

As adversidades da tributação na era digital: Software SaaS

Resumo

O presente trabalho apresentará assunto de enorme importância na atualidade, o serviço na nuvem, tema extremamente provocante nas discussões jurídico-tributárias, objeto de diversos debates pela exponencial mudança de paradigmas. Partiu-se de entender a natureza jurídica relacionadas às hipóteses de incidência do ICMS e do ISS, iniciando o estudo da matéria jurídica, bem como, análise os princípios constitucionais tributários que tratam da federação, da segurança jurídica e da legalidade (tipicidade) tributária. Por matéria conclusiva, aborda-se as decisões recentes do Supremo Tribunal Federal no quesito tributação de Software e sua fundamentação decisiva pelo ISS. Na simulação realizada constatou-se ao tratar o Software SaaS como mercadoria para fins de ICMS consegue-se um enquadramento mais favorável no lucro presumidos, já quanto temos o Software SaaS enquadrado como prestação de serviço no qual o ISS máximo é de 5%, mas a presunção do lucro presumido sai de 8% que é cobrado das mercadorias para 32% fazendo que a base se multiplique por 4, dessa forma prejudicando o desempenho da empresa. Não menos importante, faz-se aqui análise reflexiva quanto aos resultados que essa decisão acarretará ao contribuinte na apuração do IR e CSLL para fins de Lucro Presumido.

Palavras-chave: ICMS. ISS. Software. Tributação.

Área Temática: Contabilidade Tributária

1 Introdução

Com o desenvolvimento da tecnologia vivenciado, cada vez mais nota-se que o ramo tecnológico se moldou no decorrer nos anos, o mundo acolhe de maneira progressiva o uso de equipamentos cujo a performance nasce por meio de um software, denominado programa de computador.

No meio de todo esse desenvolvimento, nascem crescentes dúvidas referentes à tributação de negócios dos denominados *hardwares*, *software*, *download*, *cloud computing*, *software as a service*. São inúmeras expressões e abundantes hesitações pertinentes ao tratamento jurídico a ser aplicado às inovações tecnológicas atuais.

Sob a perspectiva tecnológica temos uma evolução progressiva, atingindo uma escalada evolutiva acelerada, e por outro lado temos entidades políticas empenhando-se em categorizar os acordos jurídicos resultantes de toda essa evolução e consequentemente suscitar as receitas tributárias decorrentes a essas operações.

Avante dessa nova relação jurídica, torna-se primordial que áreas do direito as condicione, em especial o Direito Tributário. E nesse sentido, de acordo com IIZUKA (2012)

Frente a essa situação, o que se pode verificar é o grau de dúvida jurídica, enfrentada por empresas no momento de enquadrar-se e alinhar-se a uma lei determinante de tributação para essas operações.

Busca-se nesta pesquisa, examinar a deliberação do STF que contribuiu para a segurança jurídica, finalizando o julgamento das Ações Diretas de Inconstitucionalidade (ADI) 1945 e 5659, com a maioria dos Ministros da Corte seguindo o voto do Ministro Dias Toffoli (jurista

e magistrado brasileiro, atual ministro do Supremo Tribunal Federal). No mencionado julgamento, ficou acordado que as operações com software são sujeitas ao ISS, e não ao ICMS.

Assim pergunta-se: **quais adversidades da tributação na era digital: Software SaaS**. Sabendo-se que a guerra fiscal foi sanada com a decisão do STF, tem-se aqui a intenção de esclarecer pontos gestores a respeito da tributação e seus reflexos em apurações fiscais em regimes de Lucro Presumido. Como forma de responder o questionamento acima o objetivo geral da pesquisa é de identificar as adversidades da tributação na era digital: Software SaaS.

Reconhece-se uma carência de informação quando o assunto é o tratamento tributário no conceito de Software SaaS. Dessa forma a defesa dessa pesquisa está em aprofundar o conhecimento acerca dos aspectos jurídicos em relação as hipóteses de incidência na tributação do SaaS, seja ela conceituada nos aspectos de ICMS e ISS.

Com o avanço tecnológico, percebe-se uma certa incerteza acerca do cumprimento das regras de tributação, concebidas há mais de 30 anos se examinarmos a Constituição Federal do Brasil de 1988. A representação econômica da época era sustentada em estabelecimentos físicos, com bens tangíveis, que circulavam fisicamente.

Com o ecossistema virtual, que hoje nos deparamos, sabe-se que existe uma constante renovação e reinvenção da própria internet, esse mesmo ecossistema que rompeu com o modelo anterior. Atualmente Bens e serviços virtuais, intangíveis, são oferecidos por pessoas físicas ou jurídicas para qualquer interessado nas mais diversas jurisdições.

O presente trabalho pretendeu-se investigar essa ferramenta, criada e extensamente consumida pela revolução tecnológica, para compreender sua natureza jurídica a fim de empregar a norma tributária, especificamente buscando conhecer acerca de tributação.

Tem-se a oportunidade de explorar as novas decisões do STF, concluídas na data de 18/02/2021, na sua forma mais recente onde tem-se como orientação a exclusão da incidência do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) sobre o licenciamento ou a cessão de direito de uso de programas de computador (software). A Corte, no entanto, determinou que, nessas operações, incide o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS).

Essa pesquisa-se enquadra-se em dois aspectos de delimitações, tanto de forma espacial como de forma temporal. O estudo aqui abordado utiliza-se dos reflexos que as decisões do STF provocam no regime de apuração de empresa tributadas no Lucro Presumido.

Com o objetivo de organizar o trabalho e assim ter um melhor entendimento do estudo, esta pesquisa será distribuída em cinco seções. Na primeira seção apresenta-se breve cenário em que se introduz a computação em nuvem, consequentemente o que se absorve de software SaaS, tal como da tratativa jurídica em relação ao conceito de Software. Na segunda seção, é analisado a probabilidade de integração da contratação do SaaS no conceito de “hipóteses de incidência”, bem como procedera a Constituição Federal de instituir e distribuir o alcance dos entes ao decretar tributos, verificando também as decisões do STF em relação ao precedente estudado. Na terceira apresenta-se a metodologia utilizada na presente pesquisa. Na quarta seção apresentar-se-á as consequências que essas decisões germinaram para fins de apuração em regime de Lucro Presumido. Na quinta seção procurou-se concluir a pesquisa bem como recomendar para futura pesquisa. Por fim listou-se as referências utilizadas na pesquisa.

2 Classificação e Ponderação Incidência Tributária

A intenção da presente monografia é a produção de um aprendizado sobre a possibilidade circunstancial referente a tributação do Software as a servisse (“SaaS”), por instrumento do ICMS ou ISS, sendo fundamental um estudo acentuado das hipóteses de incidência dos impostos aqui mencionados.

