

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO – PUC-SP

CURSO DE GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS

ANDRÉ GUSTAVO FUSETTO

**A NATUREZA DOS *SOFTWARE* E OS EFEITOS TRIBUTÁRIOS DECORRENTES
DE SUA IMPORTAÇÃO**

São Paulo

2018

ANDRÉ GUSTAVO FUSETTO

**A NATUREZA DOS *SOFTWARE* E OS EFEITOS TRIBUTÁRIOS DECORRENTES
DE SUA IMPORTAÇÃO**

Monografia apresentada como requisito
para obtenção do Grau de Bacharel em
Ciências Contábeis da Pontifícia
Universidade Católica de São Paulo –
PUC-SP

São Paulo

2018

ANDRÉ GUSTAVO FUSETTO

**A NATUREZA DOS SOFTWARE E OS EFEITOS TRIBUTÁRIOS DECORRENTES
DE SUA IMPORTAÇÃO**

Monografia apresentada como requisito
para obtenção do Grau de Bacharel em
Ciências Contábeis da Pontifícia
Universidade Católica de São Paulo –
PUC-SP

Orientador Mono I: Claudio Rafael Bifi
Orientador Mono II: Antônio Robles
Junior

Banca composta pelos professores:

Antônio Robles Junior
Paulo da Silva Melo
Carlos Hideo Arima

Aprovado em ___/___/___

São Paulo

2018.

Dedico à minha amada esposa Amanda e ao meu filho Matheus, pelo incentivo e inspiração de vida. Dedico também à minha mãe e avós maternos que nunca mediram esforços para me apoiar em minha vida de estudante.

AGRADECIMENTOS

Agradeço ao meu orientador, Professor Antônio Robles Junior pela orientação e serenidade ao longo de todo o processo de elaboração e apresentação do presente trabalho. Agradeço especialmente à minha família que são fonte de toda inspiração para minha vida. Agradeço também todos aqueles que de alguma forma me incentivaram e participaram dessa trajetória.

RESUMO

Os programas de computador (*software*) estão cada vez mais presentes em grande parte das tarefas realizadas pelas pessoas, em distintos graus de complexidade, com diferentes aplicabilidades, sendo atualmente responsáveis por grande parte da evolução do mundo globalizado em que vivemos. Ocorre que a enorme velocidade com a qual se desenvolvem os programas, bem como sua forma de comercialização, não é acompanhada pela legislação com a mesma rapidez e eficiência. Especificamente no campo tributário, é cada vez mais desafiador se definir e compreender as consequentes incidências de impostos e contribuições sobre as operações envolvendo os referidos programas, em especial no caso de *software* importados, o que aumenta o risco de autuação dos contribuintes por parte da Receita Federal do Brasil – RFB. O objetivo do presente trabalho é definir a natureza do *software* com base na legislação tributária brasileira, decisões administrativas, judiciais e artigos acerca do tema, de forma a auxiliar os contribuintes a compreender e definir a sua consequente tributação nas operações de importação. Esse estudo se desenvolveu através de análise qualitativa, documental, exploratória e descritiva das leis e da jurisprudência acerca dessa matéria. Trata-se de tema atual e desafiador, seja pela constante evolução das soluções tecnológicas, seja em razão das distintas interpretações quanto à real natureza desses programas (cessão de direito de uso, serviços, produtos etc.), fatos estes que somados ao complexo emaranhado de leis tributárias, acarretam diferentes consequências no campo da incidência dos tributos. Diante da complexidade do tema, a presente pesquisa busca contribuir com as discussões que envolvem as possíveis consequências tributárias aplicáveis às operações de importação de *software*.

Palavras-chave: *Software. Download. Programa. Incidência. Tributação.*

ABSTRACT

Computer programs are increasingly present in most of the tasks performed by people, in different degrees of complexity, with different applicabilities, and are currently responsible for much of the evolution of the globalized world. It happens that the enormous speed with which the programs are developed, as well as their form of commercialization, is not accompanied by the legislation with the same speed and efficiency. Specifically in the tax field, it is increasingly challenging to define and understand the consequent incidence of taxes and contributions on the operations involving these programs, especially in the case of imported software, which increases the risk of assessment by the Brazilian Federal Revenue - RFB. The purpose of this study is to define the nature of the software based on the Brazilian tax legislation, administrative and judicial decisions and articles on the subject, in order to help taxpayers to understand and define their consequent taxation on import operations. This study was developed through a qualitative, documental, exploratory and descriptive analysis of the laws and jurisprudence on this matter. This is a current and challenging issue, whether due to the constant evolution of technological solutions or due to the different interpretations in regards to the real nature of these programs (assignment of right of use, services, products, etc.), which together with the complex legislative environment, have different consequences in the field of tax incidences. Given the complexity of the topic, this research seeks to contribute to the discussions that involve the possible tax consequences applicable to software import operations.

Key-words: *Software. Download. Program. Taxable Event. Taxation.*

LISTA DE SIGLAS

CARF-	Conselho Administrativo de Recursos Fiscais
CIDE-	Contribuição para Intervenção do Domínio Econômico
COFINS-	Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social
II-	Imposto de Importação
IPI-	Imposto sobre Produtos Industrializados
IRRF-	Imposto de Renda Retido na Fonte
ISS-	Imposto Sobre Serviços
PIS-	Programa de Integração Social
STJ-	Superior Tribunal de Justiça
STF-	Supremo Tribunal Federal

SUMÁRIO

1	Referencial Teórico.....	08
1.1	Conceito de <i>Software</i>	08
1.1.1	<i>Software</i> de Prateleira.....	09
1.1.2	<i>Software</i> por Encomenda.....	10
1.1.3	<i>Software</i> Customizado.....	12
1.1.4	<i>Software as a Service (SaaS)</i>	12
1.2	As Incidências Tributárias Aplicáveis na Aquisição de <i>Software</i> Importado confirme sua Natureza.....	13
1.2.1	Mercadoria.....	13
1.2.2	Serviço.....	15
1.2.3	<i>Royalties</i>	16
1.3	Estudos Anteriores.....	18
2	Metodologia.....	20
3	Discussão dos Resultados.....	22
3.1	Mercadoria.....	22
3.2	Serviço.....	23
3.3	<i>Royalties</i>	24
4	Considerações Finais.....	28

INTRODUÇÃO

Em um mundo cada vez mais globalizado e conectado através de ferramentas tecnológicas que, até pouco tempo atrás, seriam consideradas obras de ficção científica, as mais diversificadas tarefas, em distintos graus de complexidade, vêm sendo desenvolvidas e/ou gerenciadas mediante o uso desta tecnologia.

Desde complexos modelos matemáticos que simulam situações específicas para uma viagem espacial, passando pela automação de processos de determinada indústria, leitura de dados de telefonia e mensagens de texto que se traduzem em uma fatura ao fim do mês, gerenciamento de deslocamento no trânsito, auto atendimento em caixas eletrônicos, até organização de tarefas domésticas, atualmente os programas de computador (*software*) estão cada vez mais presentes na sociedade, ajudando e impulsionando o desenvolvimento cada vez mais rápido do mundo.

Trata-se de componente muitas vezes invisível, mas indispensável, sendo percebido em muitos casos quando modificado, substituído, descontinuado ou quando apresenta falhas em seu funcionamento rotineiro.

São incontáveis as utilizações dos *software* e, da mesma maneira, é praticamente impossível mensurar a sua importância neste momento da história humana, que avança a passos largos, impulsionada em muitos casos pelo rápido desenvolvimento desses programas.

Desta forma, tamanha rapidez no desenvolvimento dos programas de computador acaba por acarretar desafios em diversas outras áreas, como a tributária. É certo que as leis são criadas para regulamentar a vida em sociedade e suas relações, mas muitas vezes, e especialmente no campo da tecnologia, a velocidade das mudanças muitas vezes não consegue ser acompanhada pelo ordenamento jurídico, que se vê obrigado a enfrentar situações novas quase que diariamente.

No Brasil, a complexidade do ambiente tributário, especialmente no campo das incidências dos impostos e contribuições, vem enfrentando desafios constantes no que se refere à tributação das operações de comercialização de *software*. Isso porque houve mudanças significativas na forma de comercialização desses programas que, até pouco tempo, ou ainda em alguns raros casos eram entregues aos usuários por meio de disquetes ou CDs e são hoje adquiridos por transferência eletrônica de dados (*download*) ou disponibilizados em modalidade chamada de nuvem (*cloud computing*).

Neste contexto se faz necessário o entendimento da real natureza dessas operações para que se busque o adequado enquadramento legal das mesmas, uma vez que deste exercício resultará a conseqüente carga tributária aplicável.

Para Gaia, Barros e Anastassiadis (2012) “A ausência de legislação que contemple os novos negócios dificulta seu tratamento jurídico, do que resulta a natural dificuldade de enquadramento das novas operações nas hipóteses tributárias. Além disso, os contratos são atípicos e, muitas vezes, complexos (mais de uma operação na mesma contratação), o que recomenda uma análise de cada caso concreto”.

Ademais, a mencionada escassez de legislação tributária acerca da comercialização de *software* faz com que os contribuintes muitas vezes se apoiem em decisões administrativas e judiciais para decidir quais tributos deverão ser pagos na aquisição do *software* importado.

Eis os desafios, no campo tributário, que se apresentam aos contribuintes que atuam na comercialização de programas de computador, em especial na importação dos mesmos, uma vez que toda a carga tributária a ser aplicada dependerá exclusivamente da definição de sua natureza. Adicionalmente, eventuais autuações também dependerão dos referidos conceitos, sempre que estes, de alguma maneira, não estiverem alinhados com o entendimento exarado pela Receita Federal do Brasil – RFB.

