



UNIVERSIDADE FEDERAL DE PERNAMBUCO  
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS  
FACULDADE DE DIREITO DO RECIFE

**Competição Fiscal de Estados e Municípios na Tributação de bens  
digitais**

**Estudo sobre incidência do ICMS ou ISS sobre Software as a Service**

**RECIFE**

**2019**

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE PERNAMBUCO**

**CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS**

**FACULDADE DE DIREITO DO RECIFE**

**Competição Fiscal de Estados e Municípios na Tributação de bens  
digitais**

**Estudo sobre incidência do ICMS ou ISS sobre Software as a Service**

Monografia-final de curso apresentada à banca examinadora da Faculdade de Direito do Recife, Centro de Ciências Jurídicas, Universidade Federal de Pernambuco, como exigência parcial para obtenção do grau de Bacharel em Direito.

Orientando: Irlan de Paula Santos Barbosa

Orientadora: Prof<sup>o</sup> Eric Castro e Silva

**RECIFE**

**2019**

IRLAN DE PAULA SANTOS BARBOSA

**Competição Fiscal de Estados e Municípios na Tributação de bens  
digitais**

**Estudo sobre incidência do ICMS ou ISS sobre Software as a Service**

Monografia-final de curso apresentada à banca examinadora da Faculdade de Direito do Recife, Centro de Ciências Jurídicas, Universidade Federal de Pernambuco, como exigência parcial para obtenção do grau de Bacharel em Direito.

---

Prof:

---

Prof:

---

Prof:

RECIFE

2019

## AGRADECIMENTOS

Este trabalho é resultado de muito esforço, dedicação e entusiasmo. Nestas linhas, qualquer agradecimento é pouco em comparação com toda ajuda que obtive.

A Maria José Barbosa, meu ponto de amor no mundo, a quem eu amo e serei grato para sempre pelo incondicional, pelo café na madrugada e por nunca ter soltado minha mão.

A Marianna, a quem devo a sorte de compartilhar meu caminho e minhas reflexões.

Aos Professores Eric Castro e Silva e a Bruna Estima Borba, pelo entusiasmo e assessoramento, sem o qual dificilmente este trabalho seria realidade.

A todas amigas e amigos da graduação pelas discussões, provocações e desabafos na praça da faculdade, refúgio cujo ensinamento e amizades guardarei com amor.

## RESUMO

O avanço tecnológico na contemporaneidade se supera a cada dia. Diariamente surgem novas tecnologias e com elas, novas necessidades. Num mundo onde as tarefas devem se tornar cada vez mais rápidas e de preferência, automatizadas, as transações oriundas do comércio de mercadorias e serviços digitais tornam-se cada vez mais complexas. Nesta cultura, é perceptível e natural as lacunas do direito com relação às nuances que envolvem temas como tecnologia, tendo em vista sua grande volatilidade. O presente estudo escolheu abordar uma dessas zonas cinzentas, qual seja, a tributação das chamadas novas tecnologias. Mais precisamente a tributação do *Software as a Service*. A matéria atualmente é bastante controversa na doutrina e na jurisprudência, pois de um lado, o software sempre foi tributado pelo ICMS quando vendidos *off the shelf* (consignado pela jurisprudência do STF como software de prateleira, pronto para uso). No entanto, com o avanço da computação em nuvem, o software é oferecido junto a uma gama de outras funções, não havendo mais a circulação e transferência de titularidade de produtos, mas sim uma efetiva prestação de serviços. Por meio de pesquisa bibliográfica, documental e levando a cabo uma abordagem indutiva, será exposto os pressupostos das retóricas usadas pelos entes tributantes para legitimar a cobrança do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza ou Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços. Ainda, será apresentada uma análise da jurisprudência por hora formada e as iniciativas legislativas elaborada pelos fiscos estaduais e municipais.

**Palavras-chave:** Direito Tributário; Tributação; ICMS; ISS;.

## ABSTRACT

The technological advance in contemporary times is surpassed every day. New technologies emerge daily and with them new needs. In a world where tasks must become increasingly faster and preferably automated, transactions from the commerce of digital goods and services are becoming increasingly complex. In this culture, it is noticeable and natural the gaps in the law regarding the nuances that involve themes such as technology, given its great volatility. This study chose to address one of these gray areas, namely the taxation of so-called new technologies. More precisely the taxation of the Software as a Service. The matter is currently quite controversial in doctrine and jurisprudence, because on the one hand, software has always been taxed by the ICMS when sold off the shelf (consigning by STF jurisprudence as off-the-shelf software). However, with the advancement of cloud computing, software is offered along with a range of other functions, no longer circulating and transferring product ownership, but effectively providing services. Through bibliographic, documentary research and an inductive approach, the rhetorical assumptions used by taxing entities to legitimize the collection of Services Tax of any Nature or Tax on Circulation of Goods and Services will be exposed. Still, it will be presented an analysis of the jurisprudence formed by the hour and the legislative initiatives elaborated by the state and municipal tax authorities.

**Keywords:** Tax Law; Taxation; ICMS; ISS;

## Sumário

<b>1. Introdução</b> .....	1
<b>2. Princípios Constitucionais afetos à matéria</b> .....	4
<b>2.1. Vedação a bitributação no Direito Tributário</b> .....	4
<b>2.2. A importância do princípio da segurança jurídica para quanto a nova economia</b>	6
<b>3. Considerações Saas e computação em nuvem</b> .....	8
<b>3.1. Outros impostos incidentes sobre a Atividade de Computação em Nuvem</b> .....	10
<b>3.1.1. Imposto de Renda Retido na Fonte</b> .....	12
<b>3.1.2. Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico CIDE-Royalties</b> .....	14
<b>3.1.4. Obrigação acessória de registro no Sistema Integrado de Comércio Exterior de Serviços, Intangíveis e outras Operações – SISCOSERV</b> .....	18
<b>3.2. Classificação de software a luz do RE 176626/SP dada pelo STF para fins tributários</b> .....	18
<b>4. Hipóteses de Incidência Tributária sobre o Saas</b> .....	22
<b>4.1. Considerações acerca do ICMS</b> .....	22
<b>4.1.1. O CONFAZ e a tributação de bens digitais no âmbito dos convênios CONFAZ 181/2015 e 106/17</b> .....	25
<b>4.2. Considerações acerca do ISS</b> .....	28
<b>4.2.1. O Parecer Normativo 1/2017 do Município de São Paulo e a Decisão Normativa CAT 04/2017</b> .....	30
<b>5. Conclusão</b> .....	32

## 1. Introdução

A finalidade da pesquisa em comento é dar respostas sobre qual o tributo aplicável a atividade de *Saas (Software as a Service)*, ou software como um serviço, cada vez mais presente no cotidiano de soluções tecnológicas empresariais e sem a segurança jurídica e regulamentação comum de toda atividade econômica.

A importância do tema reside nos reflexos jurídicos derivado de transações que ocorrem com bens digitais. Isto porque o direito possui várias vertentes reguladoras, em que o mesmo ato pode ser elucidado sob diversas óticas. Por exemplo, no âmbito do direito civil, pode haver a obrigação de dar ou de fazer. Sob o aspecto da propriedade intelectual, um bem no mercado de consumo, por exemplo, têm seu uso limitado, mesmo sendo adquirido por outro, devendo respeitar as imposições dos direitos intelectuais, vedando a cópia e reprodução sem devidos créditos. Na seara tributária a implicação do direito reside nos aspectos de pagamento de tributo, caso ocorrido no mundo concreto, hipótese prevista em lei como suficiente a sua incidência, o que se chama de fato gerador, constitui assim uma obrigação tributária. A esse ramo do direito que o presente trabalho se concentra.

A importância prática da incidência de um ou outro imposto importa não só ao destino que lhe é dado, se ao estado ou ao município, como também, o valor a ser tributado.

A legislação brasileira avançou pouco a ponto de regulamentar a temática. O que gera um risco a segurança jurídica em sede de tributação.

O julgamento mais próximo do tema em questão, ocorreu no Supremo Tribunal Federal (STF) sob o RE n. 176.626-3/SP o qual diferenciou o software de prateleira e o software por encomenda.

Àquele, cabe à incidência do ICMS, pois há circulação da mercadoria. Já a forma por encomenda, configura-se como um serviço, recaindo o ISS. Ressalte-se, todavia, que o entendimento norteador deste tema, exarado pelo então relator à época, o Ministro Sepúlveda Pertence em 1998, foi um divisor de águas em questão de tributação, sendo norteador para a administração e os fiscos.

Não obstante ter sido uma célebre distinção, não consegue, hoje, responder a diversos questionamentos, visto que raramente se encontra softwares na prateleira de mercados.

Sobre a matéria a Solução de Consulta nº 130/2016 - Cosit da Receita Federal entendeu o que segue:

*“o software customizável não se confunde com programa de computador sob encomenda. O primeiro, ainda que comporte certo grau de personalização, é produto padronizado, pronto para uso, concebido e desenvolvido para suprir as necessidades de potenciais clientes, ao passo que o segundo visa atender a um prévio e determinado encomendante. Acrescente-se que a característica de software customizável não se altera pelo fato de a empresa que o desenvolve usualmente oferecer o sistema em módulos, divididos de acordo com funcionalidades do negócio, na medida em que o produto final será resultado de um ou mais desses módulos.”<sup>1</sup>*

Atualmente, fisco municipal e estadual criam suas próprias regras com a finalidade de arrecadar os tributos provenientes da comercialização de bens digitais. Os estados federados, por meio do Convênio ICMS 181/15, aprovado pelo CONFAZ (CONSELHO NACIONAL DE POLÍTICA FAZENDÁRIA) que, dentre outras providências, facultou a alguns estados reduzir a base de cálculo do ICMS a 5% incidente sobre atividades tecnológicas, como a transferência de aplicativos, programas de computador, jogos e downloads.

Na mesma esteira, existe o Convênio ICMS 106/17 que, em sua cláusula primeira, dispõe que as operações com bens e mercadorias digitais, tais como softwares, programas, jogos eletrônicos, aplicativos, arquivos eletrônicos e congêneres, que sejam padronizados, ainda que tenham sido ou possam ser

---

<sup>1</sup> RECEITA FEDERAL DO BRASIL. Solução de Consulta nº 130 de 31 de agosto de 2016, **IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF EMENTA: PROGRAMA DE COMPUTADOR EM SÉRIE. PRONTO PARA USO. CUSTOMIZÁVEL. NÃO CUSTOMIZÁVEL. LICENCIAMENTO. RETENÇÃO NA FONTE. INAPLICABILIDADE.** Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=78043>> Acesso em 11 de outubro de 2019.

adaptados, comercializadas por meio de transferência eletrônica de dados observarão as disposições contidas daquele convênio.

Por outro lado, existe atualmente no congresso uma Proposta de Lei Complementar de n.º 171/12 que visa somar à lista anexa de serviços da LC 116/03 o item “computação em nuvem”.

Isto é, inclusive o que já vinha sendo adotado por alguns municípios, como é o caso de São Paulo. O Secretário da Fazenda exarou o Parecer Normativo SF n.º 1 de 18/07/2017, contendo seu entendimento sobre os “serviços de licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação, por meio de suporte físico ou por transferência eletrônica de dados, ou quando instalados em servidor externo”. Isto é, o mesmo objeto que fora regulado pelos Convênios ICMS supra mencionados.

A partir da LC 116/2003 dita supra e LC 157/16, as “operações com software” levam a concluir que a computação em nuvem trata-se de um serviço, sobretudo nos subitens da lista anexa.

O problema, portanto, reside na falta de definição tributária sobre a atividade de computação em nuvem e utilização de software neste ambiente, bem como o sujeito ativo tributário a que deverá ser pago os tributos. A muito está desatualizada a legislação tributária brasileira e uma prova cabal é a falta de precisão da lei em definir os negócios derivados da tecnologia.

Ou seja, a contratação Saas tem como objeto aluguel de bem imóvel (dos servidores onde serão alocados os dados), contratação de serviços de software sob encomenda, ou até mesmo a compra de uma mercadoria? Vale mencionar que as perguntas não possuem respostas precisas e a dicotomia entre mercadoria e serviço agrava ainda mais a discussão de como incidirá a tributação, havendo inclusive a impossibilidade da bitributação tanto do Município, quanto do ente federado.