Nesse sentido, será dissertado os aspectos jurídicos e doutrinários relevantes ao caso, as normativas geradas e desenhadas, além dos conflitos que regem o conteúdo em questão.

Conforme compreendido, a legislação tributária presume a definição de variadas circunstâncias subjetivas (hipótese de incidência) que se de fato se chegue a concretizar-se, provocarão a origem de pagamento do tributo determinado.

Com relação a “hipótese de incidência”, Sabbag (2009, p. 178-179), ilustra que:

[...] representa o momento abstrato, previsto em lei, hábil a deflagrar a relação jurídico-tributária. Caracteriza-se pela abstração, que se opõe à concretude fática, definindo-se pela escolha – feita pelo legislador – de fatos quaisquer, no mundo fenomênico, propensos a ensejar o nascimento do episódio jurídico-tributário.

Repara-se que a obrigação tributária surge de efetividade antecipadamente descrita, cujo cenário tem idoneidade, dada por lei, de provocar tal obrigação. Sendo assim uma genuína previsão legal e abstrata de um comportamento que caso se verifique futuramente, se realizará em um “fato imponível” ou “fato gerador concreto” como se observa na obra de Sabbag (2011, P. 672).

Deste modo, hipótese de incidência e fato gerador pertencem a conceitos do Direito tributário que não devem ser confundidos. Sobre o assunto Assunção (2009).

Com a origem da obrigação tributária, de modo consequente surge uma nova relação jurídica entre Estado e o contribuinte, na qual pode ser qualificada como “relação jurídica tributária”.

Para Carvalho (2009, p. 349), essa relação é definida como “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.”

Entende-se então que a obrigação tributária é o elo jurídico entre o sujeito ativo (estado) e o sujeito passivo (contribuinte), resultante da admissão do fato gerador à hipótese de incidência, firmando as posições dos sujeitos envolvidos na obrigação tributária.

2.1 Softwares e ICMS

Seguindo a Constituição Federal, inciso II do art. 155, temos a descrição do fundamento material da hipótese de incidência do ICMS, em outros termos, “operações relativas à circulação de mercadorias” efetivamente destinado ao consumo. Como consequência, nota-se que o sentido dos termos “operação”, “mercadoria” e “circulação”, são conceitos integralizados sem os quais não se pode proferir em incidência do ICMS-Mercadoria.

Sendo assim, o ICMS-Mercadoria é o imposto da qual a hipótese de incidência exclusivamente atende circunstância em que um negócio jurídico é executado. Ainda analisando o art. 155, II, da CF, consequentemente, a palavra “operações” foi utilizada no sentido de “atos ou negócios hábeis para provocar a circulação de mercadorias” ou “toda e qualquer atividade, regulada pelo Direito, e que tenha a virtude de realizar aquele evento”.

Segundo, Carrazza (2012, p. 43) descreve que a circulação não pode ser a puramente física; tem de haver circulação jurídica, quer dizer, “circulação jurídica pressupõe a transferência (de uma pessoa para outra) da posse ou da propriedade da mercadoria”. Se não houve “mudança de titularidade da mercadoria, não há falar em tributação por meio do ICMS”.

No domínio do Direito Comercial, Carvalho de Mendonça (apud BALEEIRO, em nota de atualização por DERZI, 2015, p. 543).

Efetivamente, inadmissível a cobrança de ICMS nos casos em que, apesar de a mercadoria ter saído de um local, não se transfere a titularidade desse bem. Exemplo dessa operação, é a própria circulação de produtos entre empresas de um mesmo proprietário, como

pressupõe o enunciado 166 da Súmula do STJ: “Não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte”.

O conceito de mercadoria é muito complexo no âmbito jurídico, nos próprios enunciados da Constituição que disciplinam o ICMS-M, não há uma determinação tangível e própria de “mercadoria”, demandando do jurista e aplicador uma excessiva explicação para investigar o conceito deste termo empregado na Carta de 1988, considerando, sobretudo, os usos linguísticos jurídicos praticados segundo as regras do direito privado, acomodados, é claro, à sólida distinção das competências tributárias.

No entanto, ao analisarmos o contexto atual de uma economia digital, entende-se que há uma decisão obsoleta no critério de “corporabilidade”, nos moldes da época da Constituição de 1988.

Em direção a esses critérios, REQUIÃO (1976, p. 170-171) descreve mercadoria como pertencentes à classe dos bens corpóreos e suportam a definição de produtos destinados ao mercado. Procurando não esgotar o assunto, faz-se uso das idealizações abordadas por GRECO (2000) na identificação dos conceitos de mercadoria, podendo ser de duas formas.

Sendo assim, um bem apenas será identificado como mercadoria em hipótese de que haja transferência patrimonial sendo efetivada por empresário. Isto posto, a interpretação de mercadoria estaria inerentemente vinculada à figura do empresário, assimilado isto, consoante ao previsto no art. 966 do Código Civil, como “quem exerce profissionalmente atividade econômica organizada para a produção ou a circulação de bens ou de serviços”.

Sem embargo, ao tratar softwares como bens imateriais protegidos pela legislação de direitos autorais, com regime jurídico próprio, Assunção (2009, p.12) retrata que, para fins tributários, exclusivamente são admitidas inferências conceituais com base nas Leis nº. 9.609/98 e 9.610/98, que não permitem nenhuma conclusão quanto ao tema.

Em pesquisa ao argumento, assume-se o julgamento do Recurso Extraordinário nº. 176.626/SP, onde, o Supremo Tribunal Federal decide por um critério contratual de mercadoria e acolhe o entendimento de que os bens intangíveis não se subsumam a esse conceito, justificativa pela qual as operações de cessão de direito e licenciamento de uso de software não poderiam resultar na incidência de ICMS.

O entendimento é que os ativos intangíveis (como programas de computador) não tenham natureza comercial, ou seja, sua finalidade não é a compra ou venda, mas sim o licenciamento ou a transferência do direito de uso. Trata-se de um programa de computador que não causa transferência patrimonial (circulação). Consequentemente, não atende a premissa de incidência de ICMS-mercadoria. Maiores detalhes em BARRETO (2009, p.140).

Ao verificar-se as resoluções enunciadas nos Recursos Extraordinários ns. 176.626 e 199.464 em relação ao conceito de mercadoria, atinge-se o entendimento de 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”.

Assim sendo, o STF entendeu que a realização de operações de licenciamento ou cessão de direito de uso dos programas de computador não se enquadra como fato imponible do ICMS. Do outro lado, a Corte define que a venda do *corpus mechanicum* do denominado “software de prateleira” caracteriza fato gerador desse imposto, em circunstâncias de que o suporte físico que contém o programa de computador se enquadra no conceito de mercadoria. Evidencia-se: em tais hipóteses, o bem a ser considerado mercadoria é o suporte físico do software, e não o próprio software.