Considerando a complexidade do tema para tantas empresas que atuam na comercialização de programas de computador, o presente trabalho busca responder as seguintes perguntas: (i) qual a natureza do *software*: cessão de direito, produto ou serviço? (ii) qual a conseqüente tributação aplicável às aquisições de *software* importado?

Portanto, esse trabalho tem como objetivo geral definir a natureza do *software* (produto/serviço/direito) com base na legislação tributária brasileira, decisões administrativas e judiciais, artigos e literatura especializada acerca do tema.

O objetivo específico desse artigo será indicar a tributação aplicável especificamente nos casos de aquisição de *software* importado e comparar as incidências tributárias aplicáveis às diferentes classificações atualmente adotadas o país (cessão de direito, produto ou serviço).

1 REFERENCIAL TEÓRICO

1.1 CONCEITO DE *SOFTWARE*

A Lei 9.609 de 1998 dispõe sobre a proteção da propriedade intelectual de programa de computador e sua comercialização. Referida lei define o *software* da seguinte forma:

Art. 1º Programa de computador é a expressão de um conjunto organizado de instruções em linguagem natural ou codificada, contida em suporte físico de qualquer natureza, de emprego necessário em máquinas automáticas de tratamento da informação, dispositivos, instrumentos ou equipamentos periféricos, baseados em técnica digital ou análoga, para fazê-los funcionar de modo e para fins determinados.

Outros aspectos importantes para a análise pretendida, extraídos do mesmo diploma legal, passam a ser transcritos na sequência:

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

(...)

Art. 9º O uso de programa de computador no País será objeto de contrato de licença. Parágrafo único. Na hipótese de eventual inexistência do contrato referido no caput deste artigo, o documento fiscal relativo à aquisição ou licenciamento de cópia servirá para comprovação da regularidade do seu uso.

Nos Estados Unidos a definição de *software* está no § 101, Capítulo 1, Título 17 do Código de Leis dos Estados Unidos (U.S. Code) “*software* como um conjunto de instruções a ser usada diretamente ou indiretamente em um computador, a fim de ocasionar certo resultado” (tradução nossa). Note-se que apesar do conceito ser semelhante ao da lei brasileira, a lei americana não faz menção ao suporte físico. Como será descrito no decorrer desse trabalho, a ausência do suporte físico impacta diretamente na forma de tributação aplicável nas operações de importação do *software*.

Quanto à proteção a propriedade intelectual, a Lei 9.610 que atualiza e consolida a legislação sobre os direitos autorais, enquadra no inciso XII do artigo 7º, os programas de computador como obras intelectuais, “uma criação do espírito expressas por qualquer meio ou fixadas em qualquer suporte, tangível ou intangível, conhecido ou que se invente no futuro”. (BRASIL, 1998).

A comercialização do direito autoral do *software* será objeto de um contrato de licença. Na falta do contrato o documento fiscal servirá como prova da autorização do uso do *software*. (BRASIL, 1998)

A Lei nº 4.506 de 1964 no seu art. 22, classifica a exploração de direitos autorais como *royalties*, que são rendimentos de qualquer espécie decorrentes do uso, fruição, exploração de direitos.

Corroborando com esse entendimento foi publicado o Acórdão nº 108-09.531 publicado pelo Primeiro Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda. O conselho entendeu (por unanimidade) que a licença de uso e comercialização de *software* se enquadra no conceito de *royalty* a que se refere o Parecer Normativo CST nº 37/74. (BRASIL, 2008)

Portanto, ao adquirir um programa de computador, o consumidor final adquire o direito de uso ou a licença de uso (termo comumente utilizado nessas operações) do *software*, para o fim a que se destina, ou seja, ele paga pelo direito de utilizar o programa. (BRASIL, 2017)

1.1.1 SOFTWARE DE PRATELEIRA

Saavedra (1998) ao tratar dos chamados programas *standard*, também conhecidos como *software* de prateleira ou *off-the-shelf*, trouxe o seguinte entendimento:

“[...] em regra, pacotes (packages) de programas bem definidos, estáveis, concebidos para serem dirigidos a uma pluralidade de utilizadores – e não a um utilizador em particular-, com vista a uma mesma aplicação ou função. São, portanto, concebidos para tratamento das necessidades de uma mesma categoria de utilizadores (por exemplo, a contabilidade dos escritórios de advogados). Mas possibilitam uma configuração adequada para que cada utilizador, em concreto, encontre solução para a sua realidade específica – serão o “esqueleto” a que falta o “revestimento muscular”. São como “vestuário de pronto-a-vestir”. Este software “produto acabado”, é aquilo que os franceses denominam progiciel, neologismo criado partindo dos termos “produit” e “logiciel”. Alguns destes programas – dependendo de sua compatibilidade – podem ser utilizados em diferentes equipamentos. São programas fabricados em massa e, como são vocacionados a um vasto público, são até comercializados nos hipermercados – daí que também se fale aqui de software “off the shelf”. O seu desenvolvimento comercial chegou a proporções tais que movimentam cifras de vários milhões. Alguns desses programas proporcionaram fortunas aos seus criadores.”

No âmbito tributário, o Supremo Tribunal Federal (STF) fixou o entendimento de que o *software* de prateleira é aquele destinado indistintamente ao público em geral, produzido em série, sem qualquer especificação prévia do usuário, cujas cópias são comercializadas no varejo, por meio de suporte físico. Nessa hipótese, o *software* reveste-se da natureza de mercadoria, sendo que sua circulação prevalece sobre o licenciamento dos direitos ao uso do programa para fins de definição de seus efeitos tributários. (BRASIL, 2016)

“[...] III. Programa de computador ("*software*"): tratamento tributário: distinção necessária. Não tendo por objeto uma mercadoria, mas um bem incorpóreo, sobre as operações de "licenciamento ou cessão do direito de uso de programas de computador" " matéria exclusiva da lide ", efetivamente não podem os Estados

instituir ICMS: dessa impossibilidade, entretanto, não resulta que, de logo, se esteja também a subtrair do campo constitucional de incidência do ICMS a circulação de cópias ou exemplares dos programas de computador produzidos em série e comercializados no varejo - como a do chamado "*software* de prateleira" (off the shelf) - os quais, materializando o corpus mechanicum da criação intelectual do programa, constituem mercadorias postas no comércio." (Recurso Extraordinário 176.626/SP, Relator: Ministro Sepúlveda Pertence, 1ª Turma, julgado em 10/11/1998)."

Em análise mais recente, o STF indicou que a ausência de suporte físico, não descaracteriza a natureza de circulação de mercadoria. Em maio de 2010 o STF deferiu parcialmente a medida cautelar da Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) 1945 e autorizou o Estado de Mato Grosso a exigir o ICMS sobre *softwares* disponibilizados por meio de *download*. A ADI 1945 ainda está pendente julgamento definitivo.

Ação Direta de Inconstitucionalidade. Direito Tributário. ICMS. 2. Lei Estadual 7.098, de 30 de dezembro de 1998, do Estado de Mato Grosso. (...) 8. ICMS. Incidência sobre *softwares* adquiridos por meio de transferência eletrônica de dados (art. 2º, § 1º, item 6, e art. 6º, § 6º, ambos da Lei impugnada). Possibilidade. Inexistência de bem corpóreo ou mercadoria em sentido estrito. Irrelevância. O Tribunal não pode se furta a abarcar situações novas, consequências concretas do mundo real, com base em premissas jurídicas que não são mais totalmente corretas. O apego a tais diretrizes jurídicas acaba por enfraquecer o texto constitucional, pois não permite que a abertura dos dispositivos da Constituição possa se adaptar aos novos tempos, antes imprevisíveis. (...) (ADI 1945 MC, Relator: Ministro Octávio Gallotti, Relator p/ Acórdão: Ministro Gilmar Mendes, Tribunal Pleno, julgado em 26/05/2010)."

Portanto, o *software* produzido de forma padronizada, disponível para diversos usuários e sem qualquer alteração para um usuário específico é, de acordo com o entendimento atual, considerado como sendo uma mercadoria.

1.1.2 SOFTWARE POR ENCOMENDA

O *Software* por encomenda ou personalizado é aquele criado para atender à uma solicitação específica de um adquirente. Nesse ponto, entende-se que se reveste uma prestação de serviço, o que resulta na incidência do ISS, conforme julgou o Superior Tribunal de Justiça:

2. Os programas de computador desenvolvidos para clientes, de forma personalizada, geram incidência de tributo do ISS. (RESP 123.022-RS, DJ de 27.10.1997, Rel. Min. José Delgado; RESP 216.967-SP, DJ de 22.04.2002, Rel. Min. Eliana Calmon; ROMS 5.934-RJ, DJ de 01.04.1996, Rel. Min. Hélio Mosimann).

Saavedra (1998) ensina:

“Em todo o mundo, os serviços informáticos das empresas desenvolvem programas para atender às necessidades internas. Mas, paralelamente, há empresas produtoras de software (as chamadas software houses) que fazem programas para seus clientes conforme pedido e as solicitações destes, e que visam satisfazer as respectivas

necessidades específicas. Trata-se de “programas aplicativos”, que geralmente não se mantêm estáveis e acabados como os “programas standard”; pelo contrário, são continuamente adaptados, corrigidos e melhorados para responder aos requisitos internos e externos das empresas.”

