

TRIBUTAÇÃO SOBRE *CLOUD COMPUTING* E OS TRATADOS BRASILEIROS CONTRA A DUPLA TRIBUTAÇÃO DE RENDA

TAXATION OF *CLOUD COMPUTING* AND THE BRAZILIAN TREATIES AGAINST DOUBLE TAXATION OF INCOME

TRIBUTACIÓN SOBRE *CLOUD COMPUTING* Y LOS TRATADOS BRASILEÑOS CONTRA LA DOBLE TRIBUTACIÓN DE LA RENTA

Gilson Pacheco Bonfim¹
Leonardo da Silva Sant'Anna²

Resumo

O presente artigo objetiva analisar a compatibilidade da retenção de imposto de renda sobre remessas ao exterior para pagamento de atividades de *cloud computing*, nos casos de existência de tratado firmado pelo Brasil para evitar a bitributação de renda. Para tanto, a investigação busca identificar a natureza jurídica das operações envolvendo computação na nuvem, bem como os objetivos, contexto e legitimidade da política fiscal internacional brasileira, especialmente no que tange à taxação em território brasileiro de valores remetidos ao exterior como *royalties* ou remuneração de serviços técnicos. A pesquisa utiliza a revisão da literatura especializada (revisão bibliográfica) e de documentos (Tratados, Convenções Modelos etc.), servindo-se das metodologias dedutiva-hipotética e explicativa, com abordagem qualitativa dos dados examinados. Constatou-se que 1) a política fiscal internacional brasileira, que busca reter poderes tributários, taxando os recursos produzidos no território nacional, além de legítima, é adotada por diversos países em desenvolvimento; 2) os pagamentos envolvendo contratos de *cloud computing* referentes a provedores situados no estrangeiro poderão ser tributados no território nacional, quando puderem ser enquadrados nos conceitos de *royalties* ou de serviços técnicos/assistência técnica previstos nos compromissos firmados pelo país.

Palavras-chave: tributação; computação na nuvem; *royalties*; tratados.

Abstract

This paper intends to analyze the compatibility of withholding income tax on remittances sent abroad for cloud computing activities, in cases where Brazil has signed treaties to avoid double taxation. The research aims to identify the legal nature of operations involving cloud computing, together with the objectives, contexts and legitimacy of Brazil's international tax policy, especially the taxation on Brazilian territory of values sent abroad as royalties or payments for technical services. The study conducts bibliographical research on specialized literature (literature review) and documents (treaties, model conventions, etc.), using a deductive-hypothetical methodology, with a qualitative approach to the data. The results were: 1) the Brazilian international tax policy — which seeks to maintain its taxing powers by taxing the resources produced on its national territory —, being legitimate, is adopted by many countries in development; 2) the payments associated with contracts for cloud computing activities related to international providers can be taxed on Brazilian territory when considered as royalties or as technical service/assistance, as provided by the treaties signed by the country.

Keywords: tax law; cloud computing; royalties; treaties.

Resumen

El presente artículo objetiva analizar la compatibilidad de la retención de impuesto a la renta sobre envíos al exterior para pago de actividades de *cloud computing*, en los casos de existencia de tratado firmado por Brasil para evitar la doble tributación de la renta. Para tanto, la investigación busca identificar la naturaleza jurídica de las operaciones que involucran computación en la nube, así como los objetivos, contexto y legitimidad de la política fiscal internacional brasileña, especialmente en lo que atañe a la tributación en territorio brasileño de valores

¹ Universidade do Estado do Rio de Janeiro.

² Universidade do Estado do Rio de Janeiro.

remetidos al exterior como *royalties* o remuneración de servicios técnicos. La investigación utiliza la revisión de la literatura especializada (revisión bibliográfica) y de documentos (Tratados, Convenciones Modelo, etc.), sirviéndose de las metodologías deductiva-hipotética y explicativa, con enfoque cualitativo de los datos examinados. Se constató que 1) la política fiscal internacional brasileña, que busca retener poderes tributarios, tributando los recursos producidos en el territorio nacional, además de legítima, es adoptada por diversos países en vías desarrollo; 2) los pagos que involucran contratos de *cloud computing* referentes a proveedores situados en el extranjero podrán ser tributados en el territorio nacional, cuando se encuadren en los conceptos de *royalties* o de servicios técnicos/asistencia técnica previstos en los compromisos firmados por el país.

Palabras clave: tributación; computación en la nube; *royalties*; tratados.

1 Introdução

O avanço tecnológico das últimas décadas tem contribuído para a construção de um modelo econômico mais e mais globalizado e sem fronteiras, fato que tem gerado reflexões sobre as políticas fiscais e as respectivas implicações tributárias para as empresas, cidadãos e países envolvidos. Nessas circunstâncias, os tratados internacionais têm ganhado destaque nas discussões de tributação internacional, figurando como principal meio de divisão de competências tributárias entre os países envolvidos.

Inserida em um ambiente de grandes avanços tecnológicos e de aumento da importância das discussões plurilaterais, a computação em nuvem (*cloud computing*) ocupa lugar significativo nesse cenário, pois permite a construção de negócios mais eficientes, menos custosos e, muitas vezes, transnacionais. Também em razão disso, essa espécie de operação acaba despertando muitas dúvidas e incertezas no campo jurídico, mormente quanto à competência tributária dos países envolvidos nas transações multinacionais.

Sem desconsiderar a relevância de outras discussões envolvendo esse tipo de negócio, o presente trabalho pretende analisar a legitimidade da retenção na fonte do imposto de renda sobre remessas ao exterior para pagamentos de contratos de *cloud computing*, quando os valores forem destinados a países com os quais o Brasil tenha firmado convenção para evitar a dupla taxação da renda. Com esse intuito, a pesquisa fará uma revisão de documentos e da literatura especializada sobre o tema, servindo-se das metodologias dedutiva-hipotética e explicativa, com abordagem qualitativa dos dados.

Após uma breve conceituação e exposição das espécies de computação na nuvem, bem como sua importância no contexto da economia digital, o estudo se dedica a examinar a natureza jurídica dessas operações, com base nas previsões constantes da LC nº 116/2003, bem como em recentes julgados do STF envolvendo atividades enquadráveis ou não como “prestação de serviços de qualquer natureza”, aptos a autorizar a incidência de ISS (imposto sobre serviços).

Verificada a natureza jurídica do *cloud computing*, o presente ensaio se concentra em examinar a conjuntura e os objetivos da política fiscal internacional brasileira, em relação à

retenção na fonte de imposto de renda sobre remessas ao exterior para pagamento de *royalties*, serviços técnicos ou de assistência técnica.

Por último, a presente investigação se propõe a averiguar se as transações envolvendo a “nuvem” podem ser rotuladas como serviços técnicos ou de assistência técnica, bem como sua correta qualificação no âmbito dos tratados firmados pelo Brasil (*royalties* e/ou rendimentos equiparados ou lucros das empresas) e as consequências que daí derivam.

Não será objeto de pesquisa a questão da existência ou não de estabelecimento permanente da empresa estrangeira em território brasileiro, em virtude das limitações de espaço e do escopo do presente estudo. Ao final, são apresentados os resultados e as conclusões.

2 Definição de *cloud computing* e sua relevância no ambiente econômico atual

A expressão Economia Digital é bastante utilizada para fazer referência às atividades econômicas que são desenvolvidas com uso da tecnologia digital. Posta em um contexto de desmaterialização das relações econômicas e sociais, esse novo modelo caracteriza-se por transações em que a ação humana e a presença no local onde a tarefa é realizada são cada vez menos importantes (Faria; Maitto; Monteiro, 2018). A economia tradicional, predominantemente baseada em um paradigma alicerçado em bens, mercadorias ou tangíveis, vai sendo suplantada por sistema baseado em serviços, funcionalidades e intangíveis³.

A tecnologia denominada *cloud computing* ocupa lugar de destaque nesse novo cenário. Com efeito, enquanto em um passado relativamente recente, pessoas físicas e jurídicas buscavam a aquisição de programas de computador (*softwares*) e de máquinas com alta capacidade de armazenamento e de processamento de dados (*hardware*), na atualidade, há uma clara tendência de terceirização de determinadas atividades, com redimensionamento de espaço físico e dispensa de aquisição de equipamentos e/ou programas que rapidamente se tornam obsoletos ou que demandam constante atualização. Claramente, muitas dessas mudanças têm relação direta com essa funcionalidade tecnológica.