Atualmente, existem alguns esforços legislativos que tentam dar forma a tal tributação. O Estado de São Paulo, através do Decreto de nº 63.099 estabeleceu o ICMS sob esta atividade, tendo o Conselho Nacional de Política Fazendária, por permissão do Convênio ICMS 106/17.

Em sua cláusula quarta estabelece que a pessoa jurídica detentora de site ou de plataforma eletrônica que realize a venda ou a disponibilização, ainda que por intermédio de pagamento periódico, de bens e mercadorias digitais mediante transferência eletrônica de dados, é o contribuinte da operação.

Anteriormente, também com a mesma finalidade de regulamentação da matéria, a Lei Complementar 157/2016 adicionou à Lei Complementar 116/2013, inovou ao adicionar os subitens 1.03, 1.04 e 1.09, tratando sobre processamento e hospedagem de dados, elaboração de programas de computadores e jogos executados em qualquer máquina e a disponibilização, sem cessão definitiva, de conteúdo de áudio, vídeo, imagem e texto por meio da internet, respectivamente.

## **2. Princípios Constitucionais afetos à matéria**

### **2.1. Vedação a bitributação no Direito Tributário**

A bitributação é um fenômeno que consiste na tributação por duas pessoas jurídicas de direito público sobre o mesmo fato gerador efetuado por um contribuinte. Em outras palavras ocorrerá sempre que entes diferentes, cada um com suas respectivas normas tributárias, cobrem o mesmo tributo acreditando que lhe seja devido.

Não necessariamente é uma conduta imprudente da administração pública, isto porque, havendo um fato gerador realizado em concreto, conseqüentemente haverá a obrigação tributária. Levando em consideração que o fisco não possui discricionariedade sendo sua ação plenamente vinculada a lei, o imposto deverá e irá ser cobrado, pois ao fisco não é dado a oportunidade de julgar a legalidade para cobrança.

Nas preciosas palavras de Kiyoshi Harada sobre este fenômeno jurídico:

*“O bis in idem ou bitributação econômica (não a jurídica), por si só, não é inconstitucional. Nada impede de o fisco federal tributar duas, três, quatro vezes pelo Imposto de Renda, desde*

*que o faça contra todos. O que não pode é ofender o princípio da isonomia tributária, esculpido no inciso II do art. 150 da CF*<sup>2</sup>

E continua:

*“Quando duas entidades políticas tributam o mesmo imposto, ocorre a chamada bitributação jurídica, que é inconstitucional porque uma das entidades estará, necessariamente, invadindo a esfera de competência impositiva da outra. Claro que não será inconstitucional se a própria Constituição fizer ressalva, como no caso do IVV, em que não exclui a incidência do ICMS sobre a mesma operação (§ 3º, do art. 156 da CF).”*<sup>3</sup>

A Constituição Federal de 1988 permite a bitributação em apenas um caso que está inserido em seu Art. 154, inciso II, pelo que se extrai o seguinte:

*“Art. 154. A União poderá instituir: II - na iminência ou no caso de guerra externa, impostos extraordinários, compreendidos ou não em sua competência tributária, os quais serão suprimidos, gradativamente, cessadas as causas de sua criação.”*<sup>4</sup>

Temos neste caso a figura do imposto extraordinário, que tem como principal característica a possibilidade de ser instituído caso diante de guerra externa ou sua iminência. Seu fato gerador poderá ser o mesmo de um tributo já existente. Foi feliz o legislador em ressaltar que a imposição pode recair fora de sua competência tributária, podendo alcançar impostos dos entes municipais e estaduais.

Mesmo não havendo previsão na legislação pátria, mas por ocorrer situação idêntica da bitributação (dois entes públicos cobrando o mesmo tributo), parte da doutrina brasileira entende ser possível haver bitributação também quando

---

<sup>2</sup> Harada, Kiyoshi Direito financeiro e tributário / Kiyoshi Harada. – 27. ed. rev. e atual. – São Paulo: Atlas, 2018.

<sup>3</sup> IDEM

<sup>4</sup> BRASIL. *Constituição Federal de 1988*. Promulgada em 5 de outubro de 1988. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm)>.

estejam envolvidos dois países, o que a doutrina convencionou chamar de nome de bitributação internacional, que acontece com bastante frequência quando se está diante de repatriação de investimentos, remessas de capitais do estrangeiro e na tributação sobre a renda.

Pelo exposto, é possível concluir que a bitributação, como regra, não é permitida no Brasil, salvo nos casos narrados acima. Se ocorrer a cobrança do mesmo tributo por pessoas diversas ao mesmo contribuinte, está-se diante de uma flagrante invasão de competência tributária, o que só é permitido, repita-se, pela união em caso de guerra externa ou sua iminência, de acordo com o art. 154, inciso II, da CF/88.

## **2.2. A importância do princípio da segurança jurídica para quanto a nova economia**

O direito como forma de ordenar o comportamento em sociedade deve ser previsível. Em outras palavras, existe um caráter objetivo das normas jurídicas que remete a uma certeza de como as coisas devem ser, ou como se espera que sejam. Luciana Grassano (2006, p. 39), ao lecionar sobre a temática da segurança jurídica diz que:

“O Direito, por sua vez, somente é capaz de realizar a sua função ordenadora, contudo, se conseguir expressar-se de modo certo e previsível aos cidadãos, ou seja, se ganhar a confiança dos cidadãos, de modo que eles reconheçam no Direito uma referência clara da expressão de suas obrigações, bem como da proteção de seus direitos.”<sup>5</sup>

A segurança jurídica pode ser compreendida, dentre outras interpretações possíveis, como a segurança na certeza de seu teor, existência, validade e forma como se dá a criação das normas jurídicas. Neste mesmo sentido, pode-se dizer que existem vários princípios e características que norteiam a forma como o direito é aplicado, atribuindo a um caso concreto uma norma respectiva, muitas vezes não com tanta simplicidade como se explica aqui.

---

<sup>5</sup> MÉLO, Luciana Grassano de Gouvêa. Estado social e tributação: uma nova abordagem sobre o dever de informar e a responsabilidade por infração, 2006 Recife,.

É possível elucidar vários exemplos de exteriorização deste princípio que norteia a maioria dos ordenamentos jurídicos. O direito é feito para ser previsível. Tanto é assim que a Constituição Federal de 1988, em seu art. 5, inciso II, determina que ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer coisa senão em virtude de lei. Outro exemplo, ainda no mesmo artigo, fica a cargo do inciso XXXVI, onde estipula que a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada.

Uma das características de segurança jurídica é que quanto mais previsível é o direito, pode-se dizer que há mais segurança em suas normas. Conhecer o ordenamento para saber até onde irá os direitos e obrigações de cada cidadão é crucial.

Fato notório é que o direito tributário brasileiro muitas vezes é impreciso, tendo em vista a quantidade de tributos, normas, portarias, instruções normativas, processos de razões bilionárias em jogo e a sua complexidade inerente. Mesmo com todos os esforços através de mecanismos constitucionais. Nas palavras de Heleno Taveira Torres:

“A Constituição do Estado Democrático de Direito é um sistema de valores jurídicos. As regras que a compõem somente podem ser aplicadas nos estreitos limites dos valores que as densificam por meio dos princípios. Nessa linha de compreensão, o princípio constitucional do Sistema Tributário Nacional não tem simplesmente a função de coordenar o conjunto de todos os tributos em vigor. Vai muito além disso. Trata-se de um subsistema constitucional — da Constituição material tributária — dirigido à concretização das garantias e princípios constitucionais para proteção de direitos fundamentais ao tempo do exercício das competências materiais tributárias, tanto de instituição quanto de arrecadação dos tributos. E todo esse esforço tem como único propósito conferir segurança jurídica aos contribuintes em face do exercício do chamado “poder de tributar”, assim entendido o plexo das suas competências.”<sup>6</sup>

A partir desta lição, é possível asseverar que o sistema tributário não deve ser lido pelo espectro legalista. Antes senão, o ordenamento tem de possuir nexos com a carta magna, interpretando-a através de seus próprios valores.

---

<sup>6</sup> TORRES, Heleno Taveira, A Segurança Jurídica do Sistema de Tributação, CONJUR 2012, disponível no sítio eletrônico <<https://www.conjur.com.br/2012-set-12/consultor-tributario-seguranca-juridica-sistema-tributacao>> em 16/09/2019.

Neste sentido, é importante a contribuição da teoria normativa-material de Robert Alexy, quando distingue princípios de regras. Sem tanta extensão, pode ser dito que a existência de um princípio tem por finalidade, a partir de seu reconhecimento, a necessidade de que “*algo se realize na maior medida possível, dentro das possibilidades jurídicas e reais existentes*”<sup>7</sup> na maior quantidade de casos possíveis, em menor ou maior grau, não podendo haver choque entre princípios, visto que não se anulam, pois o valor dado a cada um deles é o peso que terão em face do outro.

A importância desta distinção estende-se ao direito tributário, visto que dá forma a vários princípios e instrumentos que acompanham a segurança jurídica. O rol clássico que pode aqui ser exemplificado é o Art. 150 da CRFB/88, onde se encontra das limitações do poder de tributar, como o princípio da legalidade, isonomia, da impossibilidade de cobrança de tributos a fatos anteriores não considerados antes como fato gerador, das anterioridades do exercício e nonagesimal, as imunidades de entes, etc.

### **3. Considerações Saas e computação em nuvem**

Em meados de 2001, com a tragédia vivenciada pelos Estados Unidos da América no ataque terrorista do 11 de setembro, várias empresas, como escritórios de advocacia que estavam instalados nas torres gêmeas, testemunharam a perda de uma quantidade enorme de dados que possuíam. Vários documentos que só existiam em papel foram perdidos em poucas horas. Por ser uma tragédia sem precedentes, não havia a preocupação em obter um backup de dados ou um sistema de *disaster recovery* eficiente que pudesse mitigar as perdas.

A partir de então, houve um crescimento acentuado na procura por serviços de *data centers* para a alocação de considerável quantidade de dados. Grandes empresas que possuem milhões de clientes, como operadoras de celular, administradora de cartões de crédito, bancos, seguradores e até mesmo empresas pequenas, mas que possuem toda uma estrutura digital ou trabalham com uma

---

<sup>7</sup> ALEXY, Robert, Teoria dos Direitos Fundamentais, 5ª edição, São Paulo, Editora Malheiros, 2008.

quantidade enorme de dados, passaram também a se preocupar na obtenção de novas formas de armazenar seus arquivos.

Para aquelas empresas, considerar a locação de data centers para seus dados levaria conseqüentemente a não precisar investir em ter seus próprios servidores físicos, bem como bancar suas manutenções, o que gera custos.

Através do tempo, organizações que ofereciam serviços de aluguel de data centers, perceberam que poderia fazer mais do que apenas armazenar os dados de seus clientes.

Foi então que aos poucos, o conceito de, começou a ser implementado para possibilitar o tratamento de dados dentro de seus próprios data centers. Em linhas gerais, passava a ser possível que um documento pudesse ser armazenado, editado em conjunto com outras pessoas simultaneamente, organizado dentro de pastas a critério do usuário e etc.

Nascia então o conceito de computação em nuvem, que consiste num software acessado de forma online sem necessidade de instalação na máquina do usuário, e, a depender da necessidade do cliente poderia ter mais ou menos funcionalidades.

Dentre os benefícios de empresas que utilizam esses serviços, está o desempenho dos servidores, sendo possível obter qualquer dado com alta velocidade, a possibilidade de adaptação apenas aos recursos que o usuário necessite, a função de cruzar dados de vários usuários e gerar relatórios e a segurança com que os dados serão armazenados.

A grande guinada ocorreu em decorrência do *Software as a Service* (SaaS). Uma mudança nos modelos de negócio, que passaram a tratar o Software não como uma mercadoria, mas como um serviço dentro de uma gama de funções. Esta tecnologia é bastante comum, visto que o usuário não é detentor do software que está usando, mas pode acessá-lo como página da internet, obtendo licença de uso.

Por tanto, o SaaS pode ser resumido como um software disponibilizado pela internet, onde é possível acessá-lo de qualquer lugar, sem necessidade de instalação do produto em um PC ou smartphone específico. Configura-se portanto como licenciamento do direito de uso do produto de forma temporária e não exclusiva.

