

**UNIVERSIDADE PRESBITERIANA MACKENZIE**

BRUNA LEITE DE SOUZA MESSA

A CONSTITUCIONALIDADE DA TRIBUTAÇÃO DO  
SAAS (*SOFTWARE AS A SERVICE*) PELO ISS

São Paulo

2018

BRUNA LEITE DE SOUZA MESSA

A CONSTITUCIONALIDADE DA TRIBUTAÇÃO DO  
SAAS (*SOFTWARE AS A SERVICE*) PELO ISS

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

ORIENTADOR: Prof. Ms. Rangel Perrucci Fiorin

São Paulo  
2018

Messa, Bruna Leite de Souza.

A constitucionalidade da tributação do SaaS (Software as a Service) pelo ISS / Bruna Leite de Souza Messa. – 2018.

Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação em Direito) – Universidade Presbiteriana Mackenzie, São Paulo, 2018.

Bibliografia: f. 98-108.

1. Introdução – 2. Considerações iniciais acerca da hipótese de incidência tributária – 3. Repartição da competência tributária segundo a Constituição Federal de 1988 – 4. ICMS – Regra Matriz Constitucional – 5. ISS – Regra Matriz Constitucional – 6. Noções básicas sobre software e hardware – 7. Análise histórica da tributação de softwares – 8. Inconstitucionalidade do convênio ICMS nº 106/2017 – 9. Jurisprudência – 10. Análise da possibilidade de enquadramento do SaaS como tributo de competência dos Estados – 11. Análise da possibilidade de enquadramento do SaaS como tributo de competência da União – 12. Análise da possibilidade de enquadramento do SaaS como tributo de competência dos Municípios – 13. Conclusão.

BRUNA LEITE DE SOUZA MESSA

A CONSTITUCIONALIDADE DA TRIBUTAÇÃO DO  
SAAS (*SOFTWARE AS A SERVICE*) PELO ISS

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

Aprovada em

BANCA EXAMINADORA

---

Orientador: Prof. Ms. Rangel Perrucci Fiorin

---

Examinador 2

---

Examinador 3

À Maria Angélica, razão de tudo.

## AGRADECIMENTOS

À minha mãe, **Maria Angélica**, meu maior amor e exemplo de mulher. Se tive a possibilidade de concluir o curso de direito e de construir uma carreira, foi só por causa dela.

À minha avó, **Maria Amélia**, por toda a paciência, carinho e preocupação que teve por mim em todos esses anos.

À minha madrinha **Suzana** e ao meu tio **Ricardo**, por todos os momentos de alegria que me deram força para que eu chegasse até aqui.

Aos meus primos **Luiza e Thiago**, por quem sinto um amor incondicional.

Ao meu colega, chefe, amigo e maior exemplo de profissional, **Adriano Moura**, por sempre acreditar e nunca desistir de mim. Espero um dia ser com os meus estagiários pelo menos metade do que ele foi comigo.

Ao **Eduardo Paiva**, por todo incentivo em estudar o direito tributário. Sem ele eu não teria nem metade do conhecimento que tenho hoje.

Aos meus amigos, em especial à **Isabella Bernardi, Gustavo Maza e Flavia Ferreira**, por estarem sempre por perto me apoiando.

Por fim, ao meu orientador, Prof. **Rangel Perrucci Fiorin**, por todos os conselhos, incentivos, sugestões, debates, revisões e desafios que me proporcionou.

Sejam as leis claras, uniformes e precisas. Interpretá-las é, quase sempre, o mesmo que corrompê-las (Voltaire).

## RESUMO

A presente monografia tem como objeto primordial examinar a constitucionalidade da tributação pelo ICMS, ISS ou por tributo de competência da União do licenciamento do *software* disponibilizado por meio eletrônico, principalmente no que tange o *Software as a Service* (“SaaS”), o qual é uma espécie da chamada “computação na nuvem” (*cloud computing*). Muito embora as discussões acerca da natureza jurídica do *software* e de sua tributação não sejam novas, com o avanço tecnológico, a forma de disponibilização do *software* acabou por ser alterada diversas vezes, de modo que o direito não conseguiu acompanhar essa evolução. Assim, no que diz respeito à tributação do *cloud computing*, tanto a doutrina como a jurisprudência ainda são muito tímidas e rasas, de modo que isso abriu espaço para os Estados e Municípios tomarem a iniciativa de legislar sobre o assunto. Assim, a presente monografia visa a análise, à luz das principais doutrinas, da Constituição Federal de 1988 e da jurisprudência, dos principais argumentos para afastar a tributação do SaaS pelo ICMS e por tributo de competência da União e a, por fim, a demonstração acerca da constitucionalidade da incidência do ISS sobre o mesmo.

Palavras-chave: Direito Tributário. ICMS. ISS. *Software*. *Cloud Computing*. Computação em nuvem. *Software as a Service*.



## **ABSTRACT**

The purpose of the present monograph is to examine the constitutionality of taxing the licensing of software made available by electronic means, mainly regarding Software as a Service (SaaS), which is a kind of so-called cloud computing. Although discussions about the nature of software and the legality of its taxation are not new, technological advances have changed the way software are interacted with and delivered, resulting in the legislation being unable to keep up with its evolution. Thus, in regard to the taxation of cloud computing, both doctrine and jurisprudence are still very shallow, making room for states and municipalities to take legislative initiative on the subject. Therefore, this monograph seeks to analyze, in light of the main doctrines, the Federal Constitution of 1988 and the jurisprudence, the main arguments to remove the taxation of SaaS by ICMS and by tribute of competence of the Union, demonstrating the constitutionality of the ISS incidence.

Keywords: Tax Law. ICMS. ISS. Software. Cloud Computing. Software as a Service.

## LISTA DE ABREVIATURAS

CAT	Coordenadoria da Administração Tributária
CONFAZ	Conselho Nacional da Política Fazendária
EC	Emenda Constitucional
IaaS	<i>Infrastructure as a Service</i>
ICMS	Imposto sobre circulação de mercadorias e serviços
ISS	Imposto sobre serviços
LC	Lei Complementar
NIST	National Institute of Standards and Technology
PaaS	<i>Platform as a Service</i>
RE	Recurso Extraordinário
RESP	Recurso Especial
SaaS	<i>Software as a Service</i>
SF	Secretaria da Fazenda
STJ	Superior Tribunal de Justiça
STF	Supremo Tribunal Federal
TI	Tecnologia de informação

## SUMÁRIO

1.	<b>INTRODUÇÃO</b> .....	12
2.	<b>CONSIDERAÇÕES INICIAIS ACERCA DA HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA</b> .....	15
2.1	ASPECTOS DA HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA.....	17
3.	<b>REPARTIÇÃO DA COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA SEGUNDA A CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988</b> .....	19
4.	<b>ICMS – REGRA MATRIZ CONSTITUCIONAL</b> .....	22
4.1	CONCEITO DE “OPERAÇÕES” .....	23
4.2	CONCEITO DE “CIRCULAÇÃO” .....	24
4.3	CONCEITO DE “MERCADORIA” .....	27
4.3.1	FLEXIBILIZAÇÃO DO CONCEITO DE “MERCADORIA” .....	32
5.	<b>ISS – MATRIZ CONSTITUCIONAL</b> .....	34
5.1	<b>A TAXATIVIDADE DA LEI COMPLEMENTAR Nº 116/03</b> .....	36
5.2	<b>FLEXIBILIZAÇÃO DO CONCEITO DE “OBRIGAÇÃO DE FAZER” PELO STF</b> .....	39
6.	<b>NOÇÕES BÁSICAS SOBRE <i>SOFTWARE</i> E <i>HARDWARE</i></b> .....	42
6.1	<i>NATUREZA JURÍDICA DO SOFTWARE</i> .....	43
6.2	<i>CLASSIFICAÇÃO DOS TIPOS DE SOFTWARE PELO STF</i> .....	46
6.3	<i>SURGIMENTO DE NOVAS TECNOLOGIAS E DESNECESSIDADE DO SUPORTE FÍSICO DO SOFTWARE – ANÁLISE DO DOWNLOAD E DO CLOUD COMPUTING</i> .....	49
6.3.1	<i>INFRASTRUCTURE AS A SERVICE – “IAAS”</i> .....	52
6.3.2	<i>SOFTWARE AS A SERVICE – SAAS</i> .....	53
6.3.3	<i>PLATFORM AS A SERVICE – “PAAS”</i> .....	56
7.	<b>ANÁLISE HISTÓRICA DA TRIBUTAÇÃO DE <i>SOFTWARES</i></b> .....	59
7.1	POSICIONAMENTO DO ESTADO DE SÃO PAULO .....	62
7.2	POSICIONAMENTO DO MUNICÍPIO DE SÃO PAULO .....	69
8.	<b>INCONSTITUCIONALIDADE DO CONVÊNIO ICMS Nº 106/2017</b> .....	75
8.1	<b>JULGAMENTO DO MANDADO DE SEGURANÇA Nº 1010278-54.2018.8.26.0053 – CASO BRASSCOM</b> .....	79
8.2	<b>JULGAMENTO DO MANDADO DE SEGURANÇA Nº 1019249-28.2018.8.26.0053 – CASO FESESP</b> .....	81

9.	<b>JURISPRUDÊNCIA</b> .....	84
9.1	JULGAMENTO DO MANDADO DE SEGURANÇA Nº 0006496-32.2013.8.26.0053.....	84
9.2	PENDÊNCIA DE JULGAMENTO DA ADI Nº 5.576.....	85
10.	<b>POSSIBILIDADE DE ENQUADRAMENTO DO SAAS NA HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA DO ICMS</b> .....	87
11.	<b>ANÁLISE DA POSSIBILIDADE DE ENQUADRAMENTO DO SAAS COMO TRIBUTUO DE COMPETÊNCIA DA UNIÃO</b> .....	91
11.1	PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE .....	91
11.2	ANÁLISE DO ARTIGO 154 DA CF – (IM) COMPETÊNCIA DA UNIÃO PARA TRIBUTAÇÃO DO SAAS.....	92
12.	<b>ANÁLISE DA POSSIBILIDADE DE ENQUADRAMENTO DO SAAS COMO TRIBUTUO DE COMPETÊNCIA DOS MUNICÍPIOS</b> .....	94
13.	<b>CONCLUSÃO</b> .....	96
	<b>REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS</b> .....	98

## 1. INTRODUÇÃO

*Hardware, Software, Download, Smartphones, Tablets, Cloud Computing, Software as a Service.* Nos últimos anos, com o avanço da tecnologia, especialmente no campo da informática, cada vez mais essas palavras vêm tornando-se comuns no dia a dia da sociedade.

Nesse sentido, uma das mais recentes inovações na informática foi o chamado *cloud computing* (computação na nuvem), que se trata de uma tecnologia que possibilita aos usuários que estes acessem *softwares* e arquivos remotamente, em qualquer lugar, a qualquer hora, de qualquer tipo de dispositivo e sem que seja necessário a instalação de programas no dispositivo ou no *hardware* do computador, bastando apenas que tenham o acesso à internet.

O *cloud computing* mostrou ser tão vantajoso em tão pouco tempo, que os programas de computador disponibilizados por meio de suporte físico, tais como o *CD-ROM, diskette* e *USB flash drive*, passaram a ser rapidamente obsoletos.

Isso porque o *cloud computing* possibilitou ao usuário maior comodidade e facilidade tanto na hora de adquirir o *software*, que pode ser feito remotamente, sem a necessidade de deslocamento do sujeito até uma loja física, como também em sua dinâmica de funcionamento.

Nesse cenário, a tecnologia e a sociedade passaram a ter uma relação quase de dependência um do outro: se por um lado a tecnologia surge em razão do trabalho humano específico, por outro a tecnologia facilitou o exercício de diversas atividades diárias da sociedade, principalmente daqueles que se utilizam da internet.

Diante dessa nova relação jurídica, surgiu a necessidade dos diversos ramos do direito de discipliná-las, principalmente o Direito Tributário.

Nessa perspectiva, é a Constituição Federal, de maneira extremamente rígida, que determina as regras de competência tributária para que os diversos entes passem a tributar novas atividades.

Ocorre que, apesar da rigidez constitucional, ainda é muito comum a disputa entre Estados e Municípios pela competência de tributar as referidas atividades, causando grande insegurança jurídica aos contribuintes.

Para a presente monografia, será estudado o conflito de competência entre o Estado e o Município de São Paulo no que diz respeito à tributação de *softwares*,

principalmente do *Software as a Service* (“SaaS”), o qual é produto de grande tecnologia.

Tal conflito de competência se intensifica ainda mais tendo em vista a difícil classificação da natureza jurídica do SaaS, se mercadoria ou espécie de serviço.

Nesse sentido, apesar da natureza jurídica do *software* já ter sido alisada pelo Supremo Tribunal Federal há pelo menos 20 anos atrás, há tempos que essa classificação não se mostra mais útil nos dias atuais. Isso porque o avanço tecnológico proporcionou uma verdadeira revolução na forma de adquirir e utilizar os *softwares*, tornando obsoleta a referida classificação.

Nesse sentido, o presente trabalho tem como escopo a análise do *Software as a Service*, com o objetivo de solucionar o conflito de competência no que diz respeito à sua tributação: se deve ser feito pelos Estados, ensejando a incidência do ICMS, ou pelos Municípios, ensejando ISS, ou até mesmo sendo tributo de competência da União.

Para tanto, o presente trabalho será dividido da seguinte forma: o segundo capítulo será dedicado a uma análise e conceituação da “hipótese de incidência tributária” e de “fato imponible”.

O terceiro capítulo tratará da forma como a Constituição Federal organiza e divide a competência dos entes para instituir tributos.

No quarto capítulo haverá um desmembramento das hipóteses de incidência do ICMS, de modo que será estudada e analisada a fundo tão somente a relativa à “operação sobre circulação de mercadorias”.

O mesmo será feito no quinto capítulo com relação ao ISS.

Posteriormente, o sexto capítulo será dedicado ao estudo e conceituação de determinados termos advindos da informática, tais como *software*, *hardware*, *cloud computing* e algumas de suas modalidades (IaaS, Paas e SaaS), os quais são imprescindíveis para a boa compreensão do presente trabalho.

Nos capítulos subsequentes, após uma breve noção sobre informática, será feita uma análise no tempo a respeito do entendimento e posicionamento adotado pelo Estado e Município de São Paulo em relação à tributação sobre operações ou prestações de serviços envolvendo *softwares*.

Nessa linha, será trazido também uma séria de julgados do STF, do STJ e do TJSP acerca do tema.

Há de se destacar que apesar dos casos julgados pelo STF e STJ serem antigos e não versarem exatamente sobre a tributação da computação na nuvem, eles são úteis na medida em que demonstram a evolução jurisprudencial acerca de alguns conceitos básicos tais como o de “mercadoria”, “circulação” e de “serviços”, bem como indicam uma linha de entendimento a ser eventualmente seguida pelos tribunais para a tributação das novas tecnologias, em especial o SaaS.

Nessa linha, serão também trazidos casos extremamente atuais que já passaram por algum tipo de apreciação do Judiciário ou que estão na iminência de ser.

Por fim, será feita uma análise de eventual enquadramento do SaaS como tributos de competência dos Estados e Distrito Federal, Municípios ou da União, sob uma óptica constitucional.

## 2. CONSIDERAÇÕES INICIAIS ACERCA DA HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA

Tendo em vista que o objetivo da presente monografia é a realização de um estudo sobre a possibilidade de eventual tributação do *Software as a Service* (“SaaS”) por meio do ICMS ou ISS, necessário que se faça uma análise profunda das hipóteses de incidência dos referidos impostos.

Contudo, antes de adentrarmos na referida análise, como ponto de partida, vale realizar breves considerações acerca dos conceitos de “hipótese de incidência”, de “fato gerador” e de “obrigação tributária”.

Como é de conhecimento, a legislação tributária prevê a descrição de diversas situações abstratas (hipótese de incidência) que, caso venham a se concretizar, acarretarão no surgimento de uma obrigação tributária de pagamento de certo tributo.

Em outras palavras, a hipótese de incidência tributária é a previsão abstrata, ou seja, a descrição hipotética em lei de determinado fato ou situação que, caso se concretize, ensejará a aplicação da norma tributária, que por sua vez, acarretará no pagamento de certo tributo.

Nesse sentido, Geraldo Ataliba conceitua hipótese de incidência da seguinte forma:

[...] é a descrição hipotética e abstrata de um fato. É parte da norma tributária. É o meio pelo qual o legislador institui um tributo. Está criado um tributo, desde que a lei descreva sua hipótese de incidência, a ela associando o mandamento “pague”, já o fato imponível “é o fato concreto localizado no tempo e no espaço, acontecido efetivamente no universo fenomênico, que – por corresponder rigorosamente à descrição prévia, hipoteticamente formulada pela hipótese de incidência legal – dá nascimento à obrigação tributária [...]”.<sup>1</sup>

Perceba que a hipótese de incidência se encontra em um plano anterior à concretização do fato, pois esta é a mera previsão legal e abstrata de uma conduta que caso se verifique no futuro, se concretizará em um “fato imponível”<sup>2</sup>.

Nesse sentido, Leandro Paulsen sintetiza:

---

<sup>1</sup> ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002. p. 68.

<sup>2</sup> Com relação à concretização da hipótese de incidência, parte da doutrina utiliza-se do termo “fato imponível”, enquanto que a outra parte se utiliza do termo “fato gerador”.



Rigorosamente, pode-se distinguir tal previsão abstrata (hipótese de incidência) da sua concretização no plano fático (fato gerador). A hipótese de incidência integra o antecedente ou pressuposto da norma tributária impositiva. O fato gerador é a própria situação que, ocorrida, atrai a incidência da norma. [...]  
Com a subsunção do fato à norma, o que poderia ser um simples fato da vida, assume a qualidade de fato jurídico gerador de obrigação tributária.<sup>3</sup>

Assim, fato imponível e hipótese de incidência são conceitos do Direito Tributário que não devem ser confundidos. Sobre o tema, Hugo de Brito Machado ensina que:

A expressão “hipótese de incidência” designa com maior propriedade a descrição, contida na lei, da situação necessária e suficiente ao nascimento da obrigação tributária, enquanto a expressão “fato gerador” diz da ocorrência, no mundo dos fatos, daquilo que está descrito na lei. A hipótese é simples descrição, é simples previsão, enquanto o fato é a concretização da hipótese, é o acontecimento do que fora previsto.<sup>4</sup>

Com o surgimento da obrigação tributária, há conseqüentemente o nascimento de uma nova relação jurídica entre o Estado e o contribuinte, a qual pode ser denominada de “relação jurídica tributária”.

Nesta esteira, Paulo de Barros Carvalho, define relação jurídica como sendo o “vínculo abstrato, segundo o qual, por força da imputação normativa, uma pessoa, chamada de sujeito ativo, tem o direito subjetivo de exigir de outra, denominada sujeito passivo, o cumprimento de certa prestação”.<sup>5</sup>

Portanto, a obrigação tributária pode ser entendida como uma subespécie de relação jurídica entre o sujeito ativo (estado) e o sujeito passivo (contribuinte), que surge em decorrência da prática de um fato ou ato positivado em lei, o qual resulta em direitos e obrigações recíprocas.

---

<sup>3</sup> PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário**. 6. Ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2014. p. 173.

<sup>4</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 35. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2014. p. 131.

<sup>5</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 54.

## 2.1 ASPECTOS DA HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA

Superada essa primeira etapa conceitual, importante tecer alguns comentários acerca da hipótese de incidência tributária, a qual é formada, essencialmente, por quatro aspectos, sejam eles: aspecto pessoal, espacial, temporal e material.<sup>6</sup>

Referidos aspectos têm como premissa a atribuição precisa de características que tornará singular cada hipótese de incidência, definindo assim as suas qualidades intrínsecas de tempo, de espaço, de sujeição e de objeto. Dessa forma, passa-se à análise de cada uma delas.

O “aspecto pessoal” é o atributo que irá determinar quem são os sujeitos da obrigação tributária, ou seja, ele será responsável por indicar o sujeito ativo e o passivo que estarão atrelados em razão do nascimento da relação jurídica tributária.

Por sua vez, o “aspecto espacial” diz respeito ao local de ocorrência do imponible. Importante destacar que tal aspecto advém do princípio da territorialidade da lei, o que isso significa que a hipótese de incidência deve se *concretizar “na área espacial a que se estende a competência do legislador tributário.”*<sup>7</sup>

O terceiro aspecto, “temporal”, é a característica responsável por apontar o momento em que o fato imponible foi praticado. Neste sentido, nas palavras de Geraldo Ataliba, “trata-se do momento em que deve reputar consumado (acontecido, realizado) um fato imponible”.<sup>8</sup>

Por fim, o “aspecto material” pode ser definido como o elemento núcleo da hipótese de incidência, sendo o fato ou a conduta que irá ensejar o nascimento da obrigação tributária. Tal aspecto é caracterizado por Hugo de Brito Machado como o “mais importante, em torno do qual gravitam os demais, a completar o vínculo jurídico obrigacional tributário”.<sup>9</sup>

A importância do “aspecto material” é tão evidente que Geraldo Ataliba conclui como “sendo a verdadeira consistência da hipótese de incidência. Contém a

---

<sup>6</sup> Apesar da maior parte da doutrina adotar a “regra matriz de incidência”, classificação criada por Paulo de Barros Carvalho, para o presente trabalho será usada a classificação criada por Geraldo Ataliba, tendo em vista a desnecessidade do “critério quantitativo” para chegar na conclusão pretendida.

<sup>7</sup> ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2018. P. 104.

<sup>8</sup> Ibidem, p. 94.

<sup>9</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 35. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2014. p. 138.

indicação de substância essencial, que é o que de mais importante e decisivo há na sua configuração".<sup>10</sup>

Feitas tais observações, cumpre destacar que para a presente monografia, importará tão somente o aspecto material da hipótese de incidência no que tange o ICMS e o ISS, o que será melhor analisado em capítulos próprios.

---

<sup>10</sup> ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2018. p. 106.

### 3. REPARTIÇÃO DA COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA SEGUNDA A CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988

A existência de conflitos entre Estados e Municípios pela disputa da tributação de novas matérias por meio do ICMS ou ISS não é recente. Na verdade, são muitos os exemplos que podem ser citados a título de exemplo dessa disputa, tais como: o fornecimento de refeições hospitalares<sup>11</sup>, impressos gráficos<sup>12</sup>, a blindagem de veículos<sup>13</sup>, instalação e montagem<sup>14</sup>, construção civil<sup>15</sup>, o arrendamento mercantil<sup>16</sup>, etc.

No que tange o direito tributário, a Constituição Federal tem como uma de suas principais funções estabelecer os limites da competência de cada um dos entes tributantes.

Para estabelecer esses limites, é necessário que se observe os critérios por ela mesmo definidos nas hipóteses de incidência dos tributos de competência da União, Estados e Municípios.

Para a instituição de tais tributos, necessário que estejam presentes os “elementos essenciais da norma jurídica [...] a saber: hipótese de incidência do tributo, seu sujeito ativo, seu sujeito passivo, sua base de cálculo e sua alíquota”.<sup>17</sup>

Em síntese, competência tributária pode ser conceituada como o atributo conferido pela Constituição Federal aos Entes políticos de instituir e cobrar tributos.

Nesse sentido, a doutrina classifica a competência tributária em três espécies diferentes, sejam elas: privativa, residual e comum.<sup>18</sup> Vejamos a seguir cada uma delas.

<sup>11</sup> Após muita discussão acerca da incidência de ICMS ou ISS sobre o fornecimento de refeições hospitalares, o STJ editou a Súmula 274, cuja redação é a seguinte: “O ISS incide sobre o valor dos serviços de assistência médica, incluindo-se neles as refeições, os medicamentos e as diárias hospitalares”.

<sup>12</sup> Cf. BARRETO, Aires Fernandino. ISS na Constituição e na Lei, 2. ed. São Paulo: Dialética, 2005. p. 273-276.

<sup>13</sup> Cf. AFONSO, Sylvio César. A tributação dos serviços de blindagem automotiva e demais aspectos relevantes e controvertidos da tributação pelo ICMS e ISSQN. In: **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, n. 93. São Paulo: RT, 2010. p. 218-246.

<sup>14</sup> Cf. ARZUA, Heron. **Fabricação e Instalação de Elevadores – ICMS e ISS**. In Revista Dialética de Direito Tributário n. 49. São Paulo: Dialética: Outubro de 1999, p. 116-132.

<sup>15</sup> Cf. BAPTISTA, Marcelo Caron. ISS do Texto à Norma. Doutrina e Jurisprudência da EC 18/65 à LC 116/03. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 309-312).

<sup>16</sup> Cf. SIQUEIRA CAMPOS, Roberto de. Não-incidência de ICMS nas importações amparadas em contratos de arrendamento mercantil. In: **Repertório IOB de Jurisprudência n. 5/94**. São Paulo: IOB, 1994, p 91-86.

<sup>17</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 31. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2017. p. 597.

A competência privativa da União, dos Estados e Distrito Federal e dos Municípios está prevista, respectivamente, nos artigos 153, 155 e 156 da Carta Magna.<sup>19</sup> Trata-se de competência única e exclusiva de cada ente.

Sobre a rigidez da Constituição Federal acerca da competência privativa, Roque Antonio Carrazza ensina que sua violação de acarreta em nulidade insanável. Confira-se:

A criação de um tributo por pessoa política incompetente viola as normas constitucionais. Esta anomalia jurídica não pode ser sanada, nem mesmo com o beneplácito da pessoa política que sofreu a usurpação.

Portanto, a falta de competência da pessoa política que, fazendo rosto à Constituição, “cria” tributos alheios acarreta a nulidade do ato por ofensa a princípio básico da ordem jurídica.<sup>20</sup>

Nesse sentido, o CTN disciplina que a competência tributária é indelegável, de modo que o seu não exercício não implica numa “porta de abertura” para que outro ente o exerça.

Por sua vez, a competência comum, é aquela que pode ser exercida por todas as quatro pessoas jurídicas de direito público. Desse modo, o artigo 145 da CF/88 disciplina esta espécie de competência, de modo que a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos: [...] II – “taxas” [...] III – “contribuição de melhoria” [...].<sup>21</sup>

Importante destacar que, apesar da competência comum ser atribuída a todos os entes políticos, a instituição do tributo não significa que todos os entes podem cumulativamente tributar o mesmo fato imponible, mas tão somente aqueles permitidos dentro dos limites estabelecidos.

Por último, a competência residual, prevista no artigo 154 da CF/88, trata de atributo da União de instituir impostos extraordinários ou aqueles que não estejam previstos no texto constitucional. Confira-se o mencionado dispositivo:

Art. 154. A União poderá instituir:

I - mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior, desde que sejam não-cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição;

<sup>18</sup> AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 18. Ed. São Paulo: Saraiva, 2012. P. 117

<sup>19</sup> BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm)>. Acesso em 03 nov. 2018.

<sup>20</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 31ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2017. p. 617.

<sup>21</sup> BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**.

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>22</sup>

Aliás, com relação ao artigo retro, mister destacar que referida instituição deve se dar, via lei complementar, além do imposto dever ser, obrigatoriamente, não cumulativo.

Diante dessas premissas iniciais, conclui-se que a competência tributária é um instituto rígido que não admite de forma alguma eventual usurpação de competência entre os entes.

Nesse sentido, não é à toa que Aires F. Barreto conclui em sua obra que a competência é a matéria que “[...] está entre as que a Constituição regula de forma rígida e esgotante, de modo a não deixar ao legislador infraconstitucional nenhuma possibilidade de, sobre ela, dispor.”.<sup>23</sup>

Portanto, considerando que compete exclusivamente à CF/88, de forma rígida e inflexível, a delimitação das competências tributárias, é possível concluir que o ornamento jurídico pátrio não admite que duas ou mais pessoas políticas tributem o mesmo fato ou ato.

No entanto, conforme se verá adiante, não é o que se verifica atualmente, tendo em vista que recentemente o Estado e o Município de São Paulo estão disputando a tributação de operações que envolver programas de computador, principalmente o *Software as a Service* (SaaS).

---

<sup>22</sup> BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.**

<sup>23</sup> BARRETO, Aires F. **ISS da Constituição e na Lei.** 2. ed. São Paulo: Dialética, 2005. p. 25.

#### 4. ICMS – REGRA MATRIZ CONSTITUCIONAL

A Constituição Federal de 1988 prevê em seu artigo 155, inciso II, a competência tributária privativa dos Estados e do Distrito Federal para instituir e cobrar o ICMS em seus respectivos territórios. Confira-se o referido dispositivo:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: [...]

II - operações 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;

[...]

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: [...]

