



TRIBUTAÇÃO E CLOUD COMPUTING NO BRASIL: APONTAMENTOS SOBRE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA EM SOFTWARE AS A SERVICE

Taxation and cloud computing in Brazil: taxation on tax incidence in software as a service

Revista de Direito Tributário Contemporâneo | vol. 23/2020 | p. 41 - 61 | Mar - Abr / 2020

DTR\2020\3771

Patrícia Silva de Almeida

Doutoranda e Mestre pelo Programa de Pós-Graduação em Direito pela Universidade de Marília – UNIMAR/SP. Especialista em Direito Público pela Escola de Magistratura Federal do Rio Grande do Sul – ESMAFE/RS. Oficiala Registradora e Tabela de Notas do Município de Santa Salete, Estado de São Paulo. patriciadealmeida3110@gmail.com

Regina Célia de Carvalho Martins

Doutoranda e Mestre pelo Programa de Pós-Graduação em Direito pela Universidade de Marília – UNIMAR/SP. Especialista em Direito Civil e Processual Civil pela Fundação de Ensino Eurípedes Soares da Rocha – UNIVEM. Advogada. martinsre31@hotmail.com

Jonathan Barros Vita

Doutor e Mestre em Direito pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo – PUC-SP. Mestre em Segundo Nível em Direito Tributário de Empresa pela Università Commercialle Luigi Bocconi – Milão (Itália). Especialista em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários – IBET. Coordenador e Professor Titular do Programa de Doutorado e Mestrado em Direito da Universidade de Marília – UNIMAR/SP. Advogado. Consultor Jurídico. Contador. jbvita@gmail.com

Área do Direito: Tributário; Digital

Resumo: A propósito das controvérsias sobre a incidência da tributação em cloud computing no Brasil e em virtude das inúmeras discussões acerca das incidências tributárias em tempos de economia digital, o presente artigo tem por objeto o estudo analítico sobre a tributação incidente sobre o Software na modalidade consistente de Software as a Service, representativo propenso à incidência de tributos federais, bem como comporta polêmica acerca do enquadramento, no que se refere à competência tributante, um espaço para disputas entre Estado (ICMS) e Município (ISS), em tais exações. Por metodologia de pesquisa, optou-se pelo método hipotético-dedutivo e, quanto ao procedimento técnico, trata-se de um apanhado essencialmente bibliográfico, realizado com base em doutrina nacional.

Palavras-chave: Cloud computing – Incidência tributária – ICMS – ISS – Software como Service – Tributação

Abstract: Regarding the controversies about the incidence of taxation in cloud computing in Brazil, and because of the numerous discussions about tax incidents in times of digital economy. At this point, the purpose of this article is to analyze the taxation of Software a consistent mode of Software as a Service, which is prone to the incidence of federal taxes, as well as controversial refers to tax jurisdiction, a space for disputes between State (ICMS) and Municipality (ISS), in such tax exemptions. By research methodology, the hypothetical-deductive method was chosen, and as for the technical procedure, it is an essentially bibliographic survey, carried out based on national doctrine.

Keywords: Computação na nuvem – Incidence tax – ICMS – ISS – Software as a Service – Taxation

Sumário:

1.Introdução - 2 Cloud computing e o Software as a Service (SaaS) - 3.A tributação federal incidente sobre o Software as a Service (SaaS) - 4.As operações da plataforma:



a incidência do ICMS ou ISS? - 5.Conclusão - 6.Referências

1.Introdução

Discussões a respeito de tributação de novas tecnologias, mormente, ao que se refere ao enquadramento tributário das operações realizadas em “nuvem”, despertam e polemizam debates acerca da incidência tributária entre Estados e Municípios, e têm provocado atrasos no desenvolvimento e fixação da legislação nacional – por conseguinte jurisprudencial –, tornando interessante a abertura de espaço para breves discussões sobre as relações jurídicas existentes e a exação correta a ser imposta.

Percebe-se que a tecnologia e os novos parâmetros de economia – disruptiva ou não –, por vezes, se encontram em área nebulosa em termos de regulação, gerando insegurança jurídica e controversas posições dos tribunais nas possíveis demandas, por ausência de categorização a encaixar tais avanços tecnológicos e a respectiva fixação de competência.

Nesse novo perfil de economia pujante, jaz, nesse ponto, a corrente preocupação em observar a incidência tributária nos novos formatos de software (IaaS, PaaS e SaaS) – para além dos modelos tradicionais de programas customizados e gestados por encomenda –, o que, muitas vezes, torna insuficientes os dados alcançados para compreender qual o regime jurídico aplicável a esses modelos tributantes.

Ao se debruçar nos contratos de Software as a Service (SaaS), essa modalidade de software, seja do tipo: pagamento, ouvir música, assistir filmes, entre outros serviços interligados ou, até mesmo, empréstimo entre contas cadastradas entre usuários, tem proporcionado o aumento do uso desse jaez tecnológico no Brasil.

Esses tipos de contratos vêm abranger, pelo simples fato de ser uma modalidade de prestação de serviço em nuvem, relações jurídicas – distintas e específicas –, isto é, a colocação de infraestrutura e acesso à plataforma à disposição do comerciante e a aderência a esse meio virtual, prestação refletora de licenciamento de plataforma, localizada muitas vezes no exterior, o que gera a incidência de tributação federal (PIS/COFINS, IRRF e CIDE).

De outro ponto de análise, a relação que se estabelece entre o usuário (consumidor) comporta outro tipo de exação, que se concretiza para além dos efeitos contratuais fixados, a incidência de tributos (quer seja no âmbito Estadual, quer seja no Municipal) representa uma prestação intermediária de serviços.

Pois bem, embora haja a preponderância em ser uma licença de uso de software, caráter misto de uso, qualificar o uso desse tipo de software, para fins de incidência tributária específica, nos conduz a indagar no tocante a exações tributárias, e, em face da ausência de coesão legislativa nacional e jurisprudencial, quais são as espécies tributárias envolvidas na realização das operações que se utilizam dessa modalidade de Software as a Service?

Justifica-se, assim, a escolha da temática tendo em vista não ser comum, doutrinariamente, a análise do uso desse tipo de plataforma no Brasil, pois, em razão dos interesses comerciais, não há estímulo a aderir a inovadora de uso, em face do desestímulo das plataformas comerciais abertas, inibindo, então, o surgimento da concorrência.

Para tanto, por questões de natureza didática, divide-se o artigo da seguinte forma: o primeiro tópico, denominado Cloud computing e o Software as a Service (SaaS), comporta a descrição do modelo utilizado para fins de pagamento de compras por meio de e@comerce, ou seja, nova tecnologia que já vem sendo utilizada no mundo, similar a outros aplicativos de pagamento virtual introduzidos no Brasil.