Portanto, os softwares distribuídos por meio de suportes físicos, ainda que não ocorra “circulação” ou mesmo intenção mercantil na cessão de direito ou licença de uso torna-se irrelevante, entendendo que a operação se que proporcionaliza ao fato gerador do denominado ICMS-Mercadoria nada mais é que a venda do *corpus mechanicum* do software destinado ao

consumo, operação que oportuniza a realização futura, pelo usuário, da licença ou da cessão de uso. Nesse sentido, para Assunção (2009, p.29) “o fato de inexistir transferência de titularidade da obra não impede, porém, a tributação das operações concernentes à circulação do suporte que a contenha”: o suporte, no caso, é a mercadoria.

artindo do pressuposto de que, seja qual for a operação envolvendo a sua comercialização carece ser alcançada como licenciamento de uso, pelo fato de não incumbir o entendimento de que o suporte físico (mídia armazenadora de software) disponibilizado comercialmente ao consumidor é objeto de venda (operação mercantil). Dando fundamento a essa hipótese, Carrazza (2012, p.164).

Transcorrido esse apontamento, em ânsia de preliminar na ADI 1.945/MT, o Tribunal Pleno do STF inteirou uma plausível adoção de novo critério essencial à definição de mercadoria: o que de fato interessaria, sobre todas as demais exigências, é o *animus mercantil* daquele que comercializa o bem, abstraindo de sua circulação.

O conceito de mercadoria foi novamente criticado quando do julgamento da Medida Cautelar na ADI 1.945, em que se examina o preceito da lei do Estado do Mato Grosso que afirmou a incidência do ICMS sobre operações de download de software.

O programa de computador momento algum será objeto de cessão parcial de direitos, suportando apenas figurar como mercadoria quando se fala em cessão total de direitos. Deste modo, apesar do software poder ou não figurar como mercadoria, isso não intercede no licenciamento de uso do programa de computador, que continuará tendo como objeto não o software em si, com todos seus direitos autorais, mas sua autorização sobre seu uso. Como resultado, o estudo sobre eventual concreção da cessão de uso à hipótese de incidência do ICMS-Mercadoria provoca a análise da possibilidade do direito de uso sobre o software se enquadrar como mercadoria, de acordo o art. 49 da Lei 9.610/98.

Sendo assim, visto que a transação de transferência de titularidade de mercadoria reservada ao consumo é o fato gerador do ICMS-Mercadoria, o licenciamento do direito de uso de Softwares as a Service, da mesma forma enquadra-se na hipótese de incidência do imposto.

2.2 Softwares e ISS

A competência tributária dos Municípios para o regimento e recolhimento do ISS está prevista no art.156, inciso III, da Constituição de 1988.

Em continuidade, entende-se que a cobrança do imposto se deve à prestação de serviços de qualquer natureza – descartados aqueles de competência estadual – que estejam previstos em lei complementar (Lei Complementar 116/2003). Relativamente ao aspecto de incidência, tem-se que a sentença “prestar serviço” está relacionada ao critério material do ISS, onde verifica-se a presença de uma relação jurídica nascida de um contrato (verbal ou escrita) de prestação de serviços.

Diniz (2003, p.415) a define essa relação, como “um contrato pelo qual uma das partes (prestador) se obriga para com a outra (tomador) a prestar-lhe uma atividade lícita, material ou imaterial, mediante remuneração”. Significa, que, a atividade firmada no emprego do esforço humano com vistas à obtenção de um benefício por outrem. Baptista (2005, p. 269-270) caracteriza os elementos que integram a prestação de serviço.

Validando o entendimento exposto, BAPTISTA (2005, p. 255) contempla a prestação de serviço sob a perspectiva de os verbos realizar, fruir e prestar, constatando ao final no sentido de que a incidência do ISS se dá sob a prestação de um serviço para terceiro.

Entendendo essa demanda, cabe a parte do pressuposto analisar se é plausível a adequação do licenciamento de uso do Software as a Service à ideia de prestação de serviço.

Efetuada uma análise não- sistemática do art. 156, II, da CF verifica-se que a Lei Complementar 116/03 não apresenta uma formulação categórica de serviço, elegendo exclusivamente em forma de lista os serviços classificados como tributáveis pelo ISS, bem como, não autoriza que o legislador ordinário adicione nesse rol atividades que não se adéquam ao significado constitucional da expressão “serviço”, mas tão somente, permite que dentro de cada uma dessas atividades, possasse incluir mais “subespécies”.

Ainda que taxativa quanto aos itens que a compõe, os serviços descritos na lista suportam interpretações amplas, de modo que o título de determinada atividade não seja relevante a ponto de deixá-lo de fora do campo de tributação. Nessa perspectiva, Ferraz (2009)

Seguindo por esse raciocínio, percebe-se a possibilidade de inclusão de novos itens. No que lhe concerne, Duarte (2013, p. 591). Dessa maneira, não restam dúvidas quando a probabilidade de inclusão dos itens 1.03, 1.05 e 1.07 na lista anexa, tendo em vista que a jurisprudência se encontra acalmada considerando de que é permitida a inclusão de serviços em categorias já existentes, vez que se trata de uma expansão horizontal, e não vertical.

Entendendo os aspectos de categorização dos itens expressos na Lei Complementar 116/03 e os aspectos da materialidade do ISS, passa-se a entender que Software SaaS não acarreta somente em uma aquisição de licença de uso, como também na contratação de atividades correlatas ao programa – que, notadamente, permanecem a obrigação do próprio licenciante de software –, parte em que a negociação é categorizada como prestação de serviços de qualquer natureza.

Em consulta a Lista de Serviços Anexa à Lei Complementar 116/03, apura-se uma diversidade de itens pertinentes a todas as categorias de *cloud computing*, em especial as que dispõem associação com o *Software as a Service*.

Todavia, tais categorias de atividades, não integram o montante dos serviços que necessitam ser enquadrado para que o usuário tenha acesso ao SaaS.

Isto é, a contratação do SaaS provoca a contratação de serviço *sui generis* ondem assumem-se diversos elementos negociais discriminados em atividade-meio para atingir um fim específico. Essa nova categoria de serviço, composta por uma série de outras prestações, não está expressamente prevista na Lei Complementar 116/03 e configura atividade diversa daquelas listadas nessa norma.

Sendo assim, nota-se que a contratação de uso do SaaS compõe em categoria diversa, ainda que, esteja inserida nas atividades referenciadas na Lista Anexa, introduz outros serviços prestados com vista a disponibilizar acesso remoto a software, ou seja, certificar a disponibilização de todo o aparato acordado e dos meios para que o cliente, a partir de uma conexão à rede, possa aproveitar totalmente dos recursos do programa, praticando seu direito de uso. Como por exemplo, o serviço de manutenção e disponibilização de provedor de acesso à nuvem, que não está previsto na lista.

