brasília, Brasília, 2013. Disponível em: <http://bdm.unb.br/bitstream/10483/4784/1/2013_LuisadeBritoDutraSouto.pdf > acesso em 19 de junho de 2017.

TAURION, Cezar. **Cloud Computing - Computação Em Nuvem: Transformando o Mundo da Tecnologia da Informação**. 1 ed. Rio de Janeiro: Brasport, 2009.

TORRES, Heleno. **Pluritributação internacional sobre as rendas de empresas – 2. Ed. rev., atual. E ampl.** – São Paulo : Editora Revista dos Tribunais, 2001.

_____. **Interpretação das convenções para evitar a dupla tributação e prestação de serviços**. *In* *Direito tributário atual*. Coordenação Cristiano Carvalho. 1. – Ed. Rio de Janeiro : Elsevier, 2015.

TORRES, Ricardo Lobo, 1935 – **Normas de interpretação e integração do direito tributário** – 3.ed., rev. e atual. – Rio de Janeiro : Renovar, 2000.

VENOSA, Silvio de Salvo. **Direito civil: contratos em espécie**. 15 ed. São Paulo : Atlas, 2015.

VELLOSO, Carlos Mário da Silva. **Tratados Internacionais na Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal**. *In*: *Tratados internacionais na ordem jurídica brasileira / Antonio Carlos Rodrigues do Amaral, (coord.)*. -- 2. ed. -- São Paulo : Lex Editora, 2014.

VAQUERO, Luis M.; RODERO-MERINO, Luis; CACERES, Juan; LINDNER, Maik. **A Break in the Clouds: Towards a Cloud Definition**. *ACM SIGCOMM Computer Communication Review*. Nova Iorque, v.39, n. 1, p. 50-55, jan. 2009. Disponível em: <<http://ccr.sigcomm.org/drupal/files/p50-v39n11-vaqueroA.pdf>>

VOGEL, klaus. **Klaus Vogel on double taxation conventions – a comentary to the OECD, UM and US Model Conventions for the avoidance of double taxation**

of income and capital with particular reference to German Treaty Practice.
Boston: Kluwer Law international, 1997.

XAVIER, Alberto. **Direito tributário internacional do Brasil** – 8. Ed ver. e atual. –
Rio de Janeiro: Forense, 2015.

WOCHOWICZ, Marcos. **Propriedade intelectual do software & revolução da tecnologia da informação.** Curitiba: Juruá, 2004.