Em um segundo momento, no tópico “A tributação federal incidente sobre o Software as



a Service (SaaS)”, destaca-se a exação e os tributos de natureza federal que ocorrem nas operações realizadas com empresas que se utilizam desse tipo de plataforma, uma vez que grande parte das empresas que disponibilizam tais serviços está situada no exterior, gerando dúvidas sobre o negócio jurídico misto concretizado, isto é, a locação do espaço virtual ou apenas o licenciamento de uso do software.

E, por derradeiro, o tópico final, “As operações da plataforma SaaS: incidência de ICMS ou de ISS?”, vem traduzir o conflito existente entre a competência tributante dos Estados e Municípios, visto que, por mais intenso que sejam os debates sobre as referidas incidências desses tributos, existe uma inadequação no que tange às operações que são realizadas entre empresas fornecedoras-intermediárias e os consumidores finais.

Como metodologia geral, optou-se pelo método hipotético-descritiva e, quanto ao procedimento técnico, trata-se de um apanhado essencialmente bibliográfico realizado com base na doutrina nacional, tece-se algumas considerações quanto ao tema, a seguir descrito.

2 Cloud computing e o Software as a Service (SaaS)

Ao analisar a raiz do problema, isto é, ao se referir a tributação incidente acerca de software e, em virtude do avanço da denominada “evolução tecnológica” e, em tempos de “economia de iconomia”¹, disruptiva, há maior incidência de uso de plataformas flexíveis em ambientes móveis, uma tendência de fusão entre o mundo físico e o mundo virtual, um contínuo processo de simplificação nos modelos de negócios.

Essa influência da tecnologia no comportamento dos usuários – seja o comerciante e usuário final –, embora cada dia mais evidente e tangível, por assim firmar um crescente de plataformas de serviços em geral (música, pagamento, empréstimo, filmes etc.), tem demonstrado que o uso desses meios tecnológicos vêm contribuir com a mudança de paradigmas, quanto aos hábitos de consumo, interações sociais, formas de aprendizado, relações laborais, arquiteturas empresariais e todas as inovações proporcionadas pela tecnologia.²

O uso corrente da tecnologia de software para fins exclusivo de serviço vem sendo observável em vários modelos de negócios, seja nos aplicativos de transportes (Uber, Cabify), nos aplicativos de hospedagens (Booking, Airbnb), no setor de finanças (Venmo, Bitcoins) e na indústria do entretenimento (Spotify, Netflix, Deezer), entre outros.

Para além desses exemplos fáticos na realidade atual, esses aplicativos estão inseridos na modalidade de Software, conhecido como Software as a Service – SaaS, tais não apenas gestam uma novíssima maneira de fornecer soluções adequadas para efetuar diversas operações virtuais, mas, também, influenciam as preferências entre consumidores, diretos e indiretos, que optam por adquirir ou oferecer esses produtos e serviços.

Descreve Verônica Cristina Moura Silva Mota,

“[...] a Software as a Service (SaaS) é o modelo de computação em nuvem mais fácil de se visualizar, podendo ser acessado de qualquer computador ou dispositivo móvel pelos usuários, por meio de senha e de forma remota, por meio da internet onde o usuário acessa banco de dados que se encontram hospedados em locais indeterminados.”³

Ínsito a esse cenário, sob o ponto de vista jurídico, a modalidade reserva algumas inseguranças quanto a exação tributária. Em que pese a Suprema Corte já tenha se manifestado acerca da temática Software “sob encomenda” versus “prateleira”, no entanto, apesar da realidade cloud computing ser distinta, a decisão tem contribuído na interpretação desse seguimento emblemático.

Embora exista a tramitação do Projeto de Lei 5.344/2013 junto a Câmara de Deputados⁴



sobre a regulação da computação da nuvem, essa pode ser definida como a exploração da atividade de tratamento, armazenamento, guarda e depósito virtual, por sistemas, onerosos ou gratuitos, no qual o depositário recebe informações, programas e plataformas, ou qualquer espécie de dados do depositante ou titular, codificados ou não, considerados conteúdo ou bens, sendo regido por esta lei e no que aplicável, pelo Código de Defesa do Consumidor, pela legislação específica de proteção de dados, de propriedade intelectual, legislações setoriais e outras aplicáveis, nos termos do § 1º do art. 1º do dispositivo legal.

Depreende-se essa modalidade contratual de uso de Software, interpretada como de natureza jurídica mista, abrange tanto a infraestrutura quanto a plataforma, no entanto, representa, em grande parte, o licenciamento de programa.

Contudo, para fins de incidência tributária, compreende-se que os negócios jurídicos efetivados e validado entre as partes não comportam fato oponível à exação, segundo faz constar o art. 118, inciso I, do Código Tributário Nacional⁵.

Ainda que pareça um contrato típico de simples licenciamento, disponibilizado gratuitamente, não há a devida correlação com a forma de operacionalização no caso da plataforma online e o software tradicional, uma vez que tem diferenças estruturais e operacional.

Portanto, mesmo havendo a perfeita ideia de que há um licenciamento envolvido – lembrando que não ocorre a total transferência da correspondente tecnologia –, discute-se tecnicamente quais as espécies tributantes incidem sobre tal modalidade de software, análise descrita a seguir.

3.A tributação federal incidente sobre o Software as a Service (SaaS)

No contexto da tributação sobre Software presente em ambiente da internet, raramente se apresenta isenta de controvérsias, a despeito de toda uma insegurança jurídica sobre sua incidência sobre novas tecnologias operantes, ou não, no território brasileiro.

Por esse ângulo, diante dos conceitos jurídicos criados pela atual legislação em vigor e, tendo em vista que o referido software se opera para além da fronteira territorial nacional, do ponto de vista da tributação federal, em relação à tributação em nuvem, a disponibilização do o Software as a Service (SaaS) via cloud computing é realizada por intermédio de contrato de licença de uso; e, inclusive, as demais modalidades IaaS e PaaS têm sido postas por transferência total ou parcial dos direitos autorais (bem móvel incorpóreo) sobre I ao usuário, porém, tão só, o direito de uso.

Ao analisar a incidência do Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF), tem-se a considerar que algumas atividades seguem o parâmetro de retenção dos serviços de Royalties, assistência técnica ou administrativa, entre outros elencados. Nesse ponto, de acordo com o contido no art. 28 da Lei Federal 9.249/1995 (LGL\1995\81)⁶, descrevendo uma alíquota de 15% (quinze por cento). Em sequência, a Lei Federal 9.779/1999 (LGL\1999\103), segundo o art. 8º⁷, em compasso aos acordos internacionais firmados, pontua nova alíquota de 25% (vinte e cinco por cento), evitando desvios e acúmulos em paraísos fiscais.