IX - incidirá também:

a) sobre a entrada de bem ou mercadoria importados do exterior por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade, assim como sobre o serviço prestado no exterior, cabendo o imposto ao Estado onde estiver situado o domicílio ou o estabelecimento do destinatário da mercadoria, bem ou serviço;<sup>24</sup>

Interpretando o dispositivo acima, evidente que o ICMS possui cinco hipóteses de incidência diferentes, sejam elas: (i) operações de circulação de mercadorias; (ii) prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal; (iii) prestação de serviço de comunicação; e (iv) importação de bens ou mercadorias e serviços.

No entanto, dentre as cinco situações apontadas, analisaremos na presente monografia, tão somente a primeira hipótese de incidência elencada acima, seja ela “operações de circulação de mercadoria”.

Para Roque Antonio Carrazza, os conceitos de “operação”, ‘circulação’ e ‘mercadorias’ se interligam e complementam, de modo que se os três não se apresentam, no caso concreto, não há falar, sequer em tese, em incidência do gravame”.<sup>25</sup>

Dessa forma, considerando a importância desses três elementos que compõem a hipótese de incidência tributária do ICMS, necessário que se faça uma análise mais profunda de cada uma delas.

<sup>24</sup> BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**.

<sup>25</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 17. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2015. p. 45.

#### 4.1 CONCEITO DE “OPERAÇÕES”

Para fins de incidência do ICMS, o conceito de “operações” deve ser entendido, necessariamente, no seu sentido jurídico, ou seja, como um negócio jurídico cujo exercício depende de uma atividade humana e que tem como função criar, modificar e extinguir direitos e obrigações, nos termos do artigo 104 do Código Civil.<sup>26</sup>

Miguel Reale define negócio jurídico como sendo “aquela espécie de ato que, além de se originar de um ato de vontade, implica a declaração expressa da vontade, instauradora de uma relação entre dois ou mais sujeitos tendo em vista um objeto protegido pelo ordenamento jurídico”.<sup>27</sup>

Nessa perspectiva, em seus ensinamentos, Caio Mario Pereira, reforça a ideia da necessidade de convergência de vontades para que haja um negócio jurídico:

No negócio jurídico há, pois, a convergência da atuação da vontade e do ordenamento jurídico. Uma vontade orientada no sentido de uma finalidade jurídica, em respeito à qual atribui efeito ao negócio, e em razão de que se diz que aquele efeito decorre diretamente da vontade.<sup>28</sup>

Tanto é necessário que haja um negócio jurídico, que o Ministro Marco Aurélio, quando do julgamento do Recurso Extraordinário nº 158.834, entendeu que a simples transferência física “não é de molde para motivar a cobrança do imposto de circulação de mercadoria. Requer-se, como consta do próprio texto constitucional, a existência de uma operação que faça circular algo passível de ser definido como mercadoria”.<sup>29</sup>

Em complemento, mister destacar que não são todos os tipos de “operações” que ensejam a cobrança de ICMS, mas tão somente àquelas relativas à circulação de mercadorias, as quais são feitas por meio de contratos mercantis.

---

<sup>26</sup> BRASIL. **Lei 10.406, de 10 de janeiro de 2002**. Institui o Código Civil. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/2002/10406.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/10406.htm)>. Acesso em: 04 nov. 2018.

<sup>27</sup> REALE, Miguel. **Lições Preliminares de Direito**. 27. ed. São Paulo: Saraiva, 2002. p. 208-209.

<sup>28</sup> PEREIRA, Caio Mário da Silva. **Instituições de Direito Civil**. Introdução ao Direito Civil. Teoria Geral do Direito Civil. 20. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004. 1. V. p. 475, 476 e 480.

<sup>29</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 158.834/SP**. Plenário. Relator: Ministro Sepúlveda Pertence. Relator para o acórdão: Ministro Marco Aurélio. Julgado em 23/10/2012. DJE em 31/10/2002. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=212927>>. Acesso em 05 nov. 2018.



Roque Antonio Carraza destaca que não são as mercadorias que ensejam a tributação pelo ICMS, mas as operações que ensejaram a mudança de sua titularidade. Confira-se:

De fato, Constituição não prevê a tributação de mercadorias por meio de ICMS, mas, sim, a tributação das “operações relativas à circulação de mercadorias”, isto é, das operações que têm mercadorias por objeto. Os termos ‘circulação’ e ‘mercadorias’ qualificam as operações tributadas por via de ICMS. Não são todas as operações jurídicas que podem ser tributadas, mas apenas as relativas à circulação de mercadorias. Vai daí que o ICMS só pode incidir sobre operações que conduzem mercadorias, mediante sucessivos contratos mercantis, dos produtores originários aos consumidores finais.<sup>30</sup>

Percebe-se que para que ocorra operações jurídicas, necessário que essas sejam onerosas, e conseqüente que o bem seja submetido às regras do Direito Comercial.

Por fim, nas palavras de Hugo de Brito Machado, vale sintetizar o conceito de operações, como sendo “quaisquer atos ou negócios, independentemente da natureza jurídica específica de cada um deles, que implicam circulação de mercadorias, dentro da circulação econômica que as leva da fonte até o consumidor”.<sup>31</sup>

Assim, passa-se a análise do conceito de “circulação”.

#### **4.2 CONCEITO DE “CIRCULAÇÃO”**

Conforme já adentrado acima, o conceito de “circulação” também deve ser interpretado em seu sentido jurídico. Isso quer dizer que, para que haja a circulação de bens, deve-se, obrigatoriamente, ensejar que haja a sua transferência de titularidade, e não a mera transferência física.

Para melhor compreensão do conceito de transferência de titularidade, importante recorrer ao direito privado. Isso porque, é o Código civil, em seu artigo 1.228 que determina os elementos constitutivos da propriedade, sendo eles: usar, gozar, dispor e reaver.

---

<sup>30</sup> CARRAZA, Roque Antonio. **ICMS**. 17. ed. São Paulo: Malheiros, 2015. p. 45-46.

<sup>31</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 35 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2014. p. 375.

Em complemento, ainda no código civil, vale tecer algumas considerações sobre o artigo 1.267, o qual determina que a transferência da propriedade só ocorrerá após a tradição, que, por sua vez, consiste na entrega da coisa de um sujeito para outro com a intenção de alteração da titularidade de sua propriedade.

Sobre o tema, em 1972, Arnold Wald já ensinava que:

Não se deve confundir nem identificar a circulação econômica com a saída física, o transporte dentro da mesma empresa mediante remessa de armazém a filial ou de um para outro estabelecimento da firma, como a transferência de bens para terceiros, pois somente ocorre a circulação quando a mercadoria é transferida, passando de um patrimônio para outro, qualquer que seja a motivação jurídica da operação.<sup>32</sup>

Nessa mesma perspectiva, insta destacar que quando do julgamento do Recurso Especial nº 1.321.681/DF, o Superior Tribunal de Justiça sedimentou o seguinte entendimento:

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC. NÃO OCORRÊNCIA. ICMS. OPERAÇÃO DE VENDA PELA AGÊNCIA DE AUTOMÓVEIS DE VEÍCULO USADO CONSIGNADO PELO PROPRIETÁRIO. NÃO INCIDÊNCIA.

A circulação de mercadorias prevista no art. 155 da CF é a jurídica, que exige efetivo ato de mercancia, para o qual concorrem a finalidade de obtenção de lucro e a transferência de titularidade, a qual, por sua vez, pressupõe a transferência de uma pessoa para outra da posse ou da propriedade da mercadoria.<sup>33</sup>

Nesse sentido, Paulo de Barros de Carvalho explica que “*sem dúvida que o direito positivo vigente reconhece e autoriza a movimentação simbólica de mercadorias, considerando praticada a circulação jurídica quando da emissão dos respectivos documentos fiscais*”.<sup>34</sup>

Tal entendimento não poderia ter sido diferente, tendo em vista que em 2010, a Suprema Corte já havia se manifestado no sentido de que não é fato gerador do ICMS a simples transferência de bens.

<sup>32</sup> WALD, Arnaldo. Base de Cálculo para Cobrança do ICMS nas Transferências de Armazéns para Filiais da Mesma Empresa. In: **Revista de Direito Público**, n. 19. São Paulo: RT, 1972. p. 326.

<sup>33</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **REsp nº 1.321.681-DF**, Rel. Min. Benedito Gonçalves, julgado em 26/02/2013. Disponível em: <<https://oabpe.org.br/wp-content/uploads/2013/08/6-1.321.681.pdf>>. Acesso em: 04 nov. 2018.

<sup>34</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário, Linguagem e Método**. 3. Edição. São Paulo: Noeses, 2009, p. 729.

DIREITO CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO EM AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO. ICMS. TRANSFERÊNCIA DE BENS ENTRE ESTABELECIMENTOS DE MESMO CONTRIBUINTE EM DIFERENTES ESTADOS DA FEDERAÇÃO. SIMPLES DESLOCAMENTO FÍSICO. INEXISTÊNCIA DE FATO GERADOR. PRECEDENTES. 1. A não-incidência do imposto deriva da inexistência de operação ou negócio mercantil havendo, tão-somente, deslocamento de mercadoria de um estabelecimento para outro, ambos do mesmo dono, não traduzindo, desta forma, fato gerador capaz de desencadear a cobrança do imposto. Precedentes. 2. Embargos de declaração acolhidos somente para suprir a omissão sem modificação do julgado.<sup>35</sup>

Aliás, ainda em 2010, quando do julgamento dos Agravos Regimentais no Recurso Extraordinário nº 422.051/MG, o então Relator, Ministro Eros Grau, ao entender que “o simples deslocamento de mercadorias de um estabelecimento para outro da mesma empresa, sem a transferência de propriedade” não caracterizaria a hipótese de incidência do ICMS, invocou o Ministro Marco Aurélio, em precedente do ano de 1991 como forma de justificativa. Confira-se:

IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS – DESLOCAMENTO DE COISAS – INCIDÊNCIA – ARTIGO 23, INCISO II DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL ANTERIOR. O simples deslocamento de coisas de um estabelecimento para outro, sem transferência de propriedade, não gera direito à cobrança de ICM. O emprego da expressão “Operações”, bem como a designação do imposto, no que consagrado o vocábulo “mercadoria”, são conducentes à premissa de que deve haver o envolvimento de ato comercial e este não ocorre quando o produtor simplesmente movimentar frangos, de um estabelecimento a outro, para simples passagem. [AI n. 131.941-AgR, Relator o Ministro Marco Aurélio, DJ de 19.4.90].<sup>36</sup>

Portanto, para que ocorra a “circulação” do bem, necessário que haja a efetiva transferência da propriedade sobre a coisa, como bem ensina Pontes de Miranda (apud HARADA, 2017, p. 7).

<sup>35</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **RE nº 267.599/MG**. 2ª Turma. Relatora: Min. Ellen Gracie. Tribunal Pleno. j. 06/04/2010, DJ 30/04/2010. Disponível em: <https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/9086938/embdecl-no-agreg-no-recurso-extraordinario-re-267599-mg>. Acesso em: 04 nov. 2018.

<sup>36</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **RE nº 422.051/MG**. 2ª Turma Relator Min. Eros Grau. J. 08/06/2010. DJE 25/06/2010. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=274362>. Acesso em: 04 nov. 2018.

O imposto sobre circulação é o imposto sobre o negócio jurídico bilateral, consensual, da compra-e-venda, e sobre qualquer outro negócio jurídico bilateral, ou unilateral, de que se irradie circulação. Não atinge desde logo o contrato de comissão de venda se não há tradição da posse imediata ou mediata da mercadoria.<sup>37</sup>

Desta forma, é inequívoco que o negócio jurídico que enseja a incidência do ICMS é o contrato de compra e venda, tendo em vista que nessa modalidade de contrato ocorre a circulação jurídica do bem, o que difere-se do contrato de licença de uso que por sua vez não tem condão de transferir a propriedade do objeto do contrato, mas tão somente “trata-se de uma autorização para uso do bem, [...] não há qualquer possibilidade ou autorização ao usuário de transferir, comercializar, doar, alienar ou sublicenciar o programa de computador [...]”.<sup>38</sup>

Por fim, insta salientar que tal entendimento ensejou a edição da Súmula nº 166 do STJ, a qual contém a seguinte redação: “Não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um estabelecimento para outro estabelecimento do mesmo contribuinte”.<sup>39</sup>

#### 4.3 CONCEITO DE “MERCADORIA”

Com relação ao elemento “mercadoria”, este pode ser conceituado como um determinado bem, objeto de um negócio jurídico e sujeito à mercância, cuja destinação é o consumo.

Assim, trata-se de um bem que é produzido ou adquirido tanto para venda como para revenda, com o objetivo de gerar lucro ao empresário.

Para Aliomar Baleeiro, trata-se de “bem econômico que alguém, com o propósito deliberado de lucro, produz para vender ou compra para revender”.<sup>40</sup>

<sup>37</sup> HARADA, Kyoshi. **ICMS: doutrina e prática**. 1. ed. São Paulo: Atlas, 2017. p. 7.

<sup>38</sup> PISCITELLI, Thatiane. **Os Desafios da Tributação do Comércio Eletrônico**. p.689. Disponível em <[http://www.cidp.pt/publicacoes/revistas/rjlb/2017/1/2017\\_01\\_0673\\_0703.pdf](http://www.cidp.pt/publicacoes/revistas/rjlb/2017/1/2017_01_0673_0703.pdf)> Acesso em 14/10/2018.

<sup>39</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Súmula 166. Não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte. Disponível em: <[https://ww2.stj.jus.br/docs\\_internet/revista/eletronica/stj-revista-sumulas-2010\\_12\\_capSumula166.pdf](https://ww2.stj.jus.br/docs_internet/revista/eletronica/stj-revista-sumulas-2010_12_capSumula166.pdf)>. Acesso em: 04 nov. 2018.

<sup>40</sup> BALEEIRO, Aliomar. **ICM sobre Importação de Bens de Capital para Uso do Importador**. In Revista Forense, n. 250. Rio de Janeiro: Forense, 1975. p. 143.

No direito civil, os bens são classificados como “coisas materiais, concretas, úteis aos homens e de expressão econômica, suscetíveis de apropriação, bem como as de existência imaterial economicamente apreciáveis”.<sup>41</sup>

A título de exemplo, Paulo de Barros Carvalho cita a seguinte situação:

É mercadoria a caneta exposta à venda entre outras adquiridas para esse fim. Não se enquadra nesse conceito, porém, aquela mantida em meu bolso e destinada a meu uso pessoal. Observe-se que não se operou a menor modificação na índole do objeto referido. Apenas a sua destinação veio a conferir-lhe o atributo de mercadoria.<sup>42</sup>

Não há dúvidas que a destinação econômica deve ser atribuída ao bem para fins de incidência do ICMS, no entanto, tanto a doutrina como na jurisprudência enfrentam uma divergência com relação a necessidade ou não de corporificação do bem para caracterização deste como mercadoria.

De fato, não há registro no texto constitucional de qualquer delimitação clara e expressa do conceito de “mercadoria”, o que ensejaria todo um processo legislativo com o objetivo de criar tal conceito.

No entanto, o antigo Código Comercial, em seu artigo 191, já definia o conceito de “mercadoria”, mesmo que implicitamente, confira-se:

Art. 191: É unicamente considerada mercantil a compra e venda de efeitos móveis ou semoventes, para revender por grosso ou a retalho, na mesma espécie ou manufaturados, ou para alugar o seu uso; compreendendo-se na classe dos primeiros a moeda metálica e o papel moeda, títulos de fundos públicos, ações de companhias e papéis de crédito comerciais, contanto que nas referidas transações o comprador ou o vendedor seja comerciante.<sup>43</sup>

Apesar de o Código Civil ter revogado o antigo Código Comercial, para José Eduardo Soares não houve mudança no conceito de “mercadoria”, conforme esclarece abaixo:

Percuciente estudo apura que, mediante a comparação entre o art. 1.122 do anterior CC, e o art. 481 do novo CC, os critérios relativos ao contrato de compra e venda não foram alterados, sendo que

<sup>41</sup> GONÇALVES, Carlos Roberto. **Direito Civil Brasileiro**: parte geral – de acordo com a Lei nº 12.874/2013. 12ª ed. São Paulo: Saraiva, 2014. 1. V.

<sup>42</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário, linguagem e método**. 3. edição, rev. e ampl. São Paulo: Noeses, 2009. p. 730

<sup>43</sup> BRASIL. **Lei 556, de 25 de junho de 1850**. Código Comercial. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L0556-1850.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L0556-1850.htm)>. Acesso em: 04 nov. 2018.

referida revogação não afeta diretamente o espectro de incidência do imposto estadual, porque a competência outorgada desde a instituição do ICM não foi para onerar apenas as relações jurídicas originadas de contrato de compra e venda mercantil, mas de toda e qualquer operação, jurídica, que importe a transferência de propriedade de uma mercadoria.<sup>44</sup>

Nesta seara, Maria Ângela Lopes Paulino, em sua tese de doutorado, registra de forma clara a controvérsia acerca da divergência de entendimento no que tange à necessidade de materialidade do bem.

Assim, sendo, partindo do pressuposto de que mercadorias exprimem bens cujo destino é a comercialização, produzidos para serem alienados ou adquiridos para serem revendidos a outro comerciante ou a consumidor final, a doutrina, a partir da interpretação dos dispositivos do Código Comercial de 1850, vigente à época da promulgação da Constituição Federal de 1988, empregava o vocábulo “mercadoria”, ora em sentido mais amplo, para fazer referência a todos os bens móveis que podem ser objeto de comércio, alcançando inclusive os imateriais, ora em sentido estrito, para designar bens móveis corpóreos, de existência física autônoma, que valem por si e não pelo que representam.”<sup>45</sup>

Sob essa perspectiva, Cesar Fiuza faz a seguinte classificação:

Corpóreos são bens possuidores de existência física, como uma mesa, um casso, um alfinete ou um navio. Incorpóreos são bens abstratos, que não possuem existência física, como os direitos autorais, a vida, a saúde etc.”<sup>46</sup>

Dessa forma, os bens corpóreos são aqueles palpáveis, tangíveis, concretos e que existem no mundo físico, enquanto os incorpóreos são imateriais e abstratos.

Atualmente há doutrinadores, tais como Roque Antonio Carraza<sup>47</sup>, Alcides Jorge da Costa<sup>48</sup>, José Eduardo Soares de Melo<sup>49</sup> e Bernardo Ribeiro de Moraes<sup>50</sup> e

<sup>44</sup> MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS – Teoria e Prática**, 11ª ed. São Paulo: Dialética. 2009. p. 18.

<sup>45</sup> PADILHA, Maria Angela Lopes Paulino. **Tributação de Software** – exame da constitucionalidade da incidência do ISS e do ICMS-Mercadoria sobre a licença de uso de programa de computador disponibilizado eletronicamente. São Paulo. 2016. p. 242.

<sup>46</sup> FIUZA, César. **Direito Civil: curso completo**. 5. ed. Ver. Atual e ampl. De acordo com o Código Civil de 2002. Belo Horizonte: Del Rey, 2002. p. 176.

<sup>47</sup> Cf. CARRAZA. Roque Antonio. **ICMS**. 17. ed. São Paulo: Malheiros, 2015. p. 50-54.

<sup>48</sup> Cf. COSTA. Alcides Jorge. **ICM na Constituição e na Lei Complementar**. São Paulo: Resenha Tributária, 1979.

<sup>49</sup> Cf. MELO. José Eduardo Soares de. **ICMS: Teoria e Prática**. 12. ed. São Paulo: Dialética, 2012. p. 18-19.

<sup>50</sup> Cf. MORAES. Bernardo Ribeiro de. O Imposto Sobre Circulação de Mercadorias no Sistema Tributário Nacional. **Revista de Direito Tributário**. São Paulo: Resenha Tributária, p. 25-108, 1978. p. 83.

Hugo de Brito Machado<sup>51</sup>, que entendem que a mercadoria deve ser bem corpóreo e móvel.

Nesse sentido, quando do julgamento do Recurso Extraordinário nº 176.626-3, o STF entendeu que o “conceito de mercadoria efetivamente não inclui os bens incorpóreos, como os direitos em geral: mercadoria é bem corpóreo objeto de atos de comércio ou destinado a sê-lo”.<sup>52</sup>

Por outro lado, a segunda parte da doutrina, entende pela desnecessidade de tangibilidade do bem para que este se configure como mercadoria. Explica-se: o Código Tributário Nacional e o Código Civil são legislações relativamente antigas, datadas de 1966 e 2002 respectivamente.

Naquele tempo, não era possível que o legislador previsse que o avanço no setor tecnológico e na informatização global poderia acarretar numa desatualização da legislação em razão do surgimento de tecnologias que proporcionaram a desmaterialização do bem, como por exemplo, o *software as a service*, ou o *download*.

Acerca do tema, Guilherme Pereira das Neves ensina:

Desse modo, a partir dessas singelas considerações, entendemos que os bens intangíveis vendidos por meio da internet, mediante celebração de contrato de venda mercantil por pessoas enquadradas na categoria de comerciantes, devem ser considerados mercadorias. [...]

Isso porque o meio pelo qual tais bens intangíveis são transmitidos define apenas o tipo de transporte, mas não a mercadoria transportada.

Ante o exposto, entendemos que, via de regra, a venda de bens intangíveis pela internet deve ser tratada como toda e qualquer operação de compra e venda mercantil, vale dizer, sujeita à tributação pelo ICMS.<sup>53</sup>

Nessa linha, Simone Rodrigues Costa Barreto observa que “a mutação constitucional de mercadoria, diante da realidade atual, é mandatória [...] se o bem

<sup>51</sup> MACHADO. Hugo de Brito. **Aspectos fundamentais do ICMS**. 2 ed. São Paulo: Dialética, 1999, p. 29.

<sup>52</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 176.626-3/SP**. Primeira Turma. Relator: Ministro Sepúlveda Pertence. Sessão de julgamento de 10/11/1998. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=222535>>. Acesso em: 04 nov. 2018.

<sup>53</sup> NEVES. Guilherme Pereira das. ICMS – Comercialização de conteúdos digitais na Internet. Revista **Dialética de Direito Tributário**, São Paulo: Dialética, v. 74. p.51-52,2001.

incorpóreo for objeto de mercadoria, ter-se-á uma operação relativa à circulação de mercadoria, passível de incidência do ICMS”.<sup>54</sup>

Por sua vez, Adolpho Bergamini conclui:

Há uma premissa de que o direito brasileiro reconheceu a existência de bens intangíveis. Isto se deve às disposições do artigo 178, § 1º, inciso II, da Lei nº 6.404/76, já com as modificações dadas pela Lei nº 11.638/07, que dispôs que no Ativo Não Circulante da Companhia serão registrados também os bens intangíveis, inclusive o software. É verdade que a legislação disciplina o registro de intangíveis no Ativo Não Circulante. Mas, o que se deve extrair da norma é, como se disse, o reconhecimento da efetiva existência de um bem intangível, que inclusive afeta a composição do patrimônio da empresa.<sup>55</sup>

Foi sob essa perspectiva que o STF, quando do julgamento da Medida Cautelar na ADI nº 1.945-7/MT, decidiu por bem pela desnecessidade de tangibilidade do bem, com o intuito de adaptar o texto constitucional a nova realidade. Veja ementa abaixo:

ICMS. Incidência sobre softwares adquiridos por meio de transferência eletrônica de dados (art. 2º, 2º, item 6, e art. 6º, §6º, ambos da Lei impugnada). Possibilidade. Inexistência de bem corpóreo ou mercadoria em sentido estrito. Irrelevância. O Tribunal não pode se furtar a abarcar situações novas, consequências concretas do mundo real, com base em premissas jurídicas que não são mais totalmente corretas. O apego a tais diretrizes acaba por enfraquecer o texto constitucional, pois não permite que a abertura dos dispositivos da Constituição possa se adaptar aos novos tempos, antes imprevisíveis.<sup>56</sup>

Dessa forma, em consonância com o julgado acima, será visto adiante que em diversas outras oportunidades, a jurisprudência já se curvou para a flexibilização de conceitos até então engessados pela doutrina, de modo a acompanhar a evolução da sociedade.

<sup>54</sup> BARRETO. Simone Rodrigues Costa. **Mutação do Conceito Constitucional de Mercadoria**. São Paulo: Noeses, 2015. p. 164-172.

<sup>55</sup> BERGAMINI. Adolpho. **ICMS (Coleção Curso de Tributos Indiretos, VI)**. 2ªed. São Paulo: FISCOsoft Editora, 2013. p. 217.

<sup>56</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **ADI nº 1945**. Tribunal Pleno. Relator: Ministro Gilmar Mendes. Sessão de julgamento de 26/05/2010. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=620411>>. Acesso em: 04 nov. 2018.



#### 4.3.1 FLEXIBILIZAÇÃO DO CONCEITO DE “MERCADORIA”

Apesar de existir uma divergência histórica acerca da questão da corporificação do bem, o Supremo Tribunal Federal, quando do julgamento dos Recursos Extraordinários nº 595.676/RJ e 330.817/RJ, ambos em sede de repercussão geral, julgou pela desnecessidade de tangibilidade do bem para a definição de mercadoria.

Em ambos os recursos, a temática girava em torno do alcance da imunidade prevista no artigo 150, inciso VI, alínea “d”, da Carta de 1988 para os livros eletrônicos (e-books), ou seja, de eventual possibilidade de expansão do conceito do conceito de livro para abarcar não apenas o livro tradicional de papel, mas também o livro eletrônico.

Com relação ao RE nº 595.676/RJ, o Ministro Marco Aurélio, ao proferir seu voto, entendeu que as leis não podem ficar obsoletas em razão da constante expansão da informatização, de modo que o direito deve caminhar sob a mesma perspectiva que caminham as inovações tecnológicas. Confira-se trechos do voto:

[...] Mais do que resolver problema de ordem jurídica, trata-se de enfrentar desafios promovidos pela modernidade, pelas alterações cada vez mais rápidas e profundas decorrentes do avanço da tecnologia. Como consequência direta dessa evolução, mudam a sociedade e os comportamentos humanos. O Direito, a Constituição e o Supremo não podem ficar alheios às transformações, sob pena de assistirem passivamente a inoquidade das normas constitucionais ante o avanço dos fatos. O Direito sofre influência dessa nova realidade, à qual deve se ajustar e, a um só tempo, conformá-la. A relação é de reciprocidade, ainda que assimétrica, a depender da matéria e dos valores em jogo.<sup>57</sup>

A necessidade de a legislação acompanhar o panorama de evolução tecnológica é tão grande que, caso isso não ocorra, acabaremos por ver cada vez mais a situação de conflito de competência entre os diversos entes tributantes, como é o caso do presente estudo, em que será analisada a questão da possibilidade de tributação do *software as a service* pelos Estados ou Municípios.

Ainda naquela oportunidade, o Ministro, concluiu:

---

<sup>57</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **RE nº 595.676/RJ**. Pleno. Relator: Min. Marco Aurélio Mello. Julgamento em 08/03/2017. DJE em 15/12/2017. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoPeca.asp?id=313496976&tipoApp=.pdf>>. Acesso em: 04 nov. 2018.

O Direito Tributário tem, particularmente, oferecido momentos desafiadores. Não é incomum o enfrentamento, na seara das relações entre o Fisco e os contribuintes, de questões duvidosas que aparecem em função dos avanços tecnológicos de nossos dias e da necessidade de oferecer respostas quanto à maneira correta de tributação das novas práticas envolvidas. Cabe destacar as inúmeras controvérsias relacionadas com o uso das chamadas “notas fiscais eletrônicas” – NFe e dos mecanismos de “escrituração fiscal digital” – EFD. Paradigmáticos têm sido os conflitos federativos concernentes à titularidade de competências tributárias tanto em virtude de dúvidas acerca da caracterização de operações virtuais como prestação de serviços ou circulação de mercadorias, quanto em razão do problema da territorialidade, de todo complexo ante a forma virtual de comércio.<sup>58</sup>

A corroborar com esse entendimento, quando do julgamento do RE nº 330.817/RJ, o Relator Ministro Dias Toffoli manifestou-se da seguinte forma:

[...] não me parece que o art. 150, VI, d, da Constituição, refira-se apenas ao método gutenberguiano de produção de livros. Nem penso que o vocábulo “papel” seja essencial ao conceito desse bem final. Com efeito, o suporte das publicações é apenas o continente (corpus mechanicum) que abrange o conteúdo (corpus mysticum) das obras, não sendo ele o essencial ou o condicionante para o gozo da imunidade. [...]O avanço na cultura escrita tem apontado, outrossim, para o advento de novas tecnologias relativas ao suporte dos livros, como o papel eletrônico (e-paper) e o aparelho eletrônico (como o e-reader) especializados na leitura de obras digitais, com os quais se intenta, justamente, imitar a leitura em papel físico<sup>1</sup>. Em meu entendimento, elas estão igualmente abrangidas pela imunidade em tela, já que se equiparam aos tradicionais corpos mecânicos dos livros físicos, mesmo que estejam acompanhadas de funcionalidades acessórias ou rudimentares, como acesso à internet para o download de livros digitais, dicionários, possibilidade de alterar o tipo e o tamanho da fonte, marcadores, espaçamento do texto, iluminação do texto etc”.<sup>59</sup>

Percebe-se que, em ambos julgados acima colacionados, sob uma visão futurística e uma perspectiva teleológica e finalística, o Supremo expandiu o alcance do conceito de livro para fins de incidência do ICMS.