Ana Carpinetti ao lecionar sobre Saas ressalta:

“Se antigamente os softwares eram adquiridos nas prateleiras dos supermercados, já há algum tempo podem assinados pela internet e transferidos diretamente para os computadores dos usuários. E a evolução não parou por aí. Atualmente o acesso aos softwares se dá diretamente na “nuvem”, na modalidade chamada de Software as a Service (SaaS), sem que o consumidor tenha que sequer realizar o download do programa de computador.”<sup>8</sup>

Muitas empresas disponibilizam esse tipo de serviço de forma gratuita. No entanto, é possível fazer upgrade para liberar funções, aumentar a capacidade de armazenamento de dados, etc.

### **3.1. Outros impostos incidentes sobre a Atividade de Computação em Nuvem**

Por ser uma tendência mundial, empresas do Brasil começaram a buscar esse tipo de serviço para implantar às suas atividades. A dúvida mais frequente era quanto a escolha do *cloud* a ser contratado, se no Brasil ou algum estrangeiro.

O aspecto da tributação não era considerado importante, visto que muitas empresas que optaram servidores internacionais, consideravam que o mero recolhimento a título de Imposto sobre Operações Financeiras - IOF e o Imposto de Renda Retido na Fonte - IRRF quando do pagamento dos serviços ao prestador já seriam suficientes.

A interpretação dada era a de se tratar de situação de aluguel de bem móvel situado no exterior, ou seja, aluguel dos próprios servidores, não uma prestação de serviço. Portanto, o recolhimento de IOF e IRRF incidente sobre os pagamentos ao administrador do Data Center já seriam suficientes. Este cenário, aliado com a expertise internacional fazia com que fosse mais vantajosa a contratação de serviço de *Cloud* situado no exterior, tendo em vista a baixa tributação e a confiabilidade de grandes empresas como Google e Microsoft, em detrimento de aluguel de servidores nacionais.

---

<sup>8</sup> CARPINETTI, Ana Carolina: Tributação de Software leva a inevitáveis litígios. Revista Consultor Jurídico, 9 de set de 2017. Disponível em <<https://www.conjur.com.br/2017-set-09/ana-carpinetti-tributacao-sofware-leva-inevitaveis-litigios>> Acesso em 11 de out de 2019

No entanto, a Receita Federal do Brasil, a partir do Ato Declaratório Interpretativo - ADI de nº 7/2014, estabeleceu que a contratação de servidores situados em país estrangeiro é passível de vários outros tributos além do IOF e IRRF, como é o caso da CIDE Royalties, PIS e COFINS, e ISSQN, visto tratar-se de contratação de serviço. Segue a ementa da referida ADI e seus artigos:

“Dispõe sobre a natureza das operações realizadas por empresas contratadas no exterior para disponibilizar infraestrutura para armazenamento e processamento de dados em alta performance para acesso remoto, identificada no jargão do mundo da informática como data center:

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.

Art. 2º Ficam modificadas as conclusões em contrário constantes em Soluções de Consulta ou em Soluções de Divergência emitidas antes da publicação deste ato, independentemente de comunicação aos consulentes.”<sup>9</sup>

Além dessas obrigações principais, no caso de a empresa optar pela importação do *cloud*, deve também preencher as obrigações tributárias acessórias, necessário declarar a operação por meio do Sistema Integrado de Comércio Exterior de Serviços, Intangíveis e Outras Operações que Produzam Variações no Patrimônio - SISCOSERV.

Ainda, a Receita Federal do Brasil - RFB, na Solução de Divergência COSIT N.º 6 de 03 de junho de 2014, definiu que por tratar-se contrato de prestação de serviço e não de bem móvel, deveriam incidir outros tributos:

“A contratação de um data center não se caracteriza como uma locação de bem móvel, mas sim como uma típica prestação de serviços. Nesse sentido,

---

<sup>9</sup> RECEITA FEDERAL DO BRASIL. Ato Declaratório Interpretativo nº 7 de 2014. EMENTA: Dispõe sobre a natureza das operações realizadas por empresas contratadas no exterior para disponibilizar infraestrutura para armazenamento e processamento de dados em alta performance para acesso remoto, identificada no jargão do mundo da informática como data center. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=55186>> Acesso em 20 de outubro de 2019.

sobre as remessas para pagamento dos serviços prestados por data center devem incidir o Imposto sobre a Renda Retido na Fonte (IRRF), a CIDE/Royalties e as Contribuições PIS-importação e Cofins-importação, nos termos da legislação aplicável. Entende-se que a atividade de prestação de serviço por um data center, tendo em vista sua própria natureza, não é passível de segregação para efeitos tributários entre os equipamentos e a gestão dos serviços de apoio que a compõe, pois estes se subsumem naqueles.”<sup>10</sup>

Por oportuno, a seguir, tratar-se-á de cada tributo compreendido sobre a contratação de data center.

### 3.1.1. Imposto de Renda Retido na Fonte

O IRRF é tributo federal calculado com base no valor da operação, obrigando o sujeito ativo a reter parte do pagamento em face do favorecido. Portanto, é imposto em que o agente pagador é responsável tributário, devendo calcular e recolher a exação. Possui uma vasta amplitude, na medida em que, incide não só na hipótese de valores derivados de pessoas físicas ou jurídicas objeto de pagamento por rendimento de trabalho ou de serviços, como também atinge os valores remetidos a pessoas jurídicas domiciliadas no exterior.

Como fato gerador, a aquisição de disponibilidade econômica de renda ou de proventos. Assim, reza o CTN em seu art. 43:

“Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

I — de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

II — de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

§ 1º A incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção.

§ 2º Na hipótese de receita ou de rendimento oriundos do exterior, a lei estabelecerá as condições e o momento em que se dará sua disponibilidade, para fins de incidência do imposto referido neste artigo.”<sup>11</sup>

<sup>10</sup> BRASIL. Receita Federal do Brasil. Solução de Consulta COSIT N.º 6, de 03 de jun. de 2014, Ementa: NATUREZA DAS ATIVIDADES EXECUTADAS POR DATA CENTER. PRESTAÇÃO DE SERVIÇO E NÃO LOCAÇÃO DE BEM MÓVEL. IMPOSSIBILIDADE DE SEGREGAÇÃO DAS DESPESAS COM EQUIPAMENTOS E SUA GESTÃO DAS DESPESAS COM SERVIÇOS DE APOIO Brasília,DF, jun 2014.

<sup>11</sup> BRASIL. Lei nº 5.172. **Código Tributário Nacional**, art. 43, Brasília, 25 de out de 1966.

A RFB, exarou parecer na Solução de Consulta de nº 99 – SRRF/09, no que tange a incidência do IRRF quando da contratação de serviço de cloud localizado no exterior, determinando em síntese que às remessas que o pagamento pela utilização remota de infraestrutura para processamento de dados e armazenamento de informações em alta performance (data center) constituem remuneração pela prestação de serviços técnicos e estão sujeitas à incidência do IRRF à alíquota de 15% (quinze por cento).

Tal entendimento foi ratificado por meio da Solução de Consulta nº 191-Cosit de 23 de março 2017, determinando que as atividades de SaaS são consideradas como serviço técnico, incidindo portanto, o IRRF e CIDE. Segue a ementa:

*“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE – IRRF. SOFTWARE AS A SERVICE. SERVIÇO TÉCNICO. TRIBUTAÇÃO. Incide imposto de renda na fonte, à alíquota de quinze por cento, sobre as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas ao exterior a título de remuneração de Software as a Service (SaaS), considerados serviços técnicos, que dependem de conhecimentos especializados em informática e decorrem de estruturas automatizadas com claro conteúdo tecnológico. Dispositivos Legais: Art. 7º da Lei nº 9.779, de 1999; art. 3º da Medida Provisória nº 2.159-70, de 2001; art. 17 da Instrução Normativa RFB nº 1.455, de 2014.”*

*“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO – CIDE. SOFTWARE AS A SERVICE. SERVIÇO TÉCNICO. TRIBUTAÇÃO. Incide a Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico – Cide, à alíquota de dez por cento, sobre os valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos, a cada mês, a residentes ou domiciliados no exterior, decorrentes de autorizações de uso e acesso a Software as a Service (SaaS), considerados serviços técnicos, que dependem de conhecimentos especializados em informática e decorrem de estruturas automatizadas com claro conteúdo tecnológico. Dispositivos Legais: Art. 2º da Lei nº 10.168, de 2.000 (alterado pelo art. 20 da Lei 11.452, de 2007, e pela Lei nº 10.332, de 2001).”<sup>12</sup>*

Importante destacar que a interpretação dada pela RFB levou em consideração o item 1.03 da lista anexa à LC 116/03 referente à “Processamento, armazenamento ou hospedagem de dados, textos, imagens, vídeos, páginas eletrônicas, aplicativos e sistemas de informação, entre outros formatos, e

---

<sup>12</sup> RECEITA FEDERAL DO BRASIL. Solução de Consulta nº 191 de 23 de março de 2017. IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE – IRRF. SOFTWARE AS A SERVICE. SERVIÇO TÉCNICO. TRIBUTAÇÃO. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=81598>> Acesso em 11 de outubro de 2019.

congêneres”. Em outros termos, favoreceu a argumentação de que se tratava de serviço e não de contratação de bens imóveis, como já mencionado.

### **3.1.2. Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico CIDE-Royalties**

O CIDE/ROYALTIES é um tributo da espécie de contribuição federal e possui fundamento legal no art. 149, §2º, inciso II e Lei 10.168/2000 com a intenção de financiar o Programa de Estímulo à Interação Universidade-Empresa para o Apoio à Inovação.

A sua razão de ser, em tese, é o custeio da atividade de intervenção do estado no domínio econômico com finalidade de regular o mercado, principalmente aqueles que estejam passando por alguma crise, ou que necessitem de atuação estatal para garantir os fundamentos constitucionais.

Parte da doutrina considera que o caráter de controle da economia pelo que foram criadas as CIDE's não prevalece frente à necessidade do fisco arrecadar mais. Para tanto:

*”tão-somente a destinação dos recursos obtidos para um fundo, que poderá ser utilizado para os mais variados fins. Em sendo assim, forçoso é concluir que se trata de tributo não vinculado a qualquer atuação estatal, violando a Constituição Federal que proíbe a afetação da receita de impostos a órgão, fundo ou despesa”.*<sup>13</sup>

Sobre o tema, Luiz Eduardo Schoueri ressalta que:

*“Com efeito, já se viu acima que as contribuições sociais em nada diferem dos impostos, senão pela afetação de sua arrecadação. São meros impostos afetados. Quando, entretanto, a arrecadação é destinada à Seguridade Social, passam a submeter-se a regime jurídico distinto dos impostos em geral, à luz do artigo 195 do texto constitucional.”*<sup>14</sup>

Através do Recurso Extraordinário do STF de nº 564901, ficou decidido que a CIDE por tratar-se de contribuição e estando fora do rol do art. 146 da CF/88, não necessitaria de lei complementar para sua edição, mas tão somente lei ordinária, conseqüentemente, também por Medida Provisória, matéria legislada pelo presidente atribuída pelo art. 62 da CF/88.

---

<sup>13</sup> MOREIRA, André Mendes e COELHO, Sacha Calmon Navarro. Inconstitucionalidades da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico Incidente sobre Remessas ao Exterior – CIDE Royalties. Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo: Dialética, nº 89, fev/2003, pp. 71-84.