Uma das mais conhecidas definições de *cloud computing* é da **NIST** (*National Institute of Standards and Technology*), agência de tecnologia do Departamento de Comércio dos Estados Unidos: uma espécie de negócio que permite o acesso a uma rede compartilhada de recursos configuráveis e sob demanda, que podem ser rapidamente provisionados e liberados com o mínimo esforço de gerenciamento ou interação do provedor de serviços (NIST, 2011).

³ Nesse sentido, não se pode deixar de mencionar a precisa observação da professora Rita de La Feria, que pontua que “a economia digital” está deixando de ser “uma parte da economia”, para se tornar “a própria economia real”. A digitalização da economia, segundo a professora, é irreversível (Taxjournal, 2017).

O usuário não instala o programa em seu computador, tampouco precisa de infraestrutura própria, acessando o *hardware* ou o *software*, que se encontra disponibilizado na “nuvem”, pela da internet e por qualquer dispositivo, *smartphone*, *tablet*, computador etc. (Rolim; Lara, 2018). É uma alternativa aos padrões tradicionais de armazenamento, acesso e/ou desenvolvimento de *softwares* e dados, possibilitando a utilização compartilhada de recursos físicos e virtuais (como servidores e aplicativos), disponibilizados on-line de forma padronizada ou configurados sob demanda (Neto; Paro, 2018).

Essa tecnologia produz uma redução drástica de custos, pois dispensa investimentos para aquisição de servidores, sistemas operacionais, estrutura de rede, banco de dados, espaço físico e outros equipamentos de *hardware* e *software*, além de outras despesas, tais como, energia elétrica, por exemplo⁴. Além disso, a *computação em nuvem* permite que as empresas passem a se preocupar quase que exclusivamente com seu *core business* (negócio principal), sem correr risco de superdimensionamento ou subdimensionamento de infraestrutura para a atividade essencial (Brandão Júnior; Piscitelli, 2020).

Os três tipos de “nuvem” são: 1) *Infrastructure as a service - IaaS* – Infraestrutura como um serviço; 2) *Plataform as a service – PaaS* – Plataforma como um serviço; 3) *Software as a service – SaaS* – *Software* como um serviço.

Na primeira modalidade, *IaaS*, o provedor disponibiliza ao interessado uma infraestrutura tecnológica, *hardware* (servidores, armazenamento, cabeamento, ar-condicionado para resfriamento de maquinário, redes etc.) ou recursos computacionais brutos de armazenamento, processamento, comunicação de rede e outros, nos quais o usuário pode instalar e executar *softwares* em geral (Tamanaha, 2020). A grande vantagem para os contratantes desse serviço é a terceirização da infraestrutura de informática, com a eliminação do custo de aquisição e manutenção de equipamentos, que passam a ser utilizados pelo acesso virtual (Brandão Júnior *et al.*, 2020).

No segundo tipo, *PaaS*, o prestador fornece soluções computacionais, como linguagens de programação, bibliotecas virtuais, serviços e ferramentas de suporte ao desenvolvimento de aplicações, para que o usuário possa, na infraestrutura da nuvem, implementar, desenvolver e/ou testar aplicativos e *softwares* criados ou adquiridos por ele (Tamanaha, 2020). Trata-se de funcionalidade destinada a usuários empresariais, mais adequada para desenvolvedores de *softwares* ou provedores de serviços.

⁴ Na mesma linha, Antônio Gilson Aragão de Carvalho (2021) ressalta que um dos resultados ou consequências desse novo desenho é um alto grau de automação e consolidação dos meios preexistentes, com a consequente redução de custos de manutenção, somada à entrega de novos recursos. Como a infraestrutura está disponível pela internet, essa funcionalidade permite o acesso a um extraordinário poder de computação e serviços, de qualquer lugar e a qualquer tempo.

A última e mais difundida espécie de *cloud computing* é o *software* como um serviço — *SaaS*. Nessa hipótese, o usuário acessa e faz uso do *software* virtualmente, sem a necessidade de *download* do programa (Neto; Paro, 2018). Vale ressaltar que o usuário não instala o programa em seu computador ou em outro dispositivo, mas apenas o utiliza por meio de qualquer aparelho com acesso à internet.

3 Natureza jurídica das operações ou contratos envolvendo *cloud computing*

A constante evolução tecnológica traz incertezas e riscos aos negócios jurídicos. Sem que o legislador consiga acompanhar as mudanças impostas pela Economia Digital, a computação em nuvem tem sido uma das transações que mais desperta dúvidas, inclusive no campo tributário. Dentre as incertezas e a falta de segurança, o caráter ou a natureza dos rendimentos desse tipo de atividade é um dos pontos mais críticos (Uchôa Filho; Basilio, 2018).

A disponibilização de utilidades, por meio das espécies de “nuvem”, tem sido qualificada, tradicionalmente, no âmbito das legislações internas de cada um dos países, como; a) serviço; b) arrendamento de propriedade tangível; c) venda de propriedade tangível; d) licenciamento de um ativo intangível (Gomes; Gomes, 2020).

Embora o foco do presente trabalho não seja a análise de impostos indiretos (ICMS — imposto sobre circulação de mercadorias — *versus* ISS — imposto sobre serviços) sobre *cloud computing*, a verificação da natureza jurídica desses contratos é relevante na investigação que o texto se dispõe a fazer, qual seja: da legitimidade ou não da incidência de imposto de renda retido na fonte sobre remessas ao exterior para remuneração dessas transações⁵.

Nesse contexto, sem desconsiderar que o caso concreto pode ostentar peculiaridades que apresentem distinções das espécies de “nuvem” mais comuns (fato que torna obrigatória a análise casuística dos acordos, direitos e obrigações envolvidos), é possível afirmar que, no Brasil, em regra, as operações envolvendo essas funcionalidades devem ser identificadas como prestação de serviços, mormente diante das previsões constantes da LC nº 116/03.

No que tange ao *IaaS*, é razoável afirmar que as atividades de disponibilização de infraestrutura de *hardware* (servidores, armazenamento, cabeamento, ar-condicionado, redes etc.) ou recursos computacionais brutos de armazenamento, processamento, comunicação de rede e outros pelo prestador ao usuário podem ser enquadradas nos itens 1.03 e/ou 1.05 e/ou

⁵ A despeito da Câmara dos Deputados ter aprovado recentemente a PEC nº 45/2019 (Reforma Tributária), que, no longo prazo, colocará fim às discussões entre ICMS e ISS, o debate sobre a incidência de um ou outro imposto (sobre determinado negócio) permanecerá relevante durante bastante tempo, pois a citada PEC possui algumas regras de transição que preveem que os tributos antigos (ISS e ICMS) continuarão em vigor durante alguns anos (ao lado das novas exações).

1.06 e/ou 1.07 da lista anexa à Lei Complementar nº 116/03⁶.

No modelo conhecido como *PaaS*, o provedor disponibiliza ao usuário soluções computacionais (softwares, plataforma de dados, serviços de informática e ferramentas de suporte etc.) para a implementação ou desenvolvimento (na infraestrutura da nuvem) de aplicativos ou *softwares*. Nesse caso, é evidente a condição de obrigação mista dessa funcionalidade, pois o negócio acordado busca uma utilidade final que não pode ser atingida sem a combinação das atividades de armazenamento e processamento de dados (item 1.03 da Lista da LC nº 116/03), cessão ou licenciamento do uso de programas de computador (item 1.05 da lista da LC nº 116/03), bem como suporte técnico em informática (item 1.07 da lista da LC nº 116/03)⁷.

Por sua vez, a espécie conhecida como *SaaS* caracteriza-se pelo fato de o usuário acessar e fazer uso do *software* sem *download* do programa. Essa hipótese se enquadra no item 1.05 da lista anexa da LC nº 116/03, configurando-se como prestação de serviço sujeita à incidência de ISS. Conquanto esse tipo de operação também envolva obrigações mistas, não se pode negar que há uma série de obrigações assumidas pelo provedor de *SaaS* sem as quais não seria possível que usuário pudesse acessar e utilizar o *software*. Assim, é legítima sua classificação como prestação de serviços e sua tributação pelo ISS (Lara, *et al.*, 2020)⁸.

Apesar de a Lei Complementar nº 116/03 ter previsão expressa de diversas atividades que se amoldam às espécies de *cloud computing*, não se pode deixar de analisar a posição do STF acerca do conteúdo e significado da expressão “prestação de serviços”. O tema tem sido objeto de muita controvérsia ao longo das últimas duas décadas. Nesse período, o STF teve oportunidade de examinar diferentes situações em que se discutia a inclusão de determinadas transações no “conceito” de “prestação de serviço” para os efeitos de ISS⁹.

⁶ Lista anexa à Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003:

“1.03 - Processamento, armazenamento ou hospedagem de dados, textos, imagens, vídeos, páginas eletrônicas, aplicativos e sistemas de informação, entre outros formatos, 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” (Brasil, 2003).

⁷ É importante registrar a posição doutrinária que, a despeito de admitir que a contratação de *PaaS* configura prestação de serviços, entende que tal operação não seria passível de tributação por ISS, tendo em vista a ausência de previsão legal na LC nº 116/03, não sendo possível, segundo essa corrente, seu enquadramento nos itens 1.03 ou 1.05 da LC nº 116/03 (Lara *et al.*, 2020).

⁸ No mesmo sentido, destacando que essa modalidade se enquadra nas recentes mudanças operadas pela LC nº 116/2003, bem como envolve diversas obrigações de fazer a cargo do provedor, que justificam a incidência do ISS, conferir Fernando Rocha, João Gabriel Rocha e Sofia Rocha (2021).

⁹ Destaque-se, como exemplo: locações de bens móveis (RE nº 116.121); operações de *leasing* financeiro e *lease-back* (RE nº 592.905 e RE nº 547.245); transações envolvendo planos de saúde (RE nº 651.703); negócios envolvendo os contratos de franquia (RE nº 603.136); locação, sublocação e arrendamento de ferrovia, rodovia, postes, dutos, cabos e condutos (ADI nº 3.142); atividades com programas de computador ou *softwares* (RE nº 176.626, ADI nº 5.958 e ADI nº 5659).

Um dos capítulos mais importantes dessa história, sem dúvida, se deu na análise da incidência de ICMS ou ISS sobre *softwares*, no bojo da ADI nº 5.659¹⁰. Nessa ADI, discutiu-se a constitucionalidade da Lei Estadual que previa a cobrança de ICMS sobre *software*, embora a LC nº 116/2003 já tivesse previsão de ISS sobre essas atividades, na forma dos subitens 1.01, 1.02, 1.04, 1.05, 1.07 e 1.08 constantes da sua lista anexa¹¹.

O precedente firmado na citada ADI tem especial relevância por dois motivos: 1) marcou uma mudança de posicionamento do STF com relação à exação que deveria incidir sobre transações envolvendo “*softwares*”, superando entendimento anterior (RE 176.626); 2) firmou premissas que podem ser utilizadas para análise dos casos envolvendo operações de *cloud computing* como um todo, em razão da existência de pontos de conexão entre as matérias.

O relator, ministro Dias Toffoli, entendeu que a distinção tradicional entre “*software de prateleira*” (padronizado) e “*software por encomenda*” (personalizado) não seria mais adequada para a definição da competência para a taxaçaõ dos negócios jurídicos de *licenciamento ou cessão do uso de programas de computador* em suas diversas modalidades. Igualmente, a tradicional distinção entre “obrigações de dar” e “obrigações de fazer” já não seria suficiente para resolver conflitos envolvendo ISS e ICMS, especialmente diante da existência de numerosos negócios jurídicos que envolvem obrigações mistas ou complexas¹².

Em seu voto, o relator também fez significativa ressalva quanto ao papel da Lei Complementar como meio de resolução de conflitos de competência em matéria tributária (artigos 146, I, e 156, III, da CF/88). Segundo Toffoli, considerando que a LC nº 116/2003 passou a prever a incidência de ISS sobre o licenciamento/cessão de direito de uso de *software* (independente do programa ser padronizado ou customizado – *item 1.05*), afastando a distinção adotada pelo STF, não seria possível desconsiderar essa opção do legislador, que não teria ultrapassado o conceito constitucional de “serviços de qualquer natureza”.

Dias Toffoli consignou, outrossim, que, mesmo nas transações com *softwares padronizados*, há uma operação mista, envolvendo um “dar” e um “fazer”. A “obrigação de

¹⁰ STF, ADI nº 5.659, Relator: Dias Toffoli, Tribunal Pleno, julgado em 24/02/2021.

¹¹ Lista anexa da LC nº 116/2003:

“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.

1.07 – 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” (Brasil, 2003).

¹² STF, ADI nº 5.659, Relator: Dias Toffoli, Tribunal Pleno, julgado em 24/02/2021.

fazer” estaria presente no desenvolvimento do *software* e nas diversas funcionalidades que são disponibilizadas ao usuário, como *help desk*, atualizações tecnológicas etc. Tais características reforçariam a ideia da existência de uma obrigação mista, a justificar a incidência do ISS, na linha do que restou decidido nos RE nº 547.245 e 592.905 (Rel. Min. Eros Grau); RE nº 651.703 (Rel. Min. Luiz Fux); e, RE nº 603.136 (Rel. Min. Gilmar Mendes)¹³.

O precedente firmado na ADI nº 5.659, além de se aplicar integralmente para as atividades de *cloud computing* na modalidade *SaaS* (mencionadas expressamente no voto do relator Dias Toffoli na ADI nº 5.659), também corrobora as opções legislativas plasmadas na LC nº 116/03, autorizando que as demais modalidades desse tipo de tecnologia (*IaaS e PaaS*) sejam classificadas como prestação de serviço.

Em primeiro lugar, as três espécies de “nuvem” envolvem autênticas prestações de serviço, dentro de uma visão mais moderna desse negócio jurídico, que contempla o fornecimento de uma utilidade (inclusive, bens) pelo prestador (Ribeiro, 2013). Em segundo lugar, as mudanças implementadas na LC nº 116/03 revelam uma opção legislativa que deve ser respeitada, dentro da ideia de que cabe à Lei Complementar resolver conflitos de competência em matéria tributária¹⁴. Por último, são obrigações complexas, ou mistas, com alta carga de serviços que não podem ser separados, pois fazem parte de um todo (serviço final) que é o objetivo principal da contratação¹⁵.

4 Da legitimidade da política fiscal brasileira quanto à retenção de imposto de renda sobre remessas ao exterior para pagamento de *royalties* e/ou serviços técnicos

Firmada a premissa de que esses tipos de negócios envolvem prestações de serviços, passa-se a analisar a legitimidade da retenção de imposto de renda sobre contratos de *cloud computing* transnacionais.

No contexto da economia digital, é bastante comum que as operações de computação em nuvem sejam transnacionais, com provedores situados nos mais diversos locais do mundo, já que não há necessidade de o fornecedor do serviço estar estabelecido no país do usuário (Rolim; Lara, 2018). Realmente, uma série de pagamentos podem ser remetidos ao exterior por

¹³ STF, ADI nº 5.659, Relator: Dias Toffoli, Tribunal Pleno, julgado em 24/02/2021.

¹⁴ Nessa linha, Gustavo da Gama Vital de Oliveira (2014) adverte que a superação, pela jurisdição constitucional, dos critérios adotados pelo legislador complementar somente seria possível diante de evidente abuso do direito de legislar em face das materialidades econômicas que justificam cada um dos impostos. Não se pode, assim, cancelar a declaração de invalidade dos critérios adotados pelo legislador complementar simplesmente por critérios de política fiscal ou melhoria do sistema tributário como um todo.

¹⁵ Em 2017, a Receita Federal do Brasil (RFB) tratou especificamente da computação em nuvem, na Solução de Consulta COSIT nº 499/2017. Nesse pronunciamento, a RFB menciona expressamente suas três espécies, reconhecendo a computação em nuvem como prestação de serviços (itens 12 e 13 da citada Solução de Consulta).

fontes brasileiras para remunerar essas atividades, razão pela qual se torna relevantíssimo entender quais as respectivas obrigações tributárias daí decorrentes (Neto; Paro, 2018).

Nos casos de transações com valores remetidos a residentes em países com os quais o Brasil não possui tratado para evitar a dupla taxação sobre a renda (por exemplo, Alemanha), a situação é mais simples, aplicando-se as regras que estabelecem a retenção na fonte sobre os pagamentos decorrentes de prestação de serviços devidos a residentes ou domiciliados no exterior (art. 7º da Lei nº 9779/1999 e regulamento do IR - Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018 – art. 746 e 765)¹⁶.