Verifica-se também, que a contratação de SaaS não se enquadra na tentativa do legislador ordinário de alcançar situações razoavelmente relacionadas entre si ao prever, no item 1 da Lista de Serviços Anexa à Lei Complementar 116/03, a incidência de ISS sobre “serviços de informática e congêneres”

Nessa perspectiva, o art. 1º, § 2º, da Lei Complementar 116/03 estabelece que, ressalvadas as exceções expressas na Lista Anexa, os serviços nela mencionados não encontram-se sujeitos ao ICMS, “ainda que sua prestação envolva fornecimento de mercadorias”. Em contrapartida, enquanto não houver tal previsão, afirma SABBAG (2011, p.995) de que “o fornecimento de mercadorias com prestação de serviços não especificados na Lista fica sujeito ao ICMS, exclusivamente”.

2.3 Desfecho do STF: Fim da guerra fiscal

Buscando sanar a dúvida tributária em relação à tributação dos Softwares SaaS, o Supremo Tribunal Federal, que afastava desde novembro de 2020 o julgamento das ADIs 1.945 e 5.659, estabeleceu direcionamento quanto as operações pertinentes ao licenciamento e desenvolvimento de programas de computadores, finalizando a incerteza de que essa tributação estaria sujeita ao Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), ou se, sujeita ao Imposto sobre a prestação de Serviços de Qualquer Natureza (ISS).

Verifica-se nessa tese, um amplo debate nas construções dos aspectos de incidência em relação ao ICMS e ao ISS, o que se resultava numa exaustiva argumentação em defesa de ambas as incidências, e consequentemente, provocara certa inquietação ao contador e ou empresário em estabelecer o regime de tributação em sua empresa.

Concluindo esse debate, os ministros do STF cessaram na data de 24/02/2021 os processos por meio dos quais foi estabelecido que incide o ISS, e não o ICMS, sobre operações envolvendo softwares. Por generalidade de votos, os magistrados acolheram a modulação dos efeitos da decisão arbitrada por Dias Toffoli, ministro responsável pela tese vencedora. Os efeitos propostos valem a partir da publicação da ata do julgamento.

Sendo assim, modifica-se opinião passada do STF do final dos anos 1990 (RE 176.626-SP), em que o então ministro Sepúlveda Pertence reconhecia o denominado “software de prateleira” – que, na data, era integralmente de prateleira, na medida em que era comercializado em um meio físico, em outros termos, em disquetes e, posteriormente, em discos compactos (CD) - do “software cópia única”, fabricado ou adaptado por encomenda para as ânsias particulares de tal usuário.

O desentendimento referente a natureza jurídica do software só se agravou ao logo do tempo, principalmente pelo motivo de sua comercialização, basear-se em transferências eletrônicas dos arquivos de programa, sem a necessidade de venda por meio físico.

Enquanto isso, os municípios avançavam no recolhimento do ISS sobre qualquer operação com software, alegando pertencimento ao item da atividade “1.05 – Licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação” presente na Lista de Serviços Anexa à Lei Complementar nº 116/2003 (LC 116).

No ente Federativo, os Estados, quando oportuno recolhiam ICMS sobre o meio físico da comercialização do software. E por assim ocorrer, diversificados estados, sob o manto da categorização de software de prateleira como “mercadoria”, passaram requerer o ICMS sobre o valor do programa, e não apenas do meio físico (dispensado na maioria dos casos para a comercialização dos programas).

O efeito *ex-nunc*, fundamentado pelos Artigos 11, § 2º, e 27, da Lei nº 9.868/1999, trata-se de terminologia jurídica procedente do latim, que significa "desde agora". Na esfera jurídica, quando expressamos que algo tem efeito "ex nunc", isto quer dizer que seus efeitos não retroagem, valendo somente a partir da data da decisão tomada.

A decisão de efeito *ex-nunc*, aplicada pelo STF, para o ajuste da tributação do ISS nos aspectos de software, foram moduladas da seguinte forma:

- a) os contribuintes que tenham pagado ICMS não podem ser cobrados pelo ISS retroativamente, nem fazem jus à restituição;
- (b) os contribuintes que tenham pagado ISS e ICMS têm direito à restituição de ICMS;
- (c) os contribuintes que não pagaram nenhum dos dois tributos têm que recolher o ISS; e
- (d) os contribuintes que pagaram ISS não podem ser demandados a pagar ICMS.

Realça-se aqui que, apesar de o Supremo Tribunal Federal tenha determinado a inadequação da tributação por ICMS sobre o software, essa deliberação não tratou de transferência ou compartilhamento de outros arquivos eletrônicos que não se qualifiquem como programas de computador.

No entanto, essa decisão que colocou fim na insegurança tributária dos softwares, deu abertura à novos entendimentos sobre as relações tributárias mantidas entre as empresas do setor de tecnologia e a União, no que diz respeito ao imposto de renda da pessoa jurídica – IRPJ e à contribuição social sobre o lucro líquido – CSLL, sendo assim, objeto de interesse dessa tese em responder os reflexos em apurações fiscais em regimes de Lucro Presumido.

2.4 Decisão sobre a tributação do software pelo iss: reflexos no Lucro Presumido

Busca-se aqui discutir e responder o objetivo dessa tese, de verificar os reflexos que a adoção pela incidência de ISS nas operações de licenciamento ou cessão de direito de uso de software, tenham reproduzido na apuração do Regime Tributário pelo Lucro Presumido, analisa-se com cautela a amplitude que este julgado possa interferir nas operações praticadas pelo contribuinte.

Conforme já foi extensamente divulgado pela mídia, e vastamente aqui nessa tese, o STF, por meio do julgamento das ADIs 1.945 e 5.659, decidiu que não pode incidir o ICMS nas operações envolvendo o fornecimento de software mediante licenciamento ou cessão do direito de uso, fundamentando que em ambos os casos o tributo que deve incidir será, exclusivamente, o ISS.

Não vamos adentrar na questão da modulação dos efeitos da decisão que, conforme o advento da Lei 9.868, de 1999, no Art. 27. Por força maior, o STF propõe a modulação dos efeitos da decisão em oito posicionamentos de enquadramento para os contribuintes, e em concordância com o objetivo dessa tese, analisará somente as possíveis mudanças/transtornos em relação aos contribuintes que vendem os mencionados softwares e se encontram hoje no regime do Lucro Presumido.

Não mais fazendo separação entre os tipos de softwares, ou seja, como quaisquer os negócios efetivados com este tipo de produto estão sujeitos apenas ao ISS, as empresas que desenvolvem softwares considerados de prateleira, isto é, aqueles vendidos em larga escala, anteriormente à mudança do STF, consideradas “comercializadoras” e que calculam o IRPJ com base no Lucro Presumido, utilizando-se de um percentual de 8% sobre sua receita para fins de encontro da base de cálculo, passarão a serem enquadrados como prestadores de serviços, onde a carga tributária é de 32%.

Conforme o art. 15 e art. 20 da Lei 9.249/95 — que trata, especificamente, do IRPJ e CSLL.

Quer dizer que, a base de cálculo dos aludidos tributos sob sistemática do lucro presumido deve ser aferida pela aplicação da alíquota de 8% (IRPJ) e de 12% (CSLL) sobre a receita bruta auferida mensalmente, mas que ao verificar os parágrafos dos mesmos artigos, preveem a aplicação de alíquotas diversificadas, próprias para receitas oriundas de cada tipo de atividade, tendo a base de cálculo de IRPJ de 32% na prestação de serviços em geral (Art.15, § 1º, III) e 32% também para o CSLL (Art.20, I).

2.5 Pesquisas Similares ou Correlatas

Os trabalhos mais anteriores (Quadro 1) à esse tema de pesquisa desenvolvida são:
Quadro 1: Trabalhos anteriores a respeito tema de pesquisa

Autor (ano)	Objetivo	Resultado	Instrumento de Pesquisa ou Observações
BRUNA HELENA DA SILVA MATOS (2015)	Análise de incidência tributária nas operações envolvendo o Software como Serviço (SaaS) disponibilizado por Computação em Nuvem	Indicação de conclusão da PLC nº 171/2012, a qual recomenda a inserção do subitem “serviços de computação em nuvem” à Lista Anexa à Lei Complementar nº 116/03	Utiliza-se dos tratamentos jurídico sobre os moldes da incidência do ICMS e ISS
BRUNA LEITE DE SOUZA MESSA (2018)	Análise sobre a possibilidade de tributação do SaaS por meio do ICMS ou ISS	Defesa da tributação pelo ISS - abordando os aspectos da não cumulatividade para não enquadrar-se objeto tributado pela União.	Código tributário Nacional, Leis e Regulamentos, materiais bibliográficos
ANDRÉA BARROS DE OLIVEIRA SOUSA (2019)	Analisar o conflito da tributação entre ICMS, ISS de software disponibilizado por meio eletrônico, principalmente no que tange o Software as a Service (“SaaS”)	Concluiu o levantamento de informações referentes as hipóteses de indecência do ISS e do ICMS, no entanto não faz defesa a nenhum imposto em específico.	Leis e Regulamentos, materiais bibliográficos
CAMILA GABRIELA DELLA GIUSTINA (2019)	Analisar a tributação de Softwares no Brasil, tendo como ênfase a análise a partir do entendimento fixado pelo Superior Tribunal Federal (STF)	Baseia-se como resultado as decisões firmadas no RE nº 176.626-3/SP e no julgamento da medida cautelar na ADIn 1.945.	Leis e Regulamentos, materiais bibliográficos, ADIs, Convênios e etc.
HÉLIO BARTHEM NETO (2016)	Examinar a tributação dos softwares sob as perspectivas do ISS e do ICMS.	Apresenta os aspectos de hipóteses de incidência nos moldes do ICMS e ISS.	Livros, artigos, bibliografias e normativos
BARBARA DAS NEVES (2019)	Análise e o exame de normas jurídicas, particularmente em relação à instituição e cobrança de tributos nas transações envolvendo o contrato com a exploração econômica de softwares.	Conclui-se que em termos de contratação, o tributo poderá incidir: (i) nos contratos cujo objeto prevê a elaboração de um software, por encomenda (cópia única), em que os direitos patrimoniais serão do usuário/encomendante; (ii) nos serviços técnicos atrelados ao licenciamento pelo uso ou exploração econômica dos programas, desde que objetos de contratação separada; (iii) nos serviços de distribuição de softwares - agência ou representação comercial, sem o direito de sublicenciamento.	Livros, artigos, bibliografias e normativos
TONY WILLIAN DA SILVA SEGALIN (2020)	Identificar possíveis inadequações da aplicação de impostos sobre o software	Entende por uma necessidade de utilização da competência residual da União para a elaboração de nova hipótese tributária que consiga compreender todos os novos institutos abarcados pelas relações comerciais digitais.	Livros, artigos, bibliografias, leis, regulamentos e páginas da web.

Fonte: Dados da Pesquisa (2020)

Na pesquisa de Bruna Matos (2015), onde tem-se também a preocupação de analisar a insegurança jurídico-tributária em relação a tributação do Software SaaS. A autora apresenta em um primeiro momento as noções tributárias, os conceitos e característica do poder de tributar, bem como analisar os princípios constitucionais, a fim de justificar o tratamento jurídico.

Já na pesquisa de Hélio Neto (2016), no qual também tem como objetivo estabelecer os marcos teóricos para entendimento da incidência do ICMS e ISS, também de examinar o contorno normativo dos tributos e por último de exploração o conteúdo de software.

3 METODOLOGIA

Classifica-se essa pesquisa como sendo de abordagem qualitativa, pois entende-se que o campo de estudo se baseia apenas em aspectos jurídicos, buscando entender as considerações levantadas no regulamento do ISS e do ICMS quando fala-se de tributação em tecnologia SaaS.

Quanto a tipificação da natureza desta pesquisa, é categorizada por aplicada, pois busca-se gerar conhecimento em relação a tributação de SaaS e não há intensão de levar qualquer apontamento prático, apenas apresentar uma simulação.

Denomina-se uma pesquisa exploratória, pois tem como objetivo viabilizar intimidade com o problema.

Envolve-se aqui, levantamentos bibliográficos, revisões de leis e regulamentos, buscando confrontar os apontamentos levantados em relação à tributação dos softwares SaaS.

O presente estudo está organizado para esclarecer o conjunto de processos metodológicos organizados, a partir dos objetivos pautados, que auxiliaram na apuração do problema exposto pela tese. Retratam-se as pesquisas aplicadas neste estudo, tendo em conta o método, a abordagem, os instrumentos de coleta de pesquisa, de análise e interpretação dos desfechos.

Para melhor entendimento dos procedimentos metodológicos, resgata-se o propósito deste estudo, que tem como ponto principal responder qual o entendimento jurídico na tributação dos softwares SaaS.

Para tanto, buscou-se identificar qual a tratativa e hipóteses de incidências nas bases de Leis e Regulamentos aplicáveis na tributação da tecnologia dos softwares em SaaS.

A partir dessas identificações, a segunda parte do estudo dessa pesquisa se dirige à reconhecimento das motivações para a adoção da tributação dada pela aplicação do imposto sobre prestação de serviço, ISS. Os fatores motivadores para a adoção de determinada tributação foram dispostos em duas categorias: os fatores pertinentes as esferas institucionais (leis e regulamentos) e as esferas técnica (aplicação dos regulamentos na prática).

Com a adoção desses fatores, o terceiro foco dessa pesquisa é a identificação dessas motivações que tenham reflexo no regime de apuração pelo Lucro Presumido, levando em consideração as Soluções de Consulta da Receita Federal.

4 APRESENTAÇÃO E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

Essa seção apresenta os resultados provenientes da pesquisa, dentro dos temas da simulação.

4.1 Apresentação dos Dados

Sendo assim, acolheu-se todo material de cunho bibliográfico, revisão de leis e regulamentos que apresentassem fundamento lógico para as hipóteses de incidência dos impostos em relação ao Software SaaS. Com a decisão recente do STF, o que se pode colher como entendimento e resultado da pesquisa é de que as operações com software não são sujeitas a ICMS, mas sim, a ISS, visto que essas operações não implicam a transferência de propriedade do software, mas sim, o licenciamento ou cessão de direito de uso.

Por consequência, visando responder o objetivo principal dessa pesquisa, em visualizar os reflexos essa decisão levaria ao contribuinte optante pelo regime de tributação o Lucro

Presumido, toma-se como resposta o aumento de até três vezes da base de cálculo do IRPJ e do CSLL.

Como veremos na simulação a seguir, o reflexo dessa mudança, para as empresas que pretendem continuar no regime do Lucro Presumido, é de um acréscimo de 300% da base de cálculo do IRPJ e de 166,67% na base do CSLL. Ou seja, um significativo aumento no recolhimento dos impostos, que por consequência poder tornar inviável a manutenção dessas empresas no regime do Lucro Presumido.

Considera-se na simulação, uma empresa que revende software, ao se deparar com os novos direcionamentos do STF em relação a caracterização do software como serviço, pretende analisar as novas medidas e seus impactos no recolhimento dos impostos, para isso contata o seu contador e pede direcionamento em relação a carga tributária, para fins de IRPJ e CSLL, sobre seu faturamento no trimestre, que trataremos aqui como R\$ 1.000.000,00.

Como resposta, o contador depara-se com os seguintes cálculos:

Atividade Comercial			Prestadora de Serviço		
Calculo IRPJ			Calculo IRPJ		
Faturamento do 1º Trimestre	R\$	1.000.000,00	Faturamento do 1º Trimestre	R\$	1.000.000,00
Presunção		8%	Presunção		32%
Base de Cálculo	R\$	80.000,00	Base de Cálculo	R\$	320.000,00
IRPJ - 15%	R\$	12.000,00	IRPJ - 15%	R\$	48.000,00
Adicional do IR	R\$	2.000,00	Adicional do IR	R\$	2.000,00
IRPJ a Pagar	R\$	14.000,00	IRPJ a Pagar	R\$	50.000,00
Calculo CSLL			Calculo CSLL		
Faturamento do 1º Trimestre	R\$	1.000.000,00	Faturamento do 1º Trimestre	R\$	1.000.000,00
Presunção		12%	Presunção		32%
Base de Cálculo	R\$	120.000,00	Base de Cálculo	R\$	320.000,00
IRPJ - 9%	R\$	10.800,00	IRPJ - 9%	R\$	28.800,00
CSLL a Pagar	R\$	10.800,00	CSLL a Pagar	R\$	28.800,00
TOTAL PG - IRPJ E CSLL	R\$	24.800,00	TOTAL PG - IRPJ E CSLL	R\$	78.800,00

Tabela 1 - Comparativo Comercio x Serviço

Nota-se uma grande diferença, em termos de recolhimento, ao efetuar o cálculo entendendo as decisões do STF. Abaixo a evolução em percentual, e a afirmação de que para esse contribuinte, no trimestre ocorrido, terá um desembolso financeiro para recolhimento dos tributos, em aproximadamente 217,74% a mais em relação ao julgamento anterior.

Atividade Comercial		Prestadora de Serviço		Varição
Base de Cálculo	R\$ 80.000,00	Base de Cálculo	R\$ 320.000,00	300%
Base de Cálculo	R\$ 120.000,00	Base de Cálculo	R\$ 320.000,00	166,67%
TOTAL PG - IRPJ E CSLL	R\$ 24.800,00	TOTAL PG - IRPJ E CSLL	R\$ 78.800,00	217,74%

Tabela 2 - Variação de Presunção

Ressalta-se aqui que, até esse momento, refere-se à uma situação indeterminada futura, que depende de manifestações legislativas ou de posicionamento da Receita Federal.

Quanto ao posicionamento da Receita Federal, sua última atualização referente ao assunto está tratada nos moldes da Solução de Consulta nº 5.001 – SRRF05/Ditit de janeiro de 2020, onde verifica-se ainda ao entendimento e distinção de que, quando tratar-se de venda envolvendo desenvolvimento e edição do software, considera-se como uma atividade de venda, assim sendo “classifica-se como venda de mercadoria e os percentuais para a determinação da base de cálculo do IRPJ e da CSLL é de 8% e 12% sobre a receita bruta respectivamente. E toma como critério “a venda (desenvolvimento) de softwares por encomenda classifica-se como prestação de serviço e o percentual para determinação da base de cálculo do IRPJ e da CSLL é de 32% sobre a receita bruta.”

Resumidamente, a Solução de Consulta mais recente, até o momento, difere que quando se trata de softwares *standard* ou de prateleira, a presunção de IRPJ e CSLL a ser adotada é aquela de entendimento ao comércio. No entanto, tratando de softwares por encomenda classifica-se sobre o entendimento de prestação de serviço.

O intuito desse tema é de ponderar as projeções de um planejamento tributário (com fundamento em migração de regime) para as empresas que atualmente estão dentro do sistema do Lucro Presumido.

4.2 Análises dos Resultados

Frente aos trabalhos similares encontrados na seção 2.6 (na página 53 a 55) verifica-se que a pesquisa avançou, em relação a análise da incidência tributária envolvendo o Software, visto que a insegurança tributária foi resolvida.

Acolheu-se nessa tese as decisões que proporcionaram tal juízo, e assim coloca-se que o licenciamento ou na cessão de direito de uso está clara a obrigação de fazer na confecção do programa de computador, no esforço intelectual e, ainda, nos demais serviços prestados ao usuário, sendo assim somente incidência de ISS.

Como se viu na pesquisa de Matos (2015) apresenta em um primeiro momento as noções tributárias, os conceitos e característica do poder de tributar, bem como analisa os princípios constitucionais, a fim de justificar o tratamento jurídico, evidenciando um resultado muito próximo ao simulado na pesquisa atual.

Já na pesquisa de Hélio Neto (2016), no qual também incidência do ICMS e ISS, também de examinar o contorno normativo dos tributos e por últimos de exploração o conteúdo de software, ficou diferente da pesquisa atual dado que focou na análise do ICMS (Competência Estadual) e ISS (Competência Municipal) da qual foi realizada na presente pesquisa que tratou da modalidade de Lucro Presumido mais restritamente ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) e a Contribuição Social sobre Lucro Líquido (CSLL).

5 CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES

Ao longo dos anos e fundamentalmente devido à evolução tecnológica da indústria de computadores, os conceitos manipulados pela jurisprudência para classificar os softwares a partir de suas variedades e em função de suas propriedades comerciais foram ficando desatualizados e novos conflitos passaram a surgir.

Com seus recursos e benefícios exclusivos, a computação em nuvem garantiu uma posição de escolha na configuração virtual e é um dos setores que lideram o desenvolvimento vertiginoso do setor de tecnologia da informação.

Em particular, a figura do download ou a transferência de dados eletrônicos, através do qual o software se tornou transmitido virtualmente entre fornecedor e usuário, constituiu o primeiro grande obstáculo à aplicação dos conceitos estratificados pela jurisprudência. Ainda que, o software produzido em larga escala perseverava a ser “comercializado” (sublicenciado), porém, a partir de então, sem a figura do *corpus mechanicum*, afamada pelos tribunais como elemento fundamental para qualificar a existência de uma mercadoria e oportunizar a incidência do ICMS.

Com o surgimento da computação em nuvem, passou-se necessária a condução de um debate jurídico mais elevado, visto que o Software as a Service, pertence a uma das modalidades de cloud computing, onde o usuário obtém acesso a determinado programa de computador por nuvem, disponibilizado por uma página na internet (no caso das nuvens públicas) a qual o

contratante se conecta por intermédio de login e senha fornecidos, quer dizer que, não há a necessidade de transferência de dados e instalação do programa no computador do usuário.

Sua crescente popularização no Brasil, bem como o insuficiente conteúdo tributário sobre essa modalidade, produziu uma incerteza em relação a possibilidade de aquisição de acesso a esses recursos e suas devidas obrigações tributárias. O efetivo trabalho buscou uma investigação da condicional adequação na contratação de Softwares as a Service sobre os aspectos de incidência do ICMS e do ISS, verificando sua embaraçada natureza jurídica e dissolvendo as resolução recentes fundamentada pelo STF, bem como analisar seus reflexos quanto ao recolhimento de IRPJ e CSLL, para empresas em regimes de Lucro Presumido.

Sendo assim, sob o entendimento do ICMS, o STF julgou o fundamento de que não ocorre transmissão de propriedade, bem como, inexistência de bem corpóreo que apresente a existência de uma mercadoria, por fim, constata-se, a não circulação do programa, outro elemento de indispensável para a materialização do imposto nos moldes Estadual.

Nos moldes municipais, a decisão foi julgada entendendo que, pelo fato do software adaptado/customizado ser resultado do trabalho intelectual de um programador contratado, ele não pode receber o mesmo tratamento dispensado a um software padronizado, resultado nitidamente na incidência do ISS.

Quer dizer que, o software depende de um esforço humano para ser desenvolvido e desempenhar suas funções próprias, sendo assim não cabe a tributação pelo ICMS e sim pelo ISS, posto fim a insegurança jurídica que cercava o tema ao logo dos anos.

No entanto conclui-se que essa decisão é porta de entrada para novos questionamentos, como o aqui abordado o aspecto de recolhimento de IRPJ e CSLL nos moldes do regime de tributação pelo Lucro Presumido e por assim ocorrer, deve-se atentar aos próximos desdobramentos precedentes fora do Plenário do STF, bem como no âmbito judicial quando nas esferas administrativa.

Efetuando-se a análise das decisões fundamentas pelo STF recentemente, percebe-se a resolução do problema dessa tese, que se dava em responder quais as adversidades da tributação na era digital: Software SaaS, fora solucionada. Em um primeiro momento apresentou-se quais eram essas adversidades, por diante a apresentação da resolução e por fim os reflexos dessa sentença.

O objetivo inicial da pesquisa se deu em examinar a determinação recente do STF quanto a incidência do imposto sobre software SaaS, entendendo que se finalizou o julgamento das Ações Diretas de Inconstitucionalidade (ADI) 1945 e 5659; e por consequência sanando as incertezas quanto a tratativa jurídica concedida aos softwares, assunto encerrado nos moldes das páginas 45 a 48.

Quanto ao segundo ponto da pesquisa de apontar os reflexos que as decisões do STF trouxeram, fora respondida nos seguimentos das páginas 48 a 52.

As limitações encontradas nessa pesquisa iniciaram-se primeiramente pela mudança na abordagem ao assunto, visto que elaborava-se uma tese levantando quais as hipóteses de incidência do software SaaS e suas disparidades jurídicas, bem como, abordava um estudo de caso analisando a carga tributária de uma empresa de tecnologia sob a ótica do ICMS e do ISS, promovendo um comparativo financeiro.

No entanto, por conta da recente resolução pelo STF, as inseguranças jurídicas foram sanadas, fazendo com que o foco principal da tese tivesse de ser alterado. Se objetivou então buscar apresentar os reflexos que essas decisões promoveram no entendimento jurídico e nos moldes do regime do Lucro Presumido para recolhimento do IRPJ e CSLL, todavia, embarra-se numa segunda limitação, que é a falta de referência e material didático para embasamento e por fim, pela recente atualização, ficam-se questionamentos em aberto referente ao assunto abordado.

Por ter ocorrido uma mudança recente no entendimento do problema levantado pela tese, julga-se necessário para futuras pesquisas a abordagem dos seguintes temas:

- Atualização pertinentes as decisões do STF, bem como na seara judicial e esferas administrativas
- Reflexo que essas decisões promovem para fins de Simples Nacional (estudando também as Soluções de Consulta)
- Reflexo nos moldes do PIS e COFINS
- Estudo de caso viabilizando um comparativo de como era e como passou ser, promovendo análise dos dados financeiros e de planejamento tributário

REFERÊNCIAS

ASSUNÇÃO, Matheus Carneiro. **O ICMS nas transferências eletrônicas de software**. Revista Jurídica da Presidência, Brasília, v. 11, n. 93, fev./mai. 2009.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro. Atualizado por Misabel Abreu Machado Derzi**. 13 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015.