Aqui, longe de meros ajustes, predomina uma típica relação obrigacional e autônoma de fazer e, como tal, não há dúvidas de que as receitas decorrentes dessa atividade devem ser classificadas como prestação de serviço. (BRASIL, 2016)

Para uma empresa, o *software* personalizado significa, foco nas necessidades específicas da empresa, desnecessidade de diversos sistemas, independência de terceiros, possibilidade de adaptações e evoluções, economia a longo prazo, bem como, mais segurança para os dados da empresa. (Blue Core, 2016).

Sendo assim, entende-se que a encomenda de um *software* significa uma prestação de serviço e sua incidência deve ser classificada de forma correta, já que se pressupõe a classificação no subitem 1.04 da lista de serviços anexa à lei complementar 116/03, a qual foi alterada pela Lei Complementar 157/16, que traz a prestação de serviços para a elaboração de programas de computadores. (Brandão Junior, 2017)

Há uma confusão que deve ser mitigada, a fim de afastar o excesso do município em tributar o serviço de elaborar um *software* sob encomenda, por considerar a licença de uso, descrita no item 1.05 da lista anexa à lei complementar 116/03, o que pode ocasionar um prejuízo na arrecadação pública, tendo em vista que a atuação fiscal pode ser anulada em razão da classificação incorreta do direito aplicável. Logo, o *software* por encomenda não possui uma licença de uso e tem como titular do direito autoral do *software* o próprio contratante. (Brandão Junior, 2017).

No entanto, cabe ressaltar, que é possível um acordo em que o direito autoral do *software* seja do prestador do serviço e não do encomendante, tomador do serviço, desta forma, haverá uma licença de uso. Contudo, não é a licença que incide na tributação, mas sim a encomenda para a elaboração do programa personalizado. (Brandão Junior, 2017).

Cabe mencionar que a Fazenda do Estado de São Paulo, através da decisão normativa CAT 04, de 20 de setembro de 2017, faz a distinção entre os programas desenvolvidos sob encomenda e aqueles já prontos, ou *standard*, conforme abaixo transcrito:

1. Em relação aos softwares, é possível distinguir dois tipos de produtos: (i) softwares desenvolvidos sob encomenda, em relação aos quais há preponderância de serviços, já que produzidos especialmente para atender as especificidades do contratante; e (ii) softwares prontos que, uma vez desenvolvidos, são vendidos em larga escala, com pouca ou nenhuma adaptação às necessidades do consumidor que os adquire. (DOE-I 21/09/2017, p.12)

1.1.3 *SOFTWARE* CUSTOMIZÁVEL

O *software* customizável constitui uma forma híbrida dos dois primeiros, citados anteriormente, “sendo softwares de prateleira que permitem adaptações às necessidades de um cliente particular.” (Carpinetti, 2017)

Na esfera tributária o *software* customizado é considerado uma solução tecnológica pré-formatada que permite modificações na sua estrutura básica, atendendo assim às necessidades de um cliente ou de um mercado particular. A flexibilidade em ajustar o *software* a recursos e funcionalidades disponíveis presta-se a satisfazer as exigências e/ou objetivos do adquirente ou do negócio. (BRASIL, 2016)

O conceito de *software* customizável permite a sua utilização por um variado número de usuários, mesmo que as necessidades não sejam exatamente iguais. Embora padronizada a concepção do programa, a sua maleabilidade viabiliza a personalização, pois o *software* permite alterações conforme a necessidade do usuário. Adaptações essas feitas pelo próprio desenvolvedor do programa padrão, pelo cliente ou por um terceiro. (BRASIL, 2016)

Tais adaptações feitas, pelo desenvolvedor do programa customizável, nesse produto preexistente para entrega ao cliente, inclusive a integração do *software* ao hardware do adquirente, representam, como regra, meros ajustes para atender as peculiaridades desse cliente. Essas adaptações não significam a prevalência de encomenda de um programa de computador e, por conseguinte, continua relevante o seu perfil de mercadoria, em detrimento de uma prestação de serviço. (BRASIL, 2016).

1.1.4 *SOFTWARE AS SERVICE* (SAAS)

O *Software as a Service* (SAAS), ou *software* como serviço, é um método de distribuição e comercialização de um *software* remotamente. Ou seja, o cliente adquire o produto e pode acessar o programa ou aplicativo de qualquer computador em qualquer lugar, através da internet. Ele não precisa ter o *software* instalado na sua máquina. A forma de comercialização também é diferente. O cliente paga pelo serviço oferecido e não pelo produto, eliminando a necessidade de licenças”. (Blog Vindi, 2015).

MELO, ARCOVERDE, MORAE, PIMENTEL e FREITAS (2011) esclarecem que no modelo SaaS a empresa cliente não paga pela propriedade do *software*, mas apenas pelo uso, ficando o fornecedor com a responsabilidade de prover a manutenção e o suporte técnico:

2. *Software* como Serviço (SaaS) *Software* como Serviço (*Software* as a Service - SaaS) é um modelo de entrega de *software* onde as empresas clientes pagam, não pela propriedade do *software*, mas pelo uso do mesmo e as companhias fornecedoras provêm manutenção e suporte técnico aos seus clientes. Segundo Frederick Chong e Gianpaolo Carraro, SaaS pode ser definido como "*Software* implementado como um serviço hospedado e acessado pela Internet". Isso quer dizer que SaaS inclui uma série de serviços e aplicativos que podemos nem esperar encontrar nessa categoria, como por exemplo um serviço de e-mail baseado na Web.

“SaaS pode ser comparado a uma simples compra de passagens aéreas. O cliente compra sua passagem e viaja com a aeronave da empresa aérea; ele não precisa ter posse de uma aeronave e arcar com os imensos custos”. (Oliveira, 2009)

Segundo Taurion (2009), há alguns benefícios na escolha do *software* com um serviço, como por exemplo, a simplificação do gerenciamento dos aplicativos, redução do investimento em capital, velocidade na implementação, possibilitar que a área de TI se concentre em apoiar o negócio final da empresa, acesso às novas funcionalidades de forma rápida e sem o oneroso processo atual de instalar novas versões.

1.2 AS INCIDÊNCIAS TRIBUTÁRIAS APLICÁVEIS NA AQUISIÇÃO DE *SOFTWARE* IMPORTADO, CONFORME SUA NATUREZA

Com base nos citados conceitos atualmente utilizados comercialmente para classificar os programas de computador passaremos a expor as principais incidências tributárias aplicáveis nas aquisições de *software* importados, considerando a legislação vigente, bem como, o posicionamento das esferas administrativas e judiciais acerca do tema, de forma a permitir uma melhor compreensão dos impactos tributários para empresas que exerçam esse tipo de operação.

1.2.1 MERCADORIA

Mercadoria, é conceito extraído do Direito Comercial, a significar bem móvel sujeito a mercancia (Costa, 2016, p. 398). Por isso o conceito de mercadoria dado pelo Direito Privado é vinculante ao Direito Tributário.

Do ponto de vista material não há distinção entre coisa e mercadoria. “A diferença que existe não é de substância, mas apenas de destinação. Uma coisa é denominada mercadoria quando destinada à comercialização. Trata-se da tese de circulação jurídica, que envolve a transferência de propriedade ou posse da mercadoria, a qual não é pacífica na doutrina e na jurisprudência”. (Harada, 2016, p. 531)

De acordo com Englert e Manzoni (2015) nesta classificação de *softwares*, devido à grande demanda comum, algumas características são particulares e notórias, como a produção industrial em grande escala de forma constante e padronizada. Logo após sua finalização, os programas são distribuídos para venda no varejo para sua comercialização de forma indistinta. Os programas são postos à venda no comércio e atribui-se ao comprador a responsabilidade pela sua instalação, através do manual de instruções fornecido pelo fabricante do programa de computador.

Uma vez inserido no contexto de mercadoria, sua comercialização e consequente circulação está sob o campo de incidência do ICMS. Em se tratando especificamente das operações de importação, cabe mencionar que o fato gerador do imposto ocorre no momento do desembaraço aduaneiro da mercadoria. (BRASIL, 1996)

O governo de São Paulo por meio do Decreto 61.791/16, reduziu para 5% a carga tributária nas operações com *softwares* padronizados e, através do Decreto 63.099/17 alterou dispositivos do Regulamento do ICMS passando, a partir de 1º de abril de 2018, a tributar pelo ICMS as operações relativa às saídas internas e nas importações de *software* via *download*, incluídos no âmbito de mercadorias digitais, quando de sua venda para consumidor final. Tais disposições estão disciplinadas no Convênio ICMS 106/17.

O *software* importado está também dentro do campo de incidência do PIS-Importação e da COFINS-Importação, estabelecidos pela Lei 10.865/04. O fato gerador dessas contribuições é a entrada de bens estrangeiros no território nacional (data do registro da declaração de importação), e a base de cálculo é o valor aduaneiro dos bens, sobre o qual incidirá as alíquotas de 2,10% (PIS-Importação) e 9,65% (COFINS-Importação (BRASIL, 2004).

Caso esse tipo de *software* seja importado via *download* não há incidência dessas contribuições, pois não há entrada física de mercadoria, nem desembaraço aduaneiro.

Outro imposto que incide sobre a importação de *software* de prateleira (mercadoria) é o Imposto de Importação - II. O art. 81 do Regulamento Aduaneiro, Decreto 6.759 de 2009, disciplina que “o valor aduaneiro de suporte físico que contenha dados ou instruções para equipamento de processamento de dados será determinado considerando unicamente o custo ou valor do suporte propriamente dito”. O Disco óptico (CD ROM) gravado com o *software* classifica-se no código 8523.49.20 da NCM. (BRASIL, 2013)

Dessa forma, assim como ocorre no caso das contribuições para o PIS-importação e COFINS-importação, a incidência do Imposto de Importação está condicionada ao desembaraço aduaneiro, fato que pressupõe a existência de suporte físico da mercadoria.

Nesse sentido, no caso de *software* importado via *download* não há que se falar em incidência deste imposto.

O mesmo conceito acima descrito se aplica para o Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, que nas operações de importação, é devido no desembaraço aduaneiro de produto de procedência estrangeira. (BRASIL, 2010) não sendo, portanto, aplicável no caso de importação via transferência eletrônica de dados (*download*).

Conclui-se, portanto, que se o *software* importado possuir mídia física, haverá a incidência do ICMS, PIS-Importação, COFINS-Importação, Impostos de Importação e IPI, tendo como base o seu valor aduaneiro. No caso de importação de *software* via *download*, haveria apenas a incidência do ICMS, calculado sobre o valor da aquisição, nos moldes da atual legislação estadual vigente.

1.2.2 SERVIÇO

Diferentemente das mercadorias, os serviços pertencem ao grupo de bens imateriais, aqueles que não têm existência física, que não podem ser apreendidos ou mesmo vistos. “Quando se presta um serviço, é oferecido a um terceiro um bem imaterial, que se apresenta como o fornecimento de trabalho do prestador e não a entrega de uma mercadoria (bem material ou corpóreo).” (Mangieri, 2012, p. 29)

Assim, “podemos definir serviço como o produto do trabalho humano destinado à satisfação de uma necessidade, através da circulação econômica de um bem imaterial ou incorpóreo.” (Mangieri, 2012, p. 29)

Conforme Souto (2013), nas operações que envolvem os *softwares* sob encomenda, o serviço contratado é o de modificação, aperfeiçoamento ou desenvolvimento de programas, o que demonstra a presença da obrigação de fazer, que sobrepõe a obrigação de dar, que é a entrega do direito de uso. Sendo assim, o que tributa-se não é o licenciamento, uma vez que não configura serviço e está em segundo plano na operação, mas sim o serviço de alteração, transformação e criação de *software* prestado pelo desenvolvedor, ou seja, tal hipótese não se amolda ao discutido item 1.05 da Lista de Serviços Anexa à Lei Complementar 116/03, senão ao item 1.04 da mesma lista, que traz a incidência de ISS sobre a “elaboração de programas de computadores, inclusive de jogos eletrônicos”.

Ainda que haja divergência acerca do assunto, a contratação do SaaS, é considerada uma prestação de serviço, coberta em obrigação de fazer, já que para atingir a finalidade que se propõe ao usuário, é necessário e indissociável a prestação de uma série de serviços pelo

contratado, os quais são descritos na lista anexa a LC nº 116/2003, que estabelece taxativamente os critérios de hipótese de incidência tributária do ISS. (Matos, 2015).

Recentemente, a Receita Federal esclareceu a tributação incidente no SaaS, através a Solução de Consulta COSIT n. 191/2017, que trata dos pagamentos feitos ao exterior, em virtude da aquisição de autorização de acesso e uso remoto ao SaaS. (Carpinetti, 2017).

A dúvida do consulente era sobre a alíquota de IRRF, incidente nos valores pagos, em razão das autorizações de acesso e uso remoto do SaaS e se além do IRRF também haveria incidência da CIDE sobre as mesmas remessas. (Carpinetti, 2017)

Com isso, o entendimento foi pela caracterização da atividade como serviços técnicos decorrentes de estruturas automatizadas com conteúdo tecnológico e as respectivas remessas estão sujeitas à incidência do IRRF à alíquota de 15% e à CIDE à alíquota de 10%. (Carpinetti, 2017). Quando o beneficiário for residente ou domiciliado em país que não tribute a renda ou que a tribute à alíquota máxima inferior a vinte por cento, a alíquota do IRRF será de 25%. (BRASIL, 1999)

Em 2014, o Tribunal de Justiça (TJ), analisou a incidência do ISS sobre o SaaS, ocasião em que a discussão tratava da disponibilização, sem personalização, de *software* destinado a operação *e-commerce*. Ainda que o cliente tenha alegado tratar de um *software* de prateleira e não estaria sujeito ao ISS, o tribunal julgou que tratava-se de uma relação continuada em que o cliente paga não apenas pelo licenciamento de uso, mas pela manutenção, atualização e suporte da empresa que contratou o serviço. (Carpinetti, 2017).

A importação do *software* por encomenda está sujeita também a incidência do PIS/COFINS – Importação, cujo fato gerador é a remessa de valores a residentes no exterior como contraprestação pelo serviço prestado. A base de cálculo é o valor remetido para o exterior, antes da retenção do imposto de renda, acrescido do ISS e do valor das próprias contribuições. As contribuições serão calculadas mediante aplicação, sobre a base de cálculo das alíquotas de 1,65% para o PIS-Importação e 7,6% para o COFINS-Importação (BRASIL, 2004).

1.2.3 ROYALTIES

Conforme Marques (2015) a lei 9.609/98 prevê três modalidades de contrato de licença de uso de programa de computador: i) a primeira consiste na licença para uso próprio ou licença para uso em sentido estrito, pela qual o licenciado adquire a liberdade de aplicar o programa em sua atividade profissional ou empresarial; ii) a segunda modalidade de licença, a

licença de direitos de comercialização, atribui ao licenciado o direito de proporcionar, mediante uma atividade comercial, esse uso a terceiros; e, iii) a terceira e última espécie de transferência prevista é o denominado contrato de licença de uso de conhecimento tecnológico por meio do qual é abrangida a própria transferência tecnológica do programa de computador, devendo haver, por parte do fornecedor da tecnologia, a entrega do código fonte do *software* ao receptor com suas devidas descrições.

Nas três modalidades de aquisição de licença de uso de *software*, regra geral, incide 15% de Imposto de Renda Retido da Fonte (IRRF) sobre as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas para o exterior. Quando o beneficiário for residente ou domiciliado em país que não tribute a renda ou que a tribute à alíquota máxima inferior a vinte por cento, a alíquota do IRRF será de 25%. (BRASIL, 1999)

No caso da aquisição de licença que envolver transferência de tecnologia há incidência da CIDE a alíquota de 10% sobre os valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos, a cada mês, a residentes ou domiciliados no exterior. (BRASIL, 2000).

Segundo a Lei 9.609 de 1998 (Lei do *Software*) só existe transferência de tecnologia nas situações em que ocorre “a entrega, por parte do fornecedor ao receptor de tecnologia, da documentação completa, em especial do código fonte comentado, memorial descritivo, especificações funcionais internas, diagramas, fluxogramas e outros dados técnicos necessários à absorção da tecnologia”.

Recentemente a Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça (STJ) decidiu que a CIDE incide nos casos de fornecimento de tecnologia, mesmo quando não ocorre acesso ao código fonte ou a “absorção de tecnologia”. (STJ, 2017)

De acordo com o relator, ministro Mauro Campbell Marques: “O fornecimento de cópia do programa (*software*) é fornecimento de tecnologia, ainda que não haja a absorção de tecnologia (acesso ao código fonte) por quem a recebe.” Por isso, “nem o legislador, nem o intérprete são obrigados a exigir a possibilidade de absorção da tecnologia estrangeira para fazer incidir o tributo”. (STJ, 2017)

Com relação ao ISS, a lista anexa à Lei Complementar nº 116/03 incluiu no item 1.05 o licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação.

O Supremo Tribunal Federal, através da Sumula Vinculante 31, atestou que as obrigações de fazer estão sujeitas ao ISS. Contudo, cabe observar que, uma vez elaborado o *software*, a simples cessão para uso ou seu licenciamento de uso para terceiros não envolve obrigação de fazer, pelo contrário, imprime nestes atos uma típica obrigação de dar. Dessa forma, existem argumentos para questionamento judicial por parte do contribuinte que

pretende afastar a incidência do ISS sobre pagamentos de *royalties* referentes ao licenciamento de *software*. (Carvalho, Gaede, Nascimento, 2007)

Nesse contexto, destaque-se o fato da Lei 9.610/98, que consolida a legislação sobre os direitos autorais, classificar os programas de computador como obras intelectuais, o que afastaria o entendimento de que os mesmos poderiam se referir à contraprestação por serviço prestado.

1.3 ESTUDOS ANTERIORES

Segundo Marques (2015), o conceito de *software* é complexo, pois envolve; i) o conteúdo intangível (código fonte) e; ii) o suporte físico (*corpus mechanicum*) no qual é gravado o conteúdo intangível do *software*. Dessa forma, a tentativa do Fisco de São Paulo de ampliar a base de cálculo e incluir a aquisição de *softwares* por meio de *downloads* é inconstitucional e vai contra o entendimento de jurisprudência do STF sobre o assunto. Uma vez que, sem o suporte físico não há circulação de mercadoria e, não havendo circulação de mercadoria, não há incidência do ICMS.

Culminando com o entendimento acima, Silva e Franco (2016) abordam que o conflito de competência ocorre pelo fato de parte da doutrina entender que o *software* se enquadra à prestação de serviço e outra considerá-lo como mercadoria. Para os autores a não incidência do ICMS, quando o *software* é adquirido por *download*, se dá pelo fato dos bens digitais serem incorpóreos e a noção de mercadoria exigir a materialidade. Além disso, concluem ainda em seu estudo que há incidência do ISS, quando o *software* for desenvolvido por encomenda e há incidência do ICMS quando desenvolvido para ser vendido em série. Demonstram também que o licenciamento de *software* é tratado como serviço pela jurisprudência e por isso há a incidência do ISS.

Para Matos (2015), tendo em vista o fato de que ao usuário é apenas permitido o acesso ao *software* através de licença ou cessão do direito de uso, as operações que envolvem o SAAS também são consideradas como serviço (obrigação de fazer). Para a autora, tem-se a contratação do SAAS disponibilizado por Computação em Nuvem como uma prestação de serviço, uma vez que para atingir a finalidade que se propõe ao usuário, é necessário a prestação de uma série de serviços pelo contratado, os quais estão elencados na lista anexa a LC nº 116/2003, que dispõe sobre a hipótese de incidência tributária do ISS.

Esse entendimento sobre o licenciamento de *software* é diferente da tratativa dada por Carvalho, Gaede, Nascimento (2007). Para os autores uma vez elaborado o programa (*software*), a simples cessão ou licenciamento de uso para terceiros não envolve obrigação de fazer, pelo contrário, imprime nestes atos uma típica obrigação de dar, tendo em vista que o objetivo único é a obtenção de autorização para utilização do programa, e não a contratação do serviço de um especialista para elaborar o programa. Dessa forma concluem que é inconstitucional a incidência do ISS sobre os contratos de licença de uso ou cessão de direito de programas de computação.

2 METODOLOGIA

O estudo refere-se a uma análise da qualidade e eficiência da legislação nacional a respeito da tributação incidente na operação de (importação) de *software*.

A abordagem da pesquisa foi feita de forma qualitativa, e conforme Goldenberg (1997), a pesquisa qualitativa não se preocupa com representatividade numérica, mas sim com o aprofundamento da compreensão de um grupo social, de uma organização, etc. Os pesquisadores que adotam a abordagem qualitativa opõem-se ao pressuposto que defende um modelo único de pesquisa para todas as ciências, já que as ciências sociais têm sua especificidade, o que pressupõe uma metodologia própria. Assim, os pesquisadores qualitativos recusam o modelo positivista aplicado ao estudo da vida social, uma vez que o pesquisador não pode fazer julgamentos nem permitir que seus preconceitos e crenças contaminem a pesquisa. (Gerhart, Silveira, 2009)

Os pesquisadores que utilizam os métodos qualitativos buscam explicar o porquê das coisas, exprimindo o que convém ser feito, mas não quantificam os valores e as trocas simbólicas nem se submetem à prova de fatos, pois os dados analisados são não-métricos (suscitados e de interação) e se valem de diferentes abordagens. (Gerhart, Silveira 2009)

O procedimento utilizado nessa pesquisa foi análise documental, e segundo Fonseca (2002) a pesquisa documental trilha os mesmos caminhos da pesquisa bibliográfica, não sendo fácil por vezes distingui-las. A pesquisa bibliográfica utiliza fontes constituídas por material já elaborado, constituído basicamente por livros e artigos científicos localizados em bibliotecas. A pesquisa documental recorre a fontes mais diversificadas e dispersas, sem tratamento analítico, tais como: tabelas estatísticas, jornais, revistas, relatórios, documentos oficiais, cartas, filmes, fotografias, pinturas, tapeçarias, relatórios de empresas, vídeos de programas de televisão, etc.

Trata-se de pesquisa exploratória e descritiva, uma vez que a mesma tem como objetivo proporcionar maior familiaridade com o problema, com vistas a torná-lo mais explícito ou a construir hipóteses. A grande maioria dessas pesquisas envolve: (a) levantamento bibliográfico; (b) entrevistas com pessoas que tiveram experiências práticas com o problema pesquisado; e (c) análise de exemplos que estimulem a compreensão (Gil, 2010).

Já a pesquisa descritiva, exige do investigador uma série de informações sobre o que deseja pesquisar. Esse tipo de estudo pretende descrever os fatos e fenômenos de determinada realidade (Triviños, 1987). São exemplos de pesquisa descritiva: estudos de caso, análise

documental, pesquisa ex-post-facto. Para Triviños (1987), os estudos descritivos podem ser criticados porque pode existir uma descrição exata dos fenômenos e dos fatos. Estes fogem da possibilidade de verificação através da observação. Ainda para o autor, às vezes não existe por parte do investigador um exame crítico das informações, e os resultados podem ser equivocados; e as técnicas de coleta de dados, como questionários, escalas e entrevistas, podem ser subjetivas, apenas quantificáveis, gerando imprecisão. (Gerhart, Silveira, 2009)

3 DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

Os resultados a serem apresentados a seguir foram elaborados de forma exemplificativa, sob as seguintes premissas:

- a) Trata-se de operação de importação de software realizada por empresa brasileira;
- b) A empresa está localizada na cidade de São Paulo – Estado de São Paulo;
- c) A empresa no exterior não está localizada em paraíso fiscal ou jurisdição com tributação favorecida, nos termos da lei;
- d) Não há nas operações em análise transferência de tecnologia;
- e) A aquisição do software ocorre via transferência eletrônica de dados (*download*);
- f) Trata-se de aquisição de software para venda para consumidor final em São Paulo.

Considerando as premissas anteriores, bem como todos os aspectos abordados ao longo do presente trabalho, verificam-se as seguintes incidências para cada caso:

3.1 MERCADORIA

Este é o caso dos programas de computador fabricados em larga escala para atendimento do público em geral, sem prévia customização. Também se aplica para o caso dos *software* customizáveis, que são aqueles que podem sofrer alterações para que se adequem a determinada demanda, apesar de terem uma mesma base, fabricada em larga escala.

Nessa situação, considerando um programa adquirido a R\$ 100,00 (cem Reais), a incidência tributária seria conforme a seguir:

Preço conforme Nota Fiscal de venda: R\$ 100,00

ICMS (5%) = R\$ 100,00 x 5% = R\$ 5,00

Custo Tributário total = R\$ 5,00

Note-se que nesse caso, apesar de se tratar de mercadoria, a falta do suporte físico não permite que se estabeleça o valor aduaneiro da importação, que corresponde ao valor FOB (*Free on Board*) da mercadoria, acrescido dos valores de frete e seguro internacionais, conforme definido no Acordo Sobre a Implementação do Artigo VII do GATT (Acordo de Valoração Aduaneira ou, simplesmente, AVA-GATT), aprovado pelo Decreto Legislativo nº

30/94 e promulgado pelo Decreto Executivo nº 1.355/94, o qual possui status de lei e estabelece as normas fundamentais sobre valoração aduaneira no Brasil. A aplicação do AVA-GATT, atualmente, é disciplinada pelos artigos 76 a 83 do Decreto no 4.543/02 e pela Instrução Normativa SRF nº 327/03.

O mencionado valor aduaneiro, somente possível no caso da existência física de uma mercadoria, serviria de base de cálculo para o Imposto de Importação (16%), IPI (15%), PIS-Importação (2,10%) e COFINS-Importação (9,65%).

Desta forma, mesmo no caso de da importação de um programa de computador mediante a utilização de um suporte físico (CD-ROM, DVD etc.) é possível se concluir que o impacto financeiro para a empresa importadora, do ponto de vista tributário, seria irrisório quando se compara o valor do suporte mencionado, base para cálculo de todos os impostos anteriormente citados, com o valor do *software*.

3.2 SERVIÇO

Nesta situação estão enquadrados os *software* adquiridos sob encomenda, os quais são elaborados mediante a apresentação de requisitos específicos por parte do adquirente. Nesses casos, como anteriormente exposto, o entendimento atual é de que o tratamento tributário aplicável é o mesmo que se dá para o caso de importação de serviços, uma vez que para a elaboração de tais programas haveria um emprego substancial de serviços.

Desta forma, considerando um programa cujo preço definido na nota fiscal corresponda a R\$ 100,00 (cem Reais) teremos os seguintes efeitos tributários:

Preço conforme Nota Fiscal R\$ 100,00

IRRF (15%) = R\$ 100,00 x 15% = R\$ 15,00

PIS (1,65%) = R\$ 130,30 x 1,65% = R\$ 2,15

COFINS (7,6%) = R\$ 130,30 x 7,6% = R\$ 9,91

ISS (2,9%) = R\$ 100,00 x 2,9% = R\$ 2,90

Custo Tributário total = R\$ 29,96

No caso dos serviços, a base de cálculo das contribuições para o PIS Importação e para a COFINS Importação, corresponde ao valor pago, creditado, entregue, empregado ou remetido para o exterior, antes da retenção do imposto de renda, acrescido do Imposto sobre

Serviços de qualquer Natureza - ISS e do valor das próprias contribuições, conforme disposto na Lei 10.865/04.

3.3 ROYALTIES

Neste caso, a natureza do *software* segue o disposto na Lei 9.610/98, que define o programa de computador como “uma criação do espírito”, sujeitando-o ao mesmo tratamento garantido às obras literárias e artísticas, ou seja, sob tratamento de direito autoral.

Assim, os efeitos tributários de sua aquisição, no caso de importação, estaria sujeita à tributação a seguir, considerando o preço de aquisição como sendo R\$ 100,00 (cem Reais):

Preço do programa conforme Nota Fiscal R\$ 100,00

IRRF 15% = R\$ 100,00 x 15% = R\$ 15,00

Efeito Tributário Total = R\$ 15,00.

No decurso desse trabalho buscou-se demonstrar que tanto em decisões administrativas e judiciais, como em estudos anteriores é defendido que o *software* padronizado, produzido em larga escala, para atender a vários usuários é considerado como tendo natureza de mercadoria. Da mesma forma são elencados nessa categoria os chamados *softwares* customizáveis, *softwares* de prateleira que permitem adaptação às necessidades de um usuário em particular.

Com relação ao *software* por encomenda, foi possível notar que o mesmo é tratado como prestação de serviço. Nesses casos verifica-se que o importador irá arcar com o maior custo financeiro, uma vez que o desenvolvimento de *software* é uma atividade que demanda maior dispêndio financeiro.

Ao longo desse estudo verificou-se que o entendimento jurisprudencial e de trabalhos anteriores é de que na aquisição de um *software* por encomenda, há o desenvolvimento de uma ferramenta específica para atender um determinado usuário e que nessa operação prevalece a obrigação de fazer, o que caracterizaria uma típica prestação de serviço.

Em recente resposta a Solução de Consulta nº 407, publicada em 05 de setembro de 2017, a Receita Federal ratifica esse entendimento, dado pela Solução de Consulta nº 374 de 2014:

Em suma, considera-se venda de mercadoria a entrega do objeto sem que se tenha de fazê-lo previamente, tal como ocorre com a comercialização do denominado software de prateleira, mesmo que sejam necessários determinados ajustes, de modo a atender às necessidades do cliente. Já na prestação de serviço, o objeto da prestação é um ato do devedor com proveito patrimonial para o credor ou para terceiro, tal como ocorre no desenvolvimento do software de acordo com especificações fornecidas antecipadamente pelo cliente. (grifou-se)

Recentemente, foi publicada a Decisão Normativa CAT 04 que segue o mesmo esse critério para distinguir o *software* mercadoria do *software* serviço:

1. Em relação aos *softwares*, é possível distinguir dois tipos de produtos: (i) *softwares* desenvolvidos sob encomenda, em relação aos quais há preponderância de serviços, já que produzidos especialmente para atender as especificidades do contratante; e (ii) *softwares* prontos que, uma vez desenvolvidos, são vendidos em larga escala, com pouca ou nenhuma adaptação às necessidades do consumidor que os adquire.

Pois bem, em linha com o que dispõe a legislação que trata do tema, verifica-se que, o *software* é um conjunto de instruções e procedimentos que permite o processamento de dados em um computador que comanda o seu funcionamento, segundo os objetivos do usuário. Por tratar-se de uma “criação do espírito” de quem o prepara, o *software* é um bem intangível, que pode ou não se apresentar por meio de suporte físico. (OLIVEIRA, 2015)

Segundo a Lei nº 9.609/98, ao *software* é garantido o regime de proteção da propriedade intelectual conferido às obras literárias e sua aquisição deve se dar por meio de um contrato de licença de direito de uso.

Assim sendo, salvo na hipótese em que há a transferência do código fonte, o adquirente, ao “comprar” um *software*, não se torna proprietário da obra. Em verdade, ele recebe uma licença de direito uso, por meio da qual, o titular dos direitos autorais lhe garante a autorização de uso do programa, conservando a propriedade intelectual em seu patrimônio. (Coelho, 2012)

Conforme a Súmula 166 do STJ caracteriza hipótese de incidência do ICMS a operação jurídica que, praticada por comerciante, industrial ou produtor, acarrete circulação de mercadoria, isto é, a transmissão de sua titularidade (não apenas em sua movimentação física). O STF se manifestou sobre o assunto, através do RE 765.486 de 2014, confirmando que a mera saída física do bem, sem que ocorra a transferência efetiva de sua titularidade, não configura operação de circulação sujeita a incidência do ICMS.

Seguindo esta linha de raciocínio, não nos parece que as operações com *softwares* configuram hipótese de incidência do ICMS, dada a ausência de um elemento básico para caracterização desta, qual seja, a transmissão da titularidade do *software* ao adquirente. O que se torna objeto de compra e venda, ocasionalmente, é o suporte físico no qual o *software* está

materializado, mas a obra consistente no programa, permanece sob o domínio de seu desenvolvedor. (Oliveira, 2015)

Com relação ao *software* classificado como serviço, cabe dizer que a Constituição Federal em seu art. 156, III, utilizou o termo “serviços de qualquer natureza”, para delimitar a competência do Município para instituição do ISS, o que implica que caberia a Lei Complementar a instituição do tributo, desde que respeitasse o limite imposto pela própria Carta Magna, que era a instituição sob serviços. (Neto, 2014)

Para Sabbag (2011) o conceito de serviço, para fins de incidência de ISS é:

“O serviço é um bem intangível, imaterial e incorpóreo, que se traduz no trabalho ou atividade economicamente mensurável, a ser executado por uma pessoa com relação à outra. A prestação do serviço tributável pelo ISS é aquela *in commercium*, com um negócio jurídico subjacente, detentor de conotação econômica – até porque a natureza incorpórea do serviço não impede que sua prestação tenha conteúdo econômico.

Analisando o serviço como algo intangível, imaterial e incorpóreo, tal definição não se aplica as licenças de *softwares*, que podem ser mensuradas, inclusive materializadas por meio de números, chaves eletrônicas constituídas de codificação binária, existente em mídias diversas, digitais ou não. (Neto, 2014)

O conceito de serviço tributável está diretamente relacionado a uma obrigação de fazer, conforme Súmula Vinculante 31 do STF, que decidiu pela não incidência do ISS sobre a locação de bens móveis. A licença do usuário ou concessão de direito de uso do programa de computador não consiste em uma obrigação de fazer, mas sim uma obrigação de dar, temporariamente disponível, mediante remuneração. (Malheiros, 2013)

O enfoque do presente trabalho está relacionado ao item 1.05 (Licenciamento ou cessão de uso de programas de computação) da lista anexa à pela Lei Complementar Nº 116/2003. A elaboração de programas de computadores, inclusive jogos eletrônicos, conforme mencionado no item 1.04 da mesma Lei, pode ser enquadrada perfeitamente no conceito de prestação de serviços, desde que o objeto da tributação não seja o produto desenvolvido e sim o serviço de desenvolvimento prestado. (Neto, 2014)

Aprendemos com essa pesquisa que os royalties por cessão de uso de *software* constituem obrigação de dar, e conseqüentemente, estão fora do campo de incidência dos tributos sobre serviços (ISS) e mercadoria (ICMS), conforme já mencionado nos parágrafos anteriores.

Observa-se nesse trabalho que há três modalidades que licença de uso de *software*; i) a primeira consiste na licença para uso próprio; ii) a segunda na licença de direitos de

comercialização; e, iii) a terceira e última é o contrato de licença de uso de conhecimento tecnológico por meio do qual é abrangida a própria transferência tecnológica *software*.

Em 27 de março de 2017 a Receita Federal do Brasil (RFB) publicou a Solução de Divergência nº 8, sobre a licença de direitos de comercialização a qual destacamos abaixo:

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

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

Observa-se que para a RFB o pagamento pelo direito de comercialização do *software*, enquadra-se no conceito de royalties. Interpreta-se que esse conceito é aplicável também aos contratos onde o código fonte é cedido ao importador do *software*, pois nesse caso, se transferirá o direito de propriedade do *software*. Como esse caso envolve a transferência tecnologia, haverá a incidência da CIDE nos termos da Lei 10.168 de 2010.

Abaixo cita-se também, a Solução de Consulta 448 de 18 de setembro de 2017, que dispõe que não incide PIS/COFINS sobre o pagamento de royalties como contrapartida pelo licenciamento de *softwares*.

LICENCIAMENTO DE *SOFTWARES*. COFINS-IMPORTAÇÃO. NÃO INCIDÊNCIA.

Não incide a Cofins-Importação sobre qualquer pagamento, crédito, entrega, emprego ou remessa de valores a residentes ou domiciliados no exterior a título de royalties como contrapartida pelo licenciamento de *softwares*. LICENCIAMENTO DE *SOFTWARES*. PIS/PASEP-IMPORTAÇÃO. NÃO INCIDÊNCIA.

Não incide a Contribuição para o PIS/Pasep-Importação sobre qualquer pagamento, crédito, entrega, emprego ou remessa de valores a residentes ou domiciliados no exterior a título de royalties como contrapartida pelo licenciamento de *softwares*.

Diante do exposto acima, verificamos que haveria somente a incidência do IRRF na remessa para pagamento de licença de *software* importado, e caso haja a transferência de tecnologia haverá também a incidência da CIDE.

4 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O tema em questão enseja ampla discussão nos meios empresariais, acadêmicos, legais e jurídicos. Existem posicionamentos divergentes dentro de todas as esferas citadas e a velocidade em que se desenvolvem as decisões não acompanha a velocidade em que são criadas novas tecnologias que resultam em novas formas de se realizar o comércio eletrônico.

Como citado anteriormente as divergências em relação ao tema estão concentradas na dificuldade de se definir com clareza a real natureza dos programas de computador (*software*), o que produz consequências diretas no universo do direito tributário. Nesse sentido há posições no sentido de que os *software* devem ser entendidos como mercadoria, mesmo não se revestindo de tangibilidade, enquanto outros defendem que os programas de computador são resultado da materialização de uma obrigação de fazer, e desta forma devem observar o tratamento tributário dispensado aos serviços.

Por outro prisma, interpreta-se que o *software*, na realidade, se traduz em uma cessão de direito de uso, por prazo certo ou indeterminado. Se existe alguma prestação de serviço, qual seja, as ações necessárias para elaborar ou desenvolver o programa, estes se referem na realidade a mera atividade-meio para que se obtenha, ao final do processo, o objetivo final que é o programa de computador.

O adquirente do *software* ao contratar uma empresa para que lhe forneça o referido programa não está interessado no esforço que será necessário empregar para sua elaboração, mas no programa pronto, contendo as especificações que foram requisitadas. Desta forma, a empresa que elabora e/ou comercializa o *software* na realidade está condicionada a uma obrigação de dar, entregar ao comprador o acesso necessário para utilização do programa desenvolvido de forma que o mesmo possa realizar as atividades que pretende.

Nesse contexto, a cessão de uso ou de um direito, protegida pela lei dos direitos autorais, está revestida da natureza de *royalty*, que no universo tributário, mais especificamente no que compete aos tributos incidentes sobre operações de importação, resultam na incidência unicamente do IRRF, exceto quando houver também a chamada transferência tecnológica, que acarretará na incidência da CIDE, no campo dos tributos federais.

No campo dos tributos municipais, caberia ao contribuinte discutir a constitucionalidade do dispositivo da Lei Complementar 116/03, que trata do imposto sobre serviços (ISS), especificamente em relação ao item que prevê a incidência do referido tributo

sobre a licença de programas de computador, uma vez que a mencionada atividade não corresponde à prestação de um serviço.

Ante o exposto, a presente pesquisa buscou atingir o objetivo proposto, em âmbito geral, demonstrando o embasamento para que se conclua que as operações de importação de *software* tem natureza de royalty, ou seja, possui como substância a remuneração pela gozo de um direito concedido pelo criador do referido programa, fato este protegido pela lei do direito autoral, que garante proteção às obras fruto da criação do espírito.

Também cumpriu com o objetivo específico de indicar, ante à definição anteriormente mencionada, a tributação aplicável especificamente nos casos de aquisição de *software* importado, ante aos diversos cenários existentes atualmente no país (*software* como direito, produto ou serviço).

Como já mencionado a questão da tributação dos *softwares* está longe de ser encerrada. Existe uma guerra fiscal em andamento onde se confrontam entes municipais e estaduais em busca de arrecadação, frente uma atividade cada vez mais presente no cotidiano das pessoas e que, por certo, movimenta cifras que chamam atenção dos entes tributantes.

Através da presente pesquisa foi apresentado um direcionamento possível para o tratamento de um tema complexo, analisando apenas uma das vertentes deste intrincado universo da tecnologia, qual seja a tributação das operações de importação de *software*.

REFERÊNCIAS

BRANDÃO JUNIOR, Salvador Cândido Brandão. **A tributação de *software* sob encomenda. A inadequação do Parecer Normativo SF 1/2017**, 2017. Disponível em: <https://jota.info/artigos/a-tributacao-de-software-sob-encomenda-26082017>. Acesso em: 05 de maio 2018

BRASIL. **Acórdão 108-09.531 do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF)**, de 23 de janeiro de 2008. Ementa(s) Imposto sobre a Renda Pessoa de Jurídica - IRPJ - Ano-calendário: 2001- IRPJ – *Royalties* – Remuneração á controladora pela licença de comercialização de *softwares* – Despesas Operacionais – Dedutibilidade. Disponível em: <http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>. Acesso em 19 maio de 2018.

_____. **Convênio ICMS 106**, de 29 de setembro de 2017. Disciplina os procedimentos de cobrança do ICMS incidente nas operações com bens e mercadorias digitais comercializadas por meio de transferência eletrônica de dados e concede isenção nas saídas anteriores à saída destinada ao consumidor final. Disponível em: https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2017/CV106_17 Acesso em 22 maio 2018.

_____. **Decreto n. 3.000**, de 26 de março de 1999. Regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/decreto/d6759.htm Acesso em 07 maio 2018.

_____. **Decreto n. 7.212**, de 15 de junho de 2010. Regulamenta a cobrança, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2010/decreto/d7212.htm. Acesso em 07 maio 2018.

_____. **Decreto n. 6.759**, de 05 de fevereiro de 2009. Regulamenta a administração das atividades aduaneiras, e a fiscalização, o controle e a tributação das operações de comércio

exterior. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/decreto/d6759.htm . Acesso em 08 maio 2018.

_____. **Lei n. 4.506**, de 30 de novembro de 1964. Dispõe sobre o imposto que recai sobre as rendas e proventos de qualquer natureza. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L4506.htm. Acesso em 05 mar. 2018.

_____. **Lei n. 5.172**, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm. Acesso em: 05 maio 2018.

_____. **Lei n. 9.609**, de 19 de fevereiro de 1998. Dispõe sobre a proteção da propriedade intelectual de programa de computador, sua comercialização no País, e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9609.htm. Acesso em: 03 abr. 2018.

_____. **Lei n. 9.610**, de 19 de fevereiro de 1998. Altera, atualiza e consolida a legislação sobre direitos autorais e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9610.htm. Acesso em: 03 abr. 2018.

_____. **Lei n. 10.168**, de 29 de dezembro de 2000. Institui contribuição de intervenção de domínio econômico destinada a financiar o Programa de Estímulo à Interação Universidade-Empresa para o Apoio à Inovação e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L10168.htm . Acesso em: 07 maio 2018.

_____. **Lei n. 10.865**, de 30 de abril de 2004. Dispõe sobre a Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social incidentes sobre a importação de bens e serviços e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2004/lei/L10.865compilado.htm. Acesso em: 07 maio 2018.

_____. **Lei Complementar n. 87**, de 13 de setembro de 1996. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp87.htm. Acesso em: 17 maio 2018.

_____. **Lei Complementar n. 116**, de 31 de julho de 2003. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp116.htm. Acesso em 07 maio 2018.

_____. **Solução de consulta COSIT nº 374**, de 18 de dezembro de 2014. Ementa: Lucro Presumido. Venda de *Software*. Percentual Aplicável. Suporte técnico. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=61457&visao=anotado>
Acesso em: 21 abril de 2018

_____. **Solução de consulta COSIT nº 130**, de 31 de agosto de 2016. Ementa: Programa de computador em série. Pronto para uso. Customizável. Não Customizável. Licenciamento. Retenção na Fonte. Inaplicabilidade. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=78043>. Acesso em: 17 abril 2018.

_____. **Solução de consulta COSIT nº 191**, de 23 de março de 2017. Ementa: *Software* as a Service. Serviço Técnico. Tributação. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=81598>
Acesso em: 17 abril 2018.

_____. **Solução de consulta COSIT nº 342**, de 26 de junho de 2017. Ementa: Licença de comercialização ou distribuição de *software*. Pagamento, crédito, entrega, emprego ou remessa para o exterior. *Royalties*. Tributação. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=84078>
Acesso em: 19 abril de 2018.

_____. **Solução de consulta COSIT n° 407**, de 05 de setembro de 2017. Ementa: Retenção na Fonte. Desenvolvimento e licenciamento de *software*. Suporte técnico. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=86349>
Acesso em: 21 abril de 2018

_____. **Solução de consulta COSIT n° 448**, de 18 de setembro de 2017. Ementa: Comercialização, licenciamento, ou cessão de uso de *softwares* importados. Sujeição à não cumulatividade. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=87096>
Acesso em: 21 abril de 2018.

_____. **Solução de divergência COSIT n° 8**, de 27 de março de 2017. Ementa: Licença de comercialização ou distribuição de *software*. Pagamento, crédito, entrega, emprego ou remessa para o exterior. *Royalties*. Tributação Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=81825>
Acesso em: 21 abril de 2018.

_____. **Solução de consulta DIANA/SRRF01 n° 9**, de 9 de abril de 2013. Ementa: Disco óptico (CD ROM) gravado com o programa (*software*) Windows, fabricado por Microsoft. Classifica-se no código 8523.49.20 da NCM. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=41109>
Acesso em: 21 abril 2018.

_____. **Parecer Normativo CST n° 37**, de 21 de março de 1974. Ementa: Acordo Brasil - Suécia para evitar a bitributação; Decreto n° 60.580/67. As importâncias pagas a residentes ou domiciliados no exterior como remuneração de serviços de assistência técnica estão sujeitas à retenção do imposto de renda, na fonte, à razão de vinte e cinco por cento. Disponível em: http://www.normasbrasil.com.br/norma/parecer-normativo-37-1974_92205.html. Acesso em 02 maio de 2018.

_____. **Parecer Normativo CST n° 8**, de 17 de abril de 1986. Critérios a serem observados em função da incidência do imposto de renda na fonte, nos casos de proteção de serviços caracterizadamente de natureza profissional. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=30908&visao=anotado>

Acesso em 02 maio de 2018.

CARPINETTI, Ana Carolina. **Receita Federal esclarece tributação do *Software as a Service***, 2017. Disponível em: <http://www.conjur.com.br/2017-abr-04/ana-carpinetti-receita-esclarece-tributacao-software-service>. Acesso em: 18 maio 2018.

CARPINETTI, Ana Carolina. **Três novos entendimentos da Receita sobre tributação de operação com *software***, 2017. Disponível em: https://www.conjur.com.br/2017-mai-26/opiniao-novos-entendimentos-receita-tributacao-software#_ftn1. Acesso em: 18 maio 2018.

CARVALHO, Antônio Roberto Winter de; GAEDE, Daniela Nascimento; NASCIMENTO Samuel Pontes; **A incidência do imposto sobre serviços nos contratos de licenciamento e de cessão de direitos de uso de programas de computador dentro da perspectiva instalada pelo governo eletrônico**, 2007. Disponível em: http://www.publicadireito.com.br/conpedi/manaus/arquivos/anais/bh/antonio_roberto_winter_de_carvalho.pdf Acesso em 23 mar. 2018.

COELHO, Fábio Ulhoa. **Curso de direito civil, volume 4: direito das coisas, direito autoral**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

CORE, Blue. **6 vantagens de ter um *software* personalizado para a sua empresa**, 2016. Disponível em: <https://www.bluecore.com.br/software-personalizado/6-vantagens-de-ter-um-software-personalizado-para-a-sua-empresa>. Acesso em: 20 abril 2018

COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional**. 6. Ed. São Paulo: Saraiva, 2016.

ENGLERT, Giulia Jaeger; JÚNIOR Raul Brum Manzoni. **Resolução de Conflito de Competência tributária existente entre o ISS e ICMS na comercialização de *softwares* de prateleira e personalizados**, 2015. Disponível em: <http://www.periodicos.ulbra.br/index.php/direito/article/view/2380>. Acesso em 21 abril 2018

FONSECA, João José Saraiva da. **Metodologia da pesquisa científica**. Fortaleza: UEC, 2002. Apostila

GAIA, Fernando Antonio Cavanha; BARROS, Maurício; ANASTASSIADIS, Georgios Theodoros. **Tributação da computação em nuvem**. Informativo Jurídico Consulex, v. 26, n. 28, jul. 2012

GERHART, Tatiana Engel; SILVEIRA Denise Tolfo. **Métodos de pesquisa**. Porto Alegre: Editora da UFRGS, 2009. Disponível em: <http://www.ufrgs.br/cursopgdr/downloadsSerie/derad005.pdf>. Acesso em 02/05/2018.

GIL, Antônio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

GOLDENBERG, Mirian. **A arte de pesquisar**. Rio de Janeiro: Record, 1997.

HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro Tributário**. 25. Ed. Rev., atual. e ampl. – São Paulo: Atlas, 2016.

IGNÁCIO, Laura. **Rio cobrará ISS sobre download e streaming**, 2017. Disponível em: <http://www.valor.com.br/legislacao/5169786/rio-cobrara-iss-sobre-download-e-streaming>. Acesso em: 17 maio 2018

MALHEIROS, Carolina Rocha. **Tributação na aquisição de *software* via download**. Ago. 2013. Disponível em: <http://www.migalhas.com.br/dePeso/16,MI183620,101048-Tributacao+na+aquisicao+de+software+via+download> Acesso em: 23 maio 2018.

MANGIERI, Francisco Ramos. **ISS Teoria – Prática – Questões Polêmicas**. 4. ed. São Paulo: Edipro 2012.

MARTINS, Bruce Bastos. **Tributação sobre *software* adquirido com suporte físico ou por *download*: ICMS, ISS e o percentual de lucro presumido do IRPJ e da CSLL**. Jus, 2017. Disponível em: <https://jus.com.br/artigos/55261/tributacao-sobre-software-adquirido-com-suporte-fisico-ou-por-download-icms-iss-e-o-percentual-de-lucro-presumido-do-irpj-e-da-csll>. Acesso em: 20 de abril 2018.

MARQUES, Rogério Cesar. **O novo tratamento das operações de *software* pelo estado de São Paulo**. Out. 2015. Disponível em: <http://www.swisscam.com.br/o-novo-tratamento-das-operacoes-de-software-no-estado-de-sao-paulo.html> Acesso em 21 mar. 2018.

MATOS, Bruna Helena da Silva. **Incidência de ICMS e ISS no *software* como serviço (SaaS) disponibilizados por computação na nuvem**, 2015. Disponível em: http://www.portaldeperiodicos.unisul.br/index.php/U_Fato_Direito/article/view/3181. Acesso em 21 mar. 2018.

MELO, Cássio A.; ARCOVERDE Daniel F.; MORAES, Éfrem R. A.; PIMENTEL João H. C. Pimentel; FREITAS Rodrigo Q.. ***Software* como Serviço: Um Modelo de Negócio Emergente**, 2011. Disponível em: <http://www.cin.ufpe.br/~jhcp/publica/jhcp-saas.pdf>. Acesso em: 17 abril 2018.

NETO, Ulisses. **Não incidência de ISS na comercialização de *softwares***. Abr. 2014. Disponível em: <https://jus.com.br/artigos/27911/nao-incidencia-de-iss-na-comercializacao-de-softwares> Acesso em: 23 abril 2018

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de direito tributário brasileiro**, 14, ed. São Paulo: Saraiva, 1995.

OECD, **Revenue Statistics in Latin America and the Caribbean**. Disponível em <http://www.oecd.org/ctp/revenue-statistics-in-latin-america-and-the-caribbean-24104736.htm>. Acesso em: 19 abr. 2018.

OLIVEIRA, B. T., et al. **Implantação de um sistema integrado de gestão no modelo de *software* as a servisse (SaaS): um estudo de caso de uma pequena empresa de engenharia**. Revista Eletrônica de Sistemas de Informação, Curitiba, v. 9, n. 1, nov, 2009

OLIVEIRA, Julio Mesquita de. **Tributação do *Software* pelo ICMS (Mercadoria, Serviço ou Cessão de direitos)**. Dez. 2015. Disponível em: https://jota.info/artigos/tributacao-do-software-pelo-icms-mercadoria-servico-ou-cessao-de-direitos-22122015#_ftn1 Acesso em: 21 maio 18

SAAVEDRA, Rui. **A Proteção Jurídica do Software e a Internet**, 26, Lisboa, Publicações Dom Quixote, 1998.

SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**, 3, ed., São Paulo: Saraiva, 2011.

_____. **Manual de Direito Tributário: Edição Atualizada**. 4.ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

SÃO PAULO. **Decreto nº 61.791, de 11 de janeiro de 2016**. Introduz alterações no Regulamento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – RICMS. Disponível em:

<https://www.al.sp.gov.br/repositorio/legislacao/decreto/2016/decreto-61791-11.01.2016.html>

Acesso em 12 maio 2018.

SÃO PAULO. **Decreto nº 63.099, de 22 de dezembro de 2017**. Introduz alterações no Regulamento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – RICMS e dá outras providências. Disponível em:

<https://www.al.sp.gov.br/repositorio/legislacao/decreto/2017/decreto-63099-22.12.2017.html>

Acesso em 17 maio 2018.

SÃO PAULO. **Decisão Normativa CAT 04, de 20 de setembro de 2017**. ICMS - Operações com *software* por meio de transferência eletrônica de dados (download ou streaming) - Incidência. Disponível em:

http://info.fazenda.sp.gov.br/NXT/gateway.dll?f=templates&fn=default.htm&vid=sefaz_tributaria:vtribut Acesso em 13 maio 2018.

SILVA, Hilton da; FRANCO, Catarina Ribeiro. **A tributação na importação de *software* no meio ambiente digital**. In: ANAIS DO CONGRESSO BRASILEIRO DE PROCESSO COLETIVO E CIDADANIA, 4, 2016, Ribeirão Preto. Disponível em <http://www9.unaerp.br/revistas/index.php/cbpcc/article/view/818/809>. Acesso em: 5 abril 2018.

SOUTO, Luisa de Brito Dutra, 2013. **Da subsunção da contratação de acesso a *softwares* disponibilizados em nuvem (*softwares as a service*) às hipóteses de incidência do ICMS e ISS**. Disponível em: <http://bdm.unb.br/handle/10483/4784> . Acesso em: 21 março 2018.

STF. **Recurso Extraordinário 765.486** Ementa: Agravo Regimental no Recurso Extraordinário. Tributário. ICMS. Transferência de bem entre estabelecimentos do mesmo contribuinte. Agregação de valor a mercadoria ou sua transformação. Ausência de efetiva transferência de titularidade. Inexistência de fato gerador do tributo. Brasília, 9 de abril de 2014. Disponível em:

<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoPeca.asp?id=229367276&tipoApp=.pdf>.

Acesso em: 14 mai 2018.

STJ. **Súmula nº 166 de 23 de agosto de 1996**. Não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte. Disponível em: https://ww2.stj.jus.br/docs_internet/revista/eletronica/stj-revista-sumulas-2010_12_capSumula166.pdf Acesso em: 19 maio 2018.

_____. Recurso Especial. Jus Brasil, Disponível em: <https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/7239464/recurso-especial-resp-633405-rs-2004-0029911-1/inteiro-teor-12998724>. Acesso em: 20 de maio 2018

_____. Cabe cobrança de Cide em fornecimento de tecnologia mesmo sem acesso ao código fonte. **STJ Notícias**, Brasília 31, ago. 2017. Disponível em: http://www.stj.jus.br/sites/STJ/default/pt_BR/Comunica%C3%A7%C3%A3o/noticias/Not%C3%ADcias/Cabe-cobran%C3%A7a-de-Cide-em-fornecimento-de-tecnologia-mesmo-sem-acesso-ao-c%C3%B3digo-fonte , Acesso em: 07 abril 2018.

TAURION, Cezar. **Cloud Computing: Computação em Nuvem: Transformando o Mundo da Tecnologia da Informação**. Rio de Janeiro: Editora Brasport, 2009.

TRIVIÑOS, Augusto Nivaldo Silva. **Introdução à pesquisa em ciências sociais: a pesquisa qualitativa em educação**. São Paulo: Atlas, 1987.

USA LAW CODE. **Title 17 Copyrights - Chapter 1 Subject Matter and Scope of Copyrights - § 101 Definitions.** Disponível em: <https://www.law.cornell.edu/uscode/text/17/101> Acesso em 19 abr. 2018.

VALADÃO, D. G.; DORNELLES, O. M.; SANCOVSCHI, M. **Tratamento contábil dos custos de desenvolvimento e produção de bases de dados e de *softwares*.** Pensar Contábil, v. 15, n. 58, p. 4-13, 2013. Disponível em <http://www.spell.org.br/documentos/ver/24230/tratamento-contabil-dos-custos-de-desenvolvimento-e-producao-de-bases-de-dados-e-de-softwares/i/pt-br>. Acesso em: 19 maio 2018

VINDI, Blog. **O que é um *software* as a service saas?**, 2015. Disponível em: <https://blog.vindi.com.br/o-que-e-um-software-as-a-service-saas/>. Acesso em: 20 de abril 2018