<sup>58</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **RE nº 595.676/RJ**. Pleno. Relator: Min. Marco Aurélio Mello. Julgamento em 08/03/2017. DJE em 15/12/2017.

<sup>59</sup> Idem. **RE nº 330.817/RJ**. Plenário. Relator: Ministro Dias Toffoli. Julgamento em 20/09/2012. DJE28/09/2012. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoPeca.asp?id=101165572&tipoApp=.pdf>>. Acesso em: 04 nov. 2018.

## 5. ISS – MATRIZ CONSTITUCIONAL

A Constituição Federal, em seu artigo 156, dispõe que os Municípios são os entes competentes para instituir o imposto sobre serviços de qualquer natureza.

Veja-se:

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:  
 III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar.  
 § 3º Em relação ao imposto previsto no inciso III do caput deste artigo, cabe à lei complementar:  
 I - fixar as suas alíquotas máximas e mínimas;  
 II - excluir da sua incidência exportações de serviços para o exterior.  
 II - regular a forma e as condições como isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.<sup>60</sup>

Ao analisar este dispositivo constitucional, percebe-se que foi atribuída competência aos municípios para instituir o imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISS), desde que sejam respeitados dois pontos, sejam eles: (i) os serviços de qualquer natureza não podem estar compreendidos no artigo 155, inciso I da CF/88, tendo em vista que o referido artigo dispõe sobre a hipótese de incidência do ICMS; e (ii) o serviço em questão deve ser definido em lei complementar.

Nessa perspectiva, em concordância com a CF/88, a Lei Complementar nº 116/2003, traz uma extensa lista anexa de serviços tributáveis pelo ISS.

No entanto, adianta que, para o presente estudo, nos importará tão somente os itens 1.03, 1.05 e 1.07 da referida lista, tendo em vista que esses dispositivos são o que justifica a cobrança de ISS pelo Município de São Paulo sobre a licença de *softwares*, conforme se observa a seguir:

Item 1.03 - Processamento, armazenamento ou hospedagem de dados, textos, imagens, vídeos, páginas eletrônicas, aplicativos e sistemas de informação, entre outros formatos, e congêneres.  
 Item 1.05 – Licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação  
 Item 1.07 – Suporte técnico em informática, inclusive instalação, configuração e manutenção de programas de computação e bancos de dados.<sup>61</sup>

<sup>60</sup> BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.**

<sup>61</sup> BRASIL. **Lei Complementar 116, de 31 de julho de 2003.** Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/LCP/Lcp116.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp116.htm)>. Acesso em: 04 nov. 2018.

Mas, antes de adentrar na questão da tributação de *softwares*, que será feito posteriormente em capítulo específico, importante é aprofundar a análise da materialidade do ISS.

José Eduardo Soares de Melo explica que

[...] hipótese de incidência do imposto em comento não se circunscreve a “serviço”, mas a uma “prestação de serviço”, compreendendo um negócio (jurídico) pertinente a uma obrigação de “fazer”, de conformidade com os postulados e diretrizes do direito privado.<sup>62</sup>

Nessa perspectiva, Aires F. Barreto conceitua serviço como “[...] uma espécie de trabalho. É o esforço humano que se volta para outra pessoa [...]. Efetivamente, se é possível o dizer-se que se faz um trabalho para si mesmo, não o é afirmar-se que se prestou serviço a si próprio”.<sup>63</sup>

Nessa toada, vale destacar que é no direito privado que reside a definição de prestação de serviços, mais precisamente no artigo 593 e 594 do Código Civil, que dispõem, respectivamente, que “a prestação de serviço, que não estiver sujeita às leis trabalhistas ou a lei especial, reger-se-á pelas disposições deste Capítulo”; e “toda a espécie de serviço ou trabalho lícito, material ou imaterial, pode ser contratada mediante retribuição”.<sup>64</sup>

Maria Helena Diniz define a natureza jurídica das prestações de serviço como sendo “uma obrigação de fazer, ou seja, a prestação de atividade lícita, não vedada pela lei e pelos bons costumes, oriunda da energia humana aproveitada por outrem, e que pode ser material ou imaterial”.<sup>65</sup>

Com efeito, para fins de incidência do ISS, é necessário que haja uma convergência de interesses entre as partes, o prestador e o tomar, o qual resultará num negócio jurídico cuja prestação será uma obrigação de fazer, advinda do esforço humano, podendo ser ele intelectual ou físico, ensejando o pagamento de remuneração.

Muito embora o conceito aqui estudado advenha do direito privado, vale lembrar que o artigo 110 do Código Tributário Nacional disciplina que a “lei tributária

---

<sup>62</sup> MELO, José Eduardo Soares de. **ISS – Aspectos Teóricos de Práticos**. 5. ed. São Paulo: Dialética, 2008, p. 33.

<sup>63</sup> BARRETO, Aires F. **ISS na Constituição e na Lei**. São Paulo: Dialética, 2003.

<sup>64</sup> BRASIL. **Lei 10.406, de 10 de janeiro de 2002**. Institui o Código Civil.

<sup>65</sup> DINIZ, Maria Helena. Código Civil anotado. 10. ed. rev. e atual. de acordo com o novo Código Civil (Lei n. 10.406 de 10-1-2002). São Paulo: Saraiva, 2004. p. 456.

não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado [...] para definir ou limitar competências tributárias”.<sup>66</sup>

Mariz de Oliveira ensina que “[...] os institutos, conceitos e formas do direito privado são o que são segundo esse próprio ramo do direito, e conservam a sua identidade também quando tomados como elementos das normas sobre tributos [...]”.<sup>67</sup>

Nessa perspectiva, Luciano Amaro complementa o tema da seguinte maneira:

Em suma, o instituto do direito privado é ‘importado’ pelo direito tributário com a mesma conformação que lhe dá o direito privado, sem deformações, nem transfigurações. A compra e venda, a locação, a prestação de serviço, a doação, a sociedade, a fusão de sociedades, o sócio, o gerente, a sucessão causa mortis, o herdeiro, o legatário, o meeiro, o pai, o filho, o interdito, o empregador, o empregado, o salário, etc. têm conceitos no direito privado, que ingressam na cidadela do direito tributário sem mudança de roupa e sem outro passaporte que não o preceito da lei tributária que o ‘importou’.<sup>68</sup>

Dessa forma, apesar do direito tributário e outros ramos do direito importarem certos conceitos do direito privado, não é possível que haja a modificação de suas essenciais.

## 5.1 A TAXATIVIDADE DA LEI COMPLEMENTAR Nº 116/03

Conforme já adentrado acima, a Constituição Federal determina que os serviços a serem tributados pelo ISS devem, necessariamente, estar descritos em Lei Complementar.

Dessa forma, publicada no Diário Oficial da União em 2003, surge a Lei Complementar nº 116, cuja missão não era tão somente a listagem dos serviços tributáveis pelo ISS, mas também de uniformizar as dezenas de leis municipais com a finalidade de acabar com a guerra fiscal entre municípios.

Importante salientar que, apesar da referida Lei Complementar ter sido elaborada a mais de 15 anos atrás, para continuar a surtir seus efeitos, esta acaba

<sup>66</sup> BRASIL. **Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em < [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/L5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L5172.htm)>. Acesso em: 31 out. 2018.

<sup>67</sup> MARIZ DE OLIVEIRA, Ricardo. **Fundamentos do Imposto de Renda**. São Paulo: Quartier Latin, 2008. p. 50.

<sup>68</sup> AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**, 20. ed. Saraiva: São Paulo, 2014. p. 244.

por sofrer certas modificações periodicamente. Explica-se: a mudança de costumes associada ao surgimento de novas tecnologias, em especial na área de computação e informática, possibilitou que houvesse constantes mudanças na vida das pessoas, trazendo maior conformo e comodidade, o que fez surgir novas subespécies de serviços e o desaparecimento de outros.

A título de exemplo, é possível citar o serviço 12.06 da referida lista, que se trata de serviços de “Boates, taxi-dancing e congêneres”.

O serviço de “taxi-dancing” era muito comum nos anos de 1940 a 1960, e consistia numa parceria de dança, em que os homens pagavam para dançar por determinado tempo com dançarinas funcionárias do local. Tal serviço inexistiu nos dias de hoje.

Por outro lado, o subitem 1.03, que trata do “Processamento, armazenamento ou hospedagem de dados, textos, imagens, vídeos, páginas eletrônicas, aplicativos e sistemas de informação, entre outros formatos, e congêneres”, foi incluído apenas em 2016, em razão do surgimento de facilidades trazidas pela expansão do *cloud computing*, em especial, o *software as a service*, os quais serão analisados posteriormente em capítulo próprio.

No entanto, essa necessidade de inclusão de subitens e atualização da lista anexa foi responsável pelo surgimento de grande controvérsia acerca de natureza jurídica, de modo que parte da doutrina se posicionou pelo caráter taxativo, e outra parte pelo caráter exemplificativo.

Assim, após muita discussão, e buscando pacificar o assunto, o Supremo Tribunal Federal, em 2005, quando do julgamento do Recurso Extraordinário nº 361.829/RJ, firmou o entendimento de que a lista anexa de serviços à LC nº 56/87<sup>69</sup> seria taxativa sob uma perspectiva vertical, porém seria também exemplificativa se analisadas sob uma perspectiva horizontal. Confira-se a ementa:

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. ISS. LEI COMPLEMENTAR: LISTA DE SERVIÇOS: CARÁTER TAXATIVO. LEI COMPLEMENTAR 56, DE 1987: SERVIÇOS EXECUTADOS POR INSTITUIÇÕES AUTORIZADAS A FUNCIONAR PELO BANCO CENTRAL: EXCLUSÃO. I. - É taxativa, ou limitativa, e não simplesmente exemplificativa, a lista de serviços anexa à lei complementar, embora comportem interpretação ampla os seus tópicos. Cuida-se, no caso, da lista anexa à Lei Complementar 56/87. II. - Precedentes do Supremo Tribunal Federal. III. - Ilegitimidade da

---

<sup>69</sup> Lei Complementar que foi revogada pela Lei Complementar 116/2003.

exigência do ISS sobre serviços expressamente excluídos da lista anexa à Lei Complementar 56/87. IV. - RE conhecido e provido.<sup>70</sup>

Em outras palavras, a Suprema Corte consolidou o entendimento de que os Municípios não poderiam criar novas categorias daquelas já existentes e previstas na lei complementar, mas tão somente, dentro de cada uma dessas categorias, poderiam incluir mais “subespécies”.

Assim, apesar da referida lista ser taxativa, é possível uma interpretação extensiva dentro de cada espécie de serviço já enquadrada.

Nessa perspectiva, José Antonio Patrocínio ratifica este entendimento da seguinte forma:

Para sujeitar-se à incidência do ISS o serviço prestado pelo contribuinte deverá encontrar correspondência com um dos itens da Lista de Serviços. O enquadramento deverá considerar a natureza e a essência do serviço prestado, não importando o nome que o contribuinte dê a ele. Não encontraremos na lista, expressamente, todas as espécies de serviços prestados pelos contribuintes. Na Lista de Serviços estão os gêneros dos quais o intérprete extrai as suas espécies. A chamada interpretação extensiva. Por meio dela é que será possível definir se há incidência do ISS.<sup>71</sup>

Por sua vez, Francisco Leite Duarte cita em sua obra, a título de exemplo, a inclusão de algumas espécies no item 1 da lista anexa:

Dessa forma, a título exemplificativo, veja no item 1 da Lista anexa à LC 116/2003. Pode ser alcançado pela tributação do ISS qualquer serviço congênere ao de informática, mesmo que não desdobrado nos subitens 1.01 a 1.08 abaixo:

– Serviços de informática e congêneres.

1.01 – Análise e desenvolvimento de sistemas.

1.02 – Programação.

1.03 – Processamento de dados e congêneres.

1.04 - Elaboração de programas de computadores, inclusive de jogos eletrônicos.

1.05 – Licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação.

1.06 – Assessoria e consultoria em informática.

1.07 – Suporte técnico em informática, inclusive instalação, configuração e manutenção de programas de computação e bancos de dados.

<sup>70</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 361.829/RJ**. 2ª Turma. Relatora: Ministra Ellen Gracie. Julgado em: 13/12/2005, Data de Publicação: 24/02/2006. Disponível em <[http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=RE\(361829%20.NUME.\)&base=baseAcordaos](http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=RE(361829%20.NUME.)&base=baseAcordaos)>. Acesso em 14/10/2018.

<sup>71</sup> PATROCÍNIO, José Antonio. ISS – **Teoria, Prática e Jurisprudência**, 2. ed. São Paulo: Fiscosoft, 2015. p. 147.

1.08 - Planejamento, confecção, manutenção e atualização de páginas eletrônicas.<sup>72</sup>

Assim, não restam dúvidas quando a possibilidade de inclusão dos itens 1.03, 1.05 e 1.07 na lista anexa, tendo em vista que a jurisprudência encontra-se pacificada no sentido de que é permitida a inclusão de serviços em categorias já existentes, vez que se trata de uma expansão horizontal, e não vertical.

## 5.2 FLEXIBILIZAÇÃO DO CONCEITO DE “OBRIGAÇÃO DE FAZER” PELO STF

Conforme abordado anteriormente, o ISS é imposto que incide sobre uma determinada prestação materializada numa obrigação de fazer, a qual deriva de esforço humano.

No entanto, no final de 2016, em sede de repercussão geral, quando do julgamento do RE 651.703/PR o STF acabou por inovar o conceito de mercadoria, tornando imprescindível para o presente estudo a análise desse novo conceito. Confira-se parte da ementa:

16. A Suprema Corte, ao permitir a incidência do ISSQN nas operações de leasing financeiro e leaseback (RREE 547.245 e 592.205), admitiu uma interpretação mais ampla do texto constitucional quanto ao conceito de “serviços” desvinculado do conceito de “obrigação de fazer” (RE 116.121) [...]

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

21. Sob este ângulo, o conceito de prestação de serviços não tem por premissa a configuração dada pelo Direito Civil, mas relacionado ao oferecimento de uma utilidade para outrem, a partir de um conjunto de atividades materiais ou imateriais, prestadas com habitualidade e intuito de lucro, podendo estar conjugada ou não com a entrega de bens ao tomador.<sup>73</sup>

<sup>72</sup> DUARTE, Francisco Leite. **Direito Tributário Aplicado**. 1. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2013. p. 591.

<sup>73</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **RE nº 651703/PR**. Requerente: Hospital Marechal Cândido Rondon Ltda. Requerido: Secretário Municipal de Finanças de Marechal Cândido Rondon. Julgado em: 29/09/2016. Disponível em <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoPeca.asp?id=311670223&tipoApp=.pdf>>. Acesso em: 04 nov. 2018.



Naqueles autos, discutia-se se as atividades praticadas por empresas, cuja atividade principal é a cobertura de gastos de seus clientes com serviços de assistência à saúde, consistira em obrigação de dar, ensejando a incidência do ICMS, ou em obrigação de fazer, ensejando o ISS.

Nessa oportunidade, o Ministro Relator, Luiz Fux, invocou o entendimento sedimentado pela Suprema Corte no julgamento dos Recursos Extraordinários 547.245<sup>74</sup> e 592.905<sup>75</sup>, ao permitir a incidência de ISS nas operações de *leasing financeiro* e *leaseback*, sinalizando que “a interpretação do conceito de “serviços” no texto constitucional tem um sentido mais amplo do que tão somente vinculado ao conceito de “obrigação de fazer”, vindo a superar seu precedente no RE 116.121, em que decidira pela adoção do conceito de serviço sinteticamente eclipsada numa obrigação de fazer.”

Posteriormente, ainda em seu voto, o Relator criticou a classificação em obrigação de dar e obrigação de fazer, concluindo que:

Sob este ângulo, o conceito de prestação de serviços não tem por permissão 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.

Em outras palavras, o Supremo entendeu que a incidência do ISS não estaria mais vinculada tão somente àquelas atividades que implicam em obrigação de fazer, contribuindo para o surgimento de uma interpretação mais elástica e expansiva da Lista Anexa da LC nº 116/2003.

Desse modo, o conceito de “obrigação de fazer” para fins de classificação quanto a incidência de ISS, não mais seria suficiente, tendo em vista que, conforme trechos elencados acima, necessário que haja apenas a presença de três elementos, sejam eles: oferecimento de uma utilidade para outra pessoa, com habitualidade e objetivando o lucro.

---

<sup>74</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **RE nº 547.245**. 2ª Turma. Relator: Min. Eros Grau. DJE em 14/12/2009. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=609062>> Acesso em: 04 nov. 2018.

<sup>75</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **RE nº 592.905**. Pleno. Relator: Min. Eros Grau. Julgado em 02/12/2009. DJE em 14/12/2009. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=609078>> Acesso em: 04 nov. 2018.

Dessa forma, ficou claro que ao ampliar o conceito de “serviço de qualquer natureza”, o STF objetivou dar à Lei Complementar a prerrogativa de adaptar à realidade atual a sua lista anexa de serviços, tendo em vista o impacto proporcionado pelas novas tecnologias na sociedade, e conseqüentemente, possibilitar a tributação de atividades antes não existentes.

Mais importante que isso, vale dar destaque para o fato de que tal utilidade pode advir tanto de atividades materiais como imateriais.

Assim, diante do julgado em comento, conclui-se que o Supremo já sinalizou em diversas oportunidades pela expansão dos serviços anexos previstos na LC 116/2003, de modo que estes não podem limitar-se apenas à expressão “obrigação de fazer”.

## 6. NOÇÕES BÁSICAS SOBRE *SOFTWARE* E *HARDWARE*

Antes de adentrar na natureza jurídica do *software*, imprescindível que se faça uma breve diferenciação entre o *hardware* e o *software*, os quais são componentes intrínsecos do computador.

O *hardware* tem forte natureza jurídica de bem móvel e fungível, conforme prevê os artigos 82 e 85 do Código Civil, podendo ser caracterizado como todas as partes físicas do computador que o integram, conforme se observa nos dispositivos a seguir:

Art. 82 do CC. São móveis os bens suscetíveis de movimento próprio, ou de remoção por força alheia, sem alteração da substância ou da destinação econômico-social.

Art. 85 do CC. São fungíveis os móveis que podem substituir-se por outros da mesma espécie, qualidade e quantidade.<sup>76</sup>

Já, no que diz respeito ao *software*, ou programa de computador, este pode ser caracterizado como um conjunto de instruções em linguagem própria e pré-definida que tem o condão de fazer o *hardware* executar diversas funções e tarefas.

Segundo o Houaiss, *software* é um “[...] conjunto de componentes lógicos de um computador ou sistema de processamento de dados; programa, rotina ou conjunto de instruções que controlam o funcionamento de um computador, suporte lógico [...]”.<sup>77</sup>

Nesse sentido, Rui Saavedra (apud Hélio Barthem Neto, 2016, p. 63) define *software* da seguinte forma:

Software do computador é um termo usado para contrastar com o de hardware; e tem um sentido amplo, abrangendo não apenas o ‘programa de computador’ – seu elemento principal – mas ainda a descrição detalhada do programa (v.g., gráficos e diagramas esquemáticos a partir dos quais as instruções dos programas foram codificadas para criar o programa) bem como a documentação escrita auxiliar deste (v.g., instruções operativas para o utilizador; manual do utilizador) e outro material de apoio – que pode apresentar-se em suporte de papel ou informático – relacionado com o programa (máxime, exemplos de possibilidade de aplicação).

[...]

Para que o computador-máquina (hardware) possa funcionar, ser instrumento útil, terá de incorporar um conjunto de programas com as instruções necessárias à execução de certo número de funções – o

<sup>76</sup> BRASIL. **Lei 10.406**, de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil.

<sup>77</sup> HOUAISS, Antônio. **Dicionário Houaiss da Língua Portuguesa**. 1. ed. Rio de Janeiro: Objetiva, 2001. p. 2599.

software. Sem o software o computador é um objeto <<silencioso e inútil>>. O Software e em especial o seu elemento principal – o programa de computador – apresenta-se como o *modus operandi*, <<o sinal da supremacia do homem sobre a máquina>>.

Por sua vez, Renato Lacerda Gonçalves sintetiza o conceito de “software” como sendo “um conjunto de instruções e operações segundo as quais um computador transforma dados em informações”.<sup>78</sup>

Assim, numa comparação, de forma análoga ao corpo humano, o *hardware* poderia ser equiparado ao corpo, enquanto que o *software* ao cérebro.

Nesse sentido, Rui Saaavedra sintetiza essa ideia da seguinte forma:

Para que o computador-máquina (*hardware*) possa funcionar, ser instrumento útil, terá de incorporar um conjunto de programas com as instruções necessárias à execução de certo número de funções – o software. Sem o software o computador é um objeto <<silencioso e inútil>>. O Software e em especial o seu elemento principal – o programa de computador – apresenta-se como o *modus operandi*, <<o sinal da supremacia do homem sobre a máquina>>”.<sup>79</sup>

A corroborar com esse entendimento, Sergio Paulo Gomes Gallindo compara esses dois conceitos da seguinte maneira:

Em resumo, podemos dizer que o *hardware* e o *software*, no sentido computacional, só são aptos a gerar utilidade quando operam de forma coligada, simbólica. O *hardware* é um equipamento ou dispositivo que, embora mais complexo, é semelhante a outros dispositivo eletrônicos, com a diferença principal de ser inteiramente dependente do *software* para cumprir algum papel.<sup>80</sup>

Portanto, considerando que o escopo da presente monografia é o estudo da possibilidade de tributação do *software*, especialmente, o SaaS, passa-se a análise da natureza jurídica de *software*.

## 6.1 NATUREZA JURÍDICA DO SOFTWARE

---

<sup>78</sup> GONÇALVES, Renato Lacerda de Lima. **A Tributação do Software no Brasil**. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 52.

<sup>79</sup> SAAVEDRA, Rui. **A Proteção Jurídica do Software e a Internet**. Lisboa: Publicações Dom Quixote, 1998. p. 21 e 23.

<sup>80</sup> GALLINDO, Sergio Paulo Gomes. **Marco Civil da Internet e Serviços na Nuvem – Hermenêutica jurídica e tributação como indutores de inovação tecnológica**. 1. ed. São Paulo: Editora LiberArs, 2018. p. 90.

A Lei nº 9.609 de 19 de fevereiro de 1998, também conhecida como “Lei de Software”, em seu artigo 1º, traz a definição de *software*. Veja-se:

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.<sup>81</sup>

Como é possível observar, o artigo supracitado traduz *software* como programa de computador, além de o definir como sendo um conjunto de instruções numa linguagem própria que tem como função comandar uma máquina (*hardware*) para que esta funcione e realize tarefas.

Na sequência, o artigo 2º da mesma lei confere ao *software* a mesma natureza jurídica atribuída às obras literárias e outras criações artísticas, ou seja, de propriedade intelectual. Confira-se:

Art. 2º O regime de proteção à propriedade intelectual de programa de computador é o conferido às obras literárias pela legislação de direitos autorais e conexos vigentes no País, observado o disposto nesta Lei.<sup>82</sup>

Deste modo, tendo o *software* a mesma proteção jurídica conferida às obras literárias – proteção autoral – fica claro que ao adquirir um *software* ou livro, por mais que o sujeito tenha a posse sobre o bem, não significa que adquiriu a propriedade sobre o mesmo.

Nessa perspectiva, Maria Helena Diniz leciona que o direito autoral:

[...] representa uma relação de natureza pessoal, no sentido de formar a personalidade do autor um elemento constante do seu regulamento jurídico, e porque seu objeto constitui, sob certos aspectos, uma exteriorização da personalidade do autor, de modo a manter o direito de autor, constantemente, sua inerência ativa do criador da obra; representa, por outro lado, uma relação de direito patrimonial porquanto a obra do engenho é, concomitantemente, tratada pela lei como bem econômico<sup>83</sup>.

<sup>81</sup> BRASIL. **Lei nº 9.609, de 19 de fevereiro de 1998**. Dispõe sobre a proteção da propriedade intelectual de programa de computador, sua comercialização no País, e dá outras providências. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 20 fev. 1998. Disponível em [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/19609.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19609.htm). Acesso em: 8 set. 2018.

<sup>82</sup> Ibidem.

<sup>83</sup> DINIZ, Maria Helena. **Curso de direito civil brasileiro**. 26. ed. São Paulo: Saraiva, 2011. 4 v. p. 359.

Caracterizada que a natureza jurídica do *software* é de bem imaterial regido pela Lei de Propriedade Intelectual, importante tecer alguns comentários acerca do modo de sua comercialização.

O artigo 9º da mesma lei define que o *software* será objeto de contrato de licença, o qual pode ser caracterizado como instrumento em que o titular do *software* cede alguns dos direitos inerentes à propriedade, tais como uso e gozo, a outrem.

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.

Dessa forma, é expresso que a comercialização do *software* deve ser feita por meio da cessão de direitos em contrato de licença de uso, tendo em vista que o autor do *software* é o único que exerce todos os poderes inerentes à sua propriedade, podendo inclusive, aliená-lo total ou parcialmente, gratuita ou onerosamente.

Aliás, no que diz respeito ao “contrato de licença de uso”, vale destacar que a legislação brasileira até o momento não cuidou de defini-lo, de modo que a doutrina acabou por fazê-lo.

Nessa perspectiva, Silvio Venosa ensina que “pelo contrato de licença, o titular de uma patente de invenção, o licenciante ou licenciador, autoriza outrem, o licenciado, a usá-la ou a explorá-la empresarialmente, sem transferir sua propriedade”.<sup>84</sup>

Por sua vez, em artigo publicado em 2016, acerca do desafio da tributação do comércio eletrônico, Tathiane Piscitelli conclui:

Não há, portanto, transmissão de direito real por conta do contrato de licença de uso. Trata-se de mera autorização para a fruição do bem, observados os limites impostos pelo autor da obra. Em nenhum momento cogita-se de transmissão da propriedade [...].<sup>85</sup>

---

<sup>84</sup> VENOSA, Sílvio de Salvo. Direito Civil. **Contratos em Espécie** (V. 3), 13. Ed.. São Paulo: Atlas, 2013. 3. V. p. 571.

<sup>85</sup> PISCITELLI, Thatiane. **Os Desafios da Tributação do Comércio Eletrônico**. p. 686. Disponível em <[http://www.cidp.pt/publicacoes/revistas/rjlb/2017/1/2017\\_01\\_0673\\_0703.pdf](http://www.cidp.pt/publicacoes/revistas/rjlb/2017/1/2017_01_0673_0703.pdf)> Acesso em 14 out. 2018. p. 686

Assim, *software* é “bem intangível do tipo propriedade intelectual, protegido por direito real do autor, passível de cessão onerosa ou gratuita, total (transferência de titularidade) ou parcial (direito de uso e gozo)”.<sup>86</sup>

Dessa forma, considerando que o *software* advém do trabalho intelectual humano, outro ponto que se faz necessário analisar é sobre o “código fonte”, o qual é a essência do programa de computador.

Isso porque, é possível definir “código fonte” como sendo um conjunto de símbolos, palavras e letras que juntas formam o comando ou a instrução de cada *software*.

Nesse sentido, Sergio Paulo Gomes Gallindo faz importante consideração:

[...] O código-fonte, que tangibiliza a propriedade intelectual protegida pelo direito de autor, não é repassado ao usuário, pois caso fosse, seria equivalente à transferência do domínio sobre a própria propriedade do bem intangível. É através da transferência do código-executável, inteligível sobretudo ao hardware computacional, que o direito real de uso e gozo é cedido.<sup>87</sup>

Assim, é inequívoco que a natureza jurídica do *software* é de produto artesanal, resultante de trabalho intelectual de indivíduos que possuem conhecimentos específicos sobre informática, o qual é abarcado pela Lei de Propriedade Industrial:

Uma vez desenvolvido pelo titular ou terceiro contratado e comercializado direta ou indiretamente, o programa de computador chega ao usuário, de forma que este igualmente necessita de uma autorização para o uso da obra intelectual, a qual é instrumentada através do contrato de licença.<sup>88</sup>

Portanto, o *software* é uma obra formada por um conjunto de instruções codificadas numa linguagem de programação denominada de código fonte, o qual será codificado pelo *hardware*.