<sup>14</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo Direito tributário. – 8. ed., p. 217 – São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

Com a oportunidade de maior arrecadação, passou-se a editar diversas CIDE's. Tal opção culminou em diversas controvérsias doutrinárias e de entendimento judicial, como demonstra Paulo Ayres Barreto: “a) em que hipótese caberia a intervenção?; b) qual o sentido semântico do termo “domínio econômico”?; c) sua vigência dever ser limitada no tempo?; d) quem pode ser sujeito passivo?; e) como destinar o produto da arrecadação?; f) podem ter fato gerador de impostos?; e g) deve haver vantagem ou benefício ao sujeito passivo?”<sup>15</sup>

O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, ao julgar através da sua 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, sob o Acórdão n.º 3201-003.207, a incidência do CIDE-Royalties sob o, no pagamento por licença de uso de software personalizado a empresa sediada no exterior, entendeu que só seria devido a exação se houvesse a transferência de tecnologia. Segue a ementa:

*“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO CIDE CIDE. REMESSAS AO EXTERIOR. PAGAMENTO PELA LICENÇA DE USO, COMERCIALIZAÇÃO E DISTRIBUIÇÃO DE SOFTWARE PERSONALIZADO/CUSTOMIZADO. As remessas ao exterior relativas a contratos de licença de uso ou de direitos de comercialização ou distribuição de programa de computador (software) só estão sujeitas à incidência da Cide quando ocorre a transferência da correspondente tecnologia. O fato de se tratar de software personalizado/customizado não autoriza ao Fisco presumir que tenha havido transferência de tecnologia.”<sup>16</sup>*

Thales Stucky ao comentar a decisão ressalta que:

*“A fim de avaliar se no caso concreto teria ocorrido a transferência de tecnologia ou não, o relator discorreu sobre a legislação aplicável aos contratos de licença de programas de computador, destacando a redação do art. 11 da Lei nº 9.609/98 que informa a necessidade de averbação do contrato no INPI para que a transferência produza efeitos a terceiros. Mais ainda, como bem destacado pelo relator, tal dispositivo ressalta que a transferência de tecnologia somente se verificaria quando comprovada a transferência do código-fonte, especificações funcionais internas e outros dados necessários à absorção da tecnologia produzida pelo fornecedor de software.”<sup>17</sup>*

<sup>15</sup> BARRETO, Paulo Ayres. Contribuições: regime jurídico, destinação e controle. São Paulo: Noeses: 2006.

<sup>16</sup> BRASIL. CARF. Acórdão nº 3201003.207 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária. CIDE. REMESSAS AO EXTERIOR. PAGAMENTO PELA LICENÇA DE USO, COMERCIALIZAÇÃO E DISTRIBUIÇÃO DE SOFTWARE PERSONALIZADO/CUSTOMIZADO. Relator Winderley Moraes Pereira. 24 de outubro de 2017. Disponível em <[https://www.jota.info/wp-content/uploads/2018/01/cide-royalties-software-decisao\\_16561720043201312.pdf](https://www.jota.info/wp-content/uploads/2018/01/cide-royalties-software-decisao_16561720043201312.pdf)>

<sup>17</sup> STUCKY, Thales. CIDE-Royalties nas licenças de software personalizado. Site JOTA, 2018. Disponível em <<https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/coluna-do-carf/cide-royalties-nas-licencas-de-software-personalizado-09012018>> acesso em 2 de outubro de 2019.

Coincide esta decisão com a Solução de Consulta SD 18/2017, entendeu a RFB que os valores remetidos ao exterior em contraprestação pelo direito de comercialização de software enquadram-se como royalties, incidindo IRRF, havendo possibilidade de incidir a CIDE caso houvesse transferência tecnológica, assim e o parecer:

“EMENTA: LICENÇA DE COMERCIALIZAÇÃO OU DISTRIBUIÇÃO DE SOFTWARE. PAGAMENTO, CRÉDITO, ENTREGA, EMPREGO OU REMESSA PARA O EXTERIOR. ROYALTIES. TRIBUTAÇÃO.

As importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas a residente ou domiciliado no exterior em contraprestação pelo direito de comercialização ou distribuição de software, para revenda a consumidor final, o qual receberá uma licença de uso do software, enquadram-se no conceito de royalties e estão sujeitas à incidência de Imposto sobre a Renda na Fonte (IRRF) à alíquota de 15% (quinze por cento).”<sup>18</sup>

A CIDE sobre Royalties possui como sujeito passivo a pessoa jurídica que possui licença de uso ou que efetue transferência de tecnologia com empresa residente em país estrangeiro. A alíquota da contribuição é de 10% (dez por cento), incidente sobre os valores remetidos, em cada mês, a pessoa jurídica não nacional, a título de remuneração pela cessão, prestação de serviço e transferência de tecnologia.

### 3.1.3. Programa de Integração Social e Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - PIS/PASEP e COFINS

O PIS/PASEP são contribuições sociais incidentes sobre a receita ou o faturamento. Os tributos foram criados a partir da LC nº 7 de 1970 e LC nº 8 de 1970. Tal contribuição foi recepcionada pela Constituição Federal de 1988 no art. 239 e o PASEP, no §3º do mesmo artigo. Assim:

“**Art. 239.** A arrecadação decorrente das contribuições para o Programa de Integração Social, criado pela Lei Complementar nº 7, de 7 de setembro de 1970, e para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público, criado pela Lei Complementar nº 8, de 3 de dezembro de 1970, passa, a partir da promulgação desta Constituição, a financiar, nos termos que a lei dispuser, o programa do seguro-desemprego e o abono de que trata o § 3º deste artigo.

(...)

<sup>18</sup> RECEITA FEDERAL DO BRASIL. Solução de Consulta nº 18 de 2017. Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte – IRRF Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=81825>> Acesso em 11 de outubro de 2019.

§ 3º Aos empregados que percebam de empregadores que contribuem para o Programa de Integração Social ou para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público, até dois salários mínimos de remuneração mensal, é assegurado o pagamento de um salário mínimo anual, computado neste valor o rendimento das contas individuais, no caso daqueles que já participavam dos referidos programas, até a data da promulgação desta Constituição.”<sup>19</sup>

Importante registrar que existe recente entendimento da Receita Federal do Brasil, emanado através da Solução de Divergência n.º 2 - Cosit de 2019, estabelecendo que não haja incidência do PIS/Pasep-Importação e Cofins-Importação no pagamento de royalties referentes a remuneração da licença de uso do software. A fundamentação deriva da Lei n.º 9610 de 1998 que confere, em seu art. 7º, inciso XII, proteção intelectual dos direitos autorais, classificando-se como royalties, ficando isentas, portanto.

Segue o teor da Solução de Divergência em comento:

**“CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS SOFTWARE. PAGAMENTO, CRÉDITO, ENTREGA, EMPREGO OU REMESSA PARA O EXTERIOR. ROYALTIES. TRIBUTAÇÃO.**

As importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas a residente ou domiciliado no exterior a título de royalties relativos a softwares não sofrem a incidência da Cofins-Importação, desde que estes valores estejam discriminados no documento que fundamentar a operação, ressalvada a incidência sobre eventuais valores referentes a serviços conexos contratados.

Dispositivos Legais: Lei n.º 10.865, de 2004, art. 1.º, §1.º, I e II; art. 3.º, II; Lei n.º 9.609, de 1998, arts. 1º e 2º; Lei n.º 9.610, de 1998, art. 7º, XII e § 1º; Lei n.º 4.506, de 30 de novembro de 1964, art 22.

Assunto: **CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP SOFTWARE. PAGAMENTO, CRÉDITO, ENTREGA, EMPREGO OU REMESSA PARA O EXTERIOR. ROYALTIES. TRIBUTAÇÃO.**

As importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas a residente ou domiciliado no exterior a título de royalties relativos a softwares não sofrem a incidência do PIS/Pasep-Importação, desde que estes valores estejam discriminados no documento que fundamentar a operação, ressalvada a incidência sobre eventuais valores referentes a serviços conexos contratados.

Dispositivos Legais: Lei n.º 10.865, de 2004, art. 1.º, §1.º, I e II; art. 3.º, II; Lei n.º 9.609, de 1998, arts. 1º e 2º; Lei n.º 9.610, de 1998, art. 7º, XII e § 1º; Lei n.º 4.506, de 30 de novembro de 1964, art 22.”<sup>20</sup>

(grifou-se).

<sup>19</sup> BRASIL, Constituição Federal da República Federativa do Brasil (1988) Título IX – DAS DISPOSIÇÕES CONSTITUCIONAIS GERAIS. Art. 239. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm)>. Acesso em 10 de set. 2019.

<sup>20</sup> RECEITA FEDERAL DO BRASIL. Solução de Consulta n.º 2 de 7 de mar de 2019. **CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS SOFTWARE. PAGAMENTO, CRÉDITO, ENTREGA, EMPREGO OU REMESSA PARA O EXTERIOR. ROYALTIES. TRIBUTAÇÃO.** Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=99773>> Acesso em 11 de outubro de 2019.

Indispensável ressaltar que os valores supramencionados só serão deduzidos da base de cálculo das remessas efetuadas ao exterior, caso sejam devidamente discriminado o que se refere ao pagamento de royalties pela licença de uso, assim classificado pela Lei 4506/64, no art. 22, alínea “d”. e o que trata-se de remuneração de serviço, incidindo portanto, aqueles tributos.

#### **3.1.4. Obrigação acessória de registro no Sistema Integrado de Comércio Exterior de Serviços, Intangíveis e outras Operações – SISCOSERV**

No direito tributário pátrio, pode-se dividir as espécies de obrigação tributária entre duas, obrigação principal e obrigação acessória. Ambas estão dispostas no art. 113 do CTN, bem como em seus parágrafos.

*“Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.*

*§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.*

*§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.*

*§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato de sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.”<sup>21</sup>*

Assim, o Siscoserv equipara-se a uma obrigação tributária acessória, visto não havendo necessidade de pagar tributo, mas tão somente, declara-lo, facilitando a atividade de fiscalização do fisco. Não sendo efetuada tal obrigação acessória, esta se converte em principal, dando vez ao pagamento de penalidades.

No caso da contratação de Data Center, é evidente a necessidade de em cada transação referente a remuneração do objeto contratual, haver o registro desta no Siscoserv.

#### **3.2. Classificação de software a luz do RE 176626/SP dada pelo STF para fins tributários**

A decisão não é recente. Seu acórdão fora publicado em 1998, sob a relatoria do Ex-Ministro Sepúlveda Pertence, consistindo como a decisão mais influente sobre a matéria no que tange a clássica distinção de software sob encomenda e de prateleira (*off the shelf*).

---

<sup>21</sup> BRASIL. Lei nº 5.172. **Código Tributário Nacional**, art. 113, Brasília, 25 de out de 1966. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm)> Acesso em: 20 de out de 2019.

Antes de chegar ao Supremo Tribunal Federal - STF em sede de Recurso Extraordinário, a ação estava decidida sob acórdão do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo em Recurso de Apelação. A ação declaratória de inexistência de relação jurídico-tributária, movida pela empresa MUNSP – Processamento de Dados Ltda., restou julgada pela não incidência do ICMS-Mercadoria sobre o licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computador.

Dentre as razões de fundamento da decisão, foi declarado que a não incidência do ICMS deriva do fato de que o software são bens intelectuais, podendo ser fornecido sob licença ou cessão de direito de uso albergado sob:

“A Lei 7.646/87 (“Lei do Software”) versa que “a exploração econômica de programas de computador, no País, será objeto de contratos de licença ou de cessão, livremente pactuados entre as partes”; (ii) Código de Propriedade Intelectual (Lei 9.279/96) outorga aos titulares de direitos, seus herdeiros e sucessores, a possibilidade de concessão de licença para sua exploração; e (iii) não se pode confundir o suporte físico (disquete, fita cassete, chip) com o software, este último preponderante e sujeito à cessão ou licença.”<sup>22</sup>

Ao decidir a questão em sede de Recurso Extraordinário, foram divididas espécies de software com a finalidade de criar um critério para facilitar o seu enquadramento tributário. Para tanto, consignou que o software pode ser encomendado ou pode ser “de prateleira”, ou seja, aquele que não possui nenhuma peculiaridade adaptada individualmente a um sujeito, podendo ser comprado com opções e funcionalidades comum a todos os usuários.

Ou seja, a operação com software se assemelha a comercialização de DVDs e livros, onde o varejista que compra tais produtos não adquire para si a propriedade intelectual, mas tão somente a licença ou cessão do uso. Desta forma, restou consignado no RE:

*“O comerciante que adquire exemplares para revenda, mantendo-os em estoque ou expondo-os em sua loja, não assume a condição de licenciado ou cessionário dos direitos de uso que, em consequência, não pode transferir ao comprador: sua posição, aí, é a mesma do vendedor de livros ou de discos, que não negocia com os direitos do autor, mas com o corpus*

---

<sup>22</sup> **GRUPO DE PESQUISA TRIBUTAÇÃO NA ERA DIGITAL DO NEF/FGV DIREITO SP. Posições interpretativas fiscais em face do RE 176.626-3. Jota**, 2017, Disponível em <<https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/posicoes-interpretativas-fiscais-em-face-do-re-176-626-3-13112017>> Acesso em 10 jul. 2019;

*mechanicum de obra intelectual nele materializada. Tampouco, a fortiori, a assume o consumidor final, se adquire um exemplar do programa para dar de presente a outra pessoa. E é sobre essa operação que cabe plausivelmente cogitar da incidência do imposto questionado”<sup>23</sup>*

Tal distinção possibilitou a atribuição de critérios objetivos para a imputação tributária.