O cenário fica mais complicado, entretanto, nas hipóteses em que os valores são remetidos a empresas (provedores) domiciliadas em países com os quais o Brasil possui acordo para evitar a dupla tributação sobre a renda¹⁷. Imagine-se, por exemplo, uma empresa brasileira que contrata uma empresa holandesa (sem sede ou filial em território brasileiro) como fornecedora de *cloud computing*. Nessas situações, a legitimidade ou não da retenção, quando dos pagamentos efetuados à empresa holandesa, depende de uma análise sobre a qualificação dos rendimentos envolvidos e seu tratamento pela convenção firmada pelos países signatários (Brasil e país de residência do provedor, no caso citado, Holanda).

Sem desconsiderar a relevância de outras discussões envolvendo tratados para evitar a dupla tributação (como a existência de estabelecimento permanente da empresa estrangeira no Brasil, que não será objeto de análise nesse trabalho), o presente artigo irá focar na identificação das remessas ao exterior para remuneração de atividades de computação em nuvem como “*lucros das empresas*” (passíveis de tributação no país da residência do prestador) ou “*royalties*” e/ou “*serviços técnicos*” (passíveis de taxação na residência do usuário - o Brasil). O correto enquadramento desses valores não prescinde, contudo, de uma análise prévia das funções que possuem os acordos para evitar a dupla tributação, da política fiscal internacional

¹⁶ Lei nº 9.779, de 1999:

“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).

Art. 746. Os rendimentos do trabalho, com ou sem vínculo empregatício, de aposentadoria, de pensão e os rendimentos da prestação de serviços, pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos a residentes ou domiciliados no exterior, ficam sujeitos à incidência do imposto sobre a renda na fonte, à alíquota de vinte e cinco por cento, excepcionado, no que se refere a serviços, o disposto no art. 765” (Brasil, 1999).

Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 100, caput:

“Art. 765. Ficam sujeitos à incidência do imposto sobre a renda na fonte, à alíquota de quinze por cento, os rendimentos de serviços técnicos e de assistência técnica, administrativa e semelhantes derivados do País e recebidos por pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, independentemente da forma de pagamento e do local e da data em que a operação tenha sido contratada, os serviços executados ou a assistência prestada. Parágrafo único. A retenção do imposto sobre a renda será obrigatória na data do pagamento, do crédito, da entrega, do emprego ou da remessa dos rendimentos” (Brasil, 1943).

¹⁷ Daniel Freire e Almeida (2015) sublinha com precisão que essa conjuntura revela grandes desafios para o direito tributário, justamente porque as leis não foram instituídas para lidar com esse ambiente virtual, no qual empresas conduzem seus negócios em países em que não possuem sede física. Por vezes, salienta o autor, algumas empresas preferem utilizar servidores longínquos para obter vantagens, esquivando-se da taxação devida naquele país em que deveriam ser tributadas.

brasileira, bem como do estudo desses tratados como fontes de regras que obrigam os países signatários.

Nesse contexto, inicialmente, é essencial destacar que uma das mais importantes funções dos compromissos firmados para evitar a dupla taxação da renda é repartir a competência tributária entre os países pactuantes. De fato, é fundamental realçar que esses tipos de tratados são, na verdade, manuais de repartição de competência tributária (Gomes; Gomes, 2020), ou seja, uma das suas principais funções é dividir a competência para cobrar impostos entre os Estados Pactuantes, definindo quais rendimentos (e em quais casos) poderão ser taxados pelos respectivos signatários (Estado-fonte e Estado-residência).

Nesse ponto, não se deve olvidar que, embora existam Convenções Modelos que orientam o processo de negociação e a própria confecção dos acordos para evitar dupla tributação de renda (como, por exemplo, as Convenções Modelos da OCDE — Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico — e da ONU — Organização da Nações Unidas), cada avença é fruto de ajustes e negociações específicas, que, por vezes, levam anos e envolvem (naturalmente) concessões recíprocas, em que um Estado cede em determinado tópico para ganhar em outro (Dias Júnior, 2019).

No caso brasileiro (e de outros países em desenvolvimento, em regra, importadores de tecnologia e serviços técnicos ou especializados), é mais do que compreensível que a política fiscal internacional seja orientada a firmar tratados que privilegiam a tributação dos rendimentos na fonte (ou local onde foram gerados, no caso, Brasil).

Sergio André Rocha (2017) observa que os artigos dos pactos assinados pelo Brasil, especialmente aqueles que tratam de regras de distribuição de competências tributárias, foram fortemente influenciados pela posição histórica dos países em desenvolvimento, que buscam reter maiores poderes tributários, quando da assinatura de compromissos¹⁸. Essa característica da política fiscal brasileira, segundo o autor, faz com que os tratados assinados pelo país se aproximem mais do padrão da ONU do que daquele praticado pela OCDE¹⁹ (2017). Trata-se de política fiscal legítima, que objetiva resguardar a manutenção de receitas no território nacional, evitar evasão fiscal e planejamentos abusivos.

Evidentemente, o interesse brasileiro nem sempre prevalece, entretanto o país tem grande poder de barganha, fato que tem contribuído para seu relativo sucesso na negociação de

¹⁸ Na mesma linha, Yariv Brauner chama a atenção para o fato de que os países em desenvolvimento tentam frequentemente buscar um aumento das hipóteses de tributação na fonte (2018).

¹⁹ Daniel de Paiva Gomes e Eduardo de Paiva Gomes (2020) destacam a existência de uma conhecida predileção da OCDE em favor dos países desenvolvidos, razão pela qual, segundo os autores, comumente se diz que a Convenção Modelo da OCDE priorizaria o interesse dos países desenvolvidos em detrimento dos países em desenvolvimento, enquanto a Convenção da ONU, por sua vez, direcionar-se-ia a uma maior proteção dos países em desenvolvimento.

tratados. Exemplo claro disso é a disciplina que os acordos negociados e assinados pelo Brasil conferem à taxação dos rendimentos classificados como *royalties* (e os respectivos pagamentos a eles equiparados).

Para o escopo do presente trabalho, é possível destacar duas diferenças fundamentais da política fiscal brasileira em relação à OCDE: 1) os pactos firmados pelo Brasil permitem a tributação de *royalties* no país fonte (onde os recursos foram gerados), enquanto a OCDE, exceto na hipótese da existência de estabelecimento permanente, determina a tributação no país de residência (onde tem domicílio o prestador do serviço); 2) os tratados firmados pelo Brasil, em regra, incluem no conceito de *royalties* (no próprio artigo que trata desses rendimentos ou por protocolo) a remuneração devida por serviços técnicos e de assistência técnica.

Dentro desse contexto, não se pode deixar de criticar a tese que condiciona a validade da equiparação entre serviços técnicos e *royalties* (que encontra previsão na grande maioria dos compromissos firmados pelo país) à existência de um negócio jurídico relacionado a contratos de transferência de tecnologia.²⁰ Ora, não se pode olvidar que o conceito de *royalties* e a sua eventual equiparação a serviços técnicos (por tratado ou protocolo), sem qualquer restrição, foi objeto de negociação entre os estados signatários da avença, os quais, bilateralmente, estipularam cláusulas específicas, afastando-se expressamente da ideia contida na Convenção Modelo da OCDE.

Decerto, conforme salienta Antônio Augusto Souza Dias Junior (2019), criar um critério de vinculação a um contrato de transferência de tecnologia (inexistente nos tratados), além de restringir o alcance de uma cláusula que foi objeto de negociação entre Estados contratantes, faz parte da política fiscal internacional brasileira²¹ e significa negar aos Estados signatários o direito de celebrar compromissos que contrariem o padrão desenhado pela OCDE. Nessa conjuntura, é relevante realçar, ainda, que, na interpretação dos acordos para evitar a dupla tributação, deve ser aplicada a Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados, que foi incorporada ao ordenamento jurídico nacional pelo Decreto nº 7.030, de 14 de dezembro de 2009. O referido pacto possui dispositivos específicos que não podem ser desconsiderados.

²⁰ Um dos principais nomes que defende essa tese é o professor Alberto Xavier (2015), para quem os recursos oriundos de serviços técnicos, sem transferência de tecnologia, deveriam ser qualificados como lucros das empresas (art. 7º da maior parte dos acordos firmados pelo Brasil), deixando-se o enquadramento na categoria de *royalties* (art. 12 da maior parte dos tratados firmados pelo Brasil) apenas para os casos em que haja transferência de tecnologia.