## 6.2 CLASSIFICAÇÃO DOS TIPOS DE SOFTWARE PELO STF

---

<sup>86</sup> GALLINDO, Sergio Paulo Gomes. **Marco Civil da Internet e Serviços na Nuvem** – Hermenêutica jurídica e tributação como indutores de inovação tecnológica. 1. ed. São Paulo: Editora LiberArs, 2018. p. 97.

<sup>87</sup> Ibidem, p. 96.

<sup>88</sup> BRANCHER, Paulo Marcos Rodrigues. **Contratos de Software**. Florianópolis: Momento Atual, 2003. p. 64.

Em que pese a legislação brasileira não realize qualquer classificação entre os diversos tipos de *softwares*, o STF, em 10 de novembro de 1998, quando do julgamento do Recurso Extraordinário nº 176.626/SP<sup>89</sup>, acabou por dividir os *softwares* em três espécies, sejam eles: de prateleira (standard), por encomenda e customizado.

Tal recurso foi interposto pelo Estado de São Paulo em face de acórdão que julgou procedente a ação declaratória ajuizada pela empresa Munps Processamento de Dados Ltda, a qual objetivava a declaração de inexistência de relação jurídico-tributária entre a Autora e o Estado, relativamente às operações relativas a licenciamento ou cessão de direito de uso de *softwares*.

Em outras palavras, a grande questão que versava a lide residia na dúvida quanto a constitucionalidade de incidência do ICMS sob o programa de computador, bem como a delimitação do conceito de mercadoria. Confira-se trecho do voto do Relator:

A controvérsia, ao meu ver, é insolúvel sem a precisão do conceito de “mercadoria”, contido no art. 155, UU, CF, e essencial à demarcação do âmbito constitucional de incidência possível do ICMS, incluído por aquele dispositivo na competência do Estado.

Nesta ocasião, o então Relator, Ministro Sepúlveda Pertence assentou o entendimento de que os *softwares*, assim como os livros, não estão sujeitos a venda, mas sim a uma exploração econômica por meio de contrato de cessão ou licença de uso. Ou seja, o *software*, ou programa de computador, pertence unicamente ao seu autor, sujeito que o criou em decorrência de seu trabalho intelectual.

Posteriormente, ainda em seu voto, o Relator classificou os programas de computador em três espécies, de acordo com o seu grau de standardização.

Assim, a primeira espécie é chamada de “*software* de prateleira” ou “*standard*”, pode ser definido como aqueles criados produzidos em série e comercializados no varejo. Neste caso, o *software* assume características de mercadoria, o que enseja a tributação pelo ICMS.

---

<sup>89</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 176.626-3/SP**. Relator: Ministro Sepúlveda Pertence. DJE em 11/12/1998. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=222535>>. Acesso em: 04 nov. 2018.



Posteriormente, o Relator invoca Rui Saavedra e observa que tal espécie assumiria papel de mercadoria porque sua produção se daria em massa, ou seja, consistiria em um “pacote (packages) de programas bem definidos, estáveis, concebidos para serem dirigidos a uma pluralidade de utilizadores – e não a um utilizador em particular-, com vista a uma mesma pluralidade ou função”.

Percebe-se que, muito embora o *software* tenha assumido característica de mercadoria, a propriedade intelectual permanece intrínseca a ele, tendo em vista que não ocorre a transferência de sua propriedade, mas tão somente uma cessão de uso que se dará pela transferência da propriedade do suporte físico, o qual contém as instruções/informações protegidas pelo direito autoral.

Ora, se houvesse transferência de propriedade do *software*, conseqüentemente o adquirente teria poderes para realizar sua reprodução, comercialização ou até mesmo modificação, mas não é o caso.

Nesse sentido, Paulo Marcos Rodrigues ensina que “o direito real é aplicável enquanto aspecto econômico, já o da personalidade enquanto vínculo intrínseco e indissociável em relação ao criador”.<sup>90</sup>

Aliás, tanto tem caráter de mercadoria esta espécie de *software* que sua comercialização é feita por meio de contrato de adesão. Este contrato terá a função de limitar os direitos do adquirente, ou seja, terá papel de proteger os limites do adquirente na medida em que não viole os direitos autorais.

Um exemplo de limitação ao poder do sujeito adquirente é a presença da cláusula de proibição de aluguel ou reprodução do *software*. Perceba que o contrato protege os direitos de ambas as partes dentro de seus limites.

A segunda categoria é a chamada “*software* por encomenda” ou “à medida do cliente”. Trata-se de programas de computador desenvolvidos do zero única e exclusivamente para atender às necessidades específicas de determinado usuário. Dessa forma, o *software* não adquire característica de mercadoria, mas, sim, de prestação de serviço, o que enseja a tributação pelo ISS.

Por fim, a última espécie é a chamada “programas adaptados ao cliente” ou “customizado” ou “customizável”. Trata-se de um meio termo entre as duas primeiras espécies, ou seja, são aqueles produzidos a partir de um *standard* e modificados para adequarem-se às necessidades de cada usuário. Em outras palavras, a base

---

<sup>90</sup> BRANCHER, Paulo Marcos Rodrigues. **Contratos de Software**. Florianópolis: Visual Books, 2003. p. 30.

usada é customizada pelo fornecedor com as características desejadas pelo consumidor.

### **6.3 SURGIMENTO DE NOVAS TECNOLOGIAS E DESNECESSIDADE DO SUPORTE FÍSICO DO SOFTWARE – ANÁLISE DO DOWNLOAD E DO CLOUD COMPUTING**

Conforme adentrado acima, apesar de o *software* ser caracterizado como bem imaterial, os primeiros *softwares* necessitavam de um suporte físico para que seus conteúdos pudessem ser acessados.

A referida estrutura física tinha propósito único de dar suporte ao *software*, de modo a proporcionar a disponibilização do seu conteúdo a terceiros adquirentes, mas sem que descaracterizasse sua natureza jurídica de bem incorpóreo protegido pelo regime jurídico de direito autoral.

De forma breve e ilustrativa, a mudança dos *softwares* primitivos até os dias atuais se deu da seguinte forma: começou nos anos 80 com o *diskette*, evoluindo para o *CD-ROM* e *DVD* na década de 90 e posteriormente pelo *USB flash drive* nos anos 2000.

No entanto, as inovações não pararam por aí. Com os avanços proporcionados pela tecnologia no meio informático e a expansão da internet, houve o surgimento do *download* e da computação na nuvem (*cloud computing*), os quais foram os responsáveis por tornar possível a transição do universo físico para o virtual.

Tal transição de meios acarretou num grande impacto na comercialização de *softwares*, principalmente no que tange a sua forma de ser comercializado, o que gerou e continua por gerar conflitos e debates no que diz respeito a tributação.

Dessa forma, a classificação adotada pelo Supremo não mais tinha sentido, tendo em vista que os *softwares* de prateleira, personalizados e customizados não se amoldam mais ao novo modelo proporcionado pelo avanço tecnológico.

Ora, a substituição do modo de disponibilização do conteúdo do *software* por suporte físico para a transferência eletrônica (*download*) ou via computação na nuvem é mais segura, eficaz e flexível, o que contribuiu para sua rápida expansão.

O *download*, primeira forma de transferência eletrônica, pode ser conceituado como a transferência eletrônica de dados de um dispositivo remoto para outro dispositivo local por meio da internet.

Nesse sentido, quando da realização do *download*, haverá transferência de cópias de informações de um *hardware* para outro, de modo que o conteúdo transferido ficará armazenado, mesmo que por tempo determinado, no dispositivo local.

De acordo com o Houaiss, *download* pode ser definido:

Download [...] ‘transferir dados ou programas ger. de um computador central ou de grande porte para outro aparelho ger. menor’ formado de down ‘embaixo, para baixo, em posição mais baixa’ e to load ‘fornecer ou transferir um carregamento, suprir de carga’.<sup>91</sup>

A segunda forma transferência de dados se dá por meio do *cloud computing*. Tal forma é muito mais recente e atual que o *download*, e está cada vez mais ganhando espaço no mundo virtual.

Isso porque o processamento de informações no *cloud computing* tem como vantagem proporcionar ao usuário a “utilização virtual de memória de armazenamento e área de cálculo em servidores compartilhados e interligados na Internet”.<sup>92</sup>

Nesse sentido, Patrícia Peck Pinheiro traz a seguinte definição:

Cloud computing (computação em nuvem) é um modelo de disponibilização de softwares e de infraestrutura de processamento e armazenamento de dados por meio de uma rede (internet). O princípio da nuvem é de virtualização total e de máxima disponibilidade dos dados, sendo irrelevante o local de acesso e o dispositivo utilizado. Ou seja, desafia o modelo jurídico atual ainda baseado em fronteiras físicas.<sup>93</sup>

Nesta espécie o servidor tem papel de destaque, porque ele tem função de ofertar recursos informáticos de armazenamento, processamento e transferência de informações por meio da internet ao usuário.

A vantagem do *cloud computing* se dá no fato de que além do servidor ficar responsável pelas funções acima destacadas, os arquivos dos usuários podem ser

<sup>91</sup> HOUAISS, Antônio. **Dicionário Houaiss da Língua Portuguesa**. 1. ed. Rio de Janeiro: Objetiva, 2001. p. 1082.

<sup>92</sup> CERQUEIRA, Tarcisio Queiroz. **Software** – direito e tecnologia da informação: legislação, doutrina, práticas comerciais, modelos de contratos. Curitiba: Juruá: 2011. p. 23.

<sup>93</sup> PINHEIRO, Patrícia Peck. **Direito Digital Aplicado**. Intelligence, São Paulo: 2012. p. 131 e 132.

acessados a qualquer momento, em qualquer local, em qualquer dispositivo (*tablets*, *smartphones*, computadores, etc.), desde que conectado à internet.

Bruno Chavez Bittencourt sintetiza as facilidades trazidas pela computação na nuvem da seguinte forma:

[...] o usuário da tecnologia já não mais precisa de uma máquina potente, com grande capacidade de armazenamento, hardware e software de primeira linha e servidores volumosos para, por exemplo, ter uma rede de computadores em sua empresa; para poder desenvolver softwares a partir de outros já existentes; para poder armazenar uma quantidade superior de dados, que exigiria considerável espaço de memória rígida do qual o usuário não necessariamente dispõe. Para realizar todas essas tarefas basta agora uma conexão com a rede mundial de computadores. Está tudo na chamada nuvem, ambiente digital que liga as empresas que fornecem justamente espaço de armazenamento, plataformas para desenvolvimento de programas e softwares, e os clientes, interessados em usufruir dessa estrutura e desses programas.<sup>94</sup>

Apesar da computação em nuvem não ser algo tão recente, a legislação pátria ainda sequer chegou a conceitua-la, de modo que aparentemente o Governo Brasileiro se utiliza da definição trazida pela *National Institute of Standards and Technology* (“NIST”), agência governamental norte americana. Confira-se:

Cloud computing é um modelo que visa um acesso conveniente e sob demanda a uma base configurável de recursos computacionais (e.g. redes, servidores, armazenamento, aplicações e serviços) que podem ser rapidamente acessados e liberados com o mínimo de esforço gerencial ou de interação com o provedor de serviços.<sup>95</sup>

Diante disso, é possível afirmar que o *cloud computing* nada mais é que uma verdadeira evolução dos antigos *data centers*, que eram instalações construídas para abrigar os *hardwares* de determinado servidor, cuja função era o de armazenamento e gerenciamento de dados e informações de diversos usuários. Com o avanço da tecnologia, principalmente na área da informática, foi possível a

<sup>94</sup> BITTENCOURT, Bruno Chaves; PONS, Marcos Caleffi. **A Tributação do Cloud Computing pelo Imposto Sobre Serviços** – Exame sob o Enfoque da Regra de Competência do Tributo. In ISS – Questões Práticas – 10 Anos da Lei Complementar n. 116/2003. Porto Alegre: Paixão Editores, 2013, p. 64.

<sup>95</sup> Trecho original: “Cloud computing is a model for enabling convenient, on-demand network access to a shared pool of configurable computing resources (e.g., networks, servers, storage, applications, and services) that can be rapidly provisioned and released with minimal management effort or service provider interaction.” (Disponível em: <<https://www.nist.gov/programs-projects/nist-cloud-computing-program-nccp>>. Acesso em: 15 abr. 2018.)

virtualização destes *data centers*, o que teve como consequência a otimização e melhor eficácia de toda a dinâmica dos serviços prestados.

Diante dessas considerações preliminares, passa-se a análise das três principais espécies de *cloud computing* que predominam atualmente, sendo eles: Infraestrutura como Serviço (*Infrastructure as a Service – IaaS*), Software como Serviço (*Software as a Service*) e Plataforma como Serviço (*Platform as a Service – PaaS*).

### 6.3.1 INFRASTRUCTURE AS A SERVICE – “IAAS”

Como o próprio nome diz, essa primeira espécie de *cloud computing* trata da disponibilização de uma verdadeira infraestrutura de computação na nuvem, que irá variar de tamanho (megabytes, gigabytes e assim por diante) conforme as necessidades do usuário.

Em outras palavras, esta modalidade consiste numa espécie de locação de espaço virtual, poupando o usuário de utilizar do espaço proporcionado por seu *hardware*, ou até mesmo de ter que adquirir outro ou ampliá-lo.

Um ponto de se dar destaque é que no IaaS o usuário não faz nenhum tipo de licença de uso de programas de computador, ele apenas utilizará uma infraestrutura de espaço na nuvem proporcionada pelo servidor.

Nesse sentido, o *website* da Microsoft Azure, caracteriza o IaaS da seguinte forma:

IaaS (Infraestrutura como serviço) é uma infraestrutura de computação instantânea, provisionada e gerenciada pela Internet.

[...]

IaaS ajuda a evitar gastos e complexidade de comprar e gerenciar seus próprios servidores físicos e outras infraestruturas do datacenter. Cada recurso é oferecido como um componente de serviço separado e você só pode alugar um específico pelo tempo que precisar. O provedor de serviços de computação em nuvem gerencia a infraestrutura, enquanto você adquire, instala, configura e gerencia seu próprio software – sistemas operacionais, middleware e aplicativos.<sup>96</sup>

Bruno Chaves Bittencourt destaca que esta espécie de *cloud computing* pode ser definida como:

<sup>96</sup> MICROSOFT. **Microsoft Azure** O que é IaaS. Disponível em: <<https://azure.microsoft.com/pt-br/overview/what-is-iaas/>>. Acesso em: 15 abr. 2018.

[...] um espaço de armazenamento hospedado em um ou mais servidores físicos é proporcionado ao usuário, que pode estocar suas informações eletrônicas nestes servidores. Embora existam variações desta operação, ela resume-se, em grandes linhas, ao fornecimento de espaço físico – servidor – para armazenamento de dados eletrônicos do usuário. [...]. O que é interessante de se observar é que, na maior parte dos casos, o consumidor não aluga um disco rígido de memória digital específico e fisicamente identificável, mas sim um espaço determinado por uma medida binária (megabytes, gigabytes, terabytes, etc.), pagando mais conforme mais dessa medida ocupa. O fornecedor, de sua parte, compromete-se a armazenar os dados e mantê-los em segurança e acessíveis.<sup>97</sup>

A título exemplificativo, Flavio Sousa cita como modelos de IaaS o “Amazon Elastic Cloud Computing (EC2) [Robinson 2008] e o Elastic Utility Computing Architecture Linking Your Programs to Useful Systems (Eucalyptus) [Liu et al. 2007]”.<sup>98</sup>

Portanto, o IaaS pode ser definido com uma espécie de aluguel de espaço para armazenamento na nuvem, o qual será fornecido ao usuário que, por sua vez irá remunerar o servidor fornecedor de acordo com a capacidade de armazenamento digital demandada.

### 6.3.2 SOFTWARE AS A SERVICE – SAAS

O *Software* como serviço, objeto central da presente monografia, trata-se de uma forma de computação em nuvem em que ocorre a distribuição e comercialização de diversos *softwares*.

Por se tratar de computação na nuvem, o SaaS não é algo corpóreo/tangível. Isso significa que para o usuário ter acesso ao *software*, ele não precisa se dirigir a uma loja física para adquirir sua licença de uso, bastando apenas ter acesso à internet e pagar ao Servidor do SaaS determinado valor.

<sup>97</sup> BITTENCOURT, Bruno Chaves; PONS, Marcos Caleffi. **A Tributação do Cloud Computing pelo Imposto Sobre Serviços** – Exame sob o Enfoque da Regra de Competência do Tributo. In ISS – Questões Práticas – 10 Anos da Lei Complementar n. 116/2003. Porto Alegre: Paixão, 2013, p. 64.

<sup>98</sup> SOUSA, Flávio R. C.; MOREIRA, Leonardo O.; MACHADO, Javam C. Computação em Nuvem: Conceitos, Tecnologias, Aplicações e Desafios. **ERCEMAPI**, Piauí, 2010. Disponível em: [https://www.researchgate.net/profile/Javam\\_Machado/publication/237644729\\_Computacao\\_em\\_Nuvem\\_Conceitos\\_Tecnologias\\_Aplicacoes\\_e\\_Desafios/links/56044f4308aea25fce3121f3/Computacao-em-Nuvem-Conceitos-Tecnologias-Aplicacoes-e-Desafios.pdf](https://www.researchgate.net/profile/Javam_Machado/publication/237644729_Computacao_em_Nuvem_Conceitos_Tecnologias_Aplicacoes_e_Desafios/links/56044f4308aea25fce3121f3/Computacao-em-Nuvem-Conceitos-Tecnologias-Aplicacoes-e-Desafios.pdf). Acesso em: 02 nov. 2018.

Da mesma forma como ocorre com outros tipos de *software*, nesta espécie o usuário também não adquire os direitos de propriedade inerentes ao bem, mas tão somente a concessão do direito de uso.

Esta modalidade tem se mostrado muito vantajosa para o usuário, tendo em vista que além da comercialização do *software*, o servidor do SaaS também é o responsável por todo o suporte necessário para que haja a adequada disponibilização do serviço contratado.

Nesse sentido, no modelo oferecido pelo SaaS, o usuário irá contratar um serviço que consiste tanto na autorização para utilização de determinado *software*, como também no fornecimento de elementos essenciais para tal utilização, tais como atualização constante, aprimoramento, manutenção, upgrades, segurança, correções, melhorias diversas, avaliações de desempenho, resoluções de problemas técnicos, entre outros.

Sobre o tema, Flavio Sousa faz as seguintes observações:

O modelo de SaaS proporciona sistemas de software com propósitos específicos que estão disponíveis para os usuários através da Internet. Os sistemas de software são acessíveis a partir de vários dispositivos do usuário por meio de uma interface thin client como um navegador Web. No SaaS, o usuário não administra ou controla a infraestrutura subjacente, incluindo rede, servidores, sistemas operacionais, armazenamento ou mesmo as características individuais da aplicação, exceto configurações específicas. Com isso, os desenvolvedores se concentram em inovação e não na infraestrutura, levando ao desenvolvimento rápido de sistemas de software.<sup>99</sup>

Por apresentar todas essas facilidades, não foi por outro motivo que o SaaS tornou possível que houvesse maior otimização do setor de TI, que agora podem focar quase todos os seus esforços para um uso mais estratégico de tecnologia, objetivando melhorar o desempenhos das empresas.

Dessa forma, nos ensinamentos de Alberto Macedo, há evidente transferência de funções dos setores de TI das empresas para o provedor do SaaS. Confira-se:

Além disso, cabe ressaltar que o SaaS é um modelo de negócio que não consiste somente numa disponibilização pura e simples de softwares, mas sim num sem número de atividades que conjuntamente caracterizam o SaaS. Não é só a localização do software que se mantém do lado do provedor do SaaS (pois seus

---

<sup>99</sup> SOUSA, Flávio R. C.; MOREIRA, Leonardo O.; MACHADO, Javam C. Computação em Nuvem: Conceitos, Tecnologias, Aplicações e Desafios. **ERCEMAPI**, Piauí, 2010.

aplicativos são instalados no local desse provedor). Do lado desse provedor ficam também todas as atividades de “sobrecarga”, que antes ficavam sob responsabilidade do departamento de TI da empresa cliente do SaaS. Entre elas, temos a manutenção dos aplicativos em funcionamento, dia após dia; o teste e a instalação de patches, o gerenciamento de atualizações, o monitoramento de desempenho, o diagnóstico de falhas, a resolução de problemas de TI relativos à segurança, à confiabilidade, ao desempenho e à disponibilidade. No SaaS, ainda cabem ao provedor os serviços de gerenciamento de infraestrutura de TI por meio de atualizações de segurança, manutenções periódicas, implementação de novas funcionalidades, etc. Enfim, no SaaS, cabe ao cliente simplesmente se conectar à Internet e consumir essa gama de serviços que lhe estão sendo oferecidos.<sup>100</sup>

Não bastasse todos os serviços elencados acima, o servidor do SaaS ainda é o responsável por “serviços de processamento e armazenamento, bem como outros recursos informáticos, cuja oferta e disponibilização ao licenciado irão variar em função de quanto o programa licenciado dependa da infraestrutura da nuvem”.<sup>101</sup>

Nesse sentido, em consulta ao site da Microsoft, é possível confirmar toda a responsabilidade atribuída ao provedor do SaaS:

Toda a infraestrutura subjacente, middleware, software de aplicativo e dados de aplicativo ficam no datacenter do provedor de serviços. O provedor de serviço gerencia hardware e software e, com o contrato de serviço apropriado, garante a disponibilidade e a segurança do aplicativo e de seus dados. O SaaS permite que sua organização entre em funcionamento rapidamente com um aplicativo por custo inicial mínimo.<sup>102</sup>

Outro ponto de se dar destaque, é no fato de que, diferentemente do *download*, que demanda certo espaço do *hardware*, o SaaS possibilita ao usuário que esse espaço seja poupado.

Isso porque o *software* não é instalado no *hardware* do adquirente, ou seja, não há uma transferência de dados entre *hardwares*. No entanto, conforme já dito anteriormente, para que seja acessado o conteúdo do *software* na nuvem, é necessário acesso à internet.

---

<sup>100</sup> MACEDO, Alberto. ISS vs ICMS-Mercadoria: Software e a impossibilidade do avanço do conceito constitucional de mercadoria como bem imaterial. In: **Gestão Tributária Municipal e Tributos Municipais** – Volume VI. São Paulo: Quartier Latin, 2017. p. 63/64.

<sup>101</sup> PADILHA, Maria Angela Lopes Paulino. **Tese de Doutorado em Direito** - Tributação de Software – exame da constitucionalidade da incidência do ISS e do ICMS-Mercadoria sobre a licença de uso de programa de computador disponibilizado eletronicamente. São Paulo. 2016. p. 133.

<sup>102</sup> MICROSOFT. **Microsoft Azure**. O que é SaaS. Disponível em: <<https://azure.microsoft.com/pt-br/overview/what-is-saas/>>. Acesso em: 15 abr. 2018.



Nesse sentido, Flavio Sousa sintetiza todas as vantagens oferecidas pelo SaaS. Confira-se:

O modelo de SaaS proporciona sistemas de software com propósitos específicos que estão disponíveis para os usuários através da Internet. Os sistemas de software são acessíveis a partir de vários dispositivos do usuário por meio de uma interface thin client como um navegador Web. No SaaS, o usuário não administra ou controla a infraestrutura subjacente, incluindo rede, servidores, sistemas operacionais, armazenamento ou mesmo as características individuais da aplicação, exceto configurações específicas. Com isso, os desenvolvedores se concentram em inovação e não na infraestrutura, levando ao desenvolvimento rápido de sistemas de software.<sup>103</sup>

Muitos são os exemplos de SaaS, sendo que os mais comuns utilizados atualmente são: e-mail, Microsoft Office 365 for Business, Google Apps for work, Dropbox, dentre outros.

Diante da análise do modelo oferecido pelo SaaS, é possível concluir que a grande vantagem oferecida ao usuário é a flexibilidade, facilidade e economia, tendo em vista a necessidade de pequeno investimento para que o mesmo possa se utilizar de uma gama de serviços.

Assim, passa-se a análise da última espécie de *cloud computing*.

### 6.3.3 *PLATFORM AS A SERVICE – “PAAS”*

Por fim, uma das modalidades mais complexas da computação em nuvem é o *Platform as a Service* ou PaaS. Nesta espécie, o usuário construirá seus próprios aplicativos numa plataforma na nuvem.

Assim como no SaaS, em que os usuários não desprendem grandes investimentos em *software* e *hardware*, no PaaS, o adquirente também não irá controlar a infraestrutura na nuvem, cabendo ao servidor do PaaS a responsabilidade por toda parte de rede, discos, servidores, virtualização, sistemas, armazenamento e controle dos aplicativos, dentre outros. Nesse sentido, a título exemplificativo de PaaS, é possível citar: o Google App Engine, MicroStrategy e Microsoft Azure.

---

<sup>103</sup> SOUSA, Flávio R. C.; MOREIRA, Leonardo O.; MACHADO, Javam C. Computação em Nuvem: Conceitos, Tecnologias, Aplicações e Desafios. **ERCHEMAPI**, Piauí, 2010.

Nesse sentido, veja-se mais uma vez a conceituação de PaaS disponibilizada no site da Microsoft Azure:

PaaS (Plataforma como serviço) é um ambiente de desenvolvimento e implantação completo na nuvem, com recursos que permitem a você fornecer tudo, de aplicativos simples baseados em nuvem a sofisticados aplicativos empresariais habilitados para a nuvem. Você adquire os recursos necessários por meio de um provedor de serviços de nuvem em uma base pré-paga e os acessa por uma conexão com a Internet segura.

Assim como IaaS, PaaS inclui infraestrutura – servidores, armazenamento e rede –, além de middleware, ferramentas de desenvolvimento, serviços de BI (business intelligence), sistemas de gerenciamento de banco de dados e muito mais. PaaS é criado para dar suporte ao ciclo de vida do aplicativo Web completo: compilação, teste, implantação, gerenciamento e atualização.

PaaS permite a você evitar os gastos e a complexidade de comprar e gerenciar licenças de software, infraestrutura e middleware de aplicativo subjacente ou ferramentas de desenvolvimento e outros recursos. Você gerencia os aplicativos e serviços que desenvolve e o provedor de serviços de nuvem normalmente gerencia todos o resto.<sup>104</sup>

Sergio Paulo Gomes Galindo caracteriza o PaaS como sendo:

[...] uma oferta de softwares relacionados à infraestrutura podendo incluir softwares de apoio para aplicações de propósito específico, tais como, sistema de gerenciamento de banco de dados e plataformas de desenvolvimento ou integração de aplicações.<sup>105</sup>

Por sua vez, para Fernando Gaia, esta espécie de computação na nuvem trata-se de algo mais complexo, uma vez que consiste numa série de atividades:

Trata-se de serviço complexo por excelência, na medida em que envolverá, invariavelmente, o processamento de dados, o armazenamento e o licenciamento de software, além dos testes do software em desenvolvimento. Tais atividades são geralmente parte de uma mesma contratação indivisível, o que as caracteriza como meras atividades-meio do serviço principal contratado (PaaS).<sup>106</sup>

Assim, é possível concluir que o PaaS consiste num meio termo entre o SaaS e o IaaS, podendo ser caracterizado como uma “[...] terceirização de software,

<sup>104</sup> MICROSOFT. **Microsoft Azure** O que é PaaS. Disponível em: <<https://azure.microsoft.com/pt-br/overview/what-is-paas/>>. Acesso em: 04 nov. 2018.

<sup>105</sup> GALLINDO, Sergio Paulo Gomes. **Marco Civil da Internet e Serviços na Nuvem** – Hermenêutica jurídica e tributação como indutores de inovação tecnológica. 1. ed. São Paulo: Editora LiberArs, 2018. P. 163.

<sup>106</sup> GAIA, Fernando Antonio Cavanha; BARROS, Maurício; ANASTASSIADIS, Georgios Theodoros. Tributação da Computação em Nuvem. In: **Informativo Jurídico Consulex**. v. 26, n. 28, jul, 2012. p. 16.

armazenamento e processamento de dados em ambiente de cloud, como se a contratante locasse um computador virtual para o desenvolvimento de determinado produto fora dos computadores pessoais [...]”.<sup>107</sup>

---

<sup>107</sup> SOUTO, Luisa de Brito Dutra. **Da subsunção da contratação de acesso a softwares disponibilizados em nuvem (softwares as a service) às hipóteses de incidência do ICMS e do ISS**. 2013. Monografia (Graduação em Direito). Universidade de Brasília, Brasília, 2013. p. 18.

## 7. ANÁLISE HISTÓRICA DA TRIBUTAÇÃO DE *SOFTWARES*

Há muito tempo que o Brasil tem assistido a discussão acerca da competência dos Estados e Municípios para tributação de *software*.