Então, nesse ponto, a fonte pagadora assume o ônus do imposto devido pelo beneficiário situado no exterior, apresentando a base de cálculo à importância paga, creditada ou entregue como quantia líquida, cabendo um reajuste do rendimento bruto, sobre o qual efetivamente recairá o respectivo imposto de renda.

Grande parte das empresas que ofertam esse tipo de plataforma de uso estão localizadas no exterior e a Receita Federal do Brasil (RFB), por intermédio do Ato Declaratório Interpretativo 07/2014, determina os valores creditados (pagos) remetidos por domiciliados no Brasil à empresa domiciliada no exterior, na execução ou disponibilização de infraestrutura a armazenagem e ao processamento de acesso de



dados remotos – data centers.

Demais disso, para fins tributários, tais software estão sujeitos a prestação de serviços (excluindo as locações), razão pela qual se faz por incidir o regime de PIS/COFINS – Importação, o tratamento do Imposto de Renda Retido na Fonte – IRRF e a Contribuição Incidente no Domínio Econômico – CIDE.

Contudo, a devida normativa não se refere para fins de atividades originárias de computação em nuvem, que, por meio da Solução de Consulta 191/2017 junto Receita Federal, manifestou a posição sobre aquisição de software do exterior; tecendo pontos interessantes e aplicáveis aos Software as a Service: (a) o usuário/assinante não adquire o software, apenas acessa seus recursos à distância, com senhas pré-definidas; (b) o assinante paga uma mensalidade de licença de uso, atualização e suporte técnico; (c) ingerência sobre os recurso computacionais; e, por fim; (d) os direitos autorais envolvidos não são objetos de comercialização.⁸

Na prática, nessa modalidade de software não há transferência em definitivo, uma vez que se tem apenas o acesso aos recursos de operacionalização à distância.

Os usuários das plataformas e aplicativos dessa modalidade, normalmente, quando do pacto contratual junto ao fornecedor do software de manutenção e permissão de uso da tecnologia, ao baixar o aplicativo, ainda que seja concedido de forma gratuita, verifica-se a configuração do respectivo licenciamento.

A Instrução Normativa 1.455/2014, da Receita Federal (LGL\2014\1720) do Brasil, no art. 17⁹, ainda vigente, ao classificar serviço técnico decorrente de estruturas automatizadas com conteúdo tecnológico, descreve: as aquisições de software oriundas do exterior estão sujeitas ao Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF)¹⁰ e à Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE). Ademais, por meio da Solução de Consulta COSIT 499/2017¹¹, a Receita Federal do Brasil reafirmou o mencionado posicionamento.

No entanto, convém destacar que a referida cobrança se mostra equivocada. Tais atividades podem ser prestadas dentro de um contexto de suporte ou simples manutenção da plataforma licenciada, indiferente de download definitivo ou em ambiente de cloud computing.

O software em si é o objeto de análise e não o processo de manutenção e suporte necessários ao funcionamento, uma vez que tudo deve compor o preço final de forma agregada.

Na visão de Henrique Erbolato e de Lucas Di Francesco Veiga, conforme a interpretação que se pode concluir, por exclusão, o direito de comercialização de software não se confunde com a licença de uso do software ao usuário final, não estariam, dessa forma, sujeitos à exação.¹²

Com efeito, embora o licenciamento seja a atividade preponderante, presente o entendimento de que há uma enorme dificuldade de enquadrar o fornecimento de SaaS como mercadoria¹³, segundo dispõe a intenção da Receita Federal do Brasil, comparando-os aos licenciamentos tradicionais¹⁴ (MALAVOGLIA; ALVARENGA; PISCITELLI, 2018).

Convém esclarecer que, no que se refere à incidência de implementação da CIDE instituída pela Lei Federal 10.168/2000 (LGL\2000\235), com modificações implementadas pela Lei Federal 10.332/2002, tem-se o Programa de Estímulo à Integração Universidade-Empresa, com o intuito de fomentar o Apoio à Inovação Nacional, cujo objetivo principal visa a criar condições ao desenvolvimento tecnológico no Brasil, em especial, ao custeio da pesquisa desse crescente setor produtivo.

A partir de então, a criação da denominada CIDE-Royalties vem sendo devida por



peças jurídicas detentoras de licenças de uso ou adquirente de conhecimentos tecnológicos, assim como aquelas pactuantes de contratos que impliquem, direta ou indireta, transferência de tecnologia, firmados com residentes ou domiciliados no exterior.

Ao se referir ao Software, em toda a sua extensão, seja adquirido virtual ou tradicional, a referida contribuição não incide sobre a remuneração pelo exercício de uso ou de direitos de comercialização ou distribuição de programa de computador, mormente, quando envolver a transferência da correspondente tecnologia, nos termos do art. 2º, § 1º-A, da Lei Federal 10.168/2000 (LGL\2000\235)¹⁵.

Contudo, seguindo esse raciocínio, ao ser verificada a não existência de transferência da tecnologia ou qualquer remuneração pela licença ou permissão, sem autorização para comercialização ou distribuição do software, então, conclui-se, não se cogitar a incidência da CIDE.

Com relação ao enquadramento das receitas com essa modalidade de SaaS nos regimes de apuração do PIS/COFINS – importação, depreende-se que as receitas auferidas por empresas do campo da tecnologia (informática), decorrentes de licenciamento, não configura a incidência do tributo sobre a importação, visto que a remuneração paga a residentes ou domiciliados no exterior pela devida importação de licenciamento de direito de uso, para além do mero acesso virtual, se o contrato estipular a previsão de prestação de serviços (de manutenção ou de suporte técnico), então, estaria, assim, configurada a previsão da tributação.

A legislação pertinente ao enquadramento da receita com SaaS na apuração de PIS/Cofins em casos de importação adota o critério objetivo, como intuito de afastar do campo de incidência não cumulativa algumas atividades, entre elas aquelas que o contribuinte vier a separar as receitas próprias de regime cumulativo, daquelas reversas.