²¹ Prova disso é a constante presença desse tipo de dispositivo nos pactos firmados pelo Brasil. Trata-se de característica da política fiscal brasileira, que não se vê retratada apenas nos tratados celebrados com a Áustria, a Finlândia, a França, o Japão e a Suécia. Nesses casos, conforme será visto mais à frente, se os serviços técnicos ou de assistência técnica não puderem ser inseridos diretamente no artigo que trata dos *royalties*, deverão ser enquadrados como *lucros das empresas*, não sendo passíveis de tributação ou retenção no Brasil.

Com efeito, deve ser ressaltado que os tratados são normas de direito internacional público, que, enquanto estiverem em vigor, obrigam os Estados pactuantes e devem ser cumpridos em suas disposições, conforme art. 26, da Convenção de Viena²². Esse ponto é importantíssimo e passa, por vezes, despercebido por aqueles que analisam ou interpretam tratados: esses acordos são oriundos da “autonomia de vontade” dos Estados pactuantes, que resolveram, por meio de processos de concessões mútuas, repartir as competências tributárias de determinada forma e firmar compromissos. Enquanto estiverem em vigor, tais avenças são *normas de direito internacional público* que geram direitos e deveres para os Estados envolvidos e seus contribuintes (*pacta sunt servanda*).²³

As regras de compromisso internacional surgem após amplo processo de negociação entre os países, com debates e reflexões envolvendo agentes altamente gabaritados e especializados nessa função. Naturalmente, como nos casos de contratos firmados entre pessoas físicas e/ou jurídicas, os termos firmados obrigam os pactuantes (*pacta sunt servanda*), não se podendo admitir, que regras constantes de pactos em vigor deixem de ser aplicadas. Em suma, se o compromisso permanece em vigor, as regras ali estabelecidas são normas de direito interacional público que obrigam os países signatários e seus contribuintes, devendo ser aplicadas.

A leitura do artigo 31 da Convenção de Viena também é fundamental para o deslinde da controvérsia. O referido artigo prescreve que o tratado deve ser interpretado de boa-fé, conforme o sentido comum atribuível aos termos nele utilizados, dentro do seu contexto e à luz de seu objetivo e finalidades (item 1). O mesmo artigo ressalva, contudo, que um termo deve ser entendido em seu sentido especial, se estiver consignado que essa era a intenção das partes (item 4). Em síntese: os termos do acordo devem ser interpretados conforme o seu sentido comum, exceto se as partes tiverem estabelecido sentido especial a determinadas expressões ou institutos, quando, então, esse sentido especial deverá prevalecer. É disso que se trata, quando se observa que os signatários resolveram estabelecer um conceito próprio de *royalties* nos tratados firmados pelo Brasil.

Diante disso, não se pode ignorar o sentido especial que a maior parte dos compromissos firmados pelo país conferiu a essas remunerações, sob o fundamento de que existiria uma contrariedade a um conceito “metafísico” de *royalties*, que exigiria transferência de tecnologia.

²² Artigo 26 - *Pacta sunt servanda* - Todo tratado em vigor obriga as partes e deve ser cumprido por elas de boa-fé.

²³ Na mesma linha argumenta Rodolfo Tsunetaka Tamanaha (2020), sustentando que tais acordos geram normas de direito internacional público e estão sujeitos à Convenção de Viena.

Não foi essa a intenção dos Estados pactuantes, que estabeleceram um conceito especial para esses pagamentos, inclusive, com equiparação entre eles, sem qualquer restrição.

Nessa linha, Ramon Tomazela Santos (2015) adverte que, se os Estados concordaram em realizar a equiparação desses rendimentos, não se pode desprezar a vontade das partes, sob o argumento de que esse conceito abrange apenas as hipóteses que envolvem a transferência de tecnologia ou *know-how*. O autor observa que, mesmo se considerarmos que o conceito está intimamente ligado à ideia de transferência de tecnologia, o fato é que os Estados contratantes (no caso das convenções assinadas pelo Brasil) optaram por atribuir a esses rendimentos um sentido especial, equiparando-os à prestação de serviços técnicos, independentemente da transferência, ou não, de tecnologia (Santos, 2015).

Ademais, a posição de taxar serviços técnicos e/ou assistência técnica na fonte (no caso, no Brasil) não deve ser vista como uma “jabuticaba” ou algo que contraria o direito tributário internacional. Pelo contrário, essa política fiscal representa uma reivindicação legítima de países em desenvolvimento²⁴, e que, uma vez inserida nos textos dos tratados ou protocolos, torna-se vinculante quando da aplicação das respectivas Convenções (Dias Júnior, 2019)²⁵.

Após revisar relatórios preparados por autores de diversos países, Pasquale Pistone (2012) concluiu que a concepção ou ideia de *royalties* prevista na Convenção Modelo da OCDE (conceito restrito e tributação no país de residência) é mais exceção do que regra. Segundo o autor, a cláusula de *royalties* do Modelo de acordos da ONU (conceito mais amplo e tributação no país fonte) tem sido o maior ponto de referência para os tratados bilaterais. Além disso, particularmente nos casos de países em desenvolvimento, serviços técnicos e de assistência técnica são frequentemente incluídos nessa categoria, como “dispositivos específicos adicionais” (Pistone, 2012, p. 21).

Nesse contexto, é interessante apontar que a própria OCDE reconhece a existência de uma política fiscal comum de países em desenvolvimento, quanto à taxação na fonte de pagamentos de serviços técnicos, admitindo como legítimo e possível o afastamento das prescrições do seu referencial de pactos para evitar a dupla incidência de impostos, de acordo com as peculiaridades de cada país. Realmente, uma rápida consulta aos comentários à

²⁴ Sergio André Rocha (2017) pontua que a equiparação entre alguns tipos de atividades faz parte de uma tradição da política fiscal de países em desenvolvimento, que buscam assegurar maiores competências tributárias para os países geradores dos recursos. Na mesma linha, Tatiana Falcão (2018) aduz que é comum países em desenvolvimento buscarem taxar serviços técnicos dentro do conceito de *royalties*.

²⁵ É fundamental destacar que a matéria foi analisada recentemente pelo STJ, justamente em julgamentos em que se investigou a legitimidade da retenção de IR diante de avenças para evitar a bitributação. Nesses julgados, o ministro relator Mauro Campbell consignou expressamente que a transferência ou não de tecnologia é desnecessária para aferição da norma aplicável, eis que é irrelevante para a conceituação dessas receitas (REsp nº 1.759.081 de 15-12-2020, REsp nº 1.743.319, de 09-03-21 e o REsp nº 1.808.614, de 16-03-21).

Convenção Modelo da OCDE, revela que diversos países importadores de tecnologia adotam paradigma similar ao brasileiro, com tributação de *royalties* na fonte e/ou equiparando-os aos serviços técnicos e de assistência técnica, podendo ser citados como exemplo: Argentina, Índia, China, Rússia, Tunísia, Marrocos, Gabão, Filipinas, Tailândia, Colômbia, Albânia, Malásia, Sérvia, Vietnam etc. (OCDE, 2017).

Para encerrar essa seção, é importante fazer menção às preocupações e ao tratamento da matéria no âmbito da ONU e da OCDE. Embora a discussão entre a opção por taxar no país fonte ou no país da residência não seja nova, a temática ganhou contornos mais complexos diante de uma economia em que a presença física se torna cada vez menos relevante e as transações ocorrem massivamente em ambiente virtuais (Ribeiro, 2021). Além das questões afetas às opções de política fiscal, nota-se claramente um descompasso em um sistema que foi desenhado com base em presença física e que está tentando tributar operações ocorridas no meio virtual (Valente, 2018). Essas situações têm preocupado e impulsionado a ONU e a OCDE na busca de novos desenhos tributários.

Em 2017, por exemplo, foi inserido um dispositivo específico sobre serviços técnicos na Convenção Modelo da ONU. O novo dispositivo, não por acaso numerado de “12A” (ou seja, ligado ao artigo 12 – *royalties*) adota a técnica de ampliar a competência tributária do país fonte, não fazendo qualquer exigência de que os serviços técnicos tenham relação com transferência de tecnologia ou *Know-How*. Em 2021, ocorreu nova mudança e foi incluído o dispositivo “12B”, que trata dos serviços digitais automatizados, dentre os quais o *cloud computing*, autorizando a taxação na fonte ou no país que efetua o pagamento dessas transações (ONU, 2022).

No âmbito da OCDE, as mudanças têm sido construídas a partir dos relatórios e recomendações do projeto BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting*). A iniciativa tem buscado estruturar e implementar dois novos pilares para a tributação internacional. Para o que importa ao presente ensaio, é interessante destacar o Pilar “1” do aludido projeto²⁶.