Isso porque apesar do Supremo já ter se debruçado nos anos 90 sobre o tema, com o surgimento de novas modalidades de *software* e da crescente virtualização das operações, a classificação adotada pelo STF tornou-se insuficiente, o que ensejou uma batalha fiscal cujo objeto é a definição dos novos *softwares* como mercadorias, serviços ou nenhum dos dois.

Dessa forma, conforme já adentrado anteriormente, tal disputa ocasionou em 1998 o julgamento do Recurso Extraordinário nº 176.626-3/SP, em que a Corte Máxima, e sob relatoria do Ministro Sepúlveda Pertence, adotou a classificação proposta por Rui Saavedra para classificar em três espécies distintas dos *softwares*, sejam elas: de prateleira (padronizado), customizado e por encomenda.

Com relação à primeira espécie, incidiria ICMS, tendo em vista que o *software* adquire características de mercadoria, uma vez que é produzido em massa para ser comercializado no varejo. Já na segunda espécie, incidiria ISS, já que o *software* adquire uma característica especial para atender às necessidades específicas de cada adquirente. Por fim, a terceira espécie, que seria uma forma intermediária e híbrida das outras duas, incidiria ISS, tendo em vista que apesar de ser padronizado, o programa de computador é modificado para adequar às necessidades do usuário.

Com esse julgamento, a disputa entre Estados e Municípios parecia estar inicialmente resolvida. No entanto, com o desenvolvimento tecnológico a classificação tripartite adotada pelo Supremo passou a ficar em desuso.

Isso porque, quando do julgamento do referido recurso extraordinário, foi analisado, para que houvesse o licenciamento de uso do *software* era necessário a presença de seu veículo físico, o suporte. Naquela época, a tecnologia ainda não permitia que o *software* fosse acessado remotamente, de modo que para o usuário adquiri-lo, era necessário adquirir também o referido suporte.

Ainda com relação ao RE nº 176.626, o Relator Ministro Sepúlveda Pertence entendeu que só seria possível a incidência do ICMS sobre o *software* em razão de seu suporte físico:

[...] Não tendo por objeto uma mercadoria, mas um bem incorpóreo, sobre as operações de ‘licenciamento ou cessão do direito de uso de programas de computador’ matéria exclusiva da lide, efetivamente não podem os Estados instituir ICMS: dessa impossibilidade, entretanto, não resulta que, de logo, se esteja também a subtrair do campo constitucional de incidência do ICMS a circulação de cópias ou exemplares dos programas de computador produzidos em série e comercializados no varejo – como a do chamado “software de prateleira” (off the shelf) –os quais, materializando o corpus mechanicum da criação intelectual do programa, constituem mercadorias postas no comércio.

Dessa forma, me parece que o Supremo nunca entendeu pela tributação do software pelo ICMS, mas sim de seu “corpus mechanicum” (suporte físico).

Com a expansão da internet e o surgimento da transferência de dados por meio do *download*, o suporte físico perdeu lugar no mercado, uma vez que, atualmente, são poucas as situações que levam um usuário de programa de computador ir até uma loja física para adquirir o *software*, já que o *download* e o *cloud computing* proporcionam mais facilidade e conforto.

Nesse sentido, nas palavras de Tathiane Piscinelli, a “mudança no modelo de negócios e a crescente virtualização das operações por si só já demonstra a insuficiência do critério construído pelo Supremo em 1998”.<sup>108</sup>

No entanto, em dezembro de 1998, o Estado do Mato Grosso instituiu a Lei nº 7.098, que “Consolida normas referentes ao Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS.”

Ocorre que o artigo 2º, §1º, inciso IV da referida lei determina que incide ICMS sobre “as operações com programa de computador – *software* – ainda que realizadas por transferência eletrônica de dados”. Tal norma ensejou a propositura da Ação Direta de Inconstitucionalidade, a qual foi distribuída sob o nº 1.945.

Quando da apreciação da medida cautelar formulada na referida ADI, a qual a título de curiosidade teve início em 1999, mas só foi concluída em 2010, cujo objetivo era a suspensão do mencionado dispositivo, o Ministro Relator Octavio Gallotti, em total consonância com o entendimento firmado no RE nº 176.626, deferiu o pleito para “restringir a incidência do ICMS às cópias ou exemplares dos

<sup>108</sup> PISCITELLI, Tathiane. Tributação das operações na nuvem e o impasse serviço x mercadoria. **Valor Econômico**. Disponível em <<https://www.valor.com.br/legislacao/fio-da-meada/5076466/tributacao-das-operacoes-na-nuvem-e-o-impasse-servico-x-mercadoria>> Acesso em 07 out. 2018.

programas produzidos em série e comercializados no varejo, sem abranger o licenciamento ou cessão de uso”.<sup>109</sup>

Nesta esteira, em seu voto, o Ministro Ricardo Lewandowski invocou Ives Gandra para destacar a “impossibilidade de incidência do ICMS nas operações de licenciamento e sub licenciamento de programas de software em razão do nítido exercício de direito autoral que ostentam”.

Ao final de seu voto, concluiu que a questão mereceria uma maior reflexão, principalmente com relação às seguintes questões: (i) saber se o *software* adquirido por transferência eletrônica enquadra-se no conceito de bem incorpóreo ou mercadoria para fins de incidência de ICMS e (ii) determinar se existe a possibilidade de incidência do ICMS sobre bens incorpóreos.

Posteriormente, importante destacar o parecer apresentado pela Procuradoria Geral da República nos autos da ADI, em que foi defendido que as operações de transferência eletrônica por *download* estariam excluídas do âmbito estadual, tendo em vista que constituem “licenciamento ou cessão de direito de uso”.

Por fim, cumpre ainda destacar que até o momento o mérito da ADI ainda não foi julgado, de modo que, apesar de esta ter sido pautada para julgamento em 21.08.2018, foi excluída do calendário de julgamentos pelo então Presidente do Supremo.

Além da discussão sobre a eventual constitucionalidade da legislação mato-grossense, o qual conforme dito acima, pretende instituir o ICMS sobre operações de transferência eletrônica de *softwares*, o STF também deverá analisar, sob o rito de repercussão geral, o RE nº 688.223, para decidir se é possível a cobrança de ISS sobre o “licenciamento e cessão de direito de uso de programa de computador”.<sup>110</sup>

Em linhas gerais, o mencionado RE trata, na origem, de mandado de segurança preventivo impetrado em face do Município de Curitiba, em que o contribuinte defende que a cobrança do referido imposto é equivocada, tendo em vista que se trata de “obrigação de dar”, e não de prestação de serviços.

---

<sup>109</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.945/MT**. Tribunal Pleno. Relator: Ministro Octavio Gallotti. Relator para o Acórdão: Ministro Gilmar Mendes. Julgamento: 26 de maio de 2010. DJe: 11 mar. 2011.

<sup>110</sup> Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário **688.223/PR**. Relator: Ministro Luiz Fux. Julgamento: 18 de março de 2013. DJE, 21 de mar. 2013. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=4245695>>. Acesso em: 04 nov. 2018.

Referido recurso extraordinário até o momento não foi pautado para julgamento, e encontra-se concluso desde 17/08/2018.<sup>111</sup>

Assim, passados mais de 20 anos do primeiro debate, caberá ao Supremo decidir a quem se atribui a competência para tributação do modelo atual de *software*, se por ICMS, por ISS ou até mesmo por nenhum dos dois, sendo tributo de competência da União.

Analisada a parte geral histórica da tributação de *softwares*, passa-se à análise dos posicionamentos adotados pelo Município de São Paulo e Estado de São Paulo.

## 7.1 POSICIONAMENTO DO ESTADO DE SÃO PAULO

Desde fevereiro de 2007, vigorava no Estado de São Paulo o Decreto nº 51.619, que determinava que nas operações realizadas com programas de computador, personalizados ou não, ensejaria a incidência do ICMS, em cuja base de cálculo corresponderia ao dobro do valor de mercado de seu suporte informático. Confira-se:

Art. 1º Na operação realizada com programa para computador ("software"), personalizado ou não, o ICMS será calculado sobre uma base de cálculo que corresponderá ao dobro do valor de mercado do seu suporte informático.<sup>112</sup>

Dessa forma, independentemente do tipo de *software*, seja ele personalizado (customizado ou por encomenda), ou não (de prateleira), segundo o referido Decreto, haveria a incidência do ICMS.

No entanto, no final de 2015 o referido Decreto foi revogado, tendo em vista a edição do Decreto nº 61.522, o qual por sua vez, passou a surtir seus efeitos em janeiro de 2016. Neste Decreto, a base de cálculo nas operações com *softwares* passou a ser o valor da operação, o que inclui: o valor do programa, do suporte

---

<sup>111</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 688.223**. Relator: Ministro Luiz Fux. Julgamento: 18 de março de 2013.

<sup>112</sup> SÃO PAULO. **Decreto nº 51.619, de 27 de fevereiro de 2007**. Introdz cálculo específico da base de tributação do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS em operações com programas de computador. Diário Oficial do Estado, São Paulo, SP, 28 fev. 2007. Disponível em: <<https://www.al.sp.gov.br/norma/70628>>. Acesso em 24 set. 2018.

informático e outros valores que forem cobrados do adquirente, conforme se observa a seguir:

Art. 1º - Fica revogado o Decreto 51.619, de 27 de fevereiro de 2007, que introduz cálculo específico da base de tributação do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS em operações com programas de computador.<sup>113</sup>

Em complemento, também em janeiro de 2016, passou a produzir efeitos o Decreto nº 61.791, que introduziu as seguintes alterações no Regulamento do ICMS: (i) concessão da redução da base de cálculo para operações com *softwares* e congêneres quando não elaborados por encomenda e (ii) esclarecimento de que nas operações com *softwares* e congêneres disponibilizados por meio de transferência eletrônica de dados, não seria exigido o imposto em comento até que ficasse definido o local de ocorrência do fato gerador para fins de determinação do responsável pelo pagamento do imposto.

Artigo 1º - Ficam acrescentados os dispositivos adiante indicados ao Regulamento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - RICMS, aprovado pelo Decreto nº 45.490, de 30 de novembro de 2000, com a seguinte redação:

I - o artigo 37 às Disposições Transitórias:

Artigo 37 (DDTT) - Não será exigido o imposto em relação às operações com softwares, programas, aplicativos, arquivos eletrônicos, e jogos eletrônicos, padronizados, ainda que sejam ou possam ser adaptados, quando disponibilizados por meio de transferência eletrônica de dados (download ou streaming), até que fique definido o local de ocorrência do fato gerador para determinação do estabelecimento responsável pelo pagamento do imposto." (NR);

II - o artigo 73 ao Anexo II:

Artigo 73 (SOFTWARES) - Fica reduzida a base de cálculo do imposto incidente nas operações com softwares, programas, aplicativos e arquivos eletrônicos, padronizados, ainda que sejam ou possam ser adaptados, disponibilizados por qualquer meio, de forma que a carga tributária resulte no percentual de 5% (cinco por cento) (Convênio ICMS-181/15).

Parágrafo único - O disposto no "caput" não se aplica aos jogos eletrônicos, ainda que educativos, independentemente da natureza

<sup>113</sup> SÃO PAULO. **Decreto nº 61.522, de 29 de setembro de 2015**. Revoga o Decreto nº 51.619, de 2007, que introduz cálculo específico da base de tributação do ICMS em operações com programas de computador. Diário Oficial do Estado, São Paulo, SP, 30 set. 2015. Disponível em: <<https://www.al.sp.gov.br/norma/175784>>. Acesso em 24 set. 2018.



do seu suporte físico e do equipamento no qual sejam empregados.<sup>114</sup>

Como forma de reação imediata aos efeitos produzidos pelos Decretos nº 61.522 e 61.791, a Confederação Nacional de Serviços propôs Ação Direta de Inconstitucionalidade, com pedido de medida cautelar, distribuída sob o nº 5.576/SP.

Na referida ADI, a requerente sustentou, em síntese: i) a inconstitucionalidade dos referidos dispositivos, tendo em vista que estariam em desconformidade com os artigos 146, III; 150, I; 155, II e 156, III da Constituição Federal e ii) que atualmente as empresas estão sujeitas tanto ao recolhimento de ICMS sobre as operações com *softwares*, como também pelo ISS, tendo em vista que a Lei Complementar nº 116/03 determina o recolhimento deste imposto aos cofres municipais sobre a mesma operação.

Importante destacar que os autos da ADI estão conclusos ao Relator Ministro Roberto Barroso, desde 17/08/2018, aguardando julgamento dos requisitos autorizados da medida cautelar.

Além dos referidos Decretos, em 2015, foi publicado o Convênio ICMS 181/2015, o qual autorizou que alguns estados concedessem redução da base de cálculo nas operações com softwares, programas, jogos eletrônicos, aplicativos, arquivos eletrônicos e congêneres, desde que padronizados ou que possam ser adaptados de alguma forma.

Cláusula primeira: 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>115</sup>

<sup>114</sup> SÃO PAULO. **Decreto nº 61.791, de 11 de janeiro de 2016**. Introduz alterações no Regulamento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - RICMS. Diário Oficial do Estado, São Paulo, SP, 11 jan. 2016. Disponível em: <<https://www.al.sp.gov.br/norma/70628>>. Acesso em 24 set. 2018.

<sup>115</sup> BRASIL. **Convênio ICMS nº 181, de 28 de dezembro de 2015**. 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. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 29 dez. 2015. Disponível em:

Da leitura deste dispositivo, merece destaque o fato de ter sido incluído a tributação de operações com *software* disponibilizados de qualquer forma, inclusive eletronicamente. Assim, o referido Convênio incluiu as operações com o *download* e o *cloud computing* no âmbito de incidência do ICMS.

Posteriormente, em setembro de 2017, foi publicada a Decisão Normativa CAT nº 4, em que o Coordenador da Administração Tributária do Estado de São Paulo entendeu que independentemente da forma de comercialização (física ou digital), os *softwares* comercializados em larga escala estariam sujeitos ao ICMS.<sup>116</sup> Em outras palavras, a alteração quanto ao meio de disponibilização de programas de computador não teria o condão de descaracterizar sua natureza jurídica de mercadoria, desde que se trate de *software* padronizado. Confira-se item 3 do referido ato normativo:

3. No que se refere 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>117</sup>

Nesse sentido, em 2016, a Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo, editou a Resposta à Consulta Tributária nº 13194/2016,<sup>118</sup> exprimindo o mesmo entendimento. Confira-se ementa:

ICMS - Operações com software por meio de transferência eletrônica de dados (download ou streaming) - Incidência.

---

<[https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2015/CV181\\_15](https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2015/CV181_15)>. Acesso em 23 fev. 2018.

<sup>116</sup> SÃO PAULO. **Decisão Normativa CAT nº 04**, de 20 de setembro de 2017. Decreto nº 61.791, de 11 de janeiro de 2016. ICMS - Operações com software por meio de transferência eletrônica de dados (download ou streaming) – Incidência. Diário Oficial do Estado, São Paulo, SP, 21 set. 2017. Disponível em:

<[http://info.fazenda.sp.gov.br/NXT/gateway.dll?f=templates&fn=default.htm&vid=sefaz\\_tributaria:vtribut](http://info.fazenda.sp.gov.br/NXT/gateway.dll?f=templates&fn=default.htm&vid=sefaz_tributaria:vtribut)>. Acesso em 23 fev. 2018.

<sup>117</sup> Ibidem.

<sup>118</sup> SÃO PAULO. **Resposta à Consulta Tributária nº 13194/2016, de 10 de novembro de 2016**. Disponibilizada no site da Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo em 17/11/2016. Disponível em

<[http://info.fazenda.sp.gov.br/NXT/gateway.dll?f=templates&fn=default.htm&vid=sefaz\\_respct:vrespct](http://info.fazenda.sp.gov.br/NXT/gateway.dll?f=templates&fn=default.htm&vid=sefaz_respct:vrespct)>. Acesso em 30 de set. de 2018.

I. A comercialização de software, em regra, está sujeita à incidência do ICMS independentemente da forma como se dê, seja por mídia física ou por transferência eletrônica de dados (download ou streaming).

II. Todavia, enquanto não houver definição do local de ocorrência do respectivo fato gerador as operações com softwares por meio de transferência eletrônica de dados (download ou streaming) estão isentas do ICMS (artigo 37 das DDTT do RICMS/SP) e não será exigida pelo Estado de São Paulo a emissão de documentos fiscais relativos a tais operações.

Aliás, a Secretaria da Fazenda de São Paulo já havia manifestado esse mesmo entendimento em outras oportunidades, como por exemplo nas Respostas à Consulta Tributária nºs 13082/2016, 8741/2016, 8740/2016, 8714/2016, 18042/2016, 15319/2017, 15093/2017, 6436/2015, 6493/2015, 7651/2015 e 5805/2015.

Posteriormente, em outubro de 2017, foi publicado o Convênio ICMS 106, o qual *“disciplina os procedimentos de cobrança do ICMS incidente nas operações com bens e mercadorias digitais comercializadas por meio de transferência eletrônica de dados [...]”*.<sup>119</sup>

Dentre as várias disposições deste Convênio, cumpre destacar as cláusulas terceira e quarta, as quais dispõem sobre o momento em que o imposto será recolhido, e qual o sujeito passivo desta relação tributária. Veja-se a transcrição dos referidos artigos:

Cláusula terceira: O imposto será recolhido nas saídas internas e nas importações realizadas por meio de site ou de plataforma eletrônica que efetue a venda ou a disponibilização, ainda que por intermédio de pagamento periódico, de bens e mercadorias digitais mediante transferência eletrônica de dados, na unidade federada onde é domiciliado ou estabelecido o adquirente do bem ou mercadoria digital.

Cláusula quarta: 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 e deverá inscrever-se nas unidades federadas em que praticar as saídas internas ou de importação destinadas a consumidor final, sendo facultada, a critério de cada unidade federada: [...].<sup>120</sup>

Da interpretação da cláusula quarta, fica evidente que o Convênio em questão trouxe muita dificuldade para as empresas, na medida em que determina

<sup>119</sup> BRASIL. **Convênio ICMS nº 106, de 29 de setembro de 2017**. 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. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 05 out. 2017. 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 23 fev. 2018.

<sup>120</sup> Ibidem.

expressamente que o contribuinte da operação deve, necessariamente, se inscrever em todas as unidades da federação em que praticar a saída interna ou a importação.

A preocupação dos Estados em tributar todas as operações com *software* foi tão evidente, que na cláusula quinta do mesmo convênio, está prevista a atribuição da responsabilidade do recolhimento do imposto ao intermediador financeiro, seja ele o administrador do cartão de crédito, débito ou a intermediadora financeira responsável pelo câmbio. Confira-se:

Cláusula quinta: Nas operações de que trata este convênio, as unidades federadas poderão atribuir a responsabilidade pelo recolhimento do imposto:

I - àquele que realizar a oferta, venda ou entrega do bem ou mercadoria digital ao consumidor, por meio de transferência eletrônica de dados, em razão de contrato firmado com o comercializador;

II - ao intermediador financeiro, inclusive a administradora de cartão de crédito ou de outro meio de pagamento;

III - ao adquirente do bem ou mercadoria digital, na hipótese de o contribuinte ou os responsáveis descritos nos incisos anteriores não serem inscritos na unidade federada de que trata a cláusula quarta;

IV - à administradora de cartão de crédito ou débito ou à intermediadora financeira responsável pelo câmbio, nas operações de importação.<sup>121</sup>

Dessa forma, considerando tanto a Decisão Normativa nº 4 de 2017, como o Convênio ICMS 106 de 2017, Tathiane Piscitelli ensina que o caminho para a tributação de bens digitais estaria pavimentada da seguinte maneira:

[...] na hipótese de saídas internas, a pessoa jurídica detentora de site ou plataforma virtual deverá se inscrever em todas as unidades federadas nas quais realize operações de saída dos bens e emitir a nota fiscal respectiva. Caso se trate de operação realizada fora do país, será eleito um responsável pelo recolhimento do imposto.<sup>122</sup>

Em 2018 não foi diferente. Isso porque em março foi publicada a Portaria CAT nº 24, a qual dispõe sobre as

[...] operações com bens e mercadorias digitais realizadas por meio de transferência eletrônica de dados e altera a Portaria CAT 92/1998 de 23.12.1998, que implanta e uniformiza procedimentos relativos ao

<sup>121</sup> BRASIL. **Convênio ICMS nº 106, de 29 de setembro de 2017**. 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. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 05 out. 2017.

<sup>122</sup> PISCITELLI, Tathiane. Um novo capítulo na tributação de bens digitais: Convênio ICMS 106. Valor **Econômico**. 2017.

sistema eletrônico de serviços dos Postos Fiscais Administrativos do Estado.<sup>123</sup>

Nesta Portaria, ficou esclarecido que seriam considerados bens digitais não personificados os *softwares* padronizados (de prateleira), ainda que disponibilizados em nuvem:

Art. 1º Nas operações com bens e mercadorias digitais realizadas por meio de transferência eletrônica de dados destinadas a consumidor final domiciliado ou estabelecido no Estado de São Paulo deverão ser observadas as disposições desta portaria.

Parágrafo único. Para fins do disposto nesta portaria, são considerados bens e mercadorias digitais todos aqueles não personificados, inseridos em uma cadeia massificada de comercialização, como eram os casos daqueles postos à venda em meios físicos, por exemplo:

1. softwares, programas, jogos eletrônicos, aplicativos, arquivos eletrônicos e congêneres, que sejam padronizados (de prateleira), ainda que tenham sido ou possam ser adaptados, independentemente de serem utilizados pelo adquirente mediante "download" ou em nuvem; [...].<sup>124</sup>

Nessa esteira, em agosto foi disponibilizada a Reposta à Solução de Consulta nº17846/2018, que reforçou ainda mais a incidência do ICMS apenas para o *software* padronizado. Confira-se a ementa:

ICMS – Compra e venda de software em mídia física – Exigibilidade do imposto – Preenchimento da NF-e.  
I. A comercialização de software padronizado, ainda que seja ou possa ser adaptado, seja por mídia física ou por transferência eletrônica de dados, está sujeita à incidência do ICMS.  
II. Por ser produto único, o software deve constar da Nota Fiscal como um único item, com o preço de todo o conjunto que o compõe, NCM e tributação correspondentes.  
III. A base de cálculo deve ser o valor do produto software, incluindo o valor do programa, do suporte informático e outros valores que forem cobrados do adquirente, levando-se em conta também a redução de base de cálculo prevista no artigo 73, do Anexo II, do RICMS/2000.<sup>125</sup>

<sup>123</sup> SÃO PAULO. **Portaria CAT nº 24, de 23 de março de 2018**. DOE em 24 de março de 2018. Disponível em < <https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=358025>>. Acesso em 28/10/2018.

<sup>124</sup> *Ibidem*.

<sup>125</sup> SÃO PAULO. **Resposta à Consulta Tributária nº 17846/2018, de 28 de agosto de 2018**. Disponibilizada no site da Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo em 03/09/2018. Disponível em <[http://info.fazenda.sp.gov.br/NXT/gateway.dll/Respostas\\_CT/icms/RC17846\\_2018.htm](http://info.fazenda.sp.gov.br/NXT/gateway.dll/Respostas_CT/icms/RC17846_2018.htm)>. Acesso em 8 de out. de 2018.

Por fim, mais recentemente, em setembro de 2018, foi publicada a Resposta à Consulta Tributária nº 17846/2018, em que a SEFAZ demonstrou seguir o mesmo posicionamento de todas as outras Respostas à Consulta. Confira-se ementa abaixo:

ICMS – Compra e venda de software em mídia física – Exigibilidade do imposto – Preenchimento da NF-e.

I. A comercialização de software padronizado, ainda que seja ou possa ser adaptado, seja por mídia física ou por transferência eletrônica de dados, está sujeita à incidência do ICMS.

II. Por ser produto único, o software deve constar da Nota Fiscal como um único item, com o preço de todo o conjunto que o compõe, NCM e tributação correspondentes.

III. A base de cálculo deve ser o valor do produto software, incluindo o valor do programa, do suporte informático e outros valores que forem cobrados do adquirente, levando-se em conta também a redução de base de cálculo prevista no artigo 73, do Anexo II, do RICMS/2000.<sup>126</sup>

Assim, diante de toda a legislação trazida acima, fica claro que o Estado de São Paulo vem aplicando o entendimento firmado pelo Supremo quando do julgamento do RE 176.626, tributando o *software* feito em larga escala pelo ICMS, independente do modo de comercialização ou disponibilização do referido programa de computador.

Apesar disso, o Estado de São Paulo nunca analisou a natureza jurídica do SaaS e, além de ter ignorado o fato do Município de São Paulo tê-lo incluído na lista anexa da Lei Complementar nº 116/2003, limitando-se apenas a repetir uma decisão do STF de 20 anos atrás.

## 7.2 POSICIONAMENTO DO MUNICÍPIO DE SÃO PAULO

Como forma de reação à pretensão do Estado de São Paulo de tributar pelo ICMS o *software* obtido por *download* ou disponibilizado na nuvem (SaaS), o Município de São Paulo editou, em 18 julho de 2017, o Parecer Normativo SF nº 1.

<sup>126</sup> SÃO PAULO. **Resposta à Consulta Tributária nº 17846/2018, de 28 de agosto de 2018.** Disponibilizada no site da Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo em 03/09/2018. Disponível em < [http://info.fazenda.sp.gov.br/NXT/gateway.dll/Respostas\\_CT/icms/RC17846\\_2018.htm](http://info.fazenda.sp.gov.br/NXT/gateway.dll/Respostas_CT/icms/RC17846_2018.htm)>. Acesso em 30 de set. de 2018.

A justificativa apresentada pelo Município para a edição do Parecer foi a necessidade de uniformização da interpretação acerca da legislação aplicável às operações com *software*, objetivando maior segurança jurídica aos contribuintes.

No entanto, tal medida “impõe ao contribuinte o ônus de discutir o conflito de competência criado entre estados e municípios: se o Parecer 01/2017 determina a tributação pelo ISS, o Convênio ICMS 181/2015 é claro pela incidência do imposto estadual”.<sup>127</sup>

No referido Parecer Normativo, o Município determina de forma expressa que a tributação do SaaS e do download se dará pelo ISS, tendo em vista que eles se enquadram no item 1.05 da lista anexa da Lei Complementar 116/2003. Observe sua redação:

O Secretário Municipal da Fazenda, no uso de suas atribuições legais,

Considerando a necessidade de uniformizar a interpretação acerca do enquadramento tributário dos negócios jurídicos de 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"); e

Considerando a necessidade de assegurar aos agentes administrativos e contribuintes a necessária segurança jurídica para a consecução de suas atividades,

Resolve:

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

---

<sup>127</sup> SÃO PAULO. **Parecer Normativo SF nº 1, 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. Diário Oficial do Município, São Paulo, 19 jul. 2017. Disponível em: <<https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=346412>> . Acesso em 30 de agosto de 2018.

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>128</sup>

Da leitura do dispositivo acima transcrito, importante dar destaque para o artigo 2º, em que o Município ignora totalmente a divisão tripartida do STF, e determina a tributação pelo ISS não apenas sobre o “*software* por encomenda”, mas também do “*software* de prateleira”.

Ou seja, independentemente do grau de padronização do *software*, para o Município de São Paulo, todos eles devem ser considerados como “serviço” e, portanto, estão sujeitos ao ISS.

Aliás, não é só o Supremo Tribunal Federal que o Município ignora. Ao entender que o *software* de prateleira deve ser tributado pelo ISS, o Município vai em total contramão a toda legislação do Estado de São Paulo, principalmente ao Convênio 106/2017.

Desta forma, apesar do Município de São Paulo objetivar pacificar e uniformizar a natureza jurídica do SaaS, acabou por dar início a uma verdadeira guerra fiscal com o Estado de São Paulo, gerando um cenário de muitas incertezas, discussões e disputas entre esses entes e os contribuintes.

Isso porque, diante da possibilidade de bitributação do SaaS, muitos contribuintes começaram a ingressar com ações contra os Estados e Municípios, objetivando assegurar a segurança jurídica.

Aliás, não bastasse a sensação de insegurança jurídica generalizada em razão da dúvida sobre qual imposto deve ser recolhido, se ICMS ou ISS, fato é que o Parecer Normativo ainda apresenta uma séria de problemas.

O artigo 1º da referida medida determina que o licenciamento ou a cessão de direito de uso de *softwares* por meio do SaaS, se enquadrará no subitem 1.05 da lista anexa de serviços da LC 116/2003 sendo, portanto, sujeito à alíquota de 2%.