BAPTISTA, Marcelo Caron. **ISS: do texto à norma**. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

BARBORA; COSTA. **ADIs 1.945 e 5.659: para além do ISS e do ICMS**. Disponível em: <<https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/adi-no-1-945-e-no-5-659-para-alem-do-iss-e-do-icms-04022021>>. Acesso em 31 mar.2021.

BARRETO, Aires Fernandino. **ISS na Constituição e na lei**. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2009.

BARRETO, Paulo Ayres. **Planejamento tributário: limites normativos**. São Paulo: Noeses, 2016.

BRASIL. **Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ. Convênio ICMS nº 181**, de 28 de dezembro de 2015. Disponível em:

BRASIL. **Constituição Federal da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em:<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 16 fev. 2021.

BRASIL. **Lei 10.4066, de 10 de janeiro de 2002**. Institui o Código Civil.

BRASIL. **LEI COMPLEMENTAR Nº 116, DE 31 DE JULHO DE 2003**. Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências.. Disponível em:< http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp116.htm>. Acesso em: 16 fev. 2021.

BRASIL. **LEI Nº 9.249, DE 26 DE DEZEMBRO DE 1995**. Altera a legislação do imposto de renda das pessoas jurídicas, bem como da contribuição social sobre o lucro líquido. Disponível em:<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9249.htm>. Acesso em: 16 fev. 2021.

BRASIL. **LEI Nº 9.868, DE 10 DE NOVEMBRO DE 1999**.Dispõe sobre o processo e julgamento da ação direta de inconstitucionalidade e da ação declaratória de constitucionalidade perante o Supremo Tribunal Federal.. Disponível em:<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19868.htm#:~:text=LEI%20No%209.868%2C%20DE%2010%20DE%20NOVEMBRO%20DE%201999.&text=Disp%C3%B5e%20sobre%20o%20processo%20e,perante%20o%20Supremo%20Tribunal%20Federal.>. Acesso em: 16 fev. 2021.

BRASIL. Secretaria da Fazenda do Estado de Mato Grosso. **Lei n. 7.098 de 30.12.1998**.

BRASIL. **STF conclui julgamento sobre disputa tributária em software**. Disponível em: <<https://portal.stf.jus.br/noticias/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=460772&ori=1>>. Acesso em: 14 abril. 2021. Fls. 322-323.

BRASIL. **Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 1.945/MT**.

BRASIL. **Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 5.659 /MG**.

BRASIL. **Supremo Tribunal Federal. Primeira Turma. Recurso Extraordinário nº. 176.626/SP**. Relator: Min. Sepúlveda Pertence. Disponível em:



Conectando Pessoas.
Fortalecendo a Profissão!

<<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=222535>>. Acesso em: 14 abril. 2021. Fls. 322-323.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 176.626-3/SP. Relator: Min. Sepúlveda Pertence.** Primeira Turma. Julgado em 10.11.1998. DJ 11.12.1998.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário.** 28 ed. São Paulo:Malheiros Editores, 2012.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário.** 21ª ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p.349.

COSTA, Ricardo. **STF confirma incidência do ISS sobre licenciamento de uso de software.** Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2021-fev-23/costa-stf-confirma-iss-licenciamento-software>>. Acesso em 31. Mar.2021.

DERZI, Misabel de Abreu Machado. **Direito tributário, direito penal e tipo.** 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008.

DINIZ, Maria Helena. **Código Civil anotado.** 9 ed. São Paulo: Saraiva, 2003. p. 415.

FERRAZ, Roberto; BOARETO, Luiz Alfredo. **ISS – A Taxatividade das Listas de Serviços Instituídas pelas Leis Complementares n. 56/87 e 116/2003 e os Serviços Bancários – Matéria Submetida à Sistemática dos Recursos Repetitivos do STJ.** In *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 168. São Paulo: Dialética, 2009, p. 142.

GIL, A.C. **Como elaborar projetos de pesquisa.** 4. Ed. – São Paulo: Atlas, 2004.

GIUSTINA, C. **A TRIBUTAÇÃO DO SOFTWARE: CONFLITO ENTRE ICMS E ISS.** Teses (Bacharel em Direito) – Universidade Federal de Santa Catarina – UFSC – Florianópolis, 2019.

GRECO, Marco Aurelio. **Internet e Direito.** 1 ed. São Paulo: Dialética, 2000

IIZUKA, André Sussumu. **Tributação do cloud computing é uma incógnita.** Disponível em:<http://www.conjur.com.br/2012-nov-13/andre-iizuka-tributacao-servico-cloud-computing-incognita>>. Acesso em: 15 mar. 2021.

MATOS, B. **INCIDÊNCIA DE ICMS E ISS NO SOFTWARE COMO SERVIÇO (SaaS) DISPONIBILIZADO POR COMPUTAÇÃO EM NUVEM.** Tese (Monografia em Direito) – Faculdade em Universidade do Sul de Santa Catarina, Unisul – Palhoça, Santa Catarina. 2015.)

MESSA, B. **A CONSTITUCIONALIDADE DA TRIBUTAÇÃO DO SAAS (SOFTWARE AS SERVICE) PELO ISS.** Tese (Bacharel em Direito) – Faculdade Presbiteriana Mackenzie, São Paulo. 2018.

HÉLIO NETO, H. **NOVOS DESAFIOS DA TRIBUTAÇÃO DO SOFTWARE NO BRASIL SOB AS PERSPECTIVAS DO ICMS E DO ISS – DO CORPUS MECHANICUM AO CLOUD COMPUTING.** Dissertação (Pós-Graduação em Direito) – Escola de Direito de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas. – São Paulo, 2016.

NEVES, B. **A TRIBUTAÇÃO NA ECONOMIA DIGITAL: O TRATAMENTO TRIBUTÁRIO NAS TRANSAÇÕES ENVOLVENDO OS CONTRATOS DE SOFTWARES NO BRASIL SOB A PERSPECTIVA DO ICMS E ISS.** Dissertação (pós-Graduação em Direito) – Universidade Federal do Paraná – Curitiba, 2019.

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: 05 abril. 2021.

REQUIÃO, Rubens. **Curso de direito comercial.** 7 ed. São Paulo: Saraiva, 1976.

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário.** 3ª ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

SEGALIN, T. **A INSUFICIÊNCIA LEGAL TRIBUTÁRIA EM FACE DAS TRANSAÇÕES COMERCIAIS ENVOLVENDO SOFTWARES.** 2020. 53 f. Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação em Direito) - Universidade Federal de Uberlândia, 2020.

SOUSA, A. **TRIBUTAÇÃO NO SISTEMA DE GESTÃO NA NUVEM N MODALIDADE SAA – SOFTWARE AS SERVICE – ICMS OU ISS?.** Tese (bacharel em Direito) – Universidade Católica do Salvador. Bahia, Salvador. 2019.