O Pilar 1 traz novas regras de alocação de lucros, cujo objetivo é atribuir aos países que são mercados finais uma maior parcela dos direitos de tributar a renda global dos negócios (taxação na fonte). Sua implementação depende da adesão e aprovação de um acordo multilateral, com as respectivas mudanças nas legislações internas dos aderentes à convenção (Gomes; Lima, 2023). A previsão da OCDE é que o aludido pacto fique disponível para assinatura a partir do segundo semestre de 2023, com estimativa de entrada em vigor (em pelo menos 138 países, dentre

²⁶ O pilar “2” objetiva implementar um imposto mínimo global sobre grandes corporações (OCDE, 2023).

eles o Brasil) em 2025 (OCDE, 2023). Mesmo com a entrada em vigor da citada convenção, provavelmente, serão necessárias modificações nas legislações domésticas.

Em suma: A política fiscal internacional brasileira, além de legítima, é comum entre vários países em desenvolvimento. Ademais, as iniciativas da ONU e da OCDE, no sentido de buscar um novo desenho de impostos para operações transnacionais, acabam convergindo para o padrão já adotado pelo país.

5 As atividades de computação na nuvem como serviços técnicos ou *royalties* e a retenção de Imposto de Renda sobre as remessas ao exterior para sua remuneração

Assentadas as duas primeiras premissas do trabalho (1 - que os negócios relacionados a *cloud computing* envolvem prestações de serviços; 2 - que a equiparação de serviços técnicos a *royalties* é legítima), sobram dois pontos a serem enfrentados: a) o enquadramento ou não das transações envolvendo computação em nuvem como serviços técnicos; b) a qualificação ou não desses rendimentos como *royalties*.

Sem extrapolar o conteúdo semântico das expressões “serviços técnicos” e “serviços de assistência técnica” previstos nos tratados assinados pelo Brasil, a RFB, pela Instrução Normativa nº 1455 (Brasil, 2014b), tratou de explicitar o conteúdo e significado das expressões. Em ambos os casos, fez-se referência expressa à exigência de conhecimentos técnicos especializados e/ou estruturas automatizadas com conteúdo tecnológico e/ou assistência técnica para a caracterização dessas atividades, conforme regra prevista na citada norma (art. 17, §1º, II, “a” e “b”)²⁷.

A Receita Federal do Brasil (RFB), pela Solução de Consulta COSIT nº 191/2017, consignou expressamente o caráter de serviço técnico de uma das camadas da “nuvem” (*SaaS*). Nada obstante, os fundamentos utilizados para a identificação desse negócio como serviço técnico, especialmente a menção à necessidade de conhecimentos específicos e a utilização de estruturas automatizadas com claro conteúdo tecnológico, não se aplicam exclusivamente ao *SaaS*, sendo perfeitamente aplicáveis às espécies *IaaS* e *PaaS*²⁸.

²⁷ A Instrução Normativa nº 1455, art. 17, §1º, II, “a” e “b”, considera: “a) serviço técnico a execução de 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; e b) assistência técnica a assessoria permanente prestada pela cedente de processo ou fórmula secreta à concessionária, mediante técnicos, desenhos, estudos, instruções enviadas ao País e outros serviços semelhantes, os quais possibilitem a efetiva utilização do processo ou fórmula cedido” (Brasil, 2014b).

²⁸ Consulta COSIT nº 191/2017: “(...) Saliente-se portanto que, os serviços postos à disposição dos usuários caracterizam-se como serviços técnicos, pois dependem de conhecimentos especializados em informática e, além disso, conforme se depreende da sistemática relatada pela consulente, os serviços decorrem de estruturas automatizadas com claro conteúdo tecnológico, que os usuários acessarão à distância para usá-los nas suas atividades empresariais, cabendo ao fornecedor do serviço prover a manutenção e o suporte técnico para o funcionamento dos aplicativos disponibilizados” (Receita Federal do Brasil, 2017).

Diante de tudo que foi exposto, é possível concluir que todas as camadas da *cloud computing* envolvem a prestação de serviços técnicos e/ou assistência técnica, nos moldes da disciplina legal da Instrução Normativa RFB nº 1455 (Brasil, 2014b): a primeira envolve obrigações mistas/complexas que demandam a utilização de tecnologia avançada, pessoal altamente qualificado e especializado tecnicamente; a segunda precisa de manutenções e atualizações contínuas dos programas e instalações; a terceira porque grande parte das funcionalidades disponibilizadas decorre da utilização de estruturas automatizadas com elevado conteúdo tecnológico.

Assentado que as atividades relacionadas à “nuvem” são serviços técnicos ou de assistência técnica, passa-se ao último ponto do trabalho, que é definir, então, em qual dispositivo dos tratados esses recursos se inserem (*lucros das empresas* — enquadramento que não permite tributação no Brasil — ou *royalties* — enquadramento que permite tributação no Brasil, pela retenção sobre os pagamentos efetuados às empresas situadas no estrangeiro).

O processo de qualificação do rendimento é de fundamental importância, pois, a depender do resultado da categorização (por exemplo, lucros da empresa — a taxação ocorrerá na *residência* do prestador de serviços — ou *royalties* — a tributação ocorrerá no local que gerou a riqueza — *fonte*), a repartição da competência para impor impostos poderá sofrer alterações.

Nesse ponto, é fundamental destacar o relevo de um princípio, muitas vezes, esquecido: o “princípio de prevalência dos regimes especiais” ou do “caráter residual da noção de lucro das empresas”. Decerto, conforme observa Alberto Xavier (2010), se a remessa ao exterior puder ser inserida em alguma categoria especial prevista na Convenção, não se aplica a classe “residual” dos “*lucros das empresas*”, mas os respectivos regimes especiais previstos nos outros dispositivos do tratado, — “pagamentos imobiliários”, “*royalties*”, “ganhos de capital” etc. Dito de outro modo, não se deve tratar as remessas ao exterior como lucro até que se exclua o enquadramento em qualquer outra categoria específica, para a qual há dispositivos próprios.

É preciso admitir, contudo, que a Receita Federal, em um primeiro momento, identificou os serviços técnicos como *rendimentos não expressamente mencionados* (Ato Declaratório Normativo COSIT nº 1, de 5/01/2000). A classe residual de *rendimentos não expressamente mencionados*, que consta, em regra, do art. 21 dos tratados brasileiros, permite a taxação no país, pela retenção na fonte. Todavia, essa espécie é ainda mais residual, não devendo ser utilizada para esses casos de recursos que possuem categorização própria.

O STJ enfrentou a matéria, no REsp nº 1.161.467, afastando o entendimento da RFB, constante do Ato Declaratório Normativo COSIT nº 1. Prevaleceu a tese de que essas

remunerações não deveriam ser classificadas como *rendimentos não expressamente mencionados*, mas como *lucros das empresas* (que constam em geral do artigo 7º dos acordos firmados pelo Brasil), afastando a tributação desses valores no território brasileiro.

Posteriormente, o Ato Declaratório Normativo COSIT nº 1 foi revogado pelo Ato Declaratório Interpretativo RFB nº 5 (Brasil, 2014). Esse último ato normativo, de forma acertada, consignou expressamente que os pagamentos decorrentes da prestação de serviços técnicos e/ou de assistência técnica devem ser qualificados como: I) art. 12 - “*royalties*”, quando puderem ser enquadrados no artigo que trata dessa categoria no respectivo tratado (ou na hipótese de existir equiparação dessas atividades aos *royalties* na convenção ou pelo protocolo do acordo internacional firmado pelo país); II) art. 14 - “*profissões independentes ou serviços independentes*”, na eventualidade de prestação de serviços técnicos ou de assistência técnica com qualificação técnica de uma pessoa ou grupo de pessoas; III) “*lucros das empresas*”, nos demais casos, ressalvadas as situações previstas nos itens I e II.

É possível concluir, portanto, que os valores pagos a pessoas domiciliadas no estrangeiro serão classificados como *royalties*²⁹ (quando essas atividades puderem ser inseridas: 1) no próprio conceito de *royalties* previsto no respectivo acordo; 2) quando existir equiparação entre essas categorias, por meio de dispositivo no corpo do tratado ou em protocolo anexo)³⁰, sendo, nesses casos, tributados no Brasil pela retenção na fonte. Na eventualidade de inexistir previsão expressa na convenção ou equiparação (no tratado ou pelo protocolo), tais rendimentos devem ser qualificados como *lucros das empresas*, hipótese em que serão taxados exclusivamente pelo Estado-Residência do provedor da computação em nuvem, exceto se existir estabelecimento permanente da empresa situado no território brasileiro³¹.

Não se deve olvidar, outrossim, que o STJ, quando do julgamento do REsp nº 1.161.467, analisou a questão exclusivamente sob a ótica da validade do Ato Declaratório Normativo COSIT nº 01/2000, limitando-se, portanto, a decidir entre o enquadramento dos pagamentos realizados por serviços prestados a não residentes nos *artigos 7º (lucro das empresas) ou 21 (rendimentos não expressamente mencionados)* dos pactos Brasil-Alemanha e Brasil-Canadá. Não houve, naquela oportunidade, qualquer discussão envolvendo a eventual

²⁹ Parece pouco provável que os pagamentos decorrentes de *cloud computing* possam ser identificados como “rendimentos de profissões independentes” ou “serviços independentes” (em regra, previstos no artigo 14 dos tratados brasileiros), pois não estão relacionados à qualificação técnica de uma pessoa ou grupo de pessoas e não decorrem de profissões independentes (Gomes; Gomes, 2020).

³⁰ Consoante o já exposto, a maior parte dos compromissos firmados pelo país permite a taxação de serviços técnicos ou de assistência técnica na fonte (Brasil), seja pelo próprio conceito ampliado de *royalties* ou pela equiparação dos rendimentos dessas atividades por meio do protocolo. Apenas os acordos celebrados com a Áustria, a Finlândia, a França, o Japão e a Suécia não trazem a citada equiparação. Também é importante consignar que, em alguns casos, esse tipo de tributação é autorizado por meio de artigo autônomo previsto em alguns tratados.

³¹ Como já dito na introdução, a questão do estabelecimento permanente não faz parte do presente estudo.

equiparação entre serviços técnicos e *royalties* pelo protocolo, ou mesmo quanto ao próprio conceito de *royalties* (em geral previsto no artigo 12 dos compromissos assinados pelo país).

Percebe-se, portanto, que o Ato Declaratório Interpretativo RFB nº 5, de 16/06/2014, não contrariou o entendimento firmado pelo STJ no REsp nº 1.161.467. Com efeito, o citado Ato Declaratório afastou a equivocada categorização de valores remetidos ao exterior do artigo 21 (*rendimentos não expressamente mencionados*), determinando o enquadramento dessas remunerações no artigo 12 (*royalties*), nos casos em que existe previsão expressa dessas atividades como *royalties* no tratado ou nas hipóteses de sua equiparação pelo protocolo (Paiva Gomes; Paiva Gomes, 2020).

Em recentes julgados (REsp nº 1759081, REsp nº 1808614 e REsp nº 1743319), o STJ reconheceu a validade do Ato Declaratório Interpretativo RFB nº 5/2014, fazendo menção expressa ao fato de que o citado ato normativo não colide com aquilo que foi decidido no REsp nº 1.161.467. Além disso, o ministro relator Mauro Campbell, consignou expressamente que o precedente firmado no REsp nº 1.161.467 não conduz a um automático enquadramento da remuneração decorrente da prestação de serviços técnicos na condição de “*lucro das empresas*”.

Argutamente, o ministro relator destacou que, como bem delineado pelo Ato Declaratório Interpretativo RFB nº 5/2014, a correta qualificação dessa espécie de rendimentos aos itens dos respectivos acordos depende sempre do exame prévio de sua submissão à condição de “*royalties*” ou “*serviços profissionais independentes*”. Esse fato, demanda a análise dos contratos envolvidos e dos respectivos tratados, enfatizando, outrossim, que as convenções para evitar a dupla incidência de impostos não devem ser interpretadas de maneira a conduzir a uma hipótese de dupla não taxaça³².

Realmente, conforme bem observado por Luana Debatin Tomasi (2021), tão ou mais nefasto para a economia dos países que a dupla tributação é o fenômeno da dupla não tributação, situação em que o contribuinte se vale de brechas e desencontros entre as legislações internas e constantes de tratados, para escapar integralmente da devida taxaça, por meio de planejamentos tributários agressivos.

³² REsp nº 1743319, relator min. Mauro Campbell, julgamento em 15/03/2021; REsp nº 1759081, relator min. Mauro Campbell, julgamento em 18/12/2020; REsp nº 1808614, relator min. Mauro Campbell, julgamento em 22/02/2019.

6 Conclusões

As atividades de *cloud computing* ocupam lugar de destaque no cenário da Economia Digital. Produzem uma ruptura de paradigmas, pelo redimensionamento de operações, com uma redução drástica de espaço físico e dispensa de aquisição de equipamentos e/ou programas.

No Brasil, as três camadas de “computação na nuvem” configuram autênticas prestações de serviço. Essa conclusão pode ser extraída da LC nº 116/2003, que possui vários itens que se amoldam como uma luva às funcionalidades desse negócio. Ademais, os recentes posicionamentos do STF também indicam que o *cloud computing* pode ser classificado como prestação de serviço. Mesmo com a reforma tributária recentemente aprovada (PEC 45/2019), a matéria continuará tendo relevância, tendo em vista a existência de regras de transição, que darão sobrevida ao ISS e ao ICMS durante alguns anos.

A política fiscal internacional brasileira, a exemplo do que é praticado por outros países em desenvolvimento, caracteriza-se pela pretensão de cobrar impostos sobre os rendimentos gerados em seu território. Exemplo claro disso é a presença, nos compromissos firmados pelo país, de um conceito mais amplo de *royalties*, da possibilidade de sua taxaço no país fonte (Brasil) e da sua constante equiparação a serviços técnicos e de assistência técnica. A presença de tais regras deve ser vista como política fiscal legítima, que foi fruto de negociação e acordo entre os países envolvidos, gerando, portanto, dispositivo que vincula os estados signatários dos pactos e seus contribuintes, conforme normas de direito internacional público.

As funcionalidades da computação em nuvem configuram autênticos “serviços técnicos ou de assistência técnica”, em virtude de exigirem conhecimentos técnicos específicos em informática e da utilização de estruturas automatizadas com claro conteúdo tecnológico. A regulamentação administrativa da matéria não se afastou dos limites semânticos das expressões constantes dos acordos firmados pelo país.

Os valores pagos a provedores não domiciliados no território brasileiro devem ser qualificados como *royalties* (quando puderem ser inseridos: 1) no próprio conceito de *royalties* previsto no respectivo tratado; 2) no conceito de *royalties* por equiparação pelo protocolo), sendo tributados, nesses casos, no Brasil, pela retenção na fonte. Quando não existir previsão no tratado ou equiparação no protocolo, tais rendimentos devem ser classificados como *lucros das empresas*, hipótese em que serão taxados exclusivamente pelo Estado-Residência do provedor da computação em nuvem.

Em julgados recentes, o STJ chancelou a opção político-fiscal brasileira, no sentido de priorizar a cobrança de impostos sobre os recursos gerados no território nacional, nos casos em que os serviços prestados por empresas situadas no exterior possam ser enquadrados como *royalties* ou tenham sido equiparados a esses rendimentos pelos acordos firmados pelo país. Nesses julgados, ficou evidente também a preocupação da Corte com os casos de estruturas montadas para se buscar uma dupla não tributação por meio dos tratados, conduta que não se compatibiliza com as finalidades dessas convenções.

Referências

ALMEIDA, D. F. e. **A tributação do comércio eletrônico nos Estados Unidos da América e na União Europeia**. São Paulo: Almedina, 2015.

BRANDÃO JÚNIOR, S. C.; PISCITELLI, T. Introdução: do data center à nuvem. *In*: BOSSA, G. B.; PISCITELLI, T. (coord.). **Tributação da nuvem**: conceitos tecnológicos, desafios internos e internacionais. 2. ed. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2020. p. 19-23.

BRANDÃO JÚNIOR, S. C. *et al.* Computação na Nuvem: Modelos possíveis. *In*: BOSSA, G. B.; PISCITELLI, T. (coord.). **Tributação da nuvem**: conceitos tecnológicos, desafios internos e internacionais. 2. ed. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2020. p. 25-35.

BRASIL. **Convenção de Viena Sobre Tratados**, 2020. Disponível em: planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/decreto/d7030.htm. Acesso em: 24 set. 2023.

BRASIL. Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003. Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, seção 1, Brasília, DF, n. 147, p. 3, 1 ago. 2003. Disponível em: camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=260503. Acesso em: 25 jan. 2024.

BRASIL. Lei nº 9.779, de 19 de janeiro de 1999. Altera a legislação do Imposto sobre a Renda, relativamente à tributação dos Fundos de Investimento Imobiliário e dos rendimentos auferidos em aplicação ou operação financeira de renda fixa ou variável, ao Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES, à incidência sobre rendimentos de beneficiários no exterior, bem assim a legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, relativamente ao aproveitamento de créditos e à equiparação de atacadista a estabelecimento industrial, do Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguros ou Relativas a Títulos e Valores Mobiliários - IOF, relativamente às operações de mútuo, e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, relativamente às despesas financeiras, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, p. 1, 20 jan. 1999. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19779.htm. Acesso em: 25 jan. 2024.

BRASIL. Decreto-Lei nº 5.844, de 23 de setembro de 1943. Dispõe sobre a cobrança e fiscalização do imposto de renda. **Diário Oficial da União**, seção 1, Brasília, DF, p. 14541, 1

out. 1943. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del5844.htm. Acesso em: 25 jan. 2024.

BRAUNER, Y. Taxing the digital economy post-BEPS, seriously. **Intertax**, v. 46. Alphen aan Den Rijn: Kluwer Law International, 2018.

CARVALHO, A. G. A. de. Economia Digital: O ICMS e o impacto da tributação sobre os programas de computador (software). In: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). **Tributação e novas tecnologias**. São Paulo: Editora Foco, 2021. p. 116-143.

DIAS JUNIOR, A. A. S. A política brasileira de tributação de serviços técnicos. **Revista Direito Tributário Internacional Atual**, v. I, p. 44-66, 2019.

FALCÃO, T. The U.N. Model's New Fees for Technical Services Provision. **Tax Notes International**, v. 91, n. 4, 23 jul. 2018. Disponível em: <https://ssrn.com/abstract=3827548>. Acesso em: 22 fev. 2023.

FARIA, R.; MAITTO, R.; MONTEIRO, A. (coord.). **Tributação da economia digital: desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas**. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

GOMES, D. de P.; GOMES, E. de P. A qualificação dos rendimentos da computação em nuvem: O entendimento da OCDE e o posicionamento brasileiro. In: BOSSA, G. B.; PISCITELLI, T. (coord.). **Tributação da nuvem: conceitos tecnológicos, desafios internos e internacionais**. 2. ed. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2020. p. 133-216.

GOMES, M. L.; LIMA, L. H. M. de. O contexto de incerteza quanto ao tratamento tributário da renda oriunda dos serviços técnicos no ambiente da economia digital. **Revista de Direito Internacional Econômico e Tributário - RDIET**, Brasília, v. 17, n. 1, p. 176-199, jan./jun. 2023. Disponível em: <https://portalrevistas.ucb.br/index.php/rdiet/article/view/13560>. Acesso em: 30 ago. 2023.

LARA, D. S. *et al.* IAAS, PAAS e SAAS: Como Tributar? In: BOSSA, G. B.; PISCITELLI, T. (coord.). **Tributação da nuvem: conceitos tecnológicos, desafios internos e internacionais**. 2. ed. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2020. p. 415-450.

NETO, L.; PARO, G. Com a cabeça nas nuvens e os pés no chão? A tributação internacional da Renda no ambiente de cloud computing. In: FARIA, R.; MAITTO, R.; MONTEIRO, A. (coord.). **Tributação da economia digital: desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas**. São Paulo: Saraiva Educação, 2018. p. 98-115.

NIST. **Final Version of NIST Cloud Computing Definition Published**, 2011. Disponível em: <https://www.nist.gov/news-events/news/2011/10/final-version-nist-cloud-computing-definition-published>. Acesso em: 31 ago. 2023.

OCDE. **Comentários e Ressalvas à Convenção Modelo da OCDE**, 2017. Disponível em: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2017_mtc_cond-2017-en#page1. Acesso em: 30 ago. 2023.

OCDE. **BEPS**, 2023. Disponível em: www.oecd.org/tax/beps. Acesso em: 31 ago. 2023.

ONU. **United Nations Model Double Taxation Convention Between Developed and Developing Countries 2021**, 2022. DOI: doi.org/10.18356/9789210001007. Disponível em: <https://www.un-ilibrary.org/content/books/9789210001007/read>. Acesso em: 30 ago. 2023.

OLIVEIRA, G. da G. V. de. Federalismo Fiscal, jurisdição constitucional e conflitos de competência em matéria tributária: o papel da lei complementar. *In*: GOMES, M. L.; VELLOSO, A. P. (coord.). **Sistema Constitucional Tributário** - Dos fundamentos teóricos aos hard cases tributários - Estudos em homenagem ao Ministro Luiz Fux. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014. p. 197-210.

PISTONE, P. General Report. *In*: LANG, M. *et al.* (Coords.). **The Impact of the OECD and UN Model Conventions on Bilateral Tax Treaties**. Cambridge: Cambridge University Press, 2012.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. Ato Declaratório Normativo COSIT nº 1, de 19 de janeiro de 2000. **Diário Oficial da União**, seção 1, Brasília, DF, p. 12. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?naoPublicado=&idAto=5754&visao=anotado>. Acesso em: 24 set. 2023.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. Solução de Consulta COSIT nº 191, de 23 de março de 2017. **Diário Oficial da União**, seção 1, Brasília, DF, p. 20. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=96487&visao=anotado>. Acesso em: 24 set. 2023.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Ato Declaratório Interpretativo RFB nº 5**, de 16 de junho de 2014a. Disponível em: normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?naoPublicado=&idAto=53416&visao=anotado. Acesso em: 24 set. 2023.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Instrução Normativa RFB nº 1455**, de 06 de março de 2014b. Disponível em: normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=50414. Acesso em: 10 abr. 2023.

RIBEIRO, F. M. Tributação na fonte e cooperação entre administrações tributárias e entidades privadas na economia digital. *In*: BARRETO, P. A. (coord.). **Estudos Tributários Sobre a Economia Digital**. São Paulo: Noeses, 2021. p. 337-362.

RIBEIRO, R. L. **Tributos**. Teoria Geral e Espécies. Rio de Janeiro: Impetus, 2013.

ROCHA; F. L. X.; ROCHA, J. G. L.; ROCHA, S. L. Tributação dos “softwares”: mercadoria, serviço ou realidade nova? *In*: MACHADO, H. de B. (coord.). **Tributação e novas tecnologias**. São Paulo: Editora Foco, 2021. p. 89-115.

ROCHA, S. A. **Política Fiscal Internacional Brasileira**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2017.

ROLIM, J. D.; LARA, D. S. A tributação de IRRF na importação de cloud computing no Brasil e as soluções analisadas na ação 1 do BEPS. *In*: FARIA, R.; MAITTO, R.; MONTEIRO, A. (coord.). **Tributação da Economia Digital**: Desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas. São Paulo: Saraiva Educação, 2018. p. 37-56.

TAMANAHARA, R. T. Tributação e Economia Digital. Análise do Tratamento Tributário dos Rendimentos da Computação em Nuvem. **IBDT**, Série Doutrina Tributária, 2020. v. XXX.

TAXJOURNAL. **EU tax rules not fit for digital economy**, 2017. Disponível em: <https://www.taxjournal.com/articles/eu-tax-rules-not-fit-digital-economy-10052017>. Acesso em: 31 ago. 2023.

TOMASI, L. D. A redefinição de estabelecimento permanente para a adequada tributação da renda decorrente das operações de computação em nuvem. *In*: FEIGELSON, B.; LEITE, L.; SCHWARTZ, R. (coord.). **Tax 4.0**: tributação na realidade exponencial. São Paulo: Thomson Reuters, 2021. p. 539-549.

SANTOS, R. T. A classificação da remuneração proveniente da prestação de serviços técnicos e de assistência técnica nos acordos de bitributação celebrados pelo Brasil, **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, v. 121, p. 105-138, abr. 2015.

UCHÔA FILHO, S. P. de M.; BASÍLIO, I. C. Aspectos da tributação sobre o consumo no cloud computing. *In*: FARIA, R.; MAITTO, R.; MONTEIRO, A. (coord.). **Tributação da Economia Digital**: Desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas. São Paulo: Saraiva Educação, 2018. p. 462-479.

VALENTE, P. **Digital Revolution**. Tax Revolution? Bulletin for International Taxation. Amsterdam: IBFD, 2018.

XAVIER, A. **Direito tributário internacional do Brasil**. 8. ed. São Paulo: Forense, 2015.