Posteriormente, o parágrafo único do mesmo dispositivo prevê que a interpretação a que se refere o “caput”, não impede o enquadramento das atividades

---

<sup>128</sup> SÃO PAULO. **Parecer Normativo SF nº 1, 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. Diário Oficial do Município, São Paulo, 19 jul. 2017.



contratadas no licenciamento de *software* nos subitens 1.03 e 1.07 da mesma lista anexa de serviços, portanto, sujeitas às alíquotas de 5% e 3%, respectivamente.

Ou seja, os contribuintes de operações que estiverem recolhendo ISS à alíquota de 2%, poderão a qualquer momento sofrer autuação fiscal, sendo-lhes exigido uma alíquota de 3% ou 5%, uma vez que as autoridades fiscais podem desmembrar as atividades do SaaS.

Explicando-se melhor, conforme já exposto no capítulo 6.3.2 (*Software as a Service*), o SaaS é composto por um conjunto de serviços, tais como processamento, atualização, assistência técnica e outros, não se resumindo apenas na mera disponibilização de *software* na nuvem.

Outra determinação que afronta, ao invés de promover, a segurança jurídica, é a do parágrafo único do artigo 1º do Parecer Normativo, segundo a qual “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”.

Isso se traduz em verdadeiro suspense fiscal, pois o contribuinte fica sem saber como seu contrato será enxergado pelo Fisco. O dispositivo dá uma autorização ampla, verdadeiro cheque em branco, para que a fiscalização “fatie” o contrato de licenciamento ou cessão de uso de *software* em três “serviços” distintos: o próprio licenciamento/cessão (1.05), processamento/armazenamento de dados (1.03) e suporte técnico em informática (item 1.07). Com isso, estaria a Fazenda Pública autorizada a aplicar alíquotas distintas para cada “fatia” do contrato, na medida em que o item 1.05 é tributado no Município de São Paulo com a alíquota de 2%, mas os demais sofrem a incidência de 5% e 3% respectivamente.<sup>129</sup>

Diante desse cenário, Roberto Vasconcellos e Tathiane Piscitelli discorrem que:

[...] as autoridades poderão fragmentar a operação em várias atividades, incluindo as acessórias ao licenciamento, enquadrá-las nos itens 1.03 ou 1.07 e impor-lhes as alíquotas de 5% e 3%. Para cada atividade (re)enquadrada, a autoridade poderá atribuir, por arbitramento, um valor extraído dos termos contratuais, gerando distorções bastante prejudiciais e eventualmente dissonantes da realidade da operação realizada.<sup>130</sup>

<sup>129</sup> BREYNER, Frederico Menezes. O parecer do fisco paulistano sobre o ISS de softwares. 08/09/2017. **Sacha Calmon**. Disponível em: < <https://sachacalmon.com.br/publicacoes/artigos/o-parecer-do-fisco-paulistano-sobre-iss-de-softwares/>>. Acesso em 08/10/2018.

<sup>130</sup> Vasconcellos, Roberto; Piscitelli, Tathiane. Tributação de softwares e o Parecer Normativo SF 01/2017 – Conflito de competência e insegurança jurídica. **JOTA**, Disponível em <<https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/pauta-fiscal/tributacao-de-softwares-e-o-parecer-normativo-sf-012017-27072017>> Acesso em 08/10/2018.

Além dessa problemática, o artigo terceiro do mesmo diploma determina que o “Parecer Normativo, de caráter interpretativo, é impositivo e vinculante para todos os órgãos hierarquizados desta Secretaria [...]”. Isso significa que, por ter caráter “interpretativo”, o Município de São Paulo pode aplicar a medida de forma retroativa.

Nesse sentido, conforme já mencionado anteriormente, a redação do Parecer Normativo deixou nítido que o Município rompeu com a jurisprudência sedimentada pelo STF, quando do julgamento do RE 176.626-3. Somando-se a isso, o caráter “interpretativo” da medida teria o condão de retroagir seus efeitos para alcançar também a tributação dos *softwares* de prateleira (não customizados), contribuindo ainda mais para a instalação de um verdadeiro caos.

Com relação às Consultas Tributárias, as quais são formuladas perante o Departamento de Tributação e Julgamentos da Prefeitura de São Paulo, cumpre destacar que desde 2013 tal órgão expressou o entendimento de que os *softwares* disponibilizados na nuvem (SaaS), independentemente do grau de padronização, se enquadrariam no subitem 1.05 da lista de serviços anexa da LC nº 116/2003, e, portanto, estariam sujeitos ao ISS.

ISS – Subitens 1.03 e 1.05 da lista de serviços do art. 1º da Lei nº 13.701, de 24 de dezembro de 2003. Códigos de serviço 02682 e 02798. Serviços de computação em nuvem. [...]

1. A consulente, devidamente inscrita no Cadastro de Contribuintes Mobiliários sob os códigos de serviço 02798, 02879, 02917 e 05762, tem como objeto social: o desenvolvimento, design, comercialização, licenciamento, distribuição, venda, instalação e outras atividades relacionadas a programas de computador (software e hardware) customizáveis ou não, equipamentos e suprimentos de informática, materiais e/ou aparelhos eletrônicos das mais diversas naturezas; prestação de serviços de suporte, consultoria e educação a usuários e potenciais usuários de tecnologia. [...]

2. Afirma que pretende disponibilizar a seus clientes operações de computação em nuvem, mais conhecidas internacionalmente como cloud services. [...]

2.2.2. Software como serviço: a consulente disponibiliza acesso a dados e programas de computador armazenados em ambiente de nuvem, os quais são objetos de contratos independentes firmados em apartado. 2.3. Afirma, ainda, que o objetivo central do contratante dos serviços de computação em nuvem é a estrutura de armazenamento, o acesso à tecnologia que permite a extensão da capacidade e acessibilidade de seus equipamentos de informática, operando remotamente documentos, informações e softwares sem a necessidade de espaço em sua estrutura própria. [...]

8. Os softwares disponibilizados em ambiente de nuvem, objetos de contratos independentes firmados em apartado, enquadram-se no subitem 1.05 da Lista de Serviços do art. 1º da Lei 13.701, de 24 de dezembro de 2003, código de serviço 02798 do Anexo I da Instrução Normativa SF/SUREM nº 8, de 18 de julho de 2011, relativo a licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação, inclusive distribuição, sujeitos à alíquota de 2%, conforme o disposto no art. 16, I, “a”, da Lei nº 13.701, de 24 de dezembro de 2003, com a redação da Lei nº 15.406, de 8 de julho de 2011.<sup>131</sup>

Portanto, não é de hoje que o Município de São Paulo vem se dando por competente para tributação de operações com *softwares*, especialmente aquelas feitas em ambiente de nuvem e download.

---

<sup>131</sup> SÃO PAULO. Solução de Consulta SF/DEJUG nº 40, de 01 de agosto de 2013. Disponível em: <[https://www.prefeitura.sp.gov.br/cidade/upload/s40\\_1389109466.pdf](https://www.prefeitura.sp.gov.br/cidade/upload/s40_1389109466.pdf)>. Acesso em 8 de out. de 2018.

## 8. INCONSTITUCIONALIDADE DO CONVÊNIO ICMS Nº 106/2017

Conforme adentrado anteriormente, o Município e o Estado de São Paulo veem travando uma verdadeira guerra fiscal em razão da disputa de competência pela tributação da disponibilização ou da transferência eletrônica de dados, o que inclui, principalmente, o SaaS.

Se por um lado o Estado acredita que incide ICMS para operações com *software* de prateleira, ou seja, aquele com baixo nível de customização, por outro o Município entende que independentemente do tipo de *software* e de seu grau de padronização, o seu licenciamento enseja, obrigatoriamente, a incidência do ISS.

Assim, como antecipado no tópico anterior, recentemente foi editado pelo CONFAZ o Convênio ICMS 106/2017, estabelecendo uma nova hipótese de incidência do ICMS: a tributação sobre bens digitais comercializados por meio de transferência eletrônica de dados.

Nesse sentido, em conformidade com o mencionado Convênio, o Estado de São Paulo editou, em 22 de dezembro de 2017, o Decreto nº 63.099, que inseriu no Regulamento do ICMS – “RICMS” - (Decreto nº 45.490 de 30 de novembro de 2000) disposições inconstitucionais.<sup>132</sup>

Isso porque, ao criar expressamente nova forma de hipótese de incidência do ICMS, acabou por violar o Princípio da Reserva Legal, previsto no artigo 146 da Constituição Federal, bem como a Competência estabelecida pelo artigo 155, §2º, XII também da Magna Carta.

O Artigo 146 da CF lista as situações que ensejam a criação de Lei Complementar. Confira-se:

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;

---

<sup>132</sup> Nesse sentido, diversos Estados internacionalizaram o Convênio nº 106/2017 por Decreto, como por exemplo: Paraíba (Decreto nº 37.764/17), Piauí (Decreto nº 17.572/17), Amazonas (Decreto nº 38.370/17), Ceará (Decreto nº 32.475/17), Goiás (Decreto nº 9.128/17) e Rondônia (Decreto nº 22.439/17).

Nesse sentido, o artigo 155, §2º, XII dispõe outras situações que também necessitam da edição de Lei Complementar:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: [...]

II - operações 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; [...]

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

XII - cabe à lei complementar: definir seus contribuintes; [...].

Assim, em síntese, cabe exclusivamente à lei complementar dispor sobre conflitos de competência tributária entre os entes federativos e estabelecer as regras gerais sobre os fatos geradores de cada tributo, o que no caso do ICMS, é a Lei Complementar nº 87/96, também conhecida como “Lei Kandir”.

Com relação ao conflito de competência, esse se instaura quando há uma determinada atividade cuja natureza jurídica não é conhecida ao certo, levando conseqüentemente um cenário de incertezas quanto a sua possibilidade de tributação. É exatamente o que se verifica na presente monografia.

Aliás, em conflito de competência semelhante entre Estados e Municípios, o Superior Tribunal de Justiça entendeu pela prevalência da tributação pelo ISS quando a atividade estiver prevista na Lista Anexa de Serviços da LC 116/03:

3. Nos termos da jurisprudência do STJ, o critério para definição da incidência de ICMS ou ISS nestes casos não é a predominância da atividade desenvolvida, mas a lista de serviços expressamente previstos na Lei Complementar n. 116/2003. Se o serviço envolvido na operação estiver compreendido nessa lista, incide o ISS, caso contrário, incide o ICMS.<sup>133</sup>

Nesse sentido, citando o parecer do Ministro Ilmar Galvão, o Ministro Eros Grau, quando do julgamento do RE nº 592.905, em sede de repercussão geral, demonstrou a importância da Lei Complementar para dirimir conflitos de competência:

3.24. Aliás uma das principais competências que foram reservadas pela Constituição à lei complementar foi a de dirimir conflitos entre

<sup>133</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **EDcl no AgRg no AREsp nº 464.154/SP**. Rel. Min. Humberto Martins, DJE em 18/08/201124/10/2014. Disponível em <[https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC&sequencial=40271390&num\\_registro=201400109856&data=20141024&tipo=5&formato=PDF](https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC&sequencial=40271390&num_registro=201400109856&data=20141024&tipo=5&formato=PDF)>. Acesso em 21/10/2018.

competências tributárias, no caso, entre a competência tributária estadual para o ICMS e a municipal para o ISS.

3.25. Tem-se, assim, que a lei complementar a que se refere o art. 156, III, da CF, ao definir os serviços de qualquer natureza a serem tributados pelo ISS: a) arrola serviços por qualquer natureza; b) inclui serviços que, não exprimindo a natureza de outro tipo de atividade, passam à categoria de serviços, para fim de incidência do tributo, por força de lei visto que, se assim não considerados, restariam incólumes a qualquer tributo; e c) em caso de operações mistas, afirma a prevalência do serviço, para fim de tributação pelo ISS.<sup>134</sup>

Dessa forma, caso haja dúvida sobre qual ente é competente para instituir e cobrar determinado tributo em razão da complexidade da natureza jurídica de determina atividade deve, primeiramente, ser verificado se há Lei Complementar dispondo dessa hipótese de incidência.

Ainda no texto constitucional, a alínea “g” do §2º do artigo 155, determina que cabe à Lei Complementar regular a forma como os Estados e Distrito Federal irão conceder ou revogar isenções, incentivos e benefícios fiscais de ICMS.

XII - cabe à lei complementar: [...]

g) regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados. [..].

Nesse sentido, a Lei Complementar nº 24/75, que dispõe sobre “*os convênios para a concessão de isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias, e dá outras providências*”, cria em seu artigo 2º o CONFAZ, e estipula que a concessão de benefícios e isenções só poderá se dar após reunião de representantes de todos os Estados e DF, sendo presidida por um representante do governo federal, atualmente, o Ministro da Fazenda.

Art. 1º - As isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias serão concedidas ou revogadas nos termos de convênios celebrados e ratificados pelos Estados e pelo Distrito Federal, segundo esta Lei.

Parágrafo único - O disposto neste artigo também se aplica:

I - à redução da base de cálculo;

II - à devolução total ou parcial, direta ou indireta, condicionada ou não, do tributo, ao contribuinte, a responsável ou a terceiros;

III - à concessão de créditos presumidos;

IV - à quaisquer outros incentivos ou favores fiscais ou financeiro-fiscais, concedidos com base no Imposto de Circulação de

---

<sup>134</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **RE nº 592.905**, Tribunal Pleno. Rel. Min, Eros Grau. Julgado em 02/12/2009. Disponível em

Mercadorias, dos quais resulte redução ou eliminação, direta ou indireta, do respectivo ônus;

V - às prorrogações e às extensões das isenções vigentes nesta data.

Art. 2º - Os convênios a que alude o art. 1º, serão celebrados em reuniões para as quais tenham sido convocados representantes de todos os Estados e do Distrito Federal, sob a presidência de representantes do Governo federal.

§ 1º - As reuniões se realizarão com a presença de representantes da maioria das Unidades da Federação.

§ 2º - A concessão de benefícios dependerá sempre de decisão unânime dos Estados representados; a sua revogação total ou parcial dependerá de aprovação de quatro quintos, pelo menos, dos representantes presentes.

§ 3º - Dentro de 10 (dez) dias, contados da data final da reunião a que se refere este artigo, a resolução nela adotada será publicada no Diário Oficial da União.

Assim, evidente que o CONFAZ está limitado a criar convênios no âmbito do ICMS para tratar exclusivamente sobre benefícios fiscais, podendo ser: anistias, remissões, transações e parcelamentos.

No entanto, na prática, não é isso que é verificado no dia a dia.

Isso porque, os Convênios têm invadido a competência constitucional atribuída à Lei Complementar e passado a legislar além da sua esfera, como por exemplo, no caso do Convênio 106/2017.

Nessa esteira, vale dar destaque para o fato de que a determinação da CF/88 de delimitar o campo de atuação dos entes políticos advém do pacto federativo ou do federalismo, que por sua vez, configura-se como cláusula pétrea:

Art. 1º A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos: [...]

Art. 60. A Constituição poderá ser emendada mediante proposta: [...]  
 § 4º Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir: [...] I - a forma federativa de Estado; [...]

Desta forma, o Convênio nº 106/2017 é inconstitucional, na medida em que (i) usurpou da competência atribuída à Lei Complementar para beneficiar os Estados em detrimento dos Municípios, (ii) criou uma nova hipótese de incidência tributária do ICMS que não estava abarcada na Constituição Federal e (iii) invadiu a competência da Lei Complementar 116/03, que também estipulou a incidência de ISS sobre o processamento e armazenamento de dados.

## 8.1 JULGAMENTO DO MANDADO DE SEGURANÇA Nº 1010278-54.2018.8.26.0053 – CASO BRASSCOM

Com a publicação do Convênio ICMS nº 106/2017, a Brasscom (Associação Brasileira das Empresas de Tecnologia da Informação e Comunicação), associação civil sem fins lucrativos que representa os interesses das empresas do setor de tecnologia da informação e comunicação, impetrou mandado de segurança, distribuído sob o nº 1010278-54.2018.8.26.0053, objetivando discutir a inconstitucionalidade do Decreto Estadual nº 63.099, bem como do Convênio ora discutido.

Naqueles autos, numa primeira análise, a juíza da 9ª Vara da Fazenda Pública de São Paulo entendeu estarem presentes os seus requisitos autorizadores para a concessão da medida liminar, nos seguintes termos:

[...] admitir a incidência de ICMS sobre o software padronizado por transferência eletrônica por download [...] e por acesso remoto [...], com base em convênio e decreto afronta, sem qualquer dúvida, o disposto no art. 146 da Constituição Federal, pois compete somente a lei complementar dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre os entes da federação; regular as limitações constitucionais ao poder de tributar e estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária (base de cálculo, fato gerador e contribuintes responsáveis).

Ademais, o Plenário do STF, no julgamento da ADIn 1945, tendo como relator o Ministro Gilmar Mendes, embora tenha se posicionado, por maioria de votos, pela necessidade de ser dado tratamento idêntico ao software em base física àquele objeto de download na internet, ainda não há decisão definitiva e, assim, forçoso concluir que deve ser analisado se o comércio de produtos digitais na internet constitui fato gerador do ICM, diante dos termos do art. 155, II da Constituição Federal [...].<sup>135</sup>

Inconformada com a decisão, a Fazenda do Estado de São Paulo interpôs agravo de instrumento, distribuído sob o nº 2086668-13.2018.8.26.0000.

<sup>135</sup> SÃO PAULO (Estado). Justiça Estadual. **Mandado de Segurança 1010278-54.2018.8.26.0053**. 9ª Vara da Fazenda Pública. Julgado em: 16/03/2018 Disponível em <<https://esaj.tjsp.jus.br/pastadigital/abrirDocumentoEdt.do?nuProcesso=1010278-54.2018.8.26.0053&cdProcesso=1H000CFWW0000&cdForo=53&baseIndice=INDDS&nmAlias=PG5JMDS&tpOrigem=2&fOrigem=P&cdServico=190101&ticket=b3faX7U96HU3j3SBE06eBco7DbaRQP0ciU9v3jTQY9CCy4IUZbNOKN4F0xYudKlVljZy8qcHkq8mq7yknBAz2X01dlp92%2BGHI0iHgKWV0S2vkQg%2Fd2Uzp%2BGny%2BKR%2BYOwE4ZYwx65w7OX4pS93VVORsBZpiHhBJhukReAZVN0TXLT5xLC%2BI7YWqFsbQcY0A4okdJYG1S7sQ6pWmCnj1yLy%2Br3SaartXpcARISjmXFvVLiKF0wt8SlaDbQtTMOZTAQ27KoJTXqXT%2BgZwjaPo%2FmiHU6ZNXPPBfJy%2BEcgAovJ4vZ3rjmqt8YQmNocUW3xUPsBW%2F73slbpoTuBQZt7hQ5OO%2B89hEovp%2B4HUbEblVZdzM%3D>>. DJE 03/04/2018. Acesso em 21/10/2018.



No mencionado recurso, a 10ª Câmara de Direito Público do Tribunal de Justiça de São Paulo, por maioria, entendeu por negar provimento ao recurso fazendário, tendo em vista a presença da probabilidade do direito (*fumus boni iuris*) e do perigo de dano ou risco ao resultado útil do processo (*periculum in mora*), conforme é possível extrair do trecho do voto do Desembargador Marcelo Semer:

Com efeito, a probabilidade do direito, ao contrário do que afirma a agravante, está ao lado da autora, uma vez que se mostra controversa, ao menos numa primeira análise, a possibilidade de tributação nas operações com transferência eletrônica de dados, visto que a LC n.º 116/03 - que disciplina a incidência de ISS -, o Decreto Estadual n.º 63.099/17 - que disciplina a incidência de ICMS - e a Portaria CAT n.º 24/18 - que regulamenta o decreto estadual -, embora em termos distintos, se sobrepõem e colidem em parte das operações ora tratadas. Nessa linha, enquanto a LC n.º 116/03, prevê incidência do ISS sobre “licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação” (item 1.05) e sobre “disponibilização, sem cessão definitiva, de conteúdos de áudio, vídeo, imagem e texto por meio da internet (...)” (item 1.09, g.n.), o Decreto Estadual n.º 63.099/17 prevê a incidência de ICMS sobre “(...) disponibilização...de bens e mercadorias digitais mediante transferência eletrônica de dados” (art. 1º, I, g.n.) e sobre “(...) a venda, a disponibilização, a oferta ou a entrega de bens e mercadorias digitais mediante transferência eletrônica de dados (...)” (art. 1º, II).<sup>136</sup>

Posteriormente, confirmando a medida liminar anteriormente concedida, foi prolatada sentença nos autos de origem, em que a magistrada entendeu que: (i) inexistente circulação de mercadoria no licenciamento de uso de *softwares*, tendo em vista que “o titular da propriedade cede tão somente o seu uso e gozo ao usuário, de forma temporária ou perpétua, mas não a disponibilidade do software”, (ii) de fato o Decreto Estadual nº 63.099/17 e o Convênio Confaz nº 4106/17 de fato violam os artigos 146, II e 15, §2º XI da CF, considerando a exigência de “lei complementar nacional para a edição de regras de regulamentação do imposto”, (iii) apesar de já

<sup>136</sup> SÃO PAULO (Estado). Tribunal de Justiça. **Agravo de Instrumento 2086668-13.2018.8.26.0000**. 10ª Câmara de Direito Público. Relator: Desembargador Marcelo Semer. Julgado em: 17/09/2018 Disponível em <  
<https://esaj.tjsp.jus.br/pastadigital/abrirPastaProcessoDigital.do?origemDocumento=P&nuProcesso=2086668-13.2018.8.26.0000&cdProcesso=RI004IUBB0000&cdForo=990&tpOrigem=2&flOrigem=S&nmAlias=S G5TJ&cdServico=190201&ticket=b3faX7U96HU3j3SBE06eBTbDmGLf%2FMwTyeWqRiDkbRiCy4IUZbNOKN4F0xYudKlvz1yebhnXGhUXniOz85pVVZEIur%2Bk8m8uHYKEq9vnBjyvkQg%2Fd2Uzp%2BGny%2BKR%2BYOwYdiFAZdgnhdV3sWpU2yzuHeRvhBITONEPT7TfAKhOGw6Vxfmnk7dmQqDte6yFA8vuhWp9AbCRB6OozcucslepOCQBM%2BJIs7pRpHzlPwyZQsEPABgqmnbnHYI5BND42V5jlGdOchEtagaomCbiGBxyBfSvEFdn2IKFI5DW5JhNh9WrvmsHULkLg8cLuDhA6g95I>>. DJE 09/10/2018. Acesso em 21 out. 2018.

ter iniciado o julgamento da ADIn 1.945/MT, “tal decisão teve como base lei do Estado do Mato Grosso editada em 1988, e desde tal data até a presente, ocorreram inovações tecnológicas, que exigem uma análise mais adequada acerca da materialização das hipóteses de incidência do ICMS”, e (iv) a presença do licenciamento ou cessão de direito de uso de *software* no item 1.05 da lista de serviços anexa da LC 116/2003.<sup>137</sup>

## **8.2 JULGAMENTO DO MANDADO DE SEGURANÇA nº 1019249-28.2018.8.26.0053 – Caso FESESP**

Nesse cenário de incerteza, não foi só a Brasscom que impetrou mandado de segurança, a Federação de Serviços do Estado de São Paulo (FESES), entidade sindical, também ingressou com a medida, distribuído sob o nº 1019249-28.2018.8.26.0053, objetivando o direito da categoria das empresas prestadoras de serviços de não se submeterem ao recolhimento do ICMS sobre as operações com *software* realizadas por meio de transferência eletrônica de dados, nos termos do Decreto Estadual nº 63.099/17.

Naqueles autos, A Impetrante alegou, em síntese: (i) inexistência de circulação efetiva de mercadoria, (ii) ofensa aos artigos 146, III, “a”, tendo em vista que “a regra matriz de incidência dos tributos deverá ser estabelecida mediante Lei Complementar”, (iii) ofensa ao princípio da estrita legalidade, disposto no artigo 150, I da CF, vez que as alterações promovidas pelo Decreto nº 63.099/17 deveriam ter sido feitas por lei e (iv) ocorrência de bitributação, uma vez que as operações com *software* já são tributadas pelo ISS.

Em sede de decisão liminar, a juíza da 16ª vara da Fazenda Pública de São Paulo, entendeu por deferi-la parcialmente, nos seguintes termos:

<sup>137</sup> SÃO PAULO (Estado). **Tribunal de Justiça. Mandado de Segurança nº 1019249.28.2018.8.26.0053.** 9ª Vara da Fazenda Pública. Julgado em: 30/08/2018 Disponível em <

[...] verifico nesta fase de cognição sumária a probabilidade de conflito entre o DE 63.099/17 e a Lei Complementar 116/03, alterada pela Lei Complementar 157/16. Isso porque, os itens 1.03, 1.04, 1.05 e 1.09 do Anexo à LC 116/03 preveem, ao que parece, hipóteses semelhantes de incidência tributária. [...]

Havendo previsão na LC 116/03 de hipótese de incidência é ela que prevalece, conforme sedimentada jurisprudência.

Observo, porém, que em caso de disponibilização de software com cessão definitiva a incidência do ICMS é válida, considerando que a lei do ISS somente dispõe sobre a disponibilização sem cessão definitiva. [...]

Defiro, portanto, parcialmente a liminar para suspender, até ulterior decisão judicial em sentido contrário, os efeitos do Decreto Estadual nº 63.099/17, de modo que os substituídos pela impetrante não sejam compelidos ao recolhimento de ICMS sobre as operações com software realizados por transferência eletrônica de dados. Fica excluída a hipótese de disponibilização de software com cessão definitiva, eis que nessa situação a incidência do ICMS é válida, considerando que a lei do ISS somente dispõe sobre a disponibilização sem cessão definitiva.<sup>138</sup>

Posteriormente, a medida liminar foi cassada, tendo em vista que foi prolatada sentença a qual denegou a segurança, em razão de suposta ilegitimidade ativa da impetrante com suas representadas.

No entanto, mesmo julgando o mandado de segurança improcedente, a magistrada deixou expresso que “se todos os obstáculos processuais pudessem ser ultrapassados, no mérito, o pedido haveria de ser julgado improcedente”.<sup>139</sup>

Isso porque, segundo a juíza, não seria possível defender que há invasão de competência tributária do município, vez que há dois tipos de *softwares*, “aquele desenvolvido por encomenda e aquele desenvolvido e comercializado em larga escala”, de modo que, para o primeiro, incidiria ISS, enquanto que para o segundo, ICMS, conforme já decidido pelos tribunais superiores.

Além disso, a magistrada entendeu que “*não se pode negar que se está diante da aquisição de uma mercadoria*” quando o conjunto de informações

<sup>138</sup> SÃO PAULO (Estado). Tribunal de Justiça. Mandado de Segurança 1019249.28.2018.8.26.0053. 16ª Vara da Fazenda Pública. Julgado em: 30/08/2018. Disponível em <<https://esaj.tjsp.jus.br/pastadigital/abrirDocumentoEdt.do?nuProcesso=1019249-28.2018.8.26.0053&cdProcesso=1H000CRTH0000&cdForo=53&baseIndice=INDDS&nmAlias=PG5JMDS&tpOrigem=2&fOrigem=P&cdServico=190101&acessibilidade=false&ticket=29f5f9cdrbXDUsGCpBRZGso7DbARQP0ciU9v3jTQY9CCy4IUZbNOKN4F0xYudKlvQoWKL0htdqy6taBjO672qn01dip92%2BGHI0iHgKWVoS2vkQg%2Fd2Uzp%2BGny%2BKR%2BYOwE4ZYwx65w7OX4pS93VVORsBZpiHhBJhukReAZVN0TXLT5xLC%2BI7YWqFsBQcY0A4oOtB5P1Ka6G%2BR7zn1kzFYoQSRU9fvIrLRwPQVuPncfwWxHOM6gMNCDD3zkVzi5IOwTbKH3qYT03vcMgpOwlgWbGdzl7p5IGm1s3xPWIRfd04%3D>>. Acesso em 04/11/2018.

<sup>139</sup> Ibidem.

presentes no *software* é enviada ao computador do adquirente por meio do *download*.

Assim, neste caso, apesar da magistrada ter feito referência ao *download*, é possível concluir que esta entende que o *software* pode ser considerado uma mercadoria e, portanto, sujeito à incidência do ICMS.

O que caracteriza o software como mercadoria é a possibilidade de uso e disposição por parte do consumidor. Quando o consumidor adquire um software (por *download*, CD, etc), ele tem por escopo o domínio daquela “mercadoria”, que será “materializada” em seu computador.<sup>140</sup>

Por fim, vale informar que este caso encontra-se, atualmente, no Tribunal de Justiça, em fase de julgamento do recurso de apelação interposto pelo impetrante em face da referida sentença.

---

<sup>140</sup> SÃO PAULO (Estado). Tribunal de Justiça. **Mandado de Segurança 1019249.28.2018.8.26.0053**. 16ª Vara da Fazenda Pública. Julgado em: 30/08/2018. Disponível em <<https://esaj.tjsp.jus.br/pastadigital/abrirDocumentoEdt.do?nuProcesso=1019249-28.2018.8.26.0053&cdProcesso=1H000CRTH0000&cdForo=53&baseIndice=INDDS&nmAlias=PG5JMDS&tpOrigem=2&flOrigem=P&cdServico=190101&acessibilidade=false&ticket=29f5f9cdrbXDUsGCpBRZGso7DbaRQP0ciU9v3jTQY9CCy4IUZbNOKN4F0xYudKlvQoWKL0htdqy6taBjO672qn01dip92%2BGHI0iHgKWVoS2vkQg%2Fd2Uzp%2BGny%2BKR%2BYOwE4ZYwx65w7OX4pS93VVORsBZpiHhBJhukReAZVN0TXLT5xLC%2BI7YWqFsBQcY0A4oOtB5P1Ka6G%2BR7zn1kzFYoXLYgExAENLDkYyaBB8Rip3FnV4r4VGRuldjSWJ3vcAFc0tM4BT2TZxV66j9WJh%2Fdmdzl7p5lGm1s3xPWIRfd04%3D>>. Acesso em 04/11/2018.

## 9. JURISPRUDÊNCIA

### 9.1 JULGAMENTO DO MANDADO DE SEGURANÇA nº 0006496-32.2013.8.26.0053

Em 2013 a Vtex Informática S/A impetrou mandado de segurança, distribuído para a 3ª vara da fazenda pública de São Paulo, objetivando o reconhecimento da inconstitucionalidade do item 1.05 da lista de serviços anexa à LC nº 116/03, bem como da Lei Municipal nº 13.701/03, de modo a não ser compelida ao recolhimento de ISS incidente sobre o licenciamento de uso de *softwares*.

Processado o feito, a magistrada denegou a segurança, e trouxe a jurisprudência para justificar que a incidência do ISS sobre licenciamento de *softwares* é legítima. Confira-se trecho da sentença:

Em relação à atividade ora em debate licenciamento de software os tribunais pátrios já se manifestaram, por diversas ocasiões, as situações em que a incidência do ISSQN é legítima e aquelas em que não o é. Dizem as nossas Cortes que o fornecimento dos programas de computadores desenvolvidos para clientes de forma personalizada constitui-se em fato gerador do tributo; por outro lado, se há mera disponibilização de programas sem qualquer individualização, vendidos a larga escala a qualquer consumidor (o que se denomina “software de prateleira”), não há que se falar em incidência do ISSQN, eis que caracteriza hipótese de incidência de ICMS, dada a natureza da atividade, ou seja, circulação de mercadoria.<sup>141</sup>

Em face da referida sentença, a impetrante interpôs recurso de apelação, o qual foi negado provimento pela 15ª Câmara de Direito Público de São Paulo.

No entanto, é importante destacar que no mencionado acórdão houve a análise da natureza jurídica do *software as a service*, que nos termos do Relator, atrairia a incidência do ISS:

<sup>141</sup> SÃO PAULO (Estado). **Mandado de Segurança nº 0006496-32.2013.8.26.0053**. 3ª Vara da Fazenda Pública. Julgado em: 12/07/2013 Disponível em <https://esaj.tjsp.jus.br/pastadigital/abrirDocumentoEdt.do?nuProcesso=0006496-32.2013.8.26.0053&cdProcesso=1H00053AT0000&cdForo=53&baseIndice=INDDS&nmAlias=PG5JMDS&tpOrigem=2&flOrigem=P&cdServico=190101&ticket=8kp2wjT5nU4i3%2BjgNvACOs07DbaRQP0ciU9v3jTQY9CCy4IUZbNOKN4F0xYudKlvy8zD53QqHnHUgXkQcYfx35X01dIp92%2BGHI0iHgKWVoS2vkQg%2Fd2Uzp%2BGny%2BKR%2BYOwE4ZYwx65w7OX4pS93VVORsBZpiHhBJhukReAZVN0TXLT5xLC%2BI7YWqFsBQcY0A4oOtB5P1Ka6G%2BR7zn1kzFYoYXfG3mj20NroV8Vh1mRAKvdHFVjI448PNOeNSzDWozv%2FXXFOZPKi%2FPjRA0Z6n2fgA%3D%3D>. Acesso em 28 nov. 2018.

**APELAÇÃO ISS SOFTWARE COMO SERVIÇO “SaaS”  
MODALIDADE DE COMERCIALIZAÇÃO DE PROGRAMA DE  
COMPUTADOR RELAÇÃO JURÍDICA CONTINUADA  
CARACTERÍSTICA DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇO -- ISS DEVIDO.  
RECURSO NÃO PROVIDO**

No caso em tela, contudo, nos deparamos com um novo modelo de comercialização de programas de computador, denominado “software como serviço”, SaaS (do inglês “software as a service”).

Nesse tipo de contrato, as empresas clientes pagam não somente pelo licenciamento de uso do software, mas também pela manutenção, atualização e suporte técnico provido pela empresa contratada, em uma relação jurídica continuada.

Assim, em que pese não se tratar de software personalizado, desenvolvido individualmente para cada cliente, também não se caracteriza como “software de prateleira”, de natureza jurídica de obrigação de dar. Assim, da análise da essência do contrato firmado entre a empresa impetrante e suas clientes, fica patente tratar-se de prestação de serviço, tributável pelo ISS, inclusive o licenciamento e a cessão de uso do software.<sup>142</sup>

Perceba que, na fundamentação de seu voto, o Relator entendeu que o SaaS é muito mais que uma simples cessão de uso, sendo também um serviço de atualização, manutenção, gerenciamento e de suporte técnico, afastando assim, a incidência do ICMS.

## **9.2 PENDÊNCIA DE JULGAMENTO DA ADI 5.576**

No final de 2016, a Confederação Nacional de Serviços (“CNS”) propôs ação direta de inconstitucionalidade com o objetivo de que fosse declarada a inconstitucionalidade da incidência de ICMS sobre programas de computador – *softwares*, bem como fosse suspensa a sua eficácia e declarada a inconstitucionalidade dos Decretos nº 61.052/2015 e 61.791/2016, ambos do Estado de São Paulo, os quais instituíram a incidência de ICMS sobre operações com *softwares*.

<sup>142</sup> TJSP. **Recurso de Apelação nº 0006496-32.2013.8.26.0053**. 15ª Câmara de Direito Público. Relator: Fortes Muniz. Julgado em 25/09/2014. DJE em 10/10/2014. Disponível em <

Naqueles autos, a CNS alegou, em síntese: (i) bitributação das operações com softwares e invasão de competência promovida pelo Estado de São Paulo, tendo em vista que tais operações já eram tributadas pelo ISS; (ii) que os *softwares* possuem natureza jurídica de direito autoral, sendo um bem intangível e imaterial, não podendo ser objeto de transferência pela tradição, o que impossibilita a incidência do ICMS; e (iii) inconstitucionalidade da exigência de ICMS sobre os *softwares*, uma vez que não ocorre a transferência de titularidade do autor do *software* para o usuário.

Instada a se manifestar, a Procuradoria Geral da República pediu pelo não conhecimento da ação, e limitou-se a afirmar que o *software* deve ser tributado pelo ICMS:

3. É irrelevante, para fins de incidência de ICMS em operações de comercialização de software, o fato de este ser adquirido por meio físico ou digital (transferência eletrônica de dados – download ou streaming). Precedente: medida cautelar na ADI 1.945/MT.

4. Incidência do ISS exclusiva para softwares de encomenda, criados para atender a necessidade específica do usuário (personalizado), por caracterizar prestação de serviço, nos moldes do art. 156, III, da CR. Inocorrência de bitributação.<sup>143</sup>

Do trecho acima colacionado, fica claro que a PGR sequer analisou a questão da ausência de transferência de propriedade do *software*, ou seja, a sua “circulação”, a qual faz parte intrínseca do fato gerador do ICMS, qual seja “operação sobre circulação e mercadorias”.

Por fim, cumpre destacar que até o momento não ocorreu o julgamento da ADI em questão, de modo que os autos permanecem conclusos ao Relator Ministro Roberto Barroso desde 17 de agosto de 2018.

---

<sup>143</sup> BRASIL. Ministério Público Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5.576/SP. Relator: Min. Roberto Barroso. Disponível em <<http://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=312757164&ext=.pdf>>. Acesso em: 5 nov. 2018.

## 10. POSSIBILIDADE DE ENQUADRAMENTO DO SAAS NA HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA DO ICMS

Conforme já estudado anteriormente, uma das hipóteses de incidência do ICMS é relativa às operações relativas à circulação de mercadorias.

Nesse sentido, foi fixado inicialmente as seguintes premissas: (i) para que ocorra uma “operação”, necessário que haja um ato de mercancia, ou seja, um negócio jurídico oneroso; (ii) a “circulação” só ocorrerá se houver efetiva transferência da propriedade do bem a outro sujeito; e (iii) há uma grande divergência doutrinária acerca da necessidade de materialização do bem para que este se enquadre no conceito de mercadoria.

Primeiramente, com relação à necessidade ou não de tangibilização do bem para fins de seu enquadramento no conceito de mercadoria, de início se encontra a primeira barreira. Isso porque, a maior parte da doutrina entende pela necessidade da coisa de ser palpável, ou seja, material.

Nessa perspectiva, vale lembrar que de acordo com a Lei nº 9.609/1998, o software é bem imaterial, tratando-se de “um conjunto organizado de instruções em linguagem natural ou codificada”.<sup>144</sup>.

Ou seja, para grande parte da doutrina, o *software* nunca poderia ser enquadrado como mercadoria, simplesmente pelo fato de ser imaterial.

Apesar de esse entendimento ser atualmente o majoritário, vale lembrar que o Supremo já se posicionou acerca de eventual flexibilização do conceito de mercadoria, tendo em vista a necessidade do direito e do judiciário de acompanhar as inovações proporcionadas pela tecnologia, as quais impactam diretamente nas relações jurídicas.

Assim, se por um lado prevalece o entendimento de que o bem deve ser algo tangível para enquadrar-se no conceito de mercadoria, por outro não é possível descartar a hipótese desse mesmo bem poder ser intangível, até porque que o livro eletrônico e a energia elétrica apesar de serem imateriais, ensejam a tributação pelo ICMS.

---

<sup>144</sup> BRASIL. **Lei 9.609, de 19 de fevereiro de 1998**. Dispõe sobre a a proteção da propriedade intelectual de programa de computador, sua comercialização no País, e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/19609.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19609.htm)>. Acesso em: 04 nov. 2018.



Dessa forma, no que diz respeito ao enquadramento do *software* como mercadoria, apesar de o assunto ainda se encontrar ainda muito nebuloso e indefinido tanto no âmbito da jurisprudência como no da doutrina, nos resta concluir o seguinte: se for considerado mercadoria imaterial, será mais um fator a favor da incidência do ICMS, mas se for considerado que nunca poderia se enquadrar no conceito de mercadoria, automaticamente afasta a incidência do ICMS.

Outro ponto crucial já analisado é a questão da transferência de titularidade do *software*.

Conforme já estudando anteriormente, a Lei 9.609, em seu artigo 2º, determina que o *software* seja protegido pelo mesmo regime de proteção dada aos livros e obras literárias, o chamado regime da propriedade intelectual, de modo que poderá ser comercializado, tão somente, via contrato de licença ou cessão de uso, conforme reza o artigo 9º. Tais artigos podem ser contemplados a seguir:

Art. 2º O regime de proteção à propriedade intelectual de programa de computador é o conferido às obras literárias pela legislação de direitos autorais e conexos vigentes no País, observado o disposto nesta Lei.

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.<sup>145</sup>

Dessa forma, assim como ocorre com os livros, o contrato de cessão nunca transfere a sua propriedade, mas apenas algumas de suas características, como, por exemplo, a possibilidade de uso e gozo.

Nesse sentido, Edison Fernandes opina que “uma vez que a transação de software tem natureza de licença de uso de direitos autorais, e não de compra e venda de mercadoria, é lícito concluir que não haverá incidência de ICMS sobre esse negócio jurídico”.<sup>146</sup>

Isso porque, o chamado código-fonte, a essência de todo *software*, jamais é transferida, de modo que ela sempre pertencerá ao seu criador, assim como o livro pertence ao seu autor.

---

<sup>145</sup> BRASIL. Lei 9.609, de 19 de fevereiro de 1998. Dispõe sobre a a proteção da propriedade intelectual de programa de computador, sua comercialização no País, e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/19609.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19609.htm)>. Acesso em: 04 nov. 2018.

<sup>146</sup> FERNANDES, Edison Carlos. Tributação na Internet. In Tributação na Internet. São Paulo: RT, 2001, p. 345.

Ora, para ensejar a incidência do ICMS, deve necessariamente, ocorrer uma circulação de mercadorias, ou seja, a efetiva transferência de titularidade do bem. Dessa forma, considerando que essa circulação não ocorre para o *software*, não há o que se falar em incidência de ICMS. Nessa linha, sustenta Aires Barreto:

O software não pode ser considerado mercadoria, pois não é objeto de operação mercantil, mas sim de licença de uso (cessão de direito). A licença de uso de software não implica transferência de titularidade de bem imaterial. Não há que se falar, portanto, em aquisição de software ou em compra e venda de software.<sup>147</sup>

Sobre o mesmo tema, Vinicius Jucá Alves e Christiane Alves Alvrenga concluem:

Ao nosso ver, é acertada a determinação de não incidência do ICMS sobre a licença de uso, pois não existe transferência de propriedade do software no contrato de licença, requisito essencial para a incidência do ICMS. Quando um contrato de licença de uso é assinado, o direito autoral permanece sendo de propriedade do licenciador, o licenciado apenas paga para usar o software com as limitações indicadas no contrato de licença. Não havendo transferência de propriedade do direito autoral, não há que se falar em incidência do ICMS.<sup>148</sup>

No caso da computação em nuvem, mais precisamente com relação ao SaaS, fica ainda mais difícil de defender a incidência do ICMS, uma vez que o SaaS não se resume apenas a uma forma de transferência de dados, mas, sim, em um conjunto de atividades e de serviços.

Dessa forma, como caracterizar um conjunto de serviços, tais como obrigação de atualização e de manutenção do *software* como sendo uma espécie de mercadoria? Ou melhor, como pode ser plausível a incidência do ICMS quando outro objeto do SaaS é a obrigação de segurança dos dados dos usuários?

No entanto, independentemente do modo de utilização do *software*, fato é que a sua natureza jurídica não muda. Dessa perspectiva, José Gomes Neto sintetiza o seguinte:

Conforme podemos perceber de todas as definições de software analisadas até o momento, não há que se falar em mais de uma espécie de software; [...]. O que de fato existe são maneiras pelas

<sup>147</sup> BARRETO, Aires F. **ISS na Constituição e na Lei**. 1. ed. São Paulo: Dialética, 2009. p. 140.

<sup>148</sup> ALVES, Vinicius. ALVARENGA, Christiane. **Tributação da economia digital** - coordenação de Thátiane Pisciteli. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2018. p. 388.

quais a permissão de uso do software de dá, sendo este, no entanto, um outro aspecto que em nada se relaciona com a natureza em si do software [...].<sup>149</sup>

Assim, ao que tudo indica, não parece razoável enquadrar o SaaS como uma espécie de mercadoria, sendo inadequada a sua tributação pelo ICMS.

---

<sup>149</sup> GONÇALVES, Renato Lacerda de Lima. **A Tributação do Software no Brasil**. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 52.

## 11. ANÁLISE DA POSSIBILIDADE DE ENQUADRAMENTO DO SAAS COMO TRIBUTOS DE COMPETÊNCIA DA UNIÃO

Antes de adentrar a análise da possibilidade atribuição à União a competência para tributar o SaaS, necessário que se faça um breve estudo acerca da não cumulatividade, o qual impactará diretamente no resultado da presente monografia.

### 11.1 PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE

Um dos principais princípios trazidos pela Constituição Federal, é o da “não cumulatividade”, que se trata da possibilidade do contribuinte de realizar a compensação de tributo já pago numa operação anterior, evitando-se assim, uma excessiva onerosidade ao contribuinte final.

A título de exemplo, o artigo 155, inciso II, §2º, determina que o ICMS será imposto sujeito à cumulatividade. Confira-se:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

II - operações 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;

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

I - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal;

Isso porque, referido princípio tem como condão evitar o “efeito cascata” ou “piramidização” do tributo em todas as operações da cadeia mercantil, causando, conseqüentemente, uma menor onerosidade ao contribuinte.

Ainda a título de exemplo, com relação ao ICMS, em linhas gerais, a não cumulatividade funciona da seguinte forma: o valor pago a título desse imposto numa primeira operação pelo adquirente servirá de crédito para este descontar da operação subsequente, e assim por diante.

Assim, em razão da não cumulatividade, os tributos englobados por ela sempre manterão uma neutralidade em todas as operações que vieram a acontecer ao longo da cadeia mercantil.

Ou seja, a não cumulatividade pode ser conceituada como o direito constitucional atribuído ao contribuinte de compensar o que for devido em cada operação com o montante já pago na operação anterior.

Nesse sentido, Roque Antonio Carrazza analisa que:

Esta neutralidade, desestimula a verticalização, vale dizer, a união de empresas dedicadas a fases diferentes do processo de circulação de mercadorias [...], ao mesmo tempo em que evita que o consumidor final (ou o fruidor final) venha mais ou menos onerado com a carga econômica do ICMS, dependendo do maior ou menor número de elos de cada processo econômico.<sup>150</sup>

Assim, tal princípio visa à justiça tributária, tendo em vista que a cumulatividade é injusta, pois a capacidade econômica do contribuinte em razão de seu caráter confiscatório.

Outro ponto de se dar destaque sobre a não cumulatividade, é que se tratando de princípio constitucionalmente previsto, somente pode ser alterado via Emenda Constitucional e com a ressalva de que não irá ferir os direitos fundamentais.

Dessa forma, a não cumulatividade pode ser entendida como uma verdadeira garantia constitucional atribuída ao contribuinte como forma de evitar que este sofra com a excessiva onerosidade na tributação de certas atividades.

Assim, estudada a sistemática da não cumulatividade, passa-se à análise do artigo 154 da Constituição Federal.

## **11.2 ANÁLISE DO ARTIGO 154 DA CF – (IM) COMPETÊNCIA DA UNIÃO PARA TRIBUTAÇÃO DO SAAS**

Como pode ser visto ao longo do presente trabalho, a legislação brasileira ainda é muito limitada no que diz respeito aos *softwares* e ao *cloud computing*, uma vez que sequer distingue as suas diversas modalidades e sistemática.

Nesse sentido, muito embora a doutrina acadêmica tenha se desenvolvido razoavelmente nos últimos anos acerca do tema, a jurisprudência ainda muito tímida, principalmente no que diz respeito ao SaaS.

---

<sup>150</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 31 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2017. p. 418.

Aliás, não é só com relação ao SaaS que a jurisprudência mostra-se rasa; vale lembrar que com outras formas mais primitivas de transferência de dados, como, por exemplo, o *download*, em que o Supremo sequer chegou a analisar o mérito.

Nesse cenário, a maior parte da legislação brasileira atual que versa sobre a tributação de *cloud computing*, deriva dos órgãos administrativos estaduais e municipais, como é o caso da Portaria CAT 4/2017 ou das Respostas às Soluções de Consulta.

Nessa esteira, apesar da discussão englobar a disputa entre Estados e Municípios pela competência em tributar as diversas formas de software, importante fazer uma análise acerca da possibilidade da União também entrar nessa disputa.

Isso porque, conforme já adentrado anteriormente, a Constituição Federal, mais precisamente em seu artigo 154, dispõe que a União poderá instituir, mediante lei complementar, novos impostos, desde que: i) não estejam já previstos; ii) sejam não cumulativos e iii) não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados no texto constitucional.

Considerando que o SaaS é composto por uma série de serviços e de atividades, como é possível enquadrá-lo como não cumulativo? Como funcionaria a não cumulatividade para a obrigação do servidor do SaaS de atualização contínua do *software*? Ou melhor, como seria feita a compensação no que tange a obrigação do servidor do SaaS de garantir a segurança dos dados dos usuários inseridos na nuvem?

A resposta parece óbvia: para a tributação do SaaS não é possível que o imposto seja obrigatoriamente não cumulativo.

Assim, no que tange a possibilidade da União de optar por adentrar no conflito de competência pela tributação do SaaS, parece ser remota, tendo em vista a impossibilidade de aplicação do artigo 154 para o presente caso.

## 12. ANÁLISE DA POSSIBILIDADE DE ENQUADRAMENTO DO SAAS COMO TRIBUTO DE COMPETÊNCIA DOS MUNICÍPIOS

Após constatar que o SaaS não pode ser enquadrado como tributo de competência da União e nem dos Estados e do Distrito Federal, vez que referido enquadrado seria inconstitucional, passa-se a análise de eventual possibilidade de tributação deste pelo ISS.

Conforme já estudado anteriormente, o ISS, imposto de serviços de qualquer natureza, está previsto na Constituição Federal como sendo de competência dos municípios de instituí-lo.

Nessa perspectiva, uma das ressalvas feita no texto constitucional é que para o serviço ser classificado como objeto de incidência do ISS, é necessário este não seja serviço de transporte inter estadual e inter municipal, tendo em vista que estes são de competência dos Estados, conforme disposto no artigo 155, inciso II, da CF.

Dessa forma, o primeiro ponto que indicaria que o SaaS poderia ser tributado pelos municípios é que nenhuma das atividades englobadas em sua dinâmica são aquelas descritas pela Constituição de competência dos Estados.

O segundo ponto que também contribui para essa hipótese, é a de que o apesar da lista anexa da LC nº 106/03 ser taxativa, é permitido que seja feita uma interpretação extensiva dentro de cada subitem. Assim, considerando que o item 1 da referida lista trata-se de “serviços de informática e congêneres”, o SaaS poderia ser incluído nela.

O terceiro ponto é com relação a jurisprudência formada no julgamento do 651.703/PR, em que o Supremo Tribunal Federal entendeu por flexibilizar a expressão “obrigação de fazer” para fins de incidência do ISS, desde que fossem cumpridos três requisitos: oferecimento de uma utilidade para outra pessoa, com habitualidade e objetivando o lucro.

O “oferecimento de uma utilidade para outra pessoa” estaria configurado na medida em que o usuário do SaaS receberia uma gama de serviços para utilizar de acordo com as suas necessidades.

Por sua vez, o quesito “habitualidade” também seria cumprido, na medida em que os serviços disponibilizados pelo Servidor do SaaS seriam constantes, sem qualquer interrupção.

Por fim, com relação ao quisto “objetivando lucro”, este também estaria presente, vez que para o usuário poder usufruir da gama de serviços oferecidas pelo SaaS, é necessário seja feito pagamentos habituais ao servidor do SaaS. Dessa forma, porque não enquadrar as atividades oferecidas pelo SaaS nessa modalidade, tendo em vista que todos os referidos requisitos são cumpridos? O Servidor do SaaS oferecerá ao usuário uma gama de serviços e atividades, os quais serão disponibilizados de forma contínua e onerosa.

Nessa perspectiva, é possível afirmar que todas as atividades do SaaS, tais como: “obrigação de manutenção” ou “obrigação de atualização” podem ser enquadradas como tributáveis pelo ISS. Assim, ao que tudo indica, é constitucional a inclusão do SaaS como serviço de competência dos Municípios.



### 13. CONCLUSÃO

No decorrer deste trabalho ficou demonstrado, primeiramente, que a legislação atual brasileira se mostra extremamente insuficiente e precária quando o assunto é a tributação de *softwares*.

Isso porque, o legislador se limitou apenas a enquadrá-lo como objeto tutelado pela propriedade intelectual, sem fazer qualquer tipo de diferenciação, como por exemplo, no que tange os seus diferentes graus de customização ou as suas formas de disponibilização (suporte físico, *download* ou *cloud computing*).

Mais do que isso, ficou claro que o Supremo Tribunal Federal não consegue julgar os casos na mesma velocidade que a tecnologia proporciona o surgimento de novas relações jurídicas. Um bom exemplo disso é que, passados quase vinte anos da distribuição da ADI nº 1.945, o STF ainda não se debruçou sobre a questão da tributação do *download*.

Ocorre que, enquanto ainda não acontece o referido julgamento, cada vez mais, o *download* está perdendo espaço para o *cloud computing*, principalmente em razão das facilidades ofertadas pelo SaaS.

Assim, é evidente que em razão da demora do judiciário e da inércia do legislativo, o direito está encontrando sérios obstáculos para tutelar as novas relações jurídicas, principalmente as que surgem em razão do avanço tecnológico na informática.

Nesse sentido, uma das principais consequências disso é que os diversos entes políticos acabam por “tomar as rédeas” da situação, legislando por conta própria sobre os temas controvertidos e ainda não decididos ou não fixados em lei, como é o caso do tema enfrentado nesta monografia. Tal atitude causa sérios conflitos de competência e uma enorme insegurança jurídica aos contribuintes, que para evitarem a bitributação, optam por ajuizar uma série de ações, em especial mandados de segurança e ações direta de inconstitucionalidade.

Em segundo plano, ficou demonstrado que o *Software as a Service*, apesar de ser algo nunca tratado antes, não pode ser enquadrado como objeto de tributação pelo ICMS, uma vez que em sua dinâmica de comercialização inexistente a transferência de sua propriedade, ou seja, não ocorre a efetiva “circulação” da coisa.

Além disso, também foi analisado que o SaaS não pode ser objeto de tributação do imposto de competência da União, em razão da impossibilidade de cumprimento de um dos requisitos constitucionalmente estabelecidos: a não cumulatividade.

Por fim, ficou demonstrado que é possível a tributação do SaaS pelo ISS, seja porque é uma modalidade que pode se encaixar perfeitamente no item 1 da lista anexa da LC nº 116/2003, sem que fira a sua taxatividade, seja porque o Supremo Tribunal Federal flexibilizou o conceito de “obrigação de fazer” para fins de incidência do referido imposto municipal, dando maior amplitude ao termo.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

### Fontes Primárias

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm)>. Acesso em 03 nov. 2018.

\_\_\_\_\_. **Convênio ICMS nº 106, de 29 de setembro de 2017**. 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. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 05 out. 2017. 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 23 fev. 2018.

\_\_\_\_\_. **Convênio ICMS nº 181, de 28 de dezembro de 2015**. 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. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 29 dez. 2015. 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 23 fev. 2018.

\_\_\_\_\_. **Lei 556, de 25 de junho de 1850**. Código Comercial. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L0556-1850.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L0556-1850.htm)>. Acesso em: 04 nov. 2018.

\_\_\_\_\_. **Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em < [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/L5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L5172.htm)>. Acesso em: 31 out. 2018.

\_\_\_\_\_. **Lei 9.609, de 19 de fevereiro de 1998**. Dispõe sobre a a proteção da propriedade intelectual de programa de computador, sua comercialização no País, e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l9609.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9609.htm)>. Acesso em: 04 nov. 2018.

\_\_\_\_\_. **Lei 10.406, de 10 de janeiro de 2002**. Institui o Código Civil. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/2002/l10406.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/l10406.htm)>. Acesso em: 04 nov. 2018.

\_\_\_\_\_. **Lei Complementar 87, de 13 de setembro de 1996**. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. (LEI KANDIR). Disponível em: < [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/LCP/Lcp87.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LCP/Lcp87.htm)>. Acesso em: 04 nov. 2018.

\_\_\_\_\_. **Lei Complementar 116, de 31 de julho de 2003.** Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/LCP/Lcp116.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp116.htm)>. Acesso em: 04 nov. 2018.

SÃO PAULO (Estado). **Decisão Normativa CAT nº 4**, de 20 de setembro de 2017. ICMS - Operações com software por meio de transferência eletrônica de dados (download ou streaming) - Incidência. Disponível em: <<https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=350348>>. Acesso em: 04 nov. 2018.

\_\_\_\_\_. **Decreto nº 51.619, de 27 de fevereiro de 2007.** Introduz cálculo específico da base de tributação do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS em operações com programas de computador. Diário Oficial do Estado, São Paulo, SP, 28 fev. 2007. Disponível em: <<https://www.al.sp.gov.br/norma/70628>>. Acesso em 24 set. 2018

\_\_\_\_\_. **Decreto nº 61.522, de 29 de setembro de 2015.** Revoga o Decreto nº 51.619, de 2007, que introduz cálculo específico da base de tributação do ICMS em operações com programas de computador. Diário Oficial do Estado, São Paulo, SP, 30 set. 2015. Disponível em: <<https://www.al.sp.gov.br/norma/175784>>. Acesso em 24 set. 2018

\_\_\_\_\_. **Decreto nº 61.791, de 11 de janeiro de 2016.** Introduz alterações no Regulamento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - RICMS. Diário Oficial do Estado, São Paulo, SP, 11 jan. 2016. Disponível em: <<https://www.al.sp.gov.br/norma/70628>>. Acesso em 24 set. 2018

\_\_\_\_\_. **Decreto 63.099, de 22 de dezembro de 2017.** Introduz alterações no Regulamento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – RICMS e dá outras providências. Disponível em: <<https://www.al.sp.gov.br/repositorio/legislacao/decreto/2017/decreto-63099-22.12.2017.html>>. Acesso em 04 nov. 2018.

