

# Evolução normativa- **Competência estadual?**

ICMS = valor da operação

Decreto  
35.674/92

Decreto  
61.522/2015  
(revoga  
Decreto  
51.619/07)

Decreto  
61.791/2016  
(suspensão  
da  
cobrança)

Convênio  
CONFAZ 106/17  
(define local da  
operação e  
responsável  
tributário)

Decreto  
51.619/07

Convênio  
CONFAZ  
181/15  
(cobrança de  
software,  
inclusive por  
download,  
com base de  
cálculo  
reduzida)

Decisão CAT  
04/2017  
(ISS no *software*  
sob encomenda  
e ICMS no  
*software*  
padronizado  
em suporte  
físico, *download*  
ou *streaming*)

Decreto nº  
63.099/17  
(tributação da  
saída de bens  
ou mercadorias  
digitais, por  
meio de  
transferência  
eletrônica de  
dados,  
destinadas a  
consumidor  
final)

ICMS = Dobro do valor do  
suporte físico

# Evolução normativa – **Competência Municipal?**

Decreto-Lei 406/68<sup>1</sup>

Lei Complementar n°  
157/16<sup>3</sup>

Lei n° 16.757/2017  
Município de São  
Paulo

ISS em São Paulo  
sobre novas  
atividades digitais

Lei Complementar  
116/03<sup>2</sup>

Parecer Normativo  
SF n° 01/2017

(ISS no licenciamento de  
*software* em suporte físico,  
*download* ou SaaS, adaptado  
ou padronizado)

<sup>1</sup> XIII - Organização, programação, planejamento e consultoria técnica, financeira ou administrativa, avaliação de bens mercadorias, riscos ou danos; laboratório de análises técnicas; processamento de dados; serviços congêneres e similares;

<sup>2</sup>1.03 - Processamento de dados e congêneres.

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

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

<sup>3</sup>1.03 - Processamento, armazenamento ou hospedagem de dados, textos, imagens, vídeos, páginas eletrônicas, aplicativos e sistemas de informação, entre outros formatos, e congêneres. 1.04 - Elaboração de programas de computadores, inclusive de jogos eletrônicos, independentemente da arquitetura construtiva da máquina em que o programa será executado, incluindo tablets, smartphones e congêneres. 1.09 - Disponibilização, sem cessão definitiva, de conteúdos de áudio, vídeo, imagem e texto por meio da internet, respeitada a imunidade de livros, jornais e periódicos (exceto a distribuição de conteúdos pelas prestadoras de Serviço de Acesso Condicionado, de que trata a Lei no 12.485, de 12 de setembro de 2011, sujeita ao ICMS).

# Jurisprudência STF – casos encerrados: Software de prateleira vs. Software personalizado?

Recurso extraordinário (.....) II. RE: questão constitucional: âmbito de incidência possível dos impostos previstos na Constituição: ICMS e mercadoria. Sendo a mercadoria o objeto material da norma de competência dos Estados para tributar-lhe a circulação, a controvérsia sobre se determinado bem constitui mercadoria é questão constitucional em que se pode fundar o recurso extraordinário. 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.

RE 176626 / SP - SÃO PAULO, Relator Min. Sepúlveda Pertence, j. 10/11/1998, Primeira Turma

EMENTA: TRIBUTÁRIO. ESTADO DE SÃO PAULO. ICMS. PROGRAMAS DE COMPUTADOR (SOFTWARE). COMERCIALIZAÇÃO. No julgamento do RE 176.626, Min. Sepúlveda Pertence, assentou a Primeira Turma do STF a distinção, para efeitos tributários, entre um exemplar standard de programa de computador, também chamado "de prateleira", e o licenciamento ou cessão do direito de uso de software. A produção em massa para comercialização e a revenda de exemplares do corpus mechanicum da obra intelectual que nele se materializa não caracterizam licenciamento ou cessão de direitos de uso da obra, mas genuínas operações de circulação de mercadorias, sujeitas ao ICMS

RE 199464, Relator(a): Min. ILMAR GALVÃO, Primeira Turma, julgado em 02/03/1999).

## Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.945/MT

**Objeto:** inconstitucionalidade de Lei do Estado do Mato Grosso, que previu incidência do ICMS sobre software, *ainda que por transferência eletrônica de dados*.

**Relatora atual:** Ministra Carmen Lúcia

**Autor:** Partido do Movimento Democrático Brasileiro – PMDB

**Data da propositura:** 21/01/1999

**Andamentos:** Conclusos à Relatora

**Amicus Curiae nos autos:** Distrito Federal, ABES (Associação Brasileira das Empresas de Software) e SEPROSP (Sindicato das Empresas de Processamento de Dados e Serviços de Informática do Estado de São Paulo); pedido da ASSESPRO (Federação das Associações das Empresas Brasileiras de Tecnologia da Informação).

# ADI nº 1.945/MT - Decisão Cautelar - 26/05/2010

Decisão: na parte relativa à discussão da incidência do ICMS sobre software, a liminar foi indeferida, por maioria de votos (Plenário, 26/05/2010): “é possível a incidência de ICMS sobre a circulação de mercadoria virtual”, no mesmo sentido do entendimento anterior do Tribunal de que incidia ICMS sobre a venda de softwares de prateleira. “Circulação e comercialização pode ocorrer por via eletrônica”.

- Votos favoráveis ao contribuinte: Ministros Octavio Gallotti (Relator), Ricardo Lewandowski, Marco Aurélio e Celso de Mello.
- Votos contrários ