



UNIVERSIDADE CATÓLICA DO SALVADOR
FACULDADE DE DIREITO

ANDRÉA BARROS DE OLIVEIRA SOUSA

**TRIBUTAÇÃO NO SISTEMA DE GESTÃO NA NUVEM NA MODALIDADE SAAS -
SOFTWARE AS A SERVICE - ICMS OU ISS?**

Salvador

2019.2

ANDRÉA BARROS DE OLIVEIRA SOUSA

**TRIBUTAÇÃO NO SISTEMA DE GESTÃO NA NUVEM NA MODALIDADE SAAS -
SOFTWARE AS A SERVICE - ICMS OU ISS?**

Trabalho de Conclusão de Curso
apresentado à Universidade Católica do
Salvador, como parte da exigência para
obtenção do título de Bacharela em Direito.

Orientador: Raimundo Luiz de Andrade

SALVADOR/BA

2019.2

TRIBUTAÇÃO NO SISTEMA DE GESTÃO NA NUVEM NA MODALIDADE SOFTWARE AS A SERVICE - SAAS - ICMS OU ISS?

CLOUD MANAGEMENT SYSTEM TAXATION IN SOFTWARE AS A SERVICE - SAAS - ICMS OR ISS?

Andréa Barros de Oliveira Sousa¹

Raimundo Luiz de Andrade²

Resumo: O presente trabalho tem como objeto primordial analisar o conflito da tributação entre ICMS, ISS de software disponibilizado por meio eletrônico, principalmente no que tange o Software as a Service (“SaaS”), o qual é uma espécie da chamada “computação na nuvem” (cloud computing). Muito embora as discussões acerca da natureza jurídica do software e de sua tributação não sejam novas, com o avanço tecnológico, a forma de disponibilização do software acabou por ser alterada diversas vezes, de modo que o direito não conseguiu acompanhar essa evolução como deveria, gerando dessa forma, constantes debates acerca de quem é competente para tributar. O Estado ou o Município? É ICMS ou ISS? A dúvida sobre tributação para o uso do SaaS, em especial, é bem comum, nessa Era da informação: internet, smartphone, tablets, aplicativos, nuvens informacionais e rede sociais são parte da vida das pessoas. Nesse contexto, diversas máquinas, tanto no cotidiano quanto industrialmente, passaram a ser conectados à internet, utilizando tecnologia em rede sem fio. Esse fenômeno da Internet das Coisas, que tornaram objetos capazes de coletar e trocar informações sem a dependência direta de intervenção humana por meio de sistemas informacionais. Para a concretização do objetivo acima descrito foi realizada uma pesquisa qualitativa, do tipo explicativa, de modo que buscou análise de publicações de revistas, revisão de literatura sobre Competência Tributária através de levantamento de informações que levaram a conhecer mais sobre o assunto. E para fundamentação dessa pesquisa, foi essencial, recorrer a documentos bibliográficos, revista dos tribunais, internet, artigos, livros de autores consagrados, além de demonstrar que, a despeito da veloz e infundável evolução tecnológica, a tributação do software, cloud computing, pelo ICMS e pelo ISS. Obteve o emprego do método documental, visto que foi realizada análise de leis, decretos, súmulas.

Palavras-chave: Tributação; SaaS; Computação na nuvem; ICMS; ISS

Abstract: The main purpose of this work is to analyze the conflict of taxation between ICMS, ISS of software made available by electronic means, mainly with regard to Software as a Service ("SaaS"), which is a kind of so-called "cloud computing". Although the discussions on the legal nature of software and its taxation are not new, with the technological advancement, the way the software was made available ended up being changed several

¹ Bacharelada em Direito pela Universidade Católica do Salvador, abosousa@gmail.com.

² Bacharel em Direito pela Universidade Federal de Sergipe – UFS. Especialista em direito tributário pela Fundação Faculdade de Direito da Bahia. Mestre em Direito do Estado pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. Doutorando em Direito Tributário junto à PUC/SP. Procurador do Estado da Bahia. Professor do curso de Graduação e Pós-Graduação em Direito Tributário da Universidade Católica do Salvador.

times, so that the law could not follow this evolution as it should, thus generating constant debates about who is competent to tax. The State or the Municipality? Is it ICMS or ISS? The doubt about taxation for the use of SaaS, in particular, is quite common in this information age: internet, smartphone, tablets, apps, information clouds and social network are part of people's lives. In this context, several machines, both daily and industrially, began to be connected to the Internet, using wireless networking technology. This phenomenon of the Internet of Things, which made objects capable of collecting and exchanging information without the direct dependence on human intervention through information systems. In order to achieve the objective described above, a qualitative, descriptive type of research was carried out, so that it sought analysis of publications of journals, review of literature on Tax Competence through the survey of information that led to learn more about the subject. And to support this research, it was essential to resort to bibliographic documents, court magazines, internet, articles, books of renowned authors, in addition to demonstrating that, despite the rapid and endless technological evolution, the taxation of software, cloud computing, the ICMS and the ISS. The use of the documentary method was obtained, since an analysis of laws, decrees and precedents was performed.

Keywords: Taxation; SaaS; cloud Computing; ICMS; ISS

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO	6
2. SAAS – SOFTWARE AS A SERVICE	8
3. A TRIBUTAÇÃO DE SOFTWARE NA COMPUTAÇÃO NA NUVEM	9
3.1 Conceito de serviço	9
3.2 ISS versus ICMS	10
4. O CONFLITO DE COMPETÊNCIA ENTRE O ESTADO E O MUNICÍPIO PARA COBRANÇA TRIBUTARIA NO SAAS	11
4.1 As incertezas diante desse cenário acerca da tributação	12
4.2 Tributação dos SaaS	13
4.3 As possíveis interpretações	15
5. QUE IMPOSTO PODERIA INCIDIR LEGITIMAMENTE SOBRE AS OPERAÇÕES COM SOFTWARE NO CONTEXTO DA COMPUTAÇÃO NA NUVEM, À LUZ DO ORDENAMENTO JURIDICO BRASILEIRO?.....	16
6. O PONTO DE VISTA A RESPEITO DA INSEGURANÇA JURÍDICA GERADA PELA COMPETITIVIDADE ENTRE OS ESTADOS E MUNICÍPIOS	16
7. A REFORMA TRIBUTÁRIA E A CRÍTICA NO SETOR DE SOFTWARE.....	18
8. CONSIDERAÇÕES FINAIS	19
REFERÊNCIAS	22

1. INTRODUÇÃO

Na sociedade atual, há uma austera disputa entre Estados e Municípios para cobrar tributos proveniente do mundo virtual. Além disso, há dificuldades na tributação dos fatos jurídicos virtuais, por serem provenientes de tecnologia em constante mutação, gerando um ambiente de insegurança jurídica que coexistem simultaneamente uma Lei Complementar, inserindo serviços de computação em nuvem no rol de serviços pelo ISS e, normas regulamentando a cobrança do ICMS sobre eles.

A discussão já vem de a muito tempo. Inicialmente, a disputa entre Estados e Municípios era no que diz respeito a mídia física, ou seja, o software era entregue através de CD, disquete.

Desta forma, esta pesquisa objetiva mostrar como o STF tem se posicionado para dirimir esse conflito ao longo do tempo, pois o STF dividiu o software em, de prateleira e aquele feito sob encomenda. Onde o primeiro, é feito em larga escala e sem possibilidade de modificação, considerado produto, uma mercadoria; já o segundo é considerado um software personalizado, onde é feito especialmente para o cliente, com as características que o cliente demanda, enfim, considerado serviço.

É relevante diferenciar esses dois tipos de software para efeito de tributação, pois tributando como serviço se incidirá o ISS, que é de até 5%, enquanto tributando como produto, se incidirá o ICMS, que é de até 18%.

Com o passar do tempo, a questão de aplicar, de transmitir o software foi ficando obsoleta. Passou-se, então, a fazer o recebimento do software por via de download. Instalava-se o aplicativo no computador e, a partir daí, tinha-se o acesso ao software e, é nesse momento que passou a ser discutido se isso tiraria a característica de o software ser considerado uma mercadoria/produto para a não aplicabilidade do ICMS.

Convém mencionar que no ano de 2015, o CONFAZ criou o convênio ICMS nº 181, autorizando diversas unidades da Federação a conceder redução dessa base de cálculo do ICMS que respondesse ao percentual de no mínimo 5% do valor da operação que envolvesse softwares e congêneres, disponibilizados por qualquer meio, inclusive nas operações efetuadas por meio de transferência eletrônica de dados (streamings ou downloads).

Em termos objetivos, a partir do convênio nº 181/2015, já era possível ao Estados e DF, estabelecer cobrança do ICMS sobre o valor total das operações com softwares,

diferentemente do que vinha ocorrendo anteriormente na maioria dos Estados, que apenas exigiam o ICMS sobre o valor das mídias físicas, não dos programas em si.

Para efeito exemplificativo, pode-se apontar o Estado de São Paulo, com o Decreto nº 61522/2015, que havia se antecipado em relação ao CONFAZ, onde afastou a incidência do ICMS sobre o dobro do valor da mídia e passou a prever, a partir de 01.01.2016, o recolhimento do ICMS nas operações de vendas de softwares sobre o valor total da operação. No entanto, após diversos questionamentos pelos contribuintes a respeito da referida norma em 11.01.2016, foi publicado o Decreto Estadual nº 61791/2016, no qual (i) foi suspensa a cobrança de ICMS nas operações com softwares e congêneres, até que fosse definido o local de ocorrência do fato gerador do ICMS; e (ii) se incorporou à legislação paulista a redução desse de cálculo prevista no convênio ICMS nº181/2015, de modo a resultar em cara tributária equivalente a 5% do ICMS incidente na operação.

É evidente que o Estado de São Paulo estava esperando somente a publicação do Convênio nº 106/2017, para retomar a cobrança do ICMS sobre softwares via download e streamings.

Mas mesmo com a definição quanto ao local de ocorrência do fato gerador do tributo, as normas estaduais e do CONFAZ mencionadas acima, possuem vícios de ordem legal e constitucional.

Em constante evolução, a mídia física passou para download e chegamos a falar agora em acesso ao software pela nuvem, ou seja, acesso feito via internet, o que tem gerado calorosas discussões. O intuito agora é saber se esse meio, chamado de Software as a Service, ou simplesmente, SaaS, é considerado um serviço ou um produto, quando disponibilizado para o cliente. Se é aplicado o ICMS ou o ISS para efeito de tributação. E atualmente, questiona-se muito de qual a relação que se tem nessa questão de tributação.

Para concretização do objetivo acima mencionado, foi realizada uma busca de caráter exploratório, utilizando ferramentas bibliográficas, web sites, vídeos aulas atualizadas que levaram a conhecer mais sobre o assunto de tributação de software na nuvem. Inicialmente sendo feita revisão de literatura relativa à temática do trabalho, através de livros e artigos que contribuíram para o tema, a fim de coletar demais informações relevantes sobre o estudo.

Posteriormente, foi feita uma análise das informações coletadas, visando entendimento mais claro sobre o tema que tem gerado grandes discussões na esfera tributaria.

Foi aplicado o método explicativo, pois este trabalho consiste em conectar ideias de forma a tentar explicar as causas e efeitos do fenômeno da tecnologia na nuvem, especialmente a modalidade SaaS. Além disso, é interessante evidenciar o que muitos doutrinadores acham que o acesso na nuvem é uma cessão de uso, uma licença para se utilizar um programa.

Ainda foi utilizado o método documental, visto que foi realizada análise de leis, decretos, revistas dos tribunais, a própria Constituição, a fim de ilustrar como tem evoluído a presente questão.

2. SAAS – SOFTWARE AS A SERVICE

Contextualizando, SaaS é uma modalidade de cloud computing, também chamado de a computação na nuvem que é um sistema de serviço através de um software utilizado pela internet. O seu significado vem do inglês, Software as a Service ou simplesmente Software como serviço. Isso quer dizer que se pode utilizar das funcionalidades de um software como se ele fosse um serviço, onde tudo acontece pela internet, guardado na nuvem.

Partindo para uma breve explicação do que é Cloud computing, a computação em nuvem, nada mais é do que a utilização de poder computacional, processamento, armazenamento de dados ou arquivo e softwares através de uma plataforma de serviços acessados pela internet.

As vantagens de se utilizar o cloud computing são muitas, por exemplo, como a redução de despesas com infraestruturas, ou seja, não é mais necessário manter data centers e servidores. A instabilidade de utilizar todos e quaisquer recursos que forem necessários, somente quando forem necessários. Por padrão, os serviços em nuvem são entregues sob demanda, cobrados a partir da utilização e, são escalonáveis, ou seja, sempre que for preciso novos recursos, eles são liberados. Outra vantagem é o acesso global às informações, tudo pode ser acessado pela web de qualquer dispositivo.

E diante disso, se pode afirmar que o SaaS, citado no início, é a modalidade mais utilizada pelos usuários da internet. Hoje, todas as pessoas que tem um smartphone, um computador, um tablet, utiliza um SaaS. E a exemplo disso, é o serviço de e-mail, como o gmail, onde os e-mails são acessados de qualquer plataforma de forma centralizada. Além outros players que disponibilizam serviços na nuvem como, Amazon Web Service, Oracle Cloud, IBM Cloud, Microsoft Azure, Adobe creative cloud, dentre outros.

Para o lado dos desenvolvedores, o crescimento da computação em nuvem mudou o mercado de vendas nos softwares mais tradicionais. E hoje é cada vez mais comum ver todos os tipos de softwares sendo vendidos como um serviço e, isso quer dizer que cada vez menos empresas e pessoas estão dispostas a pagar caro por uma licença de um software completamente fechado. Até mesmo empresas já consagradas como a Microsoft, á disponibilizam essa contratação, como é o caso do office 360.

3. A TRIBUTAÇÃO DE SOFTWARE NA COMPUTAÇÃO NA NUVEM

3.1 Conceito de serviço

Para fins de incidência de ISS, é um “bem intangível, imaterial e incorpóreo” que traduz no trabalho ou atividade mensurável, a ser executado por uma pessoa com relação a outra (obrigação de fazer). A prestação do serviço tributável pelo ISS é aquele in commercium, com um negócio jurídico subjacente, detentor de conotação econômica.

A Lei Complementar afeta ao ISS, em vez de dar uma definição teórica de serviços, optou por disciplinar uma Lista de situações tributáveis pelo imposto – um rol anexo à própria LC n. 116/2003. Tal enumeração apresenta-se exaustiva ou taxativa (numerus clausus). A jurisprudência do STF e do STJ mantém-se uníssonas quanto à aceitação da taxatividade da Lista.

A base de cálculo do ISS é o preço do serviço (o seu valor bruto), consoante o art. 7º da LC n.11/2003. A alíquota varia de 2% a 5%.

Já para efeito de incidência do ICMS, daremos importância a Serviços de comunicação, onde as prestações de serviço de comunicação, ainda que estas se iniciem no exterior, também estão sujeitas ao ICMS, a partir da previsão inaugurada com a Carta de 1988. O software, neste caso em questão, é tratado como produto.

A base de cálculo do ICMS é do serviço como mercadoria, onde a alíquota é de até 18%, a depender dos limites fixados na Lei Ordinária, Resolução do Senado Federal e disposições constitucionais relativos.

Convém destacar que no art. 2º da Lei Complementar 87/96, a incidência do ICMS se dá em situações quando a Lei do ISS faz ressalva, como por exemplo, serviço incluso na compra de um produto; e quando há previsão específica em lei somente sobre o serviço:

"Art. 2º O imposto incide sobre:

[...]

III - Prestações onerosas de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza;

IV - Serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios;

V - Fornecimento de mercadorias com prestação de serviços sujeitos ao imposto sobre serviços, de competência dos Municípios, aplicável lei quando complementar expressamente o sujeitar à incidência do imposto estadual."

Mesmo nas situações acima mencionadas, não se aplica ao presente estudo, pois existe previsão em Lei complementar alterada, a Lei Complementar nº 157/2016.

3.2 ISS versus ICMS

O ISS é um imposto sobre serviço. Enquanto o ICMS é o imposto sobre circulação de Mercadorias e Serviços de Comunicação e Transporte Interestadual e Intermunicipal.

O artigo 1º da CF/88, ao dispor sobre os fundamentos da República, prescreve que sua formação se dá pela união indissolúvel da União, Estados, Municípios e Distrito Federal. Aí está dado o regime federativo, que nem por emenda constitucional, nos termos do art. 60, § 4º, da CF/88, poderá ser alterada.

A existência de entes autônomos, mas unidos para formar a União, pressupõe autonomias não apenas políticas e administrativas, mas também, e principalmente, financeiras. Daí a razão para a CF/88, ao iniciar o regramento do Sistema Tributário Nacional, distribuir competências às unidades políticas para instituição de tributos.

Justamente por essa razão é que não há, na CF/88, quaisquer normas que instituem impostos, taxas, contribuições ou quaisquer outras espécies de tributos. Há, isso sim, autorização para que a União, Estados, Distrito Federal e Municípios o façam por meio da outorga de competências tributárias que, conforme aponta Roque Antônio Carrazza³, se caracterizam pela privatividade, indelegabilidade, incaducabilidade, inalterabilidade, irrenunciabilidade e facultatividade de seu exercício.

E como regras jurídicas que protegem a autonomia financeira dos entes políticos, as competências tributárias devem ser fielmente observadas por eles, que as receberam.

Para que assim o seja, o artigo 146 da CF/88 definiu que a lei complementar deve solucionar eventuais conflitos de competência.

³ Carrazza, Roque Antônio. Curso de Direito Constitucional. 18 ed. São Paulo: Malheiros, 2002. p. 445-581.

Segundo parecer de Aliomar Baleeiro, não fossem as leis complementares, que, em razão de sua vigência nacional, obrigam todos os entes políticos, haveria, no País, uma diversidade insolúvel de normas tributárias federais, estaduais e municipais dispendo de forma diferente sobre temas como sujeição passiva, responsabilidade tributária, obrigação tributária, lançamento, crédito tributário prescrição e decadência tributária. Poderia haver, nesses casos, violentos atentados contra os princípios da federação, da autonomia dos Municípios da certeza do direito e da segurança jurídica.

Para o direito tributário a lei complementar é de indubitável importância, vejamos:

Art. 146. Cabe à lei complementar

I- dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária.

entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;

II- regular as limitações constitucionais ao poder de tributar:

III- estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculos e contribuintes, (...).

A importância de se trazer à tona as finalidades da lei complementar, especialmente para dispor sobre obrigações tributárias no contexto da resolução de conflitos de competência, evidencia-se no presente trabalho porque há possibilidade de possível conflito entre ISS e ICMS. E por essa razão a LC 116/2003 trouxe algumas resoluções nesse sentido.

4. O CONFLITO DE COMPETÊNCIA ENTRE O ESTADO E O MUNICÍPIO PARA COBRANÇA TRIBUTARIA NO SAAS

Para correta tribulação do SaaS, é imprescindível identificar a materialidade a ele subjacente, uma vez que a CF/88 delimita a competência dos entes políticos para instituir impostos com base nesse critério. Assim, o SaaS pode ser tanto uma prestação de serviços, quanto uma variação do modelo de circulação de mercadoria sem suporte físico.

Logo, caso se entenda ser uma prestação de serviços, incidirá o ISS. Por outro lado, entendendo-se tratar de circulação de mercadoria, incidirá o ICMS. Não é difícil concluir então, que municípios e estados têm avocado para si a competência para tributação do SaaS. Nesse sentido, o Fisco do Município Paulistano por meio do parecer normativo nº 1 de 18/7/17, entendeu que as operações de SaaS estão abrangidas pelo ISS Já o estado de São Paulo por meio da decisão normativa CAT 4/17, entendeu que as operações de SaaS estão no campo de incidência do ICMS. Por fim, o CONFAZ publicou o convênio ICMS 106/17 por

meio do qual entendeu que operações com softwares "padronizados" ocorridas por meio eletrônico, ainda que por intermédio de pagamento periódico (SaaS) estão sujeitas ao ICMS no destino. Como se pode perceber remonta-se à discussão de décadas passadas Estados e Municípios disputando a tributação sobre softwares, porém, agora, com nova roupagem dado o advento tecnológico.

Assim dispõe o Convênio 106/2017:

Cláusula primeira. As operações com bens e mercadorias digitais, tais como softwares, programas, jogos eletrônicos, aplicativos, arquivos eletrônicos e congêneres, que sejam padronizados, ainda que tenham sido ou possam ser adaptados, comercializadas por meio de transferência eletrônica de dados observarão as disposições contidas neste convênio”.

Cláusula segunda. As operações com os bens e mercadorias digitais de que trata este convênio, comercializadas por meio de transferência eletrônica de dados anteriores à saída destinada ao consumidor final ficam isentas do ICMS.

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

4.1 As incertezas diante desse cenário acerca da tributação

Em contraste com a velocidade da era da informação digital, a legislação tributária brasileira segue em ritmo lento no sentido de desenvolver regras aplicáveis à realidade tecnológica atual. A natureza incorpórea do software e as diferentes formas de desenvolvê-lo e disponibilizá-lo geram dúvidas quanto ao regime tributário aplicável em cada caso.

Controvérsias nesse campo não são novas. Há décadas há impasse jurídico quanto à qualificação do software como mercadoria ou serviço segundo a lei brasileira.

Além disso, as possíveis qualificações decorrentes de interpretações muitas vezes subjetivas por parte do Fisco evidenciam a adoção de conceitos jurídicos antigos para uma nova realidade, com inquestionável prejuízo aos contribuintes em razão da absoluta insegurança jurídica.

Com a chegada acelerada da computação na nuvem, veio primeiramente a edição do Convenio CONFAZ 181/2015 que autoriza os Estados a disponibilizar redução de base de cálculo do ICMS nas operações com softwares, jogos eletrônicos, aplicativos, arquivos eletrônicos e congêneres, padronizados, adaptado ou adaptável.

Confira-se a redação final da Cláusula primeira do Convênio, que passou a produzir efeitos no dia 1º.1.2016:

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

Em contrapartida, após a edição desse convenio, foi publicada a Lei Complementar nº 157/2016 que, além de incluir de forma expressa vários serviços relacionados a computação na nuvem na tributação do ISS, (subitem 1.03), manteve, também, o licenciamento de uso de software (subitem 1.05) na lista anexa à Lei Complementar nº 116/2003 como serviços tributáveis pelo ISS.

Dispõe a LC 157/2016 no subitem 1.03:

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

4.2 Tributação dos SaaS

Segundo o Convênio ICMS nº 106/2017, será possível a tributação de ICMS nas operações com softwares, programas, jogos eletrônicos, aplicativos e similares, que sejam padronizados, ainda que tenham sido ou possam ser customizados, comercializadas por meio de transferência eletrônica de dados.

Dessa forma, os Estados poderão legislar sobre a cobrança do ICMS nas operações com mercadorias e bens digitais.

No entanto, a própria lei que disciplina os serviços sujeitos ao ISS incluiu o acesso à aplicativos por meio de transferência de dados (no caso o streaming), como sendo fato gerador do referido imposto sobre serviços⁴, como se vê:

1.09 - Disponibilização, sem cessão definitiva, de conteúdo de áudio, vídeo, imagem e texto por meio da internet (...)⁵.

⁴ Lei Complementar nº 157/16 altera a Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003, que dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza.

⁵ Incluído pela Lei Complementar nº 157/16

No Software as a Service o usuário do software não pode modificar o conteúdo, apenas está autorizado a acessá-lo via internet, sem interferir na estrutura dos recursos disponibilizados. Pois, as operações de SaaS dão possibilidade ao usuário o direito de uso do produto, sem que ocorra a transferência da propriedade intelectual, constituindo, dessa forma, mera licença ou cessão de uso.

Essa "licença ou cessão de uso" também faz parte do rol de situações sujeitos ao imposto sobre serviços (ISS), in verbis:

1.05 Licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computador⁶.

Assim, ocorrendo a cessão do direito de usar o software na forma de licença ao invés de transferir sua propriedade, afastaria claramente a tributação pelo ICMS.

Veja-se, a esse respeito, o julgado da Apelação Cível do Tribunal de Justiça de São Paulo, APL 00064963220138260053 SP 0006496-32.2013.8.26.0053:

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

No presente acórdão, a apelante aduziu que o software de prateleira programa de computador feito em larga escala e de modo uniforme, de modo que sobre ele não incide o ISS.

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

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

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

Destacando o Streaming, esse, é uma forma de transmissão de som e imagem (áudio e vídeo) por intermédio de uma rede qualquer de computadores sem a necessidade de efetuar download do que está se vendo e/ou ouvindo.

Disponibilização de conteúdo de áudio pode ser de proporcionar ouvir músicas pelo celular, como ocorre com o Spotify, que é uma espécie de assinatura mensal para poder ouvir músicas no celular, permitindo que o assinante possa reunir as músicas que quer ouvir num playlist, e ter acesso a esse conteúdo. Conteúdo de vídeo ou imagem pela Internet pode

⁶ Incluído pela Lei Complementar nº 157/16

ser o sistema de assinatura mensal da Netflix ou da Amazon prime vídeo, plataforma de jogos, que permitem ver séries, filmes, shows, jogos na televisão.

Nos referidos casos não se pode dizer que o consumidor está comprando filmes, shows, séries, música pela Internet, em que incidiria o ICMS, mas está comprando o serviço para ter acesso a tais filmes, shows, músicas etc. Logo, incide o ISS, pois há previsão legal para isso na Lei Complementar do ISS, e não ICMS.

A Netflix ou o Spotify não estão cedendo definitivamente o filme ou as músicas ao assinante. O assinante não passa a ser dono do filme ou da música. Paga mensalmente o acesso ao conteúdo, mas não tem o conteúdo.

A dificuldade na cobrança pela municipalidade está em que, nestas empresas não tem estabelecimento prestador domiciliado no Brasil para que sofra a incidência do ISS, pois seus sinais são provenientes do exterior.

4.3 As possíveis interpretações

Diante das incertezas que a própria lei tem gerado, as discussões acerca desse assunto no âmbito legislativo persistem. Isto posto, a dúvida é prejudicial para quem vende e para quem compra. E o problema está, em parte no sistema de Convênios para cobrança de ICMS, que dá aos Estados liberdade para legislar sobre a matéria e cobrar o imposto conforme suas decisões colegiadas, como exemplo no art. 155, inciso II, § 2º, alínea g, CF/88.

Gerando, como efeito disto, em muitos casos, a tributação dupla, tanto por ICMS quanto por ISS, que por sinal é um imposto municipal. Embora não haja lei expressa, a bitributação, constitucionalmente, é considerada proibida. Onde se lê no artigo 154º da CF/88.

A Bitributação ocorre quando dois entes da federação, por meio de suas pessoas jurídicas de direito público, tributam o mesmo contribuinte sobre o mesmo fato gerador. Já o Bis in idem ocorre quando a pessoa jurídica de direito público tributa mais de uma vez o mesmo fato jurídico.

A bitributação é prejudicial às empresas de tecnologia, além de ser uma prática vedada, por gerar incerteza sobre seus impostos e tributos, Não sabendo quanto e quais impostos precisarão pagar, e a quem deverá pagar (conflito de competências) as empresas são diretamente penalizadas com perdas nos processos decisórios e na lucratividade no seu planejamento tributário.

Outro problema é acrescido, nesse caso O ICMS, em geral, é um imposto com alíquotas mais pesadas que o ISS Para as empresas de tecnologia, isso representa um aumento nos custos que poderia ser eliminado, caso fosse possível o planejamento desse imposto estadual.

5. QUE IMPOSTO PODERIA INCIDIR LEGITIMAMENTE SOBRE AS OPERAÇÕES COM SOFTWARE NO CONTEXTO DA COMPUTAÇÃO NA NUVEM, À LUZ DO ORDENAMENTO JURIDICO BRASILEIRO?

Após análises de pesquisas feitas acerca do tema, foi observado que a incidência do ICMS não é legítima, dado que, nas operações com software, mesmo que padronizados, em regra, não se tem a transferência de titularidade, requisito que é indispensável para se cobrar o imposto estadual.

Ademais, independente da forma de disponibilização do software, seja por download, mídia física, na “nuvem”, o usuário somente obtém acesso ao software por obra de um contrato de licenciamento de uso através de login e senha. Além disso, é um negócio jurídico que não resulta na transferência de titularidade do software, o que somente se verificaria caso a propriedade intelectual implícito ao software fosse transferida.

Já a respeito da legitimidade da incidência do ISS, o estudo pressupõe a realização do critério material da regra-matriz de incidência tributária do imposto, conforme previsão na Lei Complementar 116/2003 e Lei ordinária do Município.

À luz do conceito civilista, parte significativa da doutrina sustenta que a incidência do ISS exige a existência de uma prestação de obrigação de fazer.

6. O PONTO DE VISTA A RESPEITO DA INSEGURANÇA JURÍDICA GERADA PELA COMPETITIVIDADE ENTRE OS ESTADOS E MUNICÍPIOS

O fato de dois agentes tributários, o Estado e o Município entenderem que eles têm o direito sobre o mesmo fato gerador, gera uma insegurança muito grande (bitributação). E a diferença da carga tributária comparando ICMS e o ISS, é bastante significativa.

Não se aduz que os sujeitos passivos estão se recusando a pagar imposto, o que se tem observado é a indefinição que se tem de precificar um produto que é muito importante

para a área de tecnologia. Ou seja, o consumidor não sabe quanto ele vai pagar de tributação e para quem pagar.

O embate entre estados e municípios ainda continua sem uma solução definitiva. Mesmo depois da publicação da Lei Complementar nº 157/2016 e do Convenio ICMS nº 106/2017, várias falhas de inconstitucionalidade de natureza formal e material foram notabilizadas. E, tendo em consideração ao estado de São Paulo, a SEFAZ lançou a Resposta à Consulta Tributaria nº 15.093/2017, vez que, de forma equivocada, equiparou os serviços de streaming à utilização de software na nuvem, assentando entendimento de que “(...) em regra, a comercialização de programa de computador padronizado, mesmo que possa ser adaptado, está sujeita à incidência do ICMS independentemente da forma como se dê, ou por mídia física ou por transferência eletrônica de dados (download ou streaming)”.

Em Parecer Normativo SF nº 01/2017, o município de São Paulo publicou e dispôs que “toda negociação envolvendo software está sujeita ao ISSQN, enquadrando-se, todas elas, no subitem 1.05 da Lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116/2003 – Licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação”.

O município foi mais longe, defendendo que a tributação de uso de software pelo ISS “independe de o software ter sido adaptado ou programado para atendimento à necessidade particular do tomador (de encomenda ou de prateleira).

Considerando-se a manifestação do município, o Estado de São Paulo reiterou seu posicionamento na Decisão Normativa CAT nº 04 de 20.09.2017, no sentido de que, na visão deles, as operações que envolvam software na nuvem (SaaS), ou seja, aplicativos, programas, jogos e arquivos eletrônicos estão sujeitos a incidência do ICMS, independente da forma como são comercializados⁷”.

Traçado o panorama de atuação do Fisco em relação a tributação em comento, é explícita a competição entre Estados e Municípios pelo fato gerador softwares via download, uma vez que ambos percebem neste fato gerador o exercício de sua competência tributária.

Uma vez tratado o fato gerador em análise, a legislação e a jurisprudência a ele relacionados na seara tributária, é necessário verificar se a incidência do ICMS e do ISSQN é adequada com a persecução de uma tributação justa.

Diante da narração acima, conclui-se que, existe um explícito conflito de competência tributária entre o Estado e o Município no que diz respeito à disponibilização,

⁷ Embora percebeu pela incidência do ICMS, o Estado de São Paulo reconheceu que não é possível a cobrança do imposto até que se defina o local de ocorrência do fato gerador para determinação do estabelecimento responsável pelo adimplemento do imposto.

por qualquer meio, de software padronizado ou customizado. E isso afeta a previsibilidade tributária e a segurança jurídica, prejudicando o planejamento e a tomada de decisão do contribuinte final. Afinal de contas, o Estado se considera competente para cobrar tributo, dispondo pela incidência do ICMS e, em contra partida, o Município alega, em tais operações, são submetidas à incidência do ISS.

Pode-se trazer à baila a recente Solução de Consulta nº 191/2017 – COSIT (Coordenação Geral da Tributação da Receita Federal do Brasil) resumidamente, apresentou entendimentos de que software de prateleira é mercadoria; software sob encomenda ou personalizado é serviço; software customizado pode ser mercadoria ou serviço (depende de análise); e que SaaS é serviço.

7. A REFORMA TRIBUTÁRIA E A CRÍTICA NO SETOR DE SOFTWARE

As inovações ocorrem mais rápido do que o processo de regulamentação e tributação por parte dos municípios, estados e união. Por esse motivo, novos serviços desenvolvidos por empresas nacionais e internacionais, que tem faturado muito no mercado, são alvos de dúvidas, críticas e alguns processos que buscam acelerar a regulamentação e tributação das atividades.

As definições constitucionais de incidência tributária devem ser revistas para que a tributação de novas tecnologias independa da denominação da operação, de modo a alcançar as operações digitais. Atualmente, há diversas propostas pendentes de análise legislativa que visam simplificar o sistema tributário e unificar o ISS e o ICMS.

Uma revisão tributária, entretanto, irá afetar a estrutura organizacional de estados e municípios brasileiros, impactando significativamente sua autonomia financeira, visto que esses terão que abrir mão da sua capacidade administrativa tributária em benefício da União.

Uma alteração constitucional deste porte implica uma votação de quórum qualificado no Congresso, o que por si só, exigirá do novo governo um esforço político transformador.

O Brasil precisa estar aberto a tais mudanças atentando-se à pressa dessas alterações, sob o risco de sujeitar-se a pressões globais e continuar a ser evitado economicamente no contexto internacional em virtude da complexidade e incerteza tributária.

8. CONSIDERAÇÕES FINAIS

A Princípio, no presente estudo foi explicado que o SaaS é um modelo de sistema que fica hospedado na nuvem, e que, por vários fatores, o custo para se adquirir passa a ser menor, onde o fornecedor⁸ é o titular e responsável pelo suporte e atualização do serviço. Além disso, somente o serviço que foi contratado, ou seja, o plano – que pode ser semanal, mensal, semestral, anual, entre outros – acordados com o provedor. Além do mais, existe ainda a questão do acesso por meio de usuário e senha, e o fornecedor se responsabiliza pela realização de backups das informações.

Uma mostra de que a empresa fornecedora é responsável pelo serviço é que, quando este está fora do ar, o usuário não consegue obter acesso.

Por óbvio, é necessária atenção a comercialização da licença, pois no SaaS, objeto deste estudo, o contratante paga apenas uma taxa, decorrente da utilização do software, ou seja, o pagamento é por uso, não por licença, o que caracteriza um serviço, do ponto de vista da Receita Federal. Agora, sendo um software como produto (SaaP), este sim, é comercializado por meio de compra da licença e, que em alguns casos, ainda existe o pagamento de um preço fixo, entende-se haver incidência de ICMS.

Buscou-se fazer uma análise do tratamento tributário dispensado pela legislação aos serviços de computação na nuvem, aqui abordado o SaaS, haja vista o crescimento na utilização dessa forma de serviço tecnológico, pois os consumidores não estão mais preocupados se vão levar o produto “para casa”.

Para tanto, foi considerado a discussão acerca da tributação do SaaS que consiste em determinar se sua natureza jurídica responde serviço ou uma mercadoria.

Ao analisar os pressupostos constitucionais de incidência do ISS, levou-se em conta as discussões doutrinárias e jurisprudenciais descidas em relação ao alcance do conceito de serviço utilizado pelo texto constitucional. Nesse contexto, ficou percebido que, ao analisar o conceito de serviço pela perspectiva jurídica, através da lei complementar 116/2003.

É de entendimento majoritário, inclusive definido em legislação específica, de que no caso dos SaaS, há a incidência de ISS, por se tratar de cessão do direito de uso do software, sem ocorrer a transferência definitiva da propriedade intelectual, ou seja, o usuário não passa

⁸ Fornecedor, aqui, chamado de empresa SaaS, que são organizações que desenvolvem, mantêm a estrutura e disponibilizam os softwares considerados como serviço. Para uma empresa ser considerada SaaS, o software deve ter como foco um serviço e necessariamente ser acessado via internet ou aplicativo para dispositivos móveis e tem os dados salvos na nuvem.

a ser detentor exclusivo (o uso é limitado ao tempo do contrato). De qualquer forma, como o tema ainda é bem recente e passível de alterações futuras.

Com relação a incidência do ICMS, na redação do Convenio 106/2017, é a primeira norma de âmbito nacional que procura harmonizar as normas estaduais de tributação de ICMS sobre bens digitais desprovidos de suporte físico. Trouxe inovações que só poderiam ser levadas a cabo por lei complementar ou Emenda à Constituição, resultando, portanto, na invalidade de pontos cruciais do novo regime de apuração nele contemplado. No seu teor, é permitida a sua incidência sobre “bens e mercadorias digitais, tais como softwares, programas, jogos eletrônicos e congêneres, que sejam padronizados, ainda que possam ser adaptados, comercializadas por meio de transferência de dados.

Todavia, a legislação deixa claro também que cabe somente às leis complementares definir conflitos de competência em tributação (art. 146 da CF/88).

De acordo com a sistemática de apuração prevista no convênio ICMS 106/17, o ICMS será devido somente na venda ao consumidor final do bem, ao Estado-membro onde este consumidor estiver estabelecido. As operações que não envolvem o consumidor final, estão expressamente isentas, conforme cláusula segunda do mesmo convênio. Isso significa que o ICMS sobre bens digitais passa a ser concentrado (atribui a um determinado contribuinte a responsabilidade pelo tributo devido em toda a cadeia, neste caso em tela, serviço) e pago totalmente no Estado de Destino do bem.

Cria-se, portanto, uma ficção jurídica de que o contribuinte está presente no Estado do consumidor do bem digital.

O convênio 106/17 erra por não definir critérios objetivos para se resolver conflitos de competência tributária envolvendo o ICMS e o ISS, além de permitir um aumento significativo de obrigações tributárias acessórias, uma vez que vendedor do bem digital passa a responder ao fisco de todos os Estados onde se situam os consumidores, sem que essas autoridades fiscais estejam obrigadas a padronizar exigências de cadastro, prazos e procedimentos burocráticos. Assim, um único contribuinte pode se submeter simultaneamente a 27 legislações diferentes, acarretando-lhe um custo bastante elevado para cumprir toda essa carga de deveres formais.

Ficou claro que tanto para empresas quanto para qualquer usuário, o SaaS, oferece inúmeras vantagens que vai desde a redução de custos com infraestrutura que, num curto prazo, deixam de investir em licenças mais caras, até a facilidade de acesso em qualquer lugar

que tenha acesso a internet e dispositivo. Além dos benefícios de ter sempre as últimas atualizações disponíveis pelo desenvolvedor.

Ainda se discute muito, para se chegar a uma solução, qual o local de recolhimento da tributação desses intangíveis, se é onde está o consumidor ou se é de onde o fornecedor instrumentaliza esses serviços, ou seria a do destino do serviço, observando que o fornecedor é aquele que tem maior controle sobre a operação.

É necessário evidenciar que a LC n.157/2016, além de incluir de forma expressa vários serviços relacionados a computação na nuvem (subitem 1.03), manteve, também, o licenciamento de uso de software (subitem 1.05) da lista anexa à Lei Complementar nº 116/2003 como serviços tributáveis pelo ISS, onde cada município tem autonomia de cobrar entre 2% a 5%. E o local de recolhimento é a do assinante, ou seja, do consumidor, local do domicílio ou estabelecimento do contratante.

Por fim, diante desses conflitos fiscais, é interessante que o contribuinte busque informações, preferencialmente, de profissional qualificado para analisar detalhes de sua operação e, com base nestas informações específicas e na materialidade constitucional dos impostos, identificação de em qual a atividade estaria sujeita a tributação, sendo que no ISS, a alíquota é de até 5%, enquanto que no ICMS a carga é de até 18%, bem como quais medidas adotadas para evitar pagamentos indevidos.

REFERÊNCIAS

ACATE, Notícias. **Setor de Software critica Reforma Trabalhista**. Disponível em: <<https://www.acate.com.br/noticias/setor-de-software-critica-reforma-tributaria/>>. Acesso em 26/07/2019.

PORTELLA, André. **Controle Tributário do Comércio Eletrônico**. Belo Horizonte: Fórum, 2007.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 3. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1984, 5. ed 6. tir, São Paulo: Malheiros, 1997.

_____. **ISS lista de serviços tributáveis falácia de sua exaustividade Estudos e Pareceres de Direito Tributário**. v. 3. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1980.

BELO, Larissa Figueirêdo. **A Tributação de bens digitais: conflito de competência entre o Estado e o Município**. Migalhas. Disponível em: <<https://m.migalhas.com.br/depeso/293764/a-tributacao-de-bens-digitais-conflito-de-competencia-entre-o-estado>>. Acesso em: 26/07/2019.

BERGAMINI, Adolpho. ISS. **Coleção Curso de Tributos Indiretos**, v.3. São Paulo, Revista dos Tribunais, 2017.

CHAVES, Renato. Software na nuvem: O que é e quais as vantagens competitivas. Geofusion. Disponível em: <<https://blog.geofusion.com.br/software-na-nuvem>>. Acesso em 26/08/2019.

BRASIL. **Código Tributário Nacional**. – 3. ed. – Brasília : Senado Federal, Coordenação de Edições Técnicas, 2017. 69 p. Conteúdo: Lei no 5.172/1966.

CONTABNET, Serviços Contábeis. Portal. Tributação de startup SaaS: a licença de uso é produto ou serviço? Disponível em: <<https://contabnet.com.br/blog/tributacao-de-startup-saas/>>. Acesso em 23/10/2019.

DÁCOMO, Natalia de Nardi, 1964, A hipótese de incidência tributária do Imposto sobre Serviços. São Paulo : Noeses, 2006. 354p.

DIGITAL, Convergência. TecFórum: Discussão sobre a Reforma Trabalhista e a bitributação de softwares. Disponível em: <<https://www.convergenciadigital.com.br/cgi/cgilua.exe/sys/start.htm?UserActiveTemplate=site&UserActiveTemplate=mobile&UserActiveTemplate=site&infoid=50528&sid=9>>. Acesso em 26/07/2019.

DOOTAX. Tributação de software – ICMS ou ISS?. Disponível em: <<https://www.dootax.com.br/tributacao-de-software-iss-ou-icms/>>. Acesso em 15/08/2019.

FABIANO, Célio. **O que é SAAS e quais são os benefícios que o seu uso traz**. Gestão. 12/12/2017. Disponível em: <<https://blog.deskmanager.com.br/o-que-e-saas/>>. Acesso em 17/09/2019.

FUHRER, Maximilianus Claudio Americo; FUHRER, Maximiliano Roberto Ernesto. **Resumo de Direito Tributário**. Coleção Resumo dos Maximilianos. 26. ed. São Paulo: Malheiros, 2017.

FUNDAÇÃO GETÚLIO VARGAS. Tributação de Software: para especialistas, competição de Estados e Municípios gera insegurança jurídica. Disponível em: <<https://portal.fgv.br/noticias/tributacao-software-competicao-estados-e-municipios-gera-inseguranca-juridica-dizem>>. Acesso em 26/07/2019.

GOMES, Eduardo de Paiva; DIAS, Felipe Wagner de Lima; FROTA, Phelipe Moreira Souza. Opinião: Incertezas sobre a tributação de software na computação na nuvem Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2019-abr-22/opinio-tributacao-software-computacao-nuvem>>. Acesso em 27/07/2019.

GORDINHO, Mariano. Tributação de software: um julgamento urgente. Disponível em: <<https://itforum365.com.br/colunas/tributacao-de-software-um-julgamento-urgente/>>. Acesso em: 26/07/2019.

JARDIM,, Eduardo Marcial Ferreira. **Manual de Direito Financeiro e Tributário**. 15. ed. São Paulo: Saraiva Jur, 2018.

JOTA. TAG: Tributação de software. Disponível em: <<https://www.jota.info/tudo-sobre/tributacao-de-software>>. Acesso em 06/08/2019.

MACHADO, Hugo de Brito. A base de cálculo do ICMS e os descontos incondicionais. **Revista Dialética de Direito Tributário** 62/68-69. São Paulo: Dialética, 2000.

MAGANHA, Benny Willian. A tributação das startups na modalidade SaaS – Software as a Service. Jusbrasil. Disponível em: <<https://ndmadvogados.jusbrasil.com.br/artigos/525493664/a-tributacao-das-startups-na-modalidade-saas-software-as-a-service>>. Acesso em 23/10/2019.

MARQUES, Gabriel. **Tributação SaaS: entendam como funcionam os impostos para empresas que vendem Software as a Service**. Nfe.io. Disponível em: <<https://nfe.io/blog/gestao-empresarial/tributacao-saas/>>. Acesso em 23/10/2019.

MARTINS, Sergio Pinto. **Manual do ISS**. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

MELO, José Eduardo Soares de. Curso de Direito Tributário. São Paulo: Dialética, 2008.

MICROSOFT AZURE, Portal. O que é o SaaS. Disponível em: <<https://azure.microsoft.com/pt-br/overview/what-is-saas/>>. Acesso em 17/09/2019.

MINATEL, José Antônio. Conteúdo do conceito de receita. São Paulo: MP Ed., 2005.

MOTA, Verônica Cristina Moura Silva. **A tributação do ISS sobre software em nuvem ainda gera insegurança jurídica**. Migalhas. Disponível em: <<https://www.migalhas.com.br/dePeso/16,MI269355,101048-A+tributacao+do+ISS+sobre+softwares+em+nuvem+ainda+gera+inseguranca>>. Acesso em 15/08/2019.

MOURA, Frederico Araújo Seabra decodio In: ISS - LC 116/2003 à Luz da Doutrina e da Jurisprudência (Ives Gandra da Silva Martins e Marcelo Magalhães Peixoto-Coordenadores). 2. ed. São Paulo MP Editora, 2008.

NDM ADVOGADOS. Tributação nas Operações com Software - ICMS e ISS, 26/10/2017.

Disponível em:

<<https://www.youtube.com/watch?v=avJPdDPx6u8&list=PLfsnQAQhqh6OLdXUmGOMxzOn-a7rIJ3Rx&index=8&t=0s>>. Acesso em 23/10/2019.

PASCOAL, Valdecir. Direito Financeiro e Controle Externo. 9.ed. São Paulo: Editora Método, 2015.

SALESFORCE, Portal. O que é SAAS. Customer Relationship Management. Disponível em:

<<https://www.salesforce.com/br/saas/>>. Acesso em 09/09/2019.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Constituição da República Federativa. Brasília. **2019**.

Direito constitucional, legislação, Brasil. Atualizada até a EC n. 101/2019

TARBINE, Maruan. A tributação nos contratos de SaaS: ISS ou ICMS?. Migalhas.

Disponível em: <[https://www.migalhas.com.br/dePeso/16,MI306289,61044-](https://www.migalhas.com.br/dePeso/16,MI306289,61044-A+tributacao+nos+contratos+de+SaaS+ISS+ou+ICMS)

[A+tributacao+nos+contratos+de+SaaS+ISS+ou+ICMS](https://www.migalhas.com.br/dePeso/16,MI306289,61044-A+tributacao+nos+contratos+de+SaaS+ISS+ou+ICMS)>. Acesso em 23/10/2019.

TOTALCLINIC, Portal. O que é um software na nuvem, e como funciona. Chapecó/SC.

14/03/2018. Disponível em: <<https://totalclinic.com.br/o-que-e-um-software-em-nuvem-e-como-funciona/>>. Acesso em 20/08/2019.

TOTVS, Portal. Software as a Service. Equipe TOTVS. 07/03/2019. Disponível em:

<<https://www.totvs.com/blog/software-as-a-service/>>. Acesso em 17/09/2019.

TRIBUTÁRIO, Portal. Tributação de software – ICMS ou ISS?. Disponível em:

<<http://www.portaltributario.com.br/artigos/isssoftware.htm>>. Acesso em 06/08/2019.