\_\_\_\_\_. **Parecer Normativo SF nº 1, 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. Diário Oficial do Município, São Paulo, 19 jul. 2017. Disponível em: <<https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=344126>> . Acesso em 30 de agosto de 2018.

\_\_\_\_\_. **Portaria CAT nº 24, de 23 de março de 2018.** DOE em 24 de março de 2018. Disponível em <<https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=358025>>. Acesso em 28/10/2018.

SÃO PAULO (Estado). Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo. **Resposta à Consulta Tributária nº 5808/2015, de 10 de junho de 2016.** Disponibilizada no site da Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo em 13/06/2016. Disponível em < [http://info.fazenda.sp.gov.br/NXT/gateway.dll/Respostas\\_CT/icms/RC5805\\_2015.htm](http://info.fazenda.sp.gov.br/NXT/gateway.dll/Respostas_CT/icms/RC5805_2015.htm)>. Acesso em 30 de set. de 2018.

---

\_\_\_\_\_. **Resposta à Consulta Tributária nº 6493/2015, de 11 de maio de 2016.** Disponibilizada no site da Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo em 12/05/2016. Disponível em < [http://info.fazendasp.gov.br/NXT/gateway.dll/Respostas\\_CT/icms/RC6493\\_2015.htm](http://info.fazendasp.gov.br/NXT/gateway.dll/Respostas_CT/icms/RC6493_2015.htm)>. Acesso em 30 de set. de 2018.

---

\_\_\_\_\_. **Resposta à Consulta Tributária nº 7651/2015, de 11 de maio de 2016.** Disponibilizada no site da Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo em 12/05/2016. Disponível em < [http://info.fazenda.sp.gov.br/NXT/gateway.dll/Respostas\\_CT/icms/RC7651\\_2015.htm](http://info.fazenda.sp.gov.br/NXT/gateway.dll/Respostas_CT/icms/RC7651_2015.htm)>. Acesso em 30 de set. de 2018.

---

\_\_\_\_\_. **Resposta à Consulta Tributária nº 8714/2016, de 11 de maio de 2016.** Disponibilizada no site da Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo em 12/05/2016. Disponível em < [http://info.fazenda.sp.gov.br/NXT/gateway.dll/Respostas\\_CT/icms/RC8714\\_2016.htm](http://info.fazenda.sp.gov.br/NXT/gateway.dll/Respostas_CT/icms/RC8714_2016.htm)>. Acesso em 30 de set. de 2018.

---

\_\_\_\_\_. **Resposta à Consulta Tributária nº 8740/2016, de 10 de junho de 2016.** Disponibilizada no site da Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo em 13/06/2016. Disponível em <[http://info.fazenda.sp.gov.br/NXT/gateway.dll/Respostas\\_CT/icms/RC8740\\_2016.htm](http://info.fazenda.sp.gov.br/NXT/gateway.dll/Respostas_CT/icms/RC8740_2016.htm)>. Acesso em 30 de set. de 2018.

---

\_\_\_\_\_. **Resposta à Consulta Tributária nº 8741/2016, de 10 de junho de 2016.** Disponibilizada no site da Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo em 13/06/2016. Disponível em <[http://info.fazenda.sp.gov.br/NXT/gateway.dll/Respostas\\_CT/icms/RC8741\\_2016.htm](http://info.fazenda.sp.gov.br/NXT/gateway.dll/Respostas_CT/icms/RC8741_2016.htm)>. Acesso em 30 de set. de 2018.

---

\_\_\_\_\_. **Resposta à Consulta Tributária nº 10482/2016, de 31 de outubro de 2016.** Disponibilizada no site da Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo em 26/03/2018. Disponível em <[http://info.fazenda.sp.gov.br/NXT/gateway.dll/Respostas\\_CT/icms/RC10482\\_2016.htm](http://info.fazenda.sp.gov.br/NXT/gateway.dll/Respostas_CT/icms/RC10482_2016.htm)>. Acesso em 30 de set. de 2018.

---

\_\_\_\_\_. **Resposta à Consulta Tributária nº 13082/2016, de 21 de setembro de 2016.** Disponibilizada no site da Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo em 23/09/2016. Disponível em <[http://info.fazenda.sp.gov.br/NXT/gateway.dll/Respostas\\_CT/icms/RC13082\\_2016.htm](http://info.fazenda.sp.gov.br/NXT/gateway.dll/Respostas_CT/icms/RC13082_2016.htm)>

m>. Acesso em 30 de set. de 2018.

\_\_\_\_\_. **Resposta à Consulta Tributária nº 13194/2016**, de 10 de novembro de 2016. Disponibilizada no site da Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo em 17/11/2016. Disponível em <[http://info.fazenda.sp.gov.br/NXT/gateway.dll?f=templates&fn=default.htm&vid=sefaz\\_respct:vrespct](http://info.fazenda.sp.gov.br/NXT/gateway.dll?f=templates&fn=default.htm&vid=sefaz_respct:vrespct)>. Acesso em 30 de set. de 2018.

\_\_\_\_\_. **Resposta à Consulta Tributária nº 15093/2017, de 18 de abril de 2017**. Disponibilizada no site da Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo em 05/05/2017. Disponível em <[http://info.fazenda.sp.gov.br/NXT/gateway.dll/Respostas\\_CT/icms/RC15093\\_2017.htm](http://info.fazenda.sp.gov.br/NXT/gateway.dll/Respostas_CT/icms/RC15093_2017.htm)>.

\_\_\_\_\_. **Resposta à Consulta Tributária nº 15319/2017, de 9 de junho de 2017**. Disponibilizada no site da Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo em 19/06/2017. Disponível em <[http://info.fazenda.sp.gov.br/NXT/gateway.dll/Respostas\\_CT/icms/RC15319\\_2017.htm](http://info.fazenda.sp.gov.br/NXT/gateway.dll/Respostas_CT/icms/RC15319_2017.htm)>. Acesso em 30 de set. de 2018.

\_\_\_\_\_. **Resposta à Consulta Tributária nº 17846/2018**, de 28 de agosto de 2018. Disponibilizada no site da Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo em 03/09/2018. Disponível em <[http://info.fazenda.sp.gov.br/NXT/gateway.dll/Respostas\\_CT/icms/RC17846\\_2018.htm](http://info.fazenda.sp.gov.br/NXT/gateway.dll/Respostas_CT/icms/RC17846_2018.htm)>. Acesso em 30 de set. de 2018.

SÃO PAULO. Prefeitura de São Paulo. **Solução de Consulta SF/DEJUG nº 40, de 01 de agosto de 2013**. Disponível em: <[https://www.prefeitura.sp.gov.br/cidade/upload/s40\\_1389109466.pdf](https://www.prefeitura.sp.gov.br/cidade/upload/s40_1389109466.pdf)>. Acesso em 8 de out. de 2018.

### Fontes Secundárias

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002.p.68.

AFONSO, Sylvio César. A tributação dos serviços de blindagem automotiva e demais aspectos relevantes e controvertidos da tributação pelo ICMS e ISSQN. In: **Revista Tributária e de Finanças Públicas** n. 93. São Paulo: RT, 2010, p. 218-246.

ARZUA, Heron. Fabricação e Instalação de Elevadores – ICMS e ISS. In: **Revista Dialética de Direito Tributário** n. 49. São Paulo: Dialética: Outubro de 1999, p. 116-132.

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**, 20. ed. Saraiva: São Paulo, 2014.

Alves, Vinicius. ALVARENGA, Christiane. **Tributação da economia digital**/coordenação de Thatiane Piscitelli. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2018.

BALEEIRO, Aliomar. ICM sobre Importação de Bens de Capital para Uso do Importador. In: **Revista Forense**, n. 250. Rio de Janeiro: Forense, 1975, p. 143.

BARRETO. Simone Rodrigues Costa. **Mutação do Conceito Constitucional de Mercadoria**. São Paulo: Noeses, 2015.

BARRETO. Aires F. **ISS na Constituição e na Lei**. São Paulo: Dialética, 2003.

BERGAMINI. Adolpho. **ICMS** (Coleção Curso de Tributos Indiretos, VI). 2. ed. São Paulo: FISCOsoft Editora, 2013.

BITTENCOURT, Bruno Chaves; PONS, Marcos Caleffi. A Tributação do Cloud Computing pelo Imposto Sobre Serviços – Exame sob o Enfoque da Regra de Competência do Tributo. In: WAGNER, Rafael Korff; BRASIL Jr., Vicente. **ISS – Questões Práticas – 10 Anos da Lei Complementar n. 116/2003**. Porto Alegre: Paixão Editores, 2013.

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

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **EDcl no AgRg no AREsp nº 464.154/SP**. Rel. Min. Humberto Martins, DJE em 18/08/201124/10/2014. Disponível em <[https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC&sequencial=40271390&num\\_registro=201400109856&data=20141024&tipo=5&formato=PDF](https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC&sequencial=40271390&num_registro=201400109856&data=20141024&tipo=5&formato=PDF)>. Acesso em 21/10/2018.

\_\_\_\_\_. **REsp nº 1.321.681-DF**. 1ª Turma. Rel. Min. Benedito Gonçalves, julgado em 26/02/2013. Disponível em: <<https://oabpe.org.br/wp-content/uploads/2013/08/6-1.321.681.pdf>>. Acesso em: 04 nov. 2018.

\_\_\_\_\_. **Súmula 166**. Não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte. Disponível em: <[https://ww2.stj.jus.br/docs\\_internet/revista/eletronica/stj-revista-sumulas-2010\\_12\\_capSumula166.pdf](https://ww2.stj.jus.br/docs_internet/revista/eletronica/stj-revista-sumulas-2010_12_capSumula166.pdf)>. Acesso em: 04 nov. 2018.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **ADI nº 1945**. Tribunal Pleno. Relator: Ministro Gilmar Mendes. Sessão de julgamento de 26/05/2010. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=620411>>. Acesso em: 04 nov. 2018.

\_\_\_\_\_. **Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.945/MT**. Tribunal Pleno. Relator: Ministro Octavio Gallotti. Relator para o Acórdão: Ministro Gilmar Mendes. Julgamento: 26 de maio de 2010. DJe: 11 mar. 2011.

\_\_\_\_\_. **Recurso Extraordinário nº 176.626-3/SP.** 1ª Turma. Relator: Ministro Sepúlveda Pertence. Sessão de julgamento de 10/11/1998. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=222535>>. Acesso em: 04 nov. 2018.

\_\_\_\_\_. **Recurso Extraordinário nº 176.626-3/SP.** Relator: Ministro Sepúlveda Pertence. DJE em 11/12/1998. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=222535>>. Acesso em: 04 nov. 2018.

\_\_\_\_\_. **RE nº 267.599/MG.** 2ª Turma. Relatora: Min. Ellen Gracie. Tribunal Pleno. j. 06/04/2010, DJ 30/04/2010. Disponível em: <https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/9086938/embdecl-no-agreg-no-recurso-extraordinario-re-267599-mg>>. Acesso em: 04 nov. 2018.

\_\_\_\_\_. **RE nº 330.817/RJ.** Plenário. Relator: Ministro Dias Toffoli. Julgamento em 20/09/2012. DJE28/09/2012. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoPeca.asp?id=101165572&tipoApp=.pdf>>. Acesso em: 04 nov. 2018.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **RE nº 422.051/MG.** 2ª Turma. Relator Min. Eros Grau. J. 08/06/2010. DJE 25/06/2010. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=274362>>. Acesso em: 04 nov. 2018.

\_\_\_\_\_. **Recurso Extraordinário nº 361.829/RJ.** 2ª Turma. Relatora: Ministra Ellen Gracie. Julgado em: 13/12/2005, Data de Publicação: 24/02/2006. Disponível em <[http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=RE\(361829%20.NUME.\)&base=baseAcordaos](http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=RE(361829%20.NUME.)&base=baseAcordaos)>. Acesso em 14/10/2018.

\_\_\_\_\_. **RE nº 547.245.** 2ª Turma. Julgado em 02/12/2009. DJE em 14/12/2009. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=609062>>. Acesso em: 04 nov. 2018.

\_\_\_\_\_. **RE nº 592.905.** Pleno. Relator: Min. Eros Grau. Julgado em 02/12/2009. DJE em 14/12/2009. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=609078>>. Acesso em: 04 nov. 2018

\_\_\_\_\_. **RE nº 595.676/RJ.** Pleno. Relator: Min. Marco Aurélio Mello. Julgamento em 08/03/2017. DJE em 15/12/2017. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoPeca.asp?id=313496976&tipoApp=.pdf>>. Acesso em: 04 nov. 2018.

\_\_\_\_\_. **RE nº 651.703/PR.** Pleno. Relator: Min. Luiz Fux. Julgado em: 29/09/2016. Disponível em <



<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoPeca.asp?id=311670223&tipoApp=.pdf>>. Acesso em: 04 nov. 2018.

BRASIL. Ministério Público Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade 5.576/SP**. Relator: Min. Roberto Barroso. Disponível em <<http://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=312757164&ext=.pdf>>. Acesso em: 5 nov. 2018.

BREYNER, Frederico Menezes. O parecer do fisco paulistano sobre o ISS de softwares. 08/09/2017. **Sacha Calmon**. Disponível em: <<https://sachacalmon.com.br/publicacoes/artigos/o-parecer-do-fisco-paulistano-sobre-iss-de-softwares/>>. Acesso em 08/10/2018.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2011

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário, linguagem e método**. 3. ed., rev. e ampl. São Paulo: Noeses, 2009.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 31. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2017.

CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 17. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2015.

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

COSTA, Alcides Jorge. **ICM na Constituição e na Lei Complementar**. São Paulo: Resenha Tributária, 1979.

DINIZ, Maria Helena. **Curso de direito civil brasileiro**. 26. ed. São Paulo: Saraiva, 2011. 4 v.

DINIZ, Maria Helena. Código Civil anotado. 10. ed. rev. e atual. de acordo com o novo Código Civil (Lei n. 10.406 de 10-1-2002). São Paulo: Saraiva, 2004.

DUARTE, Francisco Leite. **Direito Tributário Aplicado**. 1. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2013. P. 591.

FERNANDES, Edison Carlos. **Tributação na Internet. In Tributação na Internet**. São Paulo: RT, 2001, p. 345.

FIUZA, César. **Direito Civil: curso completo**. 5. ed. Ver. Atual e ampl. De acordo com o Código Civil de 2002. Belo Horizonte: Del Rey, 2002.

GAIA, Fernando Antonio Cavanha; BARROS, Maurício; ANASTASSIADIS, Georgios Theodoros. Tributação da Computação em Nuvem. In: **Informativo Jurídico Consulex**. v. 26, n. 28, jul, 2012. p. 16.

GALLINDO, Sergio Paulo Gomes. **Marco Civil da Internet e Serviços na Nuvem –** Hermenêutica jurídica e tributação como indutores de inovação tecnológica. 1. ed. São Paulo: Editora LiberArs, 2018.

GONÇALVES, Carlos Roberto. **Direito Civil Brasileiro** - parte geral – de acordo com a Lei nº 12.874/2013. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2014. 1 v.

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

HARADA, Kyoshi. **ICMS: doutrina e prática**. 1. ed. São Paulo: Atlas, 2017

HOUAISS, Antônio. **Dicionário Houaiss da Língua Portuguesa**. 1. ed. Rio de Janeiro: Objetiva, 2001. p. 2599.

MACEDO, Alberto. **ISS vs ICMS-Mercadoria: Software e a impossibilidade do avanço do conceito constitucional de mercadoria como bem imaterial**. In: *Gestão Tributária Municipal e Tributos Municipais – Volume VI*. São Paulo: Quartier Latin, 2017. p. 63/64.

MACHADO, Hugo de Brito. **Aspectos fundamentais do ICMS**. 2 ed. São Paulo: Dialética, 1999, p.29.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 35. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2014.

MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS: Teoria e Prática**. 12. ed. São Paulo: Dialética, 2012.

MELO, José Eduardo Soares de. **ISS – Aspectos Teóricos de Práticos**, 5. ed. São Paulo: Dialética, 2008.

MICROSOFT. **Azure** O que é IaaS. Disponível em: <<https://azure.microsoft.com/pt-br/overview/what-is-iaas/>>. Acesso em: 15 abr. 2018.

MICROSOFT. **Microsoft Azure** O que é PaaS. Disponível em: <<https://azure.microsoft.com/pt-br/overview/what-is-paas/>>. Acesso em: 04 nov. 2018.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. O Imposto Sobre Circulação de Mercadorias no Sistema Tributário Nacional. **Revista de Direito Tributário**. São Paulo: Resenha Tributária, p. 25-108, 1978.

NETO, Hélio Barthem. **Novos desafios da tributação do software no Brasil sob as perspectivas do ICMS e do ISS – do corpus mechanicum ao cloud computing**. 2016. Dissertação (Mestrado Profissional) -Fundação Getúlio Vargas, São Paulo, 2016.

NEVES, Guilherme Pereira das. **ICMS – Comercialização de conteúdos digitais na Internet**. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo: Dialética, v. 74, 2001.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. **Fundamentos do Imposto de Renda**. São Paulo: Quartier Latin, 2008.

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

PATROCÍNIO, José Antonio. **ISS – Teoria, Prática e Jurisprudência**, 2. ed. São Paulo: Fiscosoft, 2015.

PINHEIRO, Patrícia Peck. **Direito Digital Aplicado**. São Paulo: Intelligence, 2012.  
PISCITELLI, Tathiane. Um novo capítulo na tributação de bens digitais: Convênio ICMS 106. **Valor Econômico**. 2017. Disponível em <<https://www.valor.com.br/legislacao/fio-da-meada/5147744/um-novo-capitulo-na-tributacao-de-bens-digitais-convenio-icms-106>> Acesso em 07/10/2018.

PISCITELLI, Tathiane. Tributação das operações na nuvem e o impasse serviço x mercadoria. **Valor Econômico**. Disponível em <<https://www.valor.com.br/legislacao/fio-da-meada/5076466/tributacao-das-operacoes-na-nuvem-e-o-impasse-servico-x-mercadoria>> Acesso em 07 out. 2018.

PISCITELLI, Thatiane. **Os Desafios da Tributação do Comércio Eletrônico**. p.689. Disponível em < <https://bdjur.stj.jus.br/jspui/handle/2011/106260> > Acesso em 04/11/2018/

PEREIRA, Caio Mário da Silva. **Instituições de Direito Civil**. Introdução ao Direito Civil. Teoria Geral do Direito Civil (Vol. I), 20. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004. 1. V.

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário**. 6. Ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2014. P. 173.  
REALE, Miguel. **Lições Preliminares de Direito**. 27ª. Ed. São Paulo: Saraiva, 2002. p. 208-209.

SÃO PAULO (Estado). Tribunal de Justiça. **Agravo de Instrumento 2086668-13.2018.8.26.0000**. 10ª Câmara de Direito Público. Relator: Desembargador Marcelo Semer. Julgado em: 17/09/2018 Disponível em < <https://esaj.tjsp.jus.br/pastadigital/abrirPastaProcessoDigital.do?origemDocumento=P&nuProcesso=2086668-13.2018.8.26.0000&cdProcesso=R1004IUBB0000&cdForo=990&tpOrigem=2&flOrigem=S&nmAlias=SG5TJ&cdServico=190201&ticket=b3faX7U96HU3j3SBE06eBTbDmGLf%2FMwTyeWqRiDkbRiCy4IUZbNOKN4F0xYudKlvz1yebhnXGhUXniOz85pVVZEIur%2Bk8m8uHYKEq9vnBjyvkQg%2Fd2Uzp%2BGny%2BKR%2BYOwYdiFAZdgnhdV3sWpU2yzuHeRvhBITONEPT7TfAKhOGw6Vxfmkn7dmQqDte6yFA8vuhWp9AbCRB6OozcucslepOCQBM%2BJIs7pRpHzlPwyZQsEPABgqmnbnHYI5BND42V5jIGdOchEtgaomCbiGBxyBfSvEFdn2IKFI5DW5JhNh9WrvmsHuLkLG8cLuDhA6g95I> >. DJE 09/10/2018. Acesso em 21/10/2018.

SÃO PAULO (Estado). Justiça Estadual. **Mandado de Segurança 1010278-54.2018.8.26.0053**. 9ª Vara da Fazenda Pública. Julgado em: 16/03/2018 Disponível em

<<https://esaj.tjsp.jus.br/pastadigital/abrirDocumentoEdt.do?nuProcesso=1010278-54.2018.8.26.0053&cdProcesso=1H000CFWW0000&cdForo=53&baseIndice=INDD&nmAlias=PG5JMDS&tpOrigem=2&flOrigem=P&cdServico=190101&ticket=b3faX7U96HU3j3SBE06eBco7DbARQP0ciU9v3jTQY9CCy4IUZbNOKN4F0xYudKlvjZy8qcHkq8mq7yknBAz2X01dlp92%2BGHI0iHgKWVoS2vkQg%2Fd2Uzp%2BGny%2BKR%2BYOwE4ZYwx65w7OX4pS93VVORsBZpiHhBJhukReAZVN0TXLT5xLC%2BI7YWqFsBQcY0A4okdJYG1S7sQ6pWmCnj1yLy%2Br3SaartXpcARISjmXFvVLIKF0wt8SlaDbQtTMOZTAQ27KoJTXqXT%2BgZwjaPo%2FmIHU6ZNXPPBfJy%2BEcgAovJ4vZ3rjmqt8YQmNOcUW3xUPsBW%2F73slbpoTuBQZt7hQ5OO%2B89hEovp%2B4HUbEblVZdzM%3D>>. DJE 03/04/2018. Acesso em 21/10/2018.

SÃO PAULO (Estado). **Recurso de Apelação nº 0006496-32.2013.8.26.0053**. 15ª Câmara de Direito Público. Relator: Fortes Muniz. DJE em 10/10/2014. Disponível em

<<https://esaj.tjsp.jus.br/pastadigital/abrirDocumentoEdt.do?origemDocumento=M&nuProcesso=0006496-32.2013.8.26.0053&cdProcesso=R10029MVW0000&cdForo=990&tpOrigem=2&flOrigem=S&nmAlias=SG5TJ&cdServico=190201&ticket=zQhNJhpHqEeeEtb1XX%2F0jbDmGLf%2FMwTyeWqRiDkbRiCy4IUZbNOKN4F0xYudKlvD5Mzcp2s49WUMMCd9H4XnH01dlp92%2BGHI0iHgKWVoS2vkQg%2Fd2Uzp%2BGny%2BKR%2BYOwYdiFAZdgnhdV3sWpU2yzuHeRvhBITONEPT7TfAKhOGwxlpR80ag8ZDe6Zo7rUQFP5Qqt5LSu8MbJZQJKjp29we%2B2X%2Fx7exGSROc%2F%2BKOXXli%2FeVJV8X3keFvlAqkeV9hh>>. Acesso em 28 nov.2018.

SÃO PAULO (Estado). Tribunal de Justiça. **Mandado de Segurança 1019249.28.2018.8.26.0053**. 3ª Câmara de Direito Público. Relatora:

Desembargadora Paola Lorena. Julgado em: 30/08/2018 Disponível em <<https://esaj.tjsp.jus.br/pastadigital/abrirDocumentoEdt.do?nuProcesso=1010278-54.2018.8.26.0053&cdProcesso=1H000CFWW0000&cdForo=53&baseIndice=INDD&nmAlias=PG5JMDS&tpOrigem=2&flOrigem=P&cdServico=190101&ticket=b3faX7U96HU3j3SBE06eBco7DbARQP0ciU9v3jTQY9CCy4IUZbNOKN4F0xYudKlvjZy8qcHkq8mq7yknBAz2X01dlp92%2BGHI0iHgKWVoS2vkQg%2Fd2Uzp%2BGny%2BKR%2BYOwE4ZYwx65w7OX4pS93VVORsBZpiHhBJhukReAZVN0TXLT5xLC%2BI7YWqFsBQcY0A4okdJYG1S7sQ6pWmCnj1yLy%2Br3SaartXpcARISjmXFvVLIKF0wt8SlaDbQtTMOZTAQ27KoJTXqXT%2BgZwjaPo%2FmIHU6ZNXPPBfJy%2BEcgAovJ4s9KWswj5y8RGJWerUYkZmv1P2o7LCGPnoRvvQguhbYV1mnao3q6h35gFPxwbo2NLk%3D>>. DJE 06/09/2018. Acesso em 21 out. 2018.

SÃO PAULO (Estado). Tribunal de Justiça. **Mandado de Segurança nº 0006496-32.2013.8.26.0053**. 15ª Câmara de Direito Público. Relator: Desembargador Fortes Muniz. Julgado em: 12/07/2013 Disponível em

<https://esaj.tjsp.jus.br/pastadigital/abrirDocumentoEdt.do?nuProcesso=0006496-32.2013.8.26.0053&cdProcesso=1H00053AT0000&cdForo=53&baseIndice=INDDS&nmAlias=PG5JMDS&tpOrigem=2&flOrigem=P&cdServico=190101&ticket=8kp2wjT5nU4I3%2BjgNvACOsO7DbARQP0ciU9v3jTQY9CCy4IUZbNOKN4F0xYudKlvY8zD53QQnHUqXkQcYfx35X01dlp92%2BGHI0iHgKWVoS2vkQg%2Fd2Uzp%2BGny%2BKR%2BYOwE4ZYwx65w7OX4pS93VVORsBZpiHhBJhukReAZVN0TXLT5xLC%2BI7YWqFsBQcY0A4oOtB5P1Ka6G%2BR7zn1kzFYoyXfG3mj20NroV8Vh1mRAKvdHFVjl>

[448PNOeNSzDWozv%2FXXFOZPKi%2FPjRA0Z6n2fgA%3D%3D](#). Acesso em 28 out. 2018

SIQUEIRA CAMPOS, Roberto de. **Não-incidência de ICMS nas importações amparadas em contratos de arrendamento mercantil**. In **Repertório IOB de Jurisprudência n. 5/94**. São Paulo: IOB, 1994, p 91-86.

SAAVEDRA, Rui. **A Proteção Jurídica do Software e a Internet**. Lisboa: Publicações Dom Quixote, 1998.

SOUSA, Flávio R. C.; MOREIRA, Leonardo O.; MACHADO, Javam C. **Computação em Nuvem: Conceitos, Tecnologias, Aplicações e Desafios**. **ERCEMAPI**, Piauí, 2010. Disponível em: [https://www.researchgate.net/profile/Javam\\_Machado/publication/237644729\\_Computacao\\_em\\_Nuvem\\_Conceitos\\_Tecnologias\\_Aplicacoes\\_e\\_Desafios/links/56044f4308aea25fce3121f3/Computacao-em-Nuvem-Conceitos-Tecnologias-Aplicacoes-e-Desafios.pdf](https://www.researchgate.net/profile/Javam_Machado/publication/237644729_Computacao_em_Nuvem_Conceitos_Tecnologias_Aplicacoes_e_Desafios/links/56044f4308aea25fce3121f3/Computacao-em-Nuvem-Conceitos-Tecnologias-Aplicacoes-e-Desafios.pdf). Acesso em: 02 nov. 2018.

SOUTO, Luisa de Brito Dutra. **Da subsunção da contratação de acesso a softwares disponibilizados em nuvem (softwares as a service) às hipóteses de incidência do ICMS e do ISS**. 2013. Monografia (Graduação em Direito)- Universidade de Brasília, Brasília, 2013.

VASCONCELLOS, Roberto; PISCITELLI, Tathiane. **Tributação de softwares e o Parecer Normativo SF 01/2017 – Conflito de competência e insegurança jurídica**. **JOTA**, 2017. Disponível em <<https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/pautafiscal/tributacao-de-softwares-e-o-parecer-normativo-sf-012017-27072017>> Acesso em 08/10/2018.

VENOSA, Sílvio de Salvo. **Direito Civil. Contratos em Espécie**, 13. Ed.. São Paulo: Atlas, 2013 (V. 3)

WALD, Arnoldo. **Base de Cálculo para Cobrança do ICMS nas Transferências de Armazéns para Filiais da Mesma Empresa**. In: **Revista de Direito Público**. n. 19. São Paulo: RT, 1972.