As empresas que prestam serviços de informática, com o desenvolvimento e o licenciamento ou simples cessão de direito de uso, compreendendo, também, software em páginas eletrônicas, foram inseridas na sistemática de cumulação prevista na Lei Federal 11.051/2004 (LGL\2004\2849), porém, apenas essa última modalidade ligada ao ambiente virtual não vem alcançar as receitas auferidas com a comercialização, licenciamento ou cessão de direito de uso de software importado, segundo descreve o art. 10, inciso XXV, da Lei Federal 10.833/2003 (LGL\2003\670).¹⁶

Nesse contexto, pontua-se a divergente posição doutrinária sobre a interpretação da Receita Federal do Brasil quanto à incidência no regime não cumulativo¹⁷ sobre o Software as a Service:

“Com relação ao SaaS, é possível sustentar que a posição relativa à aplicação das alíquotas do regime não cumulativo por parte da RFB pode ser contestada, na medida em que as receitas com essa atividade são ‘decorrentes’ de licenciamento de software ainda que a empresa fornecedora do SaaS não tenha desenvolvido o software em questão. Tanto é assim que, ao afastar a aplicação das alíquotas do regime cumulativo em caso de licenciamento de software importado, a lei claramente abre a possibilidade para que o regime cumulativo seja aplicável às receitas do licenciante não desenvolvedor, eis que, do contrário, não haverá razões para excluir os softwares importados, pois não residentes não recolhem PIS/Cofins.”¹⁸

Dessa forma, ao cumprir os propósitos desse estudo, e, ao encontrar a complexidade na definição da natureza do SaaS – mista –, por comportar típico licenciamento de uso de software, haveria, por assim concluir que a licença de uso também deveria ser enquadrada no regime cumulativo favorável de tributação no sistema de PIS/Cofins – importação para o SaaS.

No entanto, convém destacar um ponto em especial referente à posição de José Eduardo



Soares de Melo quanto à possibilidade de ocorrência de bis in idem, a questão da exação incidente sobre as importações quando cumulado as contribuições PIS/COFINS e a CIDE Royalties e Tecnologia.

“Entende-se que, com o advento das contribuições (PIS/COFINS) incidentes na importação de serviços, como forma de prestigiar o adimplemento de nosso país aos compromissos assumidos no sistema multilateral do comércio, com prevalência das regras de acordos internacionais, deve ser tida por insubsistente a manutenção da cobrança da CIDE-Tecnologia.”¹⁹

Considerando a singularidade da questão, impertinente parece tecer comentário sobre essa dupla incidência na remuneração das licenças de uso de obra intelectual, caso dos programas de computação – software, quando da posição de remessas ao exterior de valores a empresas coligadas prestadoras apenas de assistência técnica no país.

Além do mais, para que surta os efeitos tributantes desejados, mister se faz comportar alterações prospectivas sobre o conceito de “licença de uso” para fins de exação, como verificado em outras espécies tributárias, a citar a exação do ISS.

Destarte, a tributação operada por intermédio de ambiente “nuvem” sofre variações em conformidade com o teor do contrato. Indiferente da modalidade, a contribuição poderá ser cumulativa ou exclusiva: (a) se for apenas o software oriundo do exterior, incidirá apenas o IRRF; (b) no caso de serviços não intrínsecos, estariam sujeitos ao recolhimento da exação do IRRF, da CIDE e da PIS/COFINS – importação; e, por fim; (c) se for locação de espaço virtual, tem-se a incidência de IRRF apenas.²⁰

4.As operações da plataforma: a incidência do ICMS ou ISS?

Como mencionado nos tópicos anteriores, há casos que são aparentemente complexos de regulamentar. O ordenamento jurídico brasileiro, em especial, as normas voltadas à esfera tributária, é formado em virtude do princípio da legalidade.

Deve-se levar em consideração que nem todos os contornos fáticos colocados em análise se enquadram perfeitamente nas previsões normativas existentes, bem como podem ocorrer até mesmo antinomias em alguns casos.

E, diante de tais situações de indeterminismos, surgem os chamados hard cases, significativos nas palavras de Cristiano da Rosa Carvalho e Elly José de Mattos:

“[...] são aqueles casos onde uma mera subsunção do fato à regra não é suficiente para resolver o problema, [...] para que um sistema jurídico retorne ao equilíbrio, o juiz necessita de um grau maior de ‘criatividade’ e, num certo sentido, cria um novo direito.”²¹

Entretanto, tendo em vista a dinâmica normativa e a autorregulamentação do sistema jurídico, ao partir da análise da tributação envolvendo a incidência sobre Software as a Service (SaaS), o assunto é envolto por controvérsias, pois inexistente regra prevista à situação específica – logo, deduz-se um vácuo normativo.

Com a popularização dessa nova espécie de software/plataforma, reconhecido como incorpóreo, o “bem digital”, desvinculado de seu suporte físico, cria um nicho tributável rentável, porém, ainda permanece um “limbo jurídico” a ser tributado.

O fato de vivenciarmos um processo de transição de uma economia típica baseada em atividade fornecedora de mercadorias, para muitos negócios que carregam em essência a chamada “prestação de serviço”, abre campo de discussões e disputas entre os entes federados buscando o enquadramento – tempo e espaço – das respectivas atividades em adequação a suas competências.

Na seara do Direito Tributário Brasileiro, a incidência do ICMS sobre a circulação



fragmentada ou consumo temporário e compartilhado de mercadorias não está sendo admitida, embora sejam bens corpóreos, em concreto, que circulem sob o ponto de vista físico entre vários consumidores.²²

E nesse contexto, foi por intermédio da Ação Direta de Inconstitucionalidade 1.945/MT, acórdão de relatoria do Ministro Octávio Galotti, em ponto definitivo acerca da incidência do ICMS sobre software e download, via liminar, que projetou-se tal exação, havendo espaço para o ICMS; no entanto, a seara discursiva do uso dos SaaS – quase sempre oriundos do exterior – é específica e distinta.

Por ser um bem incorpóreo – seja cessão de direitos ou licença de uso –, para que se tenha a execução do software como plataforma social divulgada amplamente e possa ser consumido em massa, em comparação ao software padrão, devem ser usados os mesmos critérios para considerar esse dispositivo em simples mercadoria.

E como firmado anteriormente pela jurisprudência do Supremo Tribunal Federal²³ – *softwarecorpus mechanicum* –, em virtude da desmaterialização, o uso por download ou acesso em nuvem, as conclusões foram estanques a época, muito embora possam ser objeto de nova discussão.²⁴

Mas, pensar na incidência de ICMS sobre o contrato de Software as a Service não parece ser adequado, em razão da ausência de caracterização do bem como mercadoria e por assim não visualizar o elemento circulação em sua essência do tipo tributário.

Todavia, convém destacar a definição exposta por José Eduardo Soares de Melo, a considerar que, para fins de tributação do ICMS, pode ser descrito como “mercadoria” um bem corpóreo (ou virtual) típico da atividade empresarial do produtor, industrial ou comerciante, tendo por objeto a distribuição para consumo.²⁵

E sob esse manto de definição, os Estados vêm tentando impor a sujeição sobre tais operações à incidência do ICMS, por meio do Convênio CONFAZ 106/2017, equiparou-se à mercadoria os bens digitais transferidos por intermédio de download, concluindo-se que, em operações com bens digitais, ainda que acessados em nuvens, indiferente do conteúdo disponibilizado e tipo de operação efetuada (empréstimos ou transferências), deve haver a tributar.