Ou seja, caso o software tenha sido elaborado mediante encomenda e que tenha suas funcionalidades adaptadas às necessidades de um dado cliente, pode-se dizer que incide o ISS, isto porque não houve a mera entrega de uma mercadoria, mas sim a elaboração de um serviço, com base no subitem 1.05 da lista anexa da Lei Complementar 116/03.

Por outro prisma, se a comercialização de software como ficou consignado no julgamento supracitado, for “de prateleira”, está-se diante da regra de incidência do ICMS e não do ISS, tendo em vista que há elaboração do programa para um número indefinidos de pessoas, através de operações com transferência de propriedade. Neste caso, não há exclusividade do software, podendo ser comprado por qualquer pessoa que necessite de suas funções.

Parte doutrina critica a decisão. Para essa corrente, não foi possível distinguir precisamente se o software sob encomenda ou padrão haveria a incidência do ISS ou ICMS, respectivamente. Para autores como Roque Antônio Carrazza, as operações com software, quaisquer que sejam, deveriam ser interpretadas unicamente como licenciamento de uso de software.

Tal corrente defende que haveria critério mais objetivo para a tributação, além de ser impossível a imposição do ICMS, visto que a mídia física, objeto de transporte do programa não é precisamente o objeto da venda:

*“Em suma, o objeto da operação jurídica praticada com o software não é a venda nem deste bem imaterial nem do suporte físico, mas o licenciamento dos direitos autorais inerentes ao programa de computador. Amarrado este ponto, fica fácil avançar o raciocínio no sentido de que, juridicamente, nada*

---

<sup>23</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Primeira Turma. Recurso Extraordinário nº. 176.626/SP. Relator: Min. Sepúlveda Pertence. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=222535>> . Acesso em: 23 ago de 2019

*distingue a aquisição (i) de um software exposto à venda numa loja, ao lado de outros idênticos (software “de prateleira”); (ii) de um software desenvolvido “sob medida” – ou seja, ponto por ponto – para satisfazer as singulares necessidades do licenciado (software “cópia única”); ou (iii) de um software desenvolvido a partir de outro, também de modo a adaptá-lo às necessidades do licenciado (software “customizado”). Em todos estes casos dá-se uma cessão de direitos [...]”.*<sup>24</sup>

O referido entendimento do ponto de vista tributário, sem dúvida é o mais preciso a ser tomado, levando em conta que fica evidente qual a tributação deverá ser imposta a esta atividade.

Esta mesma ideia também possuía críticas. A primeira delas, não há que se falar em licença concedida pelo comerciante, visto que este, ao comprar o produto para transacionar no varejo, não adquire os direitos sobre a propriedade intelectual, mas tão somente a mídia física.

Em segundo lugar e em consequência do primeiro argumento, a operação entre o varejista e a empresa que produz o software refere-se a contrato de compra e venda. Desta forma, não poderia o varejista vender a propriedade intelectual que não lhe foi repassada.

E artigo publicado no site Jota, o Grupo de Pesquisa de Tributação na Era Digital da FGV São Paulo, ao analisar o julgamento do RE 176.626, concluiu que:

“Em relação ao Estado de São Paulo, parte recorrente, vale ressaltar, houve abandono total da posição que sustentava no RE 176.626-3/SP. Quando da discussão do caso, o Estado vislumbrava clara distinção entre software de prateleira e software sob encomenda, atrelando ao primeiro a corporificação como característica necessária. Atualmente, por meio da Decisão Normativa CAT n. 04 de 2017, São Paulo passou a adotar o critério da padronização e massificação da produção como aspecto fundamental da existência de software de prateleira, passível, portanto, da incidência do ICMS, ignorando o aspecto corpóreo da mercadoria

(...)

Ainda no âmbito municipal, o acórdão do RE 176.626-3/SP foi sedimentado na vigência do Decreto-Lei n. 406 de 1968 (revogado no que se refere ao ISS pela Lei Complementar n. 116/03), especificamente os itens 22 e 24. Enquanto que, estrategicamente, a LC 116/03 adotou a exata redação do acórdão para compor o item 1.05 de sua lista anexa, o que demonstra

---

<sup>24</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. ICMS. 16 ed. São Paulo: Malheiros, 2012. p. 164

tentativa dos Municípios em alinhar a legislação de regência do ISS com o precedente do Supremo..”<sup>25</sup>

#### 4. Hipóteses de Incidência Tributária sobre o Saas

##### 4.1. Considerações acerca do ICMS

O sistema federalista é uma forma de governo que pressupõe uma união de estados autônomos ou entes federados, para formar o estado federal, visando garantir e ratificar entre eles, por meio de lei, sua autonomia, que já o possuíam antes.

Para garantir a autonomia dentre os entes da federação, a constituição distribui competências, delegando as funções, deveres, obrigações, direitos, prerrogativas devidas a cada um, inclusive a união de todos eles, que os representará em organismos internacionais e em maior ou menor grau, terá poder político decisório. No Brasil tal função compete ao Presidente da República.

Ainda sobre autogoverno, Walber de Moura Agra leciona que: “(...) *caracterizada por uma ampla gama de atribuições, como a capacidade orçamentária, administrativa, legislativa, financeira e, principalmente, tributária.*”

<sup>26</sup>Por ser uma federação, o Brasil obedece os mesmo moldes.

No Brasil, é delegado aos entes federais a fiscalização, cobrança e arrecadação do Imposto sobre Circulação de Bens e Serviços - ICMS. Tal tributo é vital para o autogoverno dos estados brasileiros, visto que “nos últimos dez anos, a arrecadação total do ICMS foi de aproximadamente 7% do produto interno bruto (PIB) brasileiro, segundo dados de Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada – IPEA”<sup>27</sup>

Tal Imposto foi instituído pelo art. 155, II, da CF/88 que dispõe ser competência dos Estados e Distrito Federal instituir imposto sobre operações

---

<sup>25</sup> GRUPO DE PESQUISA TRIBUTAÇÃO NA ERA DIGITAL DO NEF/FGV DIREITO SP. Posições interpretativas fiscais em face do RE 176.626-3. Jota, 2017, Disponível em <<https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/posicoes-interpretativas-fiscais-em-face-do-re-176-626-3-13112017>> Acesso em 10 jul. 2019;

<sup>26</sup> AGRA, Walber de Moura, Curso de Direito Constitucional / Walber de Moura Agra.– 9. ed. Belo Horizonte : Fórum, 2018

<sup>27</sup> Tributação no Brasil : estudos, ideias e propostas: ICMS, seguridade social, carga tributária, impactos econômicos / organizador: Adolfo Sachsida. – Brasília : Ipea, 2017.

relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

É imprescindível interpretar o conceito de circulação de mercadorias através de uma visão econômica do ato, isto é, não é a mera transferência de lugar das mercadorias que ensejaria o fato gerador deste imposto, mas a sua troca de titularidade.

Desse modo, a transferência das mercadorias entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica não cria a situação prevista legalmente. Este é senão, o entendimento sumulado pelo STJ em sede da súmula n. 166: *“Não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte.”*

Fica mais clara a noção de mercadoria quando observa-se um ciclo econômico, que inicia na inserção do objeto no mercado consumidor daquele bem. Para Kiyoshi Harada:

“Na verdade, o problema não deve ser analisado apenas em termos de circulação jurídica ou circulação física, devendo a expressão “circulação de mercadorias” ser interpretada de forma integrada com a expressão “operações”, pois a Constituição Federal não se refere ao imposto sobre circulação, mas sobre “operações relativas à circulação de mercadorias”<sup>28</sup>

Neste ponto, célebre é a conceituação dada por Pontes de Miranda:

“O imposto sobre circulação é o imposto sobre o negócio jurídico bilateral, consensual, da compra-e-venda, e sobre qualquer outro regime jurídico bilateral, ou unilateral, de que irradie circulação. Não atinge desde logo o contrato de comissão de venda se não há tradição da posse imediata ou mediata da mercadoria”<sup>29</sup>

Mercadoria, atualmente, não é necessariamente um bem corpóreo. O enredo histórico do ICMS nasceu como ICM, por volta da década de 1960. Naquela época, o contexto era voltado predominantemente para indústria de produção de bens.

“A industrialização seguia firme, fortemente apoiada na aliança entre o Estado e capital privado interno, mas era preciso atrair o capital estrangeiro,

---

<sup>28</sup> HARADA, Kiyoshi. **ICMS : doutrina e prática** -- 1. ed. -- São Paulo : Atlas, 2017

<sup>29</sup> MIRANDA, Pontes de. **Comentários à Constituição de 1967**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2 ed. 2003.

que tinha, até então, uma presença tímida no arranjo industrial brasileiro. A grande maioria das firmas nos setores de tecidos, alimentos e bebidas, que formaram o núcleo inicial do setor industrial brasileiro, era de propriedade nacional, sobretudo a indústria têxtil. Foi só depois da Primeira Guerra Mundial que empresas estrangeiras começaram, aos poucos, a se estabelecer no País (EVANS, 1980, p. 96-114): entre 1947/52 ingressaram no País como investimentos privados estrangeiros cerca de 82 milhões de dólares americanos (VILLELA; BAER, 1980, p. 12); urgia atrair firmas estrangeiras para acelerar o processo.”<sup>30</sup>

O ICM, na Constituição de 1967, nasceu sob a perspectiva da mercadoria como sendo coisa corpórea, portanto tangível. Refletindo, a época era razoável a forma articulada do imposto referido, visto que correspondia não havia mercado de bens intangíveis como conhecidos.

A base de incidência do ICMS numa concepção mais tradicional, seria a intermediação de bens feita por profissionais e profissionalmente, no sentido de exercer a atividade com habitualidade, ou, sobre uma visão macro sistêmica, a atividade de uma empresaria na produção e transferência deste bem. A mercadoria objeto da contratação, seria então coisa móvel, corpórea, adquirida para destinação comercial.

Um fator determinante, já sob a égide da Constituição Federal de 1988, foi o entendimento de desmaterialização da mercadoria, teoria que já ganhava forma sobretudo com o advento da informática e operações em computadores.

Assim, o texto constitucional, no art. 34, §9º, do ADCT, determinou que as empresas distribuidoras de energia elétrica serão contribuintes, nas ocasiões da saída do produto de seus estabelecimentos, pelo pagamento do imposto sobre o preço final e também no art. 155 da CF/88 §2º, inciso X, alínea b, quando estabelece que o imposto previsto no inciso II (ICMS) não será devido sobre operações que destinem a outros estados energia elétrica.

Modernamente, a doutrina entende que este não é um conceito absoluto. Isto porque a base de incidência do ICMS não alberga somente o conceito clássico. Existe uma corrente, defendida por Luciano Garcia Miguel em que a mercadoria

---

<sup>30</sup> CAPUTO, Ana Cláudia; MELO, Hildete Pereira de. A industrialização brasileira nos anos de 1950: uma análise da instrução 113 da SUMOC. **Estud. Econ.**, São Paulo, v. 39, n. 3, p. 513-538, Sept. 2009. Disponível em <[http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci\\_arttext&pid=S0101-416120090003000003&lng=en&nrm=iso](http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0101-416120090003000003&lng=en&nrm=iso)>. acesso em 24 de maio de 2019.

seria todo bem inserido no contexto de produção, circulação e consumo, não importando se é físico ou não.

Por exemplo, antes para obter uma música era necessário a compra de um disco de vinil. Depois, a música era comercializada através de CD e que posteriormente seria comercializada através de download. Atualmente, o principal meio de contratação do objeto “música”, como também filmes, é feito via *streaming*, que se assemelham bastante com locadoras virtuais. Empresas como Netflix, Spotify, Deezer, Google, Apple e Microsoft “alugam” uma gama de mídias, músicas e filmes num espaço virtual, onde o usuário usa a plataforma sem que a possua fisicamente.

Através do tempo, a maneira com que o objeto era inserido na cadeia produtiva mudou drasticamente, no entanto a essência prevalece. Em todas essas operações, não se buscava o objeto físico senão a própria música.

Por este discurso pode-se dizer que sempre foi a contratação da música o objeto, ocorrendo o fato gerador do ICMS. Essa tese é defendida por parte da doutrina e ratificada pelo Supremo Tribunal Federal em julgamento na ADI 1.945/MT que “fixou exegese no sentido de restringir a incidência do ICMS às operações de circulação de cópias ou exemplares dos programas de computador, produzidos em série e comercializados no varejo, não abrangendo, porém, o licenciamento ou cessão de uso dos ditos programas.”<sup>31</sup>

#### **4.1.1. O CONFAZ e a tributação de bens digitais no âmbito dos convênios CONFAZ 181/2015 e 106/17**

O Conselho Nacional de Política Fazendária - CONFAZ é órgão estratégico para os estados membros, levando em conta que é de sua atribuição

---

<sup>31</sup> STJ, AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE 1.945/ MT, Min. Cármen Lúcia, DJ 27/03/2019. Disponível em <<http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=1747607>>. Acesso em 24/05/2019. Ementa: VOTO VENCIDO, MIN. OCTAVIO GALLOTTI: DEFERIMENTO, PARCIALIDADE, MEDIDA CAUTELAR, INTERPRETAÇÃO CONFORME A CONSTITUIÇÃO, FINALIDADE, SUSPENSÃO, INCIDÊNCIA, IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS (ICMS), SOFTWARE, COMERCIALIZAÇÃO, COMÉRCIO VAREJISTA, EXCLUSÃO, PROGRAMA, DESTINAÇÃO, CESSÃO DE USO, AUSÊNCIA, CONFIGURAÇÃO, MERCADORIA.

efetivar o mandamento constitucional de regular a forma como são concedidas as isenções, incentivos e benefícios fiscais referentes ao ICMS. Tal previsão consta no art. 155, §2º, inciso XII, alínea “g” da CF/88 e Lei Complementar nº 24/1975.

Através do Convênio 181/15, o CONFAZ facultou aos estados entes a aplicar redução da base de cálculo de 5% (cinco por cento) do ICMS no mínimo, nas operações envolvendo transferência de software via download. O mesmo tema é objeto da ADI de nº 1945/MT que se encontra atualmente no STF.

Em sua cláusula primeira, estabelece o referido convênio que:

“Ficam os Estados do Acre, Alagoas, Amapá, Amazonas, Bahia, Ceará, Goiás, Maranhão, Mato Grosso do Sul, Paraná, Paraíba, Pernambuco, Piauí, Rio de Janeiro, Rio Grande do Norte, Rio Grande do Sul, , Santa Catarina, São Paulo, Tocantins autorizados a conceder redução na base de cálculo do ICMS, de forma que a carga tributária corresponda ao percentual de, no mínimo, 5% (cinco por cento) do valor da operação, relativo às operações com softwares, programas, jogos eletrônicos, aplicativos, arquivos eletrônicos e congêneres, padronizados, ainda que sejam ou possam ser adaptados, disponibilizados por qualquer meio, inclusive nas operações efetuadas por meio da transferência eletrônica de dados.”<sup>32</sup>

Em outras palavras o referido Convênio ao permitir que os estados concederem desconto base de cálculo do ICMS de, no mínimo, 5% nas operações com mercadorias digitais, ampliou hipótese de incidência do imposto para abranger não só o software de prateleira como já havia sedimentado o entendimento do STF no RE n. 176.626-3/SP, mas também àqueles que são adquiridos a partir de transferência de dados.

Posteriormente, o Convênio 106/17, com intenção de suprir lacunas deixadas pelo Convênio 181/15, estabeleceu regras e procedimentos para cobrança de ICMS na transferência de bens digitais. Em sua cláusula primeira estabelece: “As operações com bens e mercadorias digitais, tais como softwares, programas, jogos eletrônicos, aplicativos, arquivos eletrônicos e congêneres, que sejam padronizados,

---

<sup>32</sup> CONSELHO NACIONAL DE POLÍTICA FAZENDÁRIA. Convênio ICMS 181/15. **Autoriza as unidades federadas que especifica a conceder redução de base de cálculo nas operações com softwares, programas, jogos eletrônicos, aplicativos, arquivos eletrônicos e congêneres na forma que especifica.** Disponível em: <[https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2015/CV181\\_15](https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2015/CV181_15)> Acesso em 11 de outubro de 2019.

*ainda que tenham sido ou possam ser adaptados, comercializadas por meio de transferência eletrônica de dados observarão as disposições contidas neste convênio.*<sup>33</sup>

Atualmente, são esses dois convênios que existem no âmbito do CONFAZ, o que pode ser considerado um avanço em matéria jurídica no que tange a necessária atualização legislativa quanto às novas formas de mercadorias.

Ocorre que existe enorme discussão sobre a possibilidade de se tributar bens digitais pelo ICMS, pois o que pretende ser tributado por meio de convênios, já consta na lista anexa da Lei Complementar 116/03, especificamente nos itens 1.03 (Processamento, armazenamento ou hospedagem de dados, textos, imagens, vídeos, páginas eletrônicas, aplicativos e sistemas de informação, entre outros formatos, e congêneres) e 1.07 (suporte técnico em informática, inclusive instalação, configuração e manutenção de programas de computação e bancos de dados).

A este respeito Ana Carolina Carpinetti explica que:

“Especificamente com relação ao Saas, há o reconhecimento da natureza híbrida da operação e da conseqüente possibilidade de fragmentação dos contratos para que parte da contratação esteja enquadrada nos itens 1.03 (“processamento, armazenamento ou hospedagem de dados, textos, imagens, vídeos, páginas eletrônicas, aplicativos e sistemas de informação, entre outros formatos, e congêneres”) e 1.07 (“suporte técnico em informática, inclusive instalação, configuração e manutenção de programas de computação e bancos de dados”) da Lista de Serviços.”<sup>34</sup>

Ou seja, nas operações envolvendo Saas, o software é executado diretamente no navegador de internet, não requerendo que seja transferido via download para o dispositivo do usuário, o que fere a pretensão tributária dos

---

<sup>33</sup> CONSELHO NACIONAL DE POLÍTICA FAZENDÁRIA. Convênio ICMS 106/17. **Disciplina os procedimentos de cobrança do ICMS incidente nas operações com bens e mercadorias digitais comercializadas por meio de transferência eletrônica de dados e concede isenção nas saídas anteriores à saída destinada ao consumidor final.** Disponível em: <[https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2017/CV106\\_17](https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2017/CV106_17)> Acesso em 11 de outubro de 2019.

<sup>34</sup> CARPINETTI, Ana Carolina, Tributação de software leva a inevitáveis litígios. Conjur, 09 de set de 2017. Acesso em: 20 de outubro de 2019. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2017-set-09/ana-carpinetti-tributacao-sofware-leva-inevitaveis-litigios>>

estados, vez que não há circulação de mercadoria, muito menos transferência de titularidade.

#### **4.2. Considerações acerca do ISS**

O Imposto Sobre Serviços é um imposto de competência, fiscalização e arrecadação municipal, estabelecido sob o Art. 156, III, da CF/88, Decreto-lei n. 406/68, e LC n. 116/2003 onde encontra-se os fatos geradores do referido imposto em sua lista anexa de serviços. Tal imposto possui como regra matriz de incidência tributária “serviços de qualquer natureza”, bastando que o município crie através de lei ordinária seus fatos geradores.

A este respeito, Eduardo Sabbag leciona:

“Voltando à questão da lei complementar, sabe-se que o ISS é um imposto municipal, dependente de lei ordinária, porém sua estrutura normativa está disciplinada em legislação complementar federal de âmbito nacional, a atual LC n. 116/2003, o que nos faz concluir que a competência tributária para a sua instituição é “limitada”.<sup>35</sup>

O Supremo Tribunal Federal entende que o sentido que deve ser dado ao conceito de serviço para fins tributários, parte da ideia de criar uma utilidade para quem contrata o serviço. Tanto é assim, que tal imposto independe de que a utilidade executada seja coisa corpórea ou não, mas que o serviço seja prestado por pessoa capacitada e de maneira corriqueira.

No julgamento do RE nº 651703, o Ministro Luiz Fux, então relator, votou da seguinte forma:

“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 imateriais, prestados com habitualidade e intuito de lucro, podendo estar conjugada ou não com a entrega de bens ao tomador.”<sup>36</sup>

Nesta linha, em artigo publicado no site Conjur por Eduardo Gomes, Felipe Dias e Phelipe Frota, ressaltam que o ISS ainda esta bastante atrelado a ideia

---

<sup>35</sup> Sabbag, Eduardo Código Tributário Nacional comentado / Eduardo Sabbag. - 1. ed. - Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: MÉTODO, 2017.

<sup>36</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 688.223. Relator: Ministro Luiz Fux. Julgamento em 20 set. 2012. DJ, de 04 out. 2012. Disponível em: . Acesso em 28 de maio de 2018.

de prestação de obrigação de fazer e problematizam a questão da incidência até mesmo do ISS:

“Parcela relevante da doutrina sustenta que a incidência do ISS exige a existência de uma prestação de obrigação de fazer, à luz do clássico conceito civilista. Caso se entenda que a incidência do ISS pressupõe a existência de uma obrigação de fazer, não seria possível exigir o imposto municipal sobre o licenciamento de uso do *software*, haja vista que se trata de uma obrigação de dar (disponibilização de obra intelectual protegida por direitos autorais, nos termos da Lei 9.609/98).”<sup>37</sup>

Por outro lado, reforça a incidência do ISS nas operações de Saas a **Solução de Consulta nº 191 – Cosit** de 23 de março de 2017 exarada pela Receita Federal do Brasil:

*“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE – IRRF. SOFTWARE AS A SERVICE. SERVIÇO TÉCNICO. TRIBUTAÇÃO. Incide imposto de renda na fonte, à alíquota de quinze por cento, sobre as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas ao exterior a título de remuneração de Software as a Service (SaaS), considerados serviços técnicos, que dependem de conhecimentos especializados em informática e decorrem de estruturas automatizadas com claro conteúdo tecnológico. Dispositivos Legais: Art. 7º da Lei nº 9.779, de 1999; art. 3º da Medida Provisória nº 2.159-70, de 2001; art. 17 da Instrução Normativa RFB nº 1.455, de 2014.”*<sup>38</sup>

Fato é que, dentre as hipóteses previstas na lista anexa da Lei Complementar 116/03, consta no subitem 1.03 a atividade de processamento, armazenamento ou hospedagem de dados, eletrônicas, aplicativos e sistemas de informação, entre outros formatos e subitem 1.04, referente à elaboração de programas de computadores, inclusive de jogos eletrônicos, incluindo **tablets**, **smartphones** e congêneres.

Ambas as classificações são as que mais se aproximam do conceito de Saas, sendo o primeiro subitem acrescentado pela Lei Complementar 157/2016.

<sup>37</sup> Gomes, Eduardo, et al. **Incertezas sobre a tributação de software na nuvem**. Site Consultor Jurídico. 22 de abr de 2019, Disponível em: <[https://www.conjur.com.br/2019-abr-22/opiniao-tributacao-software-computacao-nuvem#\\_ftn2](https://www.conjur.com.br/2019-abr-22/opiniao-tributacao-software-computacao-nuvem#_ftn2)> Acesso em: 17 de ago de 2019.

<sup>38</sup> RECEITA FEDERAL DO BRASIL. Solução de Consulta nº 191 de 23 de março de 2017. IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE – IRRF. SOFTWARE AS A SERVICE. SERVIÇO TÉCNICO. TRIBUTAÇÃO. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=81598>> Acesso em 11 de outubro de 2019.

As disposições referentes à lei complementar encontram refúgio no art. 146 da CF/88, determinando que (inciso I) a lei complementar deve dispor sobre conflitos de competência em matéria tributária, (inciso II) regular limitações ao poder de tributar e (inciso III) estabelecer normas gerais sobre a legislação tributária.

No inciso na alínea a do inciso III do art. 146 da CF/88 há a seguinte previsão:

“Art. 146. Cabe à lei complementar:  
I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;  
II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;  
III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:  
**a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;**  
(grifou-se).”<sup>39</sup>

Ou seja, a Constituição Federal é clara quando estabelece ser de competência de lei complementar dispuser sobre a definição de espécie de tributos, bem como fatos geradores, identificação do sujeito passivo e base de cálculo. O mesmo é dizer que não poderiam os estados membros, através de Convênio definir fatos geradores de tributos previstos em instrumento próprio, qual seja, a LC 113/03. A este respeito, João Amadeus opina:

“Ora, se a Constituição diz que é proibido aos Estados exigir tributo sem lei que o estabeleça, e se o Código Tributário Nacional dispõe que só a lei pode definir o fato gerador da obrigação tributária, então, no caso do ICMS, deve-se observar, primeiramente, o que traz a **lei complementar 87/96**, hierarquicamente superior ao Convênio ICMS 106/17 e às leis e decretos estaduais que porventura determinem seu cumprimento. De acordo com a lei complementar 87/96, quando se trata do ICMS relativo a mercadorias, o que se tributa é sua circulação, que compreende a transferência da propriedade sobre o bem. Contudo, o ordenamento jurídico brasileiro aponta que a propriedade referente ao software é de natureza intelectual (art. 2º da **lei 9.609/98**).”<sup>40</sup>

#### **4.2.1. O Parecer Normativo 1/2017 do Município de São Paulo e a Decisão Normativa CAT 04/2017**

<sup>39</sup> BRASIL. *Constituição Federal de 1988*. Promulgada em 5 de outubro de 1988. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm)>.

<sup>40</sup> AMADEUS, João. **Novos Horizontes à tributação de bens e mercadorias digitais**. Migalhas, 24 de out de 2017. Disponível em: <<https://www.migalhas.com.br/dePeso/16,MI267580,51045-Novos+horizontes+a+tributacao+de+bens+e+mercadorias+digitais+O>> Acesso em 22 de out de 2019.

O Município de São Paulo, através do Parecer Normativo 1/2017 entendeu que há incidência do ISS sobre o serviço de Software as a Service - Saas.

A manifestação do Município lança interpretação vinculante de que, o licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação, por meio de suporte físico ou por transferência eletrônica de dados, ou quando instalados em servidor externo, ou seja, o próprio conceito de Saas, se enquadra nos itens 1.05, 1.03 e 1.07 que dispõe a Lei Municipal 13.701 de 24 de dezembro de 2003, de São Paulo, e portanto ocorre o fato gerador do ISS nessa atividade.

Segue o teor do presente Parecer Normativo 1/2017:

“Art. 1º O Licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação, por meio de suporte físico ou por transferência eletrônica de dados ("download de software"), ou quando instalados em servidor externo ("Software as a Service - SaaS"), **enquadra-se no subitem 1.05 da lista de serviços do "caput" do artigo 1º da Lei nº 13.701**, de 24 de dezembro de 2003.

Parágrafo único. **O enquadramento a que se refere o "caput", no tocante ao SaaS, não prejudica o enquadramento de parte da sua contratação nos subitens 1.03 e 1.07 da lista de serviços do "caput" do artigo 1º da Lei nº 13.701, de 2003.**

Art. 2º O enquadramento tratado no artigo 1º deste parecer normativo independe de o software ter sido programado ou adaptado para atender à necessidade específica do tomador ("software por encomenda") ou ser padronizado ("software de prateleira ou 'off the shelf'").

Art. 3º Este Parecer Normativo, de caráter interpretativo, é impositivo e vinculante para todos os órgãos hierarquizados desta Secretaria, e revoga as disposições em contrário bem como as Soluções de Consulta emitidas antes da publicação deste ato e com ele em desacordo, independentemente de comunicação aos consulentes.”<sup>41</sup>

(grifou-se)

Por outro lado, como forma de defender a incidência do ICMS sobre a operação de Saas, e tendo por base o Convênio CONFAZ 185/2015 e 157/2016, a Fazenda do Estado de São Paulo, através da Decisão Normativa CAT nº 04 de 20 de setembro de 2017, exarou entendimento distinguindo os dois tipos de softwares já expostos supra, o de prateleira e o por encomenda. Ou seja:

*“1. Em relação aos softwares, é possível distinguir dois tipos de produtos: (i) softwares desenvolvidos sob encomenda, em relação aos quais há preponderância de serviços, já que produzidos especialmente para atender*

---

<sup>41</sup> São Paulo, Parecer Normativo 01/2017, de 18 de julho de 2017. **Incidência do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS relativamente aos serviços de licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação, por meio de suporte físico ou por transferência eletrônica de dados, ou quando instalados em servidor externo**, São Paulo, SP, jul 2017.

*as especificidades do contratante; e (ii) softwares prontos que, uma vez desenvolvidos, são vendidos em larga escala, com pouca ou nenhuma adaptação às necessidades do consumidor que os adquire.”<sup>42</sup>*

Ocorre, que ao passo que o entende, no tópico 2.1 da referida decisão, “está sujeito ao ISS apenas o desenvolvimento de software sob encomenda, isto é, os programas de computador de forma personalizada”<sup>43</sup>, determina, agora no tópico 3 do mesmo diploma que:

*“No que se à forma de comercialização, os softwares não personalizados podem ter suas cópias distribuídas em larga escala por meio físico ou serem negociados em meio digital, tanto por download como por streaming (utilização do software “na nuvem”). Essa alteração, no entanto, não tem o condão de descaracterizar a natureza de produto desse tipo de software (mercadoria). A circunstância de o adquirente instalar o software (de loja física ou virtual) em sua máquina (download) ou utilizá-lo “na nuvem” por meio de internet (streaming) não descaracteriza a natureza jurídica da operação como comercialização de software pronto.”<sup>44</sup>*

## 5. Conclusão

A arquitetura tributária brasileira para o mundo contemporâneo se mostra ineficiente, sobretudo no que tange conceitos fechados e antagônicos como mercadoria e de serviços. Conceitos que, pela complexidade das novas tecnologias, confundem-se por possuírem no mesmo objeto, uma obrigação de dar e de fazer simultaneamente.

Este trabalho buscou contribuir com um debates que estão inseridos na questão da tributação da novas tecnologias, com ênfase na tributação do *software as a service* ou software como um serviço.

O problema reside na forma como o objeto software é usado atualmente, tendo em mente que antes era necessário comprar programas “na prateleira” dos supermercados, o que configura claramente uma mercadoria.

No entanto, a medida em que passou a ser produzido software e utilizado na nuvem (cloudcompunting), com acesso através de navegador, não sendo necessária nenhuma instalação do programa, surgiu o questionamento sobre a possibilidade de ainda se falar em um produto ou se seria o caso de um serviço,

---

<sup>42</sup> São Paulo, Decisão Normativa CAT 04/2017, de 20 de setembro de 2017. **Incidência do Imposto sobre Circulação de Mercadoria e Serviços - relativamente aos**

<sup>43</sup> IDEM

<sup>44</sup> IDEM

visto que a atividade passou a ser de prestação de serviço e não de compra e venda de produto.

Em resumo, o SaaS pode ser considerado como uma solução de software, acessada via navegador, como email. Toda a estrutura, dentro do serviço de SaaS, como aplicativos que podem ser inserido no servidor, ferramentas para análise de dados, armazenamento de dados e o próprio data center, englobam o conceito do serviço que pode ser adquirido a depender da necessidade do cliente.

Pois bem, no cenário brasileiro, dois são os possíveis tributos que causam dúvida sobre a sua incidência ou não, o ICMS previsto no art. 155,II ou ISS no art. 156,III, ambos da Constituição Federal.

Ou seja, por meio do RE 176626 que determinou incidir o ICMS sobre software de prateleira é possível estender a cobrança quando não efetuada a operação de transferência de titularidade de mercadoria? Para os entes federados, defendem haver incidência do ICMS visto que, ainda que a distribuição do software ocorra de forma eletrônica, ainda subsiste a comercialização de software, como amparado no julgamento do RE supra citado.

Por meio do Convênio ICMS CONFAZ de nº 106/2017, os estados obtiveram a faculdade de instituir o referido imposto sobre a transferência de dados, ou seja, sobre mercadorias digitais, como softwares de programas, jogos, aplicativos, customizados ou não. Anteriormente o Convênio ICMS CONFAZ nº 157/2015, já havia viabilizado a redução da alíquota do tributo.

Por outro lado, a tributação do ICMS sobre o SaaS e suas operações derivadas como *Cloud Computing* recebe críticas contundentes por parte da doutrina. Um desses argumentos é a não distribuição do software quando usado através da nuvem, visto que o programa está agregado à própria página web, não havendo distribuição mas licença do seu uso.

Fator a ser considerado é o que estabelece a Lei 9.609 de 1998, que dispõe sobre proteção da propriedade intelectual, onde tem-se que o software em si, não é objeto de compra e venda, mas tão somente de licenciamento do direito do uso. Tal opção legislativa é clara no art. 1º da Lei:

“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.”

Ainda na mesma lei, agora em seu art. 9º:

“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.”

Pelo exposto, existe atualmente no Brasil legislação em prol da proteção jurídica intelectual do software. Quando compra-se um jogo a fim de instalá-lo no computador, o que se adquire na verdade é a licença do uso e não a propriedade do código, o qual pertence a empresa desenvolvedora. A este respeito:

“Conforme se depreende na própria definição do conceito de Software As A Service, a tecnologia embarcada no acesso aos softwares em nuvem, é muito mais do que a simples padronização de um sistema de armazenamento de dados. Por meio da nuvem, é possível a utilização de funções inteligentes e ajustáveis conforme a necessidade de cada usuário, o que descaracteriza completamente o fator “padronização”

(...)

E mais. O pagamento pela utilização do programa na nuvem será feito pelo usuário de acordo com a sua necessidade, havendo variação no preço cobrado de acordo, inclusive, com o nível de utilização das funcionalidades. Logo, a partir do momento em que há personalização do programa, perde-se a característica imprescindível para a incidência do ICMS, qual seja, a padronização..”<sup>45</sup>

Outro argumento pelo que se mostra mais adequado a tributação do SaaS por meio do ISS e não do ICMS, deriva da Solução de Consulta COSIT 191/17 da Receita Federal do Brasil. Na oportunidade, houve entendimento de que o SaaS decorre de autorização para uso e acesso de software em nuvem, corroborando com a ideia de serviço. O objeto da solução de consulta foi sobre a alíquota de IRRF aplicável bem como a incidência ou não de CIDE. Ana Carpinetti ao comentar sobre asseverou:

---

<sup>45</sup> FILHO, Vicente do Carmo Sapienza. **Tributação de Software as a service em São Paulo é equivocada.** Site Consultor Jurídico, 25 de jul de 2018. Disponível em: <<https://www.ibet.com.br/tributacao-de-software-as-a-service-em-sao-paulo-e-equivocada/>> Acesso em 20 de out de 2019.

“O usuário não recebe os programas para instalá-los em suas próprias máquina e cabe ao fornecedor do serviço prover a manutenção e o suporte técnico para o funcionamento dos aplicativos. Com isso, o entendimento foi pela caracterização da atividade como serviços técnicos decorrentes de estruturas automatizadas com conteúdo tecnológico e as respectivas remessas estão sujeitas à incidência do IRF à alíquota de 15% e à CIDE à alíquota de 10%.”<sup>46</sup>

A partir deste ponto, é necessário remeter o leitor ao art. 146, inciso III, alínea “a” da CF/88, que institui ser realizável a criação de fatos geradores por meio de lei complementar. Tal argumento mácula completamente a viabilidade de estados legislarem através de convênio, sobre matéria reservada especialmente à lei complementar.

Por outro lado, a Lei Complementar 157/16, alterando a lei complementar 116/03, institui os subitens 1.03, 1.04 e 1.09 à lista de serviços anexa, que trata dos fatos geradores do ISS. Portanto, convém asseverar indutivamente que a tributação desses itens, embora estejam previstas em sede de convênios, estão prevista na lei complementar que trata do ISS, instrumento próprio para o fim de instituir fatos geradores, pela inteligência do art. 146, inciso III, alínea “a” da Constituição Federal.

---

<sup>46</sup> CARPINETTI, Ana Carolina. **Receita Federal esclarece tributação do Software as a service.** Site Consultor Jurídico. 22 de abr de 2019, Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2017-abr-04/ana-carpinetti-receita-esclarece-tributacao-software-service>> Acesso em: 19 de ago de 2019.

