

ABDF 2019
IV CONGRESSO
INTERNACIONAL
DE DIREITO TRIBUTÁRIO
DO RIO DE JANEIRO
Em homenagem ao Professor
Ricardo Lobo Torres

ASPECTOS CONTROVERTIDOS DE TRIBUTAÇÃO DA NUVEM - ISS E ICMS

TRIBUTAÇÃO DA ECONOMIA DIGITAL

Carlos Adolfo Teixeira Duarte
carlos.adolfo@tdlaw.com.br

Planejamento internacional x *compliance* nacional

ABDF
ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA
DE DIREITO FINANCEIRO

- Cenário internacional: BEPS x planejamento tributário internacional
- Cenário nacional: qual o imposto devido sobre a operação??
 - Ausência de segurança jurídica – como posso cumprir a lei (*compliance*)?
 - Conflitos na legislação – Estados X Municípios
 - Indefinição na jurisprudência: serviço ou mercadoria?



Tributação do software: ISS ou ICMS?

“Desventuras em série”



- 1969 – **ISS** – DL 834/69 – “13. Organização (...) processamento de dados, consultoria técnica...”
- 1987 – **ISS** – LC 56/87 – “24. (...) coleta e processamento de dados de qualquer natureza;”
- 1994 – **ISS** – STJ: software é bem imaterial, não sujeito ao ICMS (Resp 39.457)
- 1998 – **ICMS** - STF: ICMS incide sobre “software de prateleira” e ISS sobre “software sob encomenda” (RE 176.626-3). “Mercadoria é bem corpóreo”. **(R)**



Tributação do software: ISS ou ICMS?

“Desventuras em série”



- 1998 – Lei do Software (Lei 9.609/98) – direito autoral - uso por licença. Propriedade permanece com licenciante. Cessão de uso de bem imaterial é serviço?
- 1998 – **ICMS** – Lei MT 7.098/98 – ICMS incide sobre software, mesmo sem meio físico (transf. eletr.) **(ADI 1945) (P)**
- 2000 – **ICMS** – ERJ – Decreto 27.307/00
 - Reduz base ICMS sobre software em “meio magnético ou óptico”
 - Não incidência do ICMS no caso de download e licenças múltiplas
- 2000 – **ISS** - STF: RE 116.121/SP (não incide ISS sobre locação bens móveis – obrigação de dar) **(R)**



Tributação do software: ISS ou ICMS? "Desventuras em série"



- 2003 – **ISS** - LC 116/03
 - 1 – Serviços de informática e congêneres
 - 1.05 – licenciamento ou cessão de direito de uso de software
- 2007 – **ICMS** – ESP – Decreto 51.619/07 (revogado)
 - Software (**personalizado** ou não) tem base de calculo 200% do meio físico
- 2009 – **ISS** – STF: ISS no leasing: operacional, não; financeiro, sim (RE 547.245)
- 2010 – **ICMS** - STF Pleno: **MC** na ADI 1.945 MT – ICMS incide no software por download. Elemento corpóreo é irrelevante. (11 anos) **(R) (P)**



Tributação do software: ISS ou ICMS? "Desventuras em série"



- 2012 – **ISS** – STF: RE 688.223 (Rep. Geral) – inconst. a incidência de ISS sobre software por encomenda? Licenciamento. **(P)**
- 2014 – **ICMS** – STF: ICMS não incide se ausente transferência de propriedade (RE 540.829).
- 2015 – **ICMS** - Conv. Confaz 181/15 (28/12/15) – tributação software
 - Autoriza 19 Estados a concederem redução na base do ICMS para 5%
 - Por download ou não, desde que padronizado (adaptável).
- 2016 – **ICMS** – ESP - Decreto 61.791/16 (15 dias depois) **(ADI 5576) (P)**
 - Suspende exigência ICMS sobre software por download ou streaming (nuvem) até que seja definido o local do fato gerador e estabelecimento responsável.
 - Exp. Mot.: implementa Conv. 181/15 quando software "não elaborado por encomenda".



Tributação do software: ISS ou ICMS?

“Desventuras em série”



- 2016 – **ISS** – STF: RE 651.703 – incide ISS sobre atividade dos planos de saúde e seguro saúde (**se não incidir o ICMS ou o IOF, deve incidir o ISS**)
- 2016 – **ISS** - LC 157/16
 - 1.03: Armazenagem e hospedagem
 - 1.04: não só PCs, mas também tablets, celulares, etc.
 - 1.09: Streaming (disponibilização sem cessão definitiva de áudio, vídeo, imagem e texto pela internet), ressalvada TV paga.
- 2017 – **ISS** – MSP: PN 1/17
 - Regula ISS sobre software com suporte físico, download ou SaaS
 - Independe se é por encomenda ou **prateleira** (jurisprudência STF?)
- 2017 – **ICMS** – ESP: DN CAT 4/17
 - Software, se não for **por encomenda**, incide ICMS (download ou streaming, i.e., “nuvem”) a 5%, salvo jogos.
 - Não exigido o ICMS até que seja definido o local do fato gerador (internet)



Tributação do software: ISS ou ICMS?

“Desventuras em série”



- 2017 – **ICMS** – Convênio Confaz 106/17 (**ADI 5958**) (**P**)
 - Operações com bens e mercadorias digitais, por transferência eletrônica
 - Padronizados, ainda que adaptáveis
 - Devido ICMS no Estado onde é estabelecido o adquirente do bem
 - Responsáveis: quem oferta, intermediador ou consumidor
 - Devido mesmo com “pagamento periódico”
- 2018 – **ICMS** – ESP: Portaria CAT 24/18
 - Bens e mercadorias digitais: não personificados; massificados
 - Exemplo: conteúdo de áudio e vídeo, com cessão definitiva (download)
 - Implementa Conv. 16/17



Tributação do software: ISS ou ICMS?

Conclusão: (im)pacto federativo



- Reversão jurisprudencial frequente.
- Pendência de várias ações sobre incidência ou não de ISS e de ICMS sobre as operações com software, streaming e operações na nuvem.
- Legislação conflitante com lei e com jurisprudência do STF
- Setor estratégico para o país sofre com a indefinição:
“Não temos preferência sobre quem recolherá o imposto, mas o que não pode acontecer é termos que pagar aos dois” (Sergio Paulo Galindo, Presidente Executivo da Brasscom).



Tributação do software: ISS ou ICMS?

Qual deveria ser a tributação?



- Software (direito autoral) é disponibilizado para uso mediante licença.
- Licença de uso de direito autoral não é mercadoria (elemento corpóreo).
- Licença de software não é serviço, mas sim cessão de uso de bem incorpóreo (cessão de uso de bem corpóreo – locação – não é tributável pelo ISS).
- Licença de software não deveria ser tributada nem pelo ICMS nem pelo ISS.
- Desenvolvimento de software por encomenda é serviço, devendo ser tributado pelo ISS.



Tributação do software: ISS ou ICMS? Definição pelo STF



- Conveniência de julgamento integrado e rápido, com solução das múltiplas ações e reversão da jurisprudência atual.
- RE 651.703: ISS deveria “captar todas as atividades empresariais cujos produtos fossem serviços sujeitos a remuneração no mercado”, e que não fossem serviços de comunicação (tributados pelo ICMS), financeiros ou securitários (tributados pelo IOF).
- Prestação de serviço: “oferecimento de 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.”
- STF enfatizou o princípio da Capacidade Contributiva em detrimento do art. 110 do CTN.



Muito Obrigado!

CARLOS ADOLFO TEIXEIRA DUARTE

carlos.adolfo@tdlaw.com.br