E nessa senda, a redação do supramencionado Convênio abrange toda e qualquer operação de uso por download – “standard” ou “customizado”, mesmo não havendo sessão definitiva de conteúdo.

Dentro desse contexto, o Fisco do Estado de São Paulo, via Decisão Normativa CAT 04/2017²⁶, oriunda de decisão tomada em Consulta administrativa 10382/2016, de 28 de junho de 2016, compreendeu que as operações de software em nuvem, modalidade SAAS, estão sujeitas, todas as suas espécies, à incidência do ICMS.

Agora, entende-se que as operações em nuvem não podem ser comercializadas como mercadoria circulante; há apenas a transferência de direitos aos usuários aderentes, mediante uma disponibilização de acesso licenciado de seu uso.

Por tais razões, importante destacar que a modalidade de Software as a Service não comporta um contrato de locação, em virtude de ser classificado como bem não fungível, visto não se enquadrar a sua execução a um típico objeto de licenciamento.

Logo se pode deduzir que o software dessa modalidade não se enquadra em contrato de locação, uma vez que o bem permanece com o fornecedor controlador, com acesso por meio de um servidor próprio ou até terceiros intermediários, o consumidor final dessa plataforma efetua o acesso via internet de modo compartilhado (sem cessão), acesso geral de todos os vinculados em tempo real.

Pois bem, dentro de um complexo quadro de dúvidas acerca da exação incidente, ao



direcionar o fato à sua classificação como um serviço, importante destacar que a competência municipal para tributar serviços é atribuída constitucionalmente, assim como em virtude da Lei Complementar 116/03 (LGL\2003\482), a lei descreve um rol de serviços não abarcado na competência estadual, em sendo "obrigações de fazer", seria passível tributar como ISS, excluindo automaticamente as "obrigações de dar", seguindo um propósito além, nos termos do exposto pelo Supremo Tribunal Federal no firmamento da Súmula Vinculante 31²⁷.

Apesar de todas as alterações e debates com rigor e fundamentação lógica, diante das várias obrigações de fazer assumidas pelo usuário da plataforma, existe um licenciamento envolvido, operação necessária para utilização. Nesse sentido, tem-se a considerar:

"Essas obrigações fazem com que os contratos de SaaS revelem uma altíssima carga de prestação de serviços passíveis de incidência de ISS, mesmo para os maiores defensores das razões que levaram à edição da Súmula Vinculante 31 do STF. Desse modo, independentemente da corrente a ser adotada, fica claro que o SaaS se amolda ao conceito de serviços tributáveis pelos municípios, desde que também se amolde a algum item da lista anexa à LC 116/03 (LGL\2003\482), o que pode gerar outra discussão."²⁸

Portanto, a legislação do ISS vem classificar essas operações como um serviço de licenciamento de software sujeito à incidência, conforme previsão do item 1.05²⁹ da Lista de Serviços anexa à Lei Complementar 116/2003 (LGL\2003\482), enquadrando as execuções de software desse jaez, sem que o consumidor realize o efetivo download do programa de computador.

Com efeito, em detrimento a essa corrente, o município de São Paulo manifestou, por intermédio de Parecer Normativo 01/2017, que as operações com softwares, qualquer que sejam a forma de contratação e a via de operacionalização, estão sujeitas ao ISS, reconhecendo a natureza híbrida da relação jurídica estabelecida e, na possibilidade de fragmentação contratual, uma parcela se amolda ao item 1.03³⁰ e outra parcela ao grupo do item 1.07.³¹⁻³²

Todavia, o item 1.05 da lista anexa à Lei Complementar 116/2003 (LGL\2003\482) trata do uso do software em geral e, pela ausência de previsão expressa acerca da tributação sobre os programas em nuvem, urge a revisão do enquadramento desse jaez de software nos modelos tradicionais de tributação - licenciamento permanente e instalação do programa no dispositivo móvel - de forma a tornar o fato impositivo a esse tipo de contrato.

E, nesse ponto, destaca-se a posição de Gustavo Masina, que chama atenção para a preocupação que o intérprete deve possuir com relação à constitucionalização da generalização disposta na legislação complementar (ISS), na qual se enquadra o fato social como obrigação de fazer, nas relações jurídicas que comportam operações mistas, como pode ser disposto no caso do SaaS:

"Em outras palavras, se a obrigação de fazer que compõe o fato jurídico 'operação mista' não se enquadrar no conceito constitucional de serviço, tal obrigação de fazer não será tributável pelos municípios, o que fará com que incida o ICMS sobre a 'operação mista', forte no art. 155, § 2º, IX, b, da CRFB. Os serviços "compreendidos na competência dos municípios", conforme já destacado, são aqueles que se compaginam ao conceito constitucional de serviço e que estão previstos na lista anexa à lei complementar a que se refere o art. 156, III, CRFB."³³

Destarte, deve o intérprete, portanto, verificar, nessas circunstâncias de acessibilidade e meio de operacionalização do mencionado software, se há significativa operação considerada mista e se, de fato, essa evolução na posição da referida exação precisa observar dois fatos concretizados: de um lado, a observância da legalidade estrita, a partir da conjunção de um verbo e de um complemento; e, de outro lado, a análise



sobre a capacidade contributiva ativa dos sujeitos envolvidos na relação tributária.³⁴

Logo, faz-se necessário buscar o sentido da aplicação da norma jurídica à situação fática posta e, no caso da Lei Complementar do ISS, a interpretação é direcionada a absorver mudanças a contemplar os modelos de SaaS, muito embora não contenham a exatidão de um contrato típico de licenciamento – como afirmado anteriormente: mistos e atípicos –, é fato impondível preponderante de se enquadrar como típico licenciamento.

Porém, convém destacar que o conceito é algo que seleciona e, em sendo maior a abstração, maior será a sua conceituação, isto é, maior será a abrangência de objetos a serem tributados, o que pode gerar vazios de significação.

Na lição de Paulo de Barros Carvalho, os enunciados normativos são seletores de propriedades, cabendo ao legislador – intérprete natural –, em sentido amplo, analisar os aspectos que ingressam e quais ficam de fora do campo de incidência, algo relevante para fins de domínio do direito tributário.³⁵

A observação geral cinge na diversidade de “obrigações de fazer” e suas complexidades, partes inclusivas desses contratos, os quais, na posição de Tathiane Piscitelli, direcionam a interpretação da incidência do ISS, afastando possível declaração de inconstitucionalidade futura perante a Corte Suprema.³⁶

E, em virtude do conflito estabelecido no Estado de São Paulo, o Egrégio Tribunal de Justiça Estadual, em julgado datado de 2014³⁷, apresenta posição de exação do ISS, quando em referência ao item 1.05 da Lei Complementar 116/2003 (LGL\2003\482); apesar de outrora haver se posicionado em sequência do firmado pelo Supremo Tribunal Federal, ou seja, o software tradicional ainda segue a incidência do ICMS.