## 6. Bibliografia

1. AGRA, Walber de Moura, Curso de Direito Constitucional / Walber de Moura Agra.– 9. ed. Belo Horizonte : Fórum, 2018
2. ALEXY, Robert, Teoria dos Direitos Fundamentais, 5ª edição, São Paulo, Editora Malheiros, 2008.
3. AMADEUS, João. **Novos Horizontes à tributação de bens e mercadorias digitais.** Migalhas, 24 de out de 2017. Disponível em: <<https://www.migalhas.com.br/dePeso/16,MI267580,51045-Novos+horizontes+a+tributacao+de+bens+e+mercadorias+digitais+O>> Acesso em 22 de out de 2019.
4. BARRETO, Paulo Ayres. Contribuições: regime jurídico, destinação e controle. São Paulo: Noeses: 2006.
5. BRASIL. Constituição Federal da República Federativa do Brasil (1988) Título IX – DAS DISPOSIÇÕES CONSTITUCIONAIS GERAIS. Art. 239. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm)>. Acesso em 10 de set. 2019.
6. BRASIL. Lei nº 5.172. **Código Tributário Nacional**, art. 43, Brasília, 25 de out de 1966.
7. BRASIL. Superior Tribunal de Justiça, Súmula n. 166, Ministro Antônio de Pádua Ribeiro, Brasília, 26.10.1992. Disponível em <[https://ww2.stj.jus.br/docs\\_internet/revista/electronica/stj-revista-sumulas-2010\\_12\\_capSumula166.pdf](https://ww2.stj.jus.br/docs_internet/revista/electronica/stj-revista-sumulas-2010_12_capSumula166.pdf)> Acesso em: 01/09/2019.
8. BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE 1.945/ MT, Min. Cármen Lúcia, DJ 27/03/2019. Disponível em <<http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=1747607>>. Acesso em 24/05/2019. Ementa: VOTO VENCIDO, MIN. OCTAVIO GALLOTTI: DEFERIMENTO, PARCIALIDADE, MEDIDA CAUTELAR, INTERPRETAÇÃO CONFORME A CONSTITUIÇÃO, FINALIDADE, SUSPENSÃO, INCIDÊNCIA, IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS (ICMS), SOFTWARE, COMERCIALIZAÇÃO, COMÉRCIO VAREJISTA, EXCLUSÃO, PROGRAMA, DESTINAÇÃO, CESSÃO DE USO, AUSÊNCIA, CONFIGURAÇÃO, MERCADORIA.
9. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Primeira Turma. Recurso Extraordinário nº. 176.626/SP. Relator: Min. Sepúlveda Pertence. Disponível em:<<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=222535>> . Acesso em: 23 ago de 2019.

10. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 688.223. Relator: Ministro Luiz Fux. Julgamento em 20 set. 2012. DJ, de 04 out. 2012. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoPeca.asp?id=102079634&tipoApp=.pdf>>. Acesso em 28 de maio de 2019.
11. CAPUTO, Ana Cláudia; MELO, Hildete Pereira de. A industrialização brasileira nos anos de 1950: uma análise da instrução 113 da SUMOC. **Estud. Econ.**, São Paulo, v. 39, n. 3, p. 513-538, Set. 2009. Disponível em <[http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci\\_arttext&pid=S0101-41612009000300003&lng=en&nrm=iso](http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0101-41612009000300003&lng=en&nrm=iso)>. acesso em 24 de maio de 2019.
12. CARPINETTI, Ana Carolina. **Tributação de software leva a inevitáveis litígios.** Conjur, 09 de set de 2017. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2017-set-09/ana-carpinetti-tributacao-sofwares-leva-inevitaveis-litigios>> Acesso em: 20 de outubro de 2019.
13. CARPINETTI, Ana Carolina. **Receita Federal esclarece tributação do Software as a service.** Site Consultor Jurídico. 22 de abr de 2019, Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2017-abr-04/ana-carpinetti-receita-esclarece-tributacao-software-service>>
14. CARPINETTI, Ana Carolina: Tributação de Software leva a inevitáveis litígios. Revista Consultor Jurídico, 9 de set de 2017. Disponível em <<https://www.conjur.com.br/2017-set-09/ana-carpinetti-tributacao-sofwares-leva-inevitaveis-litigios>> Acesso em 11 de out de 2019
15. CARRAZZA, Roque Antonio. ICMS. 16 ed. São Paulo: Malheiros, 2012. p. 164
16. Comentários à Constituição de 1967. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1974. t. 2, p. 491.
17. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão nº 3201003.207 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária. **CIDE. REMESSAS AO EXTERIOR. PAGAMENTO PELA LICENÇA DE USO, COMERCIALIZAÇÃO E DISTRIBUIÇÃO DE SOFTWARE PERSONALIZADO/CUSTOMIZADO.** Relator Winderley Moraes Pereira. 24 de outubro de 2017. Disponível em <[https://www.jota.info/wp-content/uploads/2018/01/cide-royalties-software-decisao\\_16561720043201312.pdf](https://www.jota.info/wp-content/uploads/2018/01/cide-royalties-software-decisao_16561720043201312.pdf)>
18. CONSELHO NACIONAL DE POLÍTICA FAZENDÁRIA. Convênio ICMS 106/17. **Disciplina os procedimentos de cobrança do ICMS incidente nas operações com bens e mercadorias digitais comercializadas por meio de transferência eletrônica de dados e concede isenção nas saídas anteriores à saída destinada ao consumidor final.** Disponível em: <[https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2017/CV106\\_17](https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2017/CV106_17)> Acesso em 11 de outubro de 2019.
19. CONSELHO NACIONAL DE POLÍTICA FAZENDÁRIA. Convênio ICMS 181/15. **Autoriza as unidades federadas que especifica a conceder**

- redução de base de cálculo nas operações com softwares, programas, jogos eletrônicos, aplicativos, arquivos eletrônicos e congêneres na forma que especifica.** Disponível em: [https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2015/CV181\\_15](https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2015/CV181_15)> Acesso em 11 de outubro de 2019.
20. Convênio CONFAZ ICMS n. 106/17, de 29 de set. de 2017. Procedimentos de cobrança do ICMS incidente nas operações com bens e mercadorias digitais comercializadas por meio de transferência eletrônica de dados e concede isenção nas saídas anteriores à saída destinada ao consumidor final, Brasília, DF, set 2017.
  21. FILHO, Vicente do Carmo Sapienza. **Tributação de Software as a service em São Paulo é equivocada.** Site Consultor Jurídico, 25 de jul de 2018. Disponível em: <https://www.ibet.com.br/tributacao-de-software-as-a-service-em-sao-paulo-e-equivocada/>> Acesso em 20 de out de 2019.
  22. GOMES, Eduardo, et al. **Incertezas sobre a tributação de software na nuvem.** Site Consultor Jurídico. 22 de abr de 2019, Disponível em: [https://www.conjur.com.br/2019-abr-22/opinioao-tributacao-software-computacao-nuvem#\\_ftn2](https://www.conjur.com.br/2019-abr-22/opinioao-tributacao-software-computacao-nuvem#_ftn2)> Acesso em: 17 de ago de 2019.
  23. GRUPO DE PESQUISA TRIBUTAÇÃO NA ERA DIGITAL DO NEF/FGV DIREITO SP. Posições interpretativas fiscais em face do RE 176.626-3. Jota, 2017, Disponível em <https://www.jota.info/opinioao-e-analise/artigos/posicoes-interpretativas-fiscais-em-face-do-re-176-626-3-13112017>> Acesso em 10 jul. 2019;
  24. HARADA, Kiyoshi Direito financeiro e tributário / Kiyoshi Harada. – 27. ed. rev. e atual. – São Paulo: Atlas, 2018.
  25. ICMS: doutrina e prática / Kiyoshi Harada. -- 1. ed. -- São Paulo : Atlas, 2017.
  26. MÉLO, Luciana Grassano de Gouvêa. Estado social e tributação: uma nova abordagem sobre o dever de informar e a responsabilidade por infração, 2006 Recife.
  27. MOREIRA, André Mendes e COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Inconstitucionalidades da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico Incidente sobre Remessas ao Exterior – CIDE Royalties.** Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo: Dialética, nº 89, fev/2003, pp. 71-84.
  28. RECEITA FEDERAL DO BRASIL. Ato Declaratório Interpretativo nº 7 de 2014. **Dispõe sobre a natureza das operações realizadas por empresas contratadas no exterior para disponibilizar infraestrutura para armazenamento e processamento de dados em alta performance para acesso remoto, identificada no jargão do mundo da informática como data center.** Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=55186>> Acesso em 20 de outubro de 2019.

29. Receita Federal do Brasil. Solução de Consulta COSIT N.º 6, de 03 de jun. de 2014. **NATUREZA DAS ATIVIDADES EXECUTADAS POR DATA CENTER. PRESTAÇÃO DE SERVIÇO E NÃO LOCAÇÃO DE BEM MÓVEL. IMPOSSIBILIDADE DE SEGREGAÇÃO DAS DESPESAS COM EQUIPAMENTOS E SUA GESTÃO DAS DESPESAS COM SERVIÇOS DE APOIO.** Brasília, DF, jun 2014.
30. RECEITA FEDERAL DO BRASIL. Solução de Consulta nº 130 de 31 de agosto de 2016, **IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF EMENTA: PROGRAMA DE COMPUTADOR EM SÉRIE. PRONTO PARA USO. CUSTOMIZÁVEL. NÃO CUSTOMIZÁVEL. LICENCIAMENTO. RETENÇÃO NA FONTE. INAPLICABILIDADE.** Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=78043>> Acesso em 11 de outubro de 2019.
31. RECEITA FEDERAL DO BRASIL. Solução de Consulta nº 18 de 2017. **Imposto sobre a Renda Retido na Fonte – IRRF.** Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=81825>> Acesso em 11 de outubro de 2019.
32. RECEITA FEDERAL DO BRASIL. Solução de Consulta nº 191 de 23 de março de 2017. **IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE – IRRF. SOFTWARE AS A SERVICE. SERVIÇO TÉCNICO. TRIBUTAÇÃO.** Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=81598>> Acesso em 11 de outubro de 2019.
33. SABBAG, Eduardo Código Tributário Nacional comentado / Eduardo Sabbag. - 1. ed. - Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: MÉTODO, 2017.
34. São Paulo, Decisão Normativa CAT 04/2017, de 20 de setembro de 2017. **Incidência do Imposto sobre Circulação de Mercadoria e Serviços sobre softwares.** Disponível em <<https://portal.fazenda.sp.gov.br/DiarioOficial/Paginas/Decis%C3%A3o-Normativa-CAT-04,-de-20-de-setembro-de-2017.aspx>> Acesso em 25 de out de 2019.
35. São Paulo, Parecer Normativo 01/2017, de 18 de julho de 2017. **Incidência do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS relativamente aos serviços de licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação, por meio de suporte físico ou por transferência eletrônica de dados, ou quando instalados em servidor externo,** São Paulo, SP, jul 2017.
36. SCHOUERI, Luís Eduardo Direito tributário. – 8. ed., p. 217 – São Paulo: Saraiva Educação, 2018.
37. Site da Câmara Legislativa dos Deputados do Brasil em 26/03/19 <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=543746> dados complementares do projeto: Inclui na lista de serviços o item "Computação em nuvem" (serviços na internet que não requerem

conhecimento, do consumidor, quanto a localização física e configuração do sistema).

38. STUCKY, Thales. CIDE-Royalties nas licenças de software personalizado. Site JOTA, 2018. Disponível em <<https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/coluna-do-carf/cide-royalties-nas-licencas-de-software-personalizado-09012018>> acesso em 2 de outubro de 2019.
39. TORRES, Heleno Taveira, A Segurança Jurídica do Sistema de Tributação, CONJUR 2012, disponível no sítio eletrônico <<https://www.conjur.com.br/2012-set-12/consultor-tributario-seguranca-juridica-sistema-tributacao>> em 16/09/2019.
40. Tributação no Brasil : estudos, ideias e propostas: ICMS, seguridade social, carga tributária, impactos econômicos / organizador: Adolfo Sachsida. – Brasília : Ipea, 2017.