À árdua tarefa de classificar os contratos de natureza mista (plataformas de acesso livres), faz-se por necessário pensar norte legislativo concreto e específico, pois dentro da atual insegurança jurídica na temerária classificação, por vezes, sugere-se a reformulação ou criação de item próprio na lista anexa da Lei Complementar 116/2003 (LGL\2003\482), que contemple a referida exação.

Sendo assim, mister se faz adequar de modo taxionômico a classificação tributária de incidência do ISS, vindo a contribuir em vários aspectos, ou seja, proporcionando uma regulação eficaz e a estabilização das decisões judiciais conflituosas entre os entes federados – Estados e Municípios –, de forma a contribuir com a arrecadação e melhoria na compreensão desse regime jurídico específico, estabelecendo parâmetros de compreensão da incidência tributária sobre esse modelo de negócio.

5. Conclusão

A partir das ideias expostas, entende-se ser inegável que o uso que das novas tecnologias possui a capacidade de transformar o relacionamento social e, da mesma forma, vem alterar o modus operandi do Estado no alcance dos recursos derivados oriundos da forma de tributação dos modelos comerciais disruptivos – cloud computing –, entre eles a modalidade do tipo Software as a Service (SaaS).

Mudanças nos conceitos tradicionais de aplicação das regras de tributação, como estabelecimento permanente e a típica mercadoria de natureza corpórea, foram tangenciados por mudanças e no agora situam-se em espaço virtual e intangíveis, com empresas operantes residentes e domiciliadas no exterior, uma realidade que não condiz com as expectativas de abertura dinâmica deste mercado altamente promissor.

No Brasil, apesar de vários tipos de Software as a Service (SaaS) atuantes que vêm exercendo uma parcela significativa de investimentos no mercado interno, ainda inexistente um marco regulatório, especificamente, sobre esse modelo de produto tecnológico, ponto reflexivo junto aos entes tributantes internos, apesar de todo um debate que vem sendo construído em âmbito internacional.



Em que pese as interpretações doutrinárias, entende-se que a tributação federal incidente sobre Software as a Service (SaaS), extensiva a outras modalidades, deve ser caracterizada como licenciamento de uso gratuito, não configurativos de tributação, perfeito apenas às empresas que oferecerem serviços não intrínsecos (manutenção e suporte técnico), cobrados em separado, com a viabilidade de incidência de CIDE e do PIS/COFINS – importação, assim como do Imposto de Renda Retido na Fonte.

No que se refere a incidência de tributação estadual ou municipal, caminha-se à concretude de incidência do ISS, apesar dos conflitantes debates perante os tribunais estaduais.

Embora exista uma respeitável corrente perante os fiscos estaduais de realizar a cobrança sobre as operações de software em nuvem, inclusive na modalidade SAAS, o debate comporta divergência, se estariam sujeitas, todas as suas espécies, à incidência do ICMS.

Todavia, de acordo com a posição adotada nesse trabalho, direciona-se a interpretação da incidência do ISS, em virtude da natureza mista contratual do referido software (multiplicidade das obrigações de fazer envolvidas).

E, nesse ponto, requer seja categorizada o modelo de conceituação de software de múltiplas funcionalidades – experiência típica do espaço em nuvem –, devendo serem tratados de forma diferenciada para fins de tributação e comportem a adequada tributação pelas autoridades fiscais; e conduza a melhor aplicação pelo Poder Judiciário, uma vez que se torna necessário repensar o papel das normas legais tradicionais, assim como atenção à forma como os comportamentos estão, até o momento, regulados.

6. Referências

ATALIBA, Geraldo. ICMS. Incorporação ao ativo – Empresa que loca, oferece em Leasing seus produtos – Descabimento do ICMS. Revista de Direito Tributário, São Paulo, Ed. RT, v. 52, 1994.

BRANDÃO JR., Salvador Cândido; PISCITELLI, Tathiane. Introdução: do data center à nuvem. In: PISCITELLI, Tathiane; BOSSA, Gisele Barra (Coord.). Tributação da nuvem: conceitos tecnológicos, desafios internos e internacionais. São Paulo: Thompson Reuters Brasil, 2018. p. 23-27.

CARPINETTI, Ana Carolina. ISS x ICMS: as operações de Software as a Service. Disponível em: www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/iss-x-icms-as-operacoes-de-software-as-a-service-28092017. Acesso em: 20.06.2019.

CARVALHO, Cristiano Rosa de; JOBIM, Eduardo. O Direito Tributário e a Interpretação Econômica do Direito: deveres instrumentais, custos de conformidade e custos de transação. In: TIM, Luciano Benetti (Org.). Direito & Economia. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008. p. 239-246.

CARVALHO, Cristiano Rosa de; MATTOS, Ely José de. Análise Econômica do Direito Tributário e Colisão de Princípios jurídicos: um caso concreto. Disponível em: www.woks.bepress.com/cristiano_carvalho/20. Acesso em: 09.06.2019.

CARVALHO, Paulo de Barros. Direito tributário: linguagem e método. 6. ed. São Paulo: Noeses, 2015.

CARVALHO, Paulo de Barros. Teoria da norma tributária. São Paulo: Max Limonad, 2002.

DIAS, Rodrigo Garrido. Regulação estatal, autorregulação privada e novas tecnologias disruptiva. In: SADDY, André; CHAUVET, Rodrigo da Fonseca; SILVA, Priscilla Menezes da (Coord.). Aspectos jurídicos das novas tecnologias (inovações) disruptivas. Rio de



Janeiro: Lumen Juris, 2019. p. 51-67.

ERBOLATO, Henrique Munia; VEIGA, Lucas Di Francesco. Aspectos da tributação decorrente da importação do cloud computing no Brasil. In: FARIA, Renato Vilela; SILVEIRA, Ricardo Maitto; MONTEIRO, Alexandre Luiz Moraes do Rêgo. Tributação da Economia Digital: desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas. São Paulo: Saraiva, 2018. p. 235-244.

GOLDSCHMIDT, Guilherme. PIS e Cofins: a ampliação do conceito de insumos frente ao regime não cumulativo das contribuições. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2013.

MALAVOGLIA, Theodoro; ALVARENGA, Christiane Alves; PISCITELLI, Tathiane. IAAS, PASS e SAAS: entre contratos típicos e atípicos. In: PISCITELLI, Tathiane; BOSSA, Gisele Barra (Coord.). Tributação da nuvem: conceitos tecnológicos, desafios internos e internacionais. São Paulo: Thompson Reuters Brasil, 2018.

MASINA, Gustavo. ISSQN: regra de competência e conflitos tributários. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009.

MELO, José Eduardo Soares de. ICMS: teoria e prática. 14. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2018.

MELO, José Eduardo Soares de. Importação e exportação no direito tributário: impostos, taxas e contribuições. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014.

MOTA, Verônica Cristina Moura Silva. A tributação do ISS sobre software em nuvem ainda gera insegurança. Disponível em: [www.migalhas.com.br/dePeso/16/A+tributacao+do+ISS+sobre+softwares+em+nuvem+ainda+gera+ Acesso em: 21.06.2019.

RENCK, Renato Romeu. Imposto de renda da pessoa jurídica: critérios constitucionais de apuração da base de cálculo: uma proposta de interpretação sistemática do Direito. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2001.

SADDY, André; CHAUVET, Rodrigo da Fonseca; SILVA, Priscilla Menezes da (Coord.). Aspectos jurídicos das novas tecnologias (inovações) disruptiva. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019.

SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DE SÃO PAULO. Decisão Normativa CAT 04, de 20 de setembro de 2017. ICMS São Paulo – Operações com software por meio de transferência eletrônica de dados (download ou streaming) – Incidência. Disponível em: [www.legisweb.com.br/legislacao/?id=350348]. Acesso em: 12.06.2019.

SILVA, Priscilla Menezes da. Uma Proposta de Taxionomia para as Economias Compartilhada e Colaborativa. In: SADDY, André; CHAUVET, Rodrigo da Fonseca; SILVA, Priscilla Menezes da (Coord.). Aspectos jurídicos das novas tecnologias (inovações) disruptivas. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019. p. 1-23.

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO. Iconomia. Disponível em: [sites.usp.br/iconomia/category/aceleradora-iconomia/]. Acesso em: 18.06.2019.

1 Transmite a ideia de “Economia política de ícones digitais”, de acordo com os economistas da Universidade de Estado de São Paulo (USP).

2 SILVA, Priscilla Menezes da. Uma Proposta de Taxionomia para as Economias Compartilhada e Colaborativa. In: SADDY, André; CHAUVET, Rodrigo da Fonseca; SILVA, Priscilla Menezes da (Coord.). Aspectos jurídicos das novas tecnologias (inovações) disruptiva. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019. p. 2.



3 MOTA, Verônica Cristina Moura Silva. A tributação do ISS sobre software em nuvem ainda gera insegurança. Disponível em:

[www.migalhas.com.br/dePeso/16/A+tributacao+do+ISS+sobre+softwares+em+nuvem+ainda+gera+
Acesso em: 21.06.2019.

4 BRASIL. Câmara dos Deputados. Projeto de Lei 5.344, de 09 de abril de 2013. Dispõe sobre as diretrizes gerais e normas para a promoção, desenvolvimento e exploração da atividade de computação em nuvem no país. Disponível em:

[www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra;jsessionid=D1B79F09D5E89E71138D65D92
Acesso em: 19.06.2019.

5 Art. 118 – A definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se: I- da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos.

6 Art. 28 – A alíquota do imposto de renda de que trata o artigo 77, da Lei nº 3.477, de 28 de novembro de 1958, e o art. 100, do Decreto-Lei 5844, de 23 de setembro de 1943, com as modificações posteriormente introduzidas, passa, a partir de 1º de janeiro de 1966, a ser de quinze por cento.

7 Art. 8º - Ressalvadas as hipóteses a que se referem os incisos V, VIII, IX, X e XI do art. 1º da Lei nº 9.481, de 1997, os rendimentos decorrentes de qualquer operação, em que o beneficiário seja residente ou domiciliado em país que não tribute a renda ou que a tribute à alíquota máxima inferior a vinte por cento, a que se refere o art. 24 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, sujeitam-se à incidência do imposto de renda na fonte à alíquota de vinte e cinco por cento.

8 ERBOLATO, Henrique Munia; VEIGA, Lucas Di Francesco. Aspectos da tributação decorrente da importação do cloud computing no Brasil. In: FARIA, Renato Vilela; SILVEIRA, Ricardo Maitto; MONTEIRO, Alexandre Luiz Moraes do Rêgo. Tributação da Economia Digital: desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas. São Paulo: Saraiva, 2018. p. 242.

9 Art. 17. As importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas a pessoa jurídica domiciliada no exterior a título de royalties de qualquer natureza e de remuneração de serviços técnicos e de assistência técnica, administrativa e semelhantes sujeitam-se à incidência do imposto sobre a renda na fonte à alíquota de 15% (quinze por cento). § 1º Para fins do disposto no caput: (...) II - considera-se: a) serviço técnico a execução de serviço que dependa de conhecimentos técnicos especializados ou que envolva assistência administrativa ou prestação de consultoria, realizado por profissionais independentes ou com vínculo empregatício ou, ainda, decorrente de estruturas automatizadas com claro conteúdo tecnológico.

10 A renda é reconhecida como um ganho de utilidade juridicamente identificado como um acréscimo patrimonial, que tem conteúdo econômico: é algo que não se tinha e se passa a ter, podendo ser renda consumida, acumulada ou simplesmente transferida (RENCK, 2001).

11 SOLUÇÃO DE CONSULTA VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT 449/2017. Dispositivos Legais: Lei 12.546, de 14 de dezembro de 2011, art. 25; Instrução Normativa RFB 1.277, de 28 de junho de 2012, art. 1º, § 4º; Portaria Conjunta RFB/SCS 1.908, de 19 de julho de 2012, art. 1º.

SISCOSERV. COMPUTAÇÃO EM NUVEM. PRESTAÇÃO DE SERVIÇO.

“As aquisições do exterior de autorizações de acesso e de uso de programas ou aplicativos disponibilizados em computação em nuvem (cloud computing), também conhecidos como Software as a Service (SaaS), devem ser objeto de registro no



Siscoserv”.

12 ERBOLATO, Henrique Munia; VEIGA, Lucas Di Francesco. Aspectos da tributação decorrente da importação do cloud computing no Brasil. In: FARIA, Renato Vilela; SILVEIRA, Ricardo Maitto; MONTEIRO, Alexandre Luiz Moraes do Rêgo. Tributação da Economia Digital: desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas. São Paulo: Saraiva, 2018. p. 241.

13 Chama-se a atenção à dificuldade em conceituar o bem mercadoria para fins de tributação federal ou estadual. Não é qualquer bem que pode ser qualificado neste campo, uma vez que essa qualificação depende de dois fatores, na visão de Geraldo Ataliba: “1) a natureza do promotor da operação que a tem por objeto; e 2) a destinação comercial que se dá a seu título”. Ver: ATALIBA, Geraldo. ICMS. Incorporação ao ativo – Empresa que loca, oferece em Leasing seus produtos – Descabimento do ICMS. Revista de Direito Tributário, São Paulo, Ed. RT, v. 52, 199. p.78.

14 MALAVOGLIA, Theodoro; ALVARENGA, Christiane Alves; PISCITELLI, Tathiane. IAAS, PASS e SAAS: entre contratos típicos e atípicos. In: PISCITELLI, Tathiane; BOSSA, Gisele Barra (Coord.). Tributação da nuvem: conceitos tecnológicos, desafios internos e internacionais. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2018. p. 411.

15 Art. 2º Para fins de atendimento ao Programa de que trata o artigo anterior, fica instituída contribuição de intervenção no domínio econômico, devida pela pessoa jurídica detentora de licença de uso ou adquirente de conhecimentos tecnológicos, bem como aquela signatária de contratos que impliquem transferência de tecnologia, firmados com residentes ou domiciliados no exterior. § 1º-A. A contribuição de que trata este artigo não incide sobre a remuneração pela licença de uso ou de direitos de comercialização ou distribuição de programa de computador, salvo quando envolverem a transferência da correspondente tecnologia.

16 XXV - as receitas auferidas por empresas de serviços de informática, decorrentes das atividades de desenvolvimento de software e o seu licenciamento ou cessão de direito de uso, bem como de análise, programação, instalação, configuração, assessoria, consultoria, suporte técnico e manutenção ou atualização de software, compreendidas ainda como softwares as páginas eletrônicas.

17 Destaca-se que o regime não cumulativo de tributação é característico de uma cadeia multifásica de incidência na qual visa a um sistema neutro, corrigindo distorções causadas por tributos plurifásicos, com base nas leis que regulam a sistemática das contribuições para o PIS/Confins, Leis Federais 10.637/2002, 10.833/2003 e 10.865/2004.

18 MALAVOGLIA, Theodoro; ALVARENGA, Christiane Alves; PISCITELLI, Tathiane. IAAS, PASS e SAAS: entre contratos típicos e atípicos. In: PISCITELLI, Tathiane; BOSSA, Gisele Barra (Coord.). Tributação da nuvem: conceitos tecnológicos, desafios internos e internacionais. São Paulo: Thompson Reuters Brasil, 2018. p. 423.

19 MELO, José Eduardo Soares de. Importação e exportação no direito tributário: impostos, taxas e contribuições. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014. p. 326.

20 ERBOLATO, Henrique Munia; VEIGA, Lucas Di Francesco. Aspectos da tributação decorrente da importação do cloud computing no Brasil. In: FARIA, Renato Vilela; SILVEIRA, Ricardo Maitto; MONTEIRO, Alexandre Luiz Moraes do Rêgo. Tributação da Economia Digital: desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas. São Paulo: Saraiva, 2018. p. 243.

21 CARVALHO, Cristiano Rosa de; MATTOS, Ely José de. Análise Econômica do Direito Tributário e Colisão de Princípios jurídicos: um caso concreto. Disponível em:



[www.woks.bepress.com/cristiano_carvalho/20]. Acesso em: 09.06.2019. p. 85.

22 MALAVOGLIA, Theodoro; ALVARENGA, Christiane Alves; PISCITELLI, Tathiane. IAAS, PASS e SAAS: entre contratos típicos e atípicos. In: PISCITELLI, Tathiane; BOSSA, Gisele Barra (Coord.). Tributação da nuvem: conceitos tecnológicos, desafios internos e internacionais. São Paulo: Thompson Reuters Brasil, 2018. p. 425.

23 SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Tribunal Pleno. Ação Direta de Inconstitucionalidade 4.628/DF, Relator Ministro Luiz Fux, julgado em 17.09.2014, Dje 24.11.2014.

24 MALAVOGLIA, Theodoro; ALVARENGA, Christiane Alves; PISCITELLI, Tathiane. IAAS, PASS e SAAS: entre contratos típicos e atípicos. In: PISCITELLI, Tathiane; BOSSA, Gisele Barra (Coord.). Tributação da nuvem: conceitos tecnológicos, desafios internos e internacionais. São Paulo: Thompson Reuters Brasil, 2018. p. 425.

25 MELO, José Eduardo Soares de. ICMS: teoria e prática. 14. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2018. p. 233.

26 Conforme dispõe o texto da Decisão Normativa CAT 04/2017, da Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo: "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".

27 Súmula Vinculante 31: "É inconstitucional a incidência do imposto sobre serviços de qualquer natureza - ISS sobre operações de locação de bens móveis".

28 MALAVOGLIA, Theodoro; ALVARENGA, Christiane Alves; PISCITELLI, Tathiane. IAAS, PASS e SAAS: entre contratos típicos e atípicos. In: PISCITELLI, Tathiane; BOSSA, Gisele Barra (Coord.). Tributação da nuvem: conceitos tecnológicos, desafios internos e internacionais. São Paulo: Thompson Reuters Brasil, 2018. p. 413.

29 1.05 - Licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação.

30 1.03 - Processamento, armazenamento ou hospedagem de dados, textos, imagens, vídeos, páginas eletrônicas, aplicativos e sistemas de informação, entre outros formatos, e congêneres.

31 1.07 - Suporte técnico em informática, inclusive instalação, configuração e manutenção de programas de computação e bancos de dados.

32 CARPINETTI, Ana Carolina. ISS x ICMS: as operações de Software as a Service. Disponível em:

[www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/iss-x-icms-as-operacoes-de-software-as-a-service-28092017]. Acesso em: 20.06.2019.

33 MASINA, Gustavo. ISSQN: regra de competência e conflitos tributários. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009. p. 128.

34 CARVALHO, Paulo de Barros. Teoria da norma tributária. São Paulo: Max Limonad, 2002. p. 122.

35 CARVALHO, Paulo de Barros. Direito tributário: linguagem e método. 6. ed. São



Paulo: Noeses, 2015.

36 MALAVOGLIA, Theodoro; ALVARENGA, Christiane Alves; PISCITELLI, Tathiane. IAAS, PASS e SAAS: entre contratos típicos e atípicos. In: PISCITELLI, Tathiane; BOSSA, Gisele Barra (Coord.). Tributação da nuvem: conceitos tecnológicos, desafios internos e internacionais. São Paulo: Thompson Reuters Brasil, 2018. p. 412.

37 "APELAÇÃO ISS SOFTWARE COMO SERVIÇO "SAAS". MODALIDADE DE COMERCIALIZAÇÃO DE PROGRAMA RELAÇÃO JURÍDICA CONTINUADA. CARACTERÍSTICA DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇO – ISS DEVIDO. RECURSO NÃO-PROVIDO". TJSP, APL 0006496.2013.8.26.0053/SP, 15ª Câmara de Direito Público, Rel. Des. Fortes Muniz, julgado em 23.09.2014, DJe 06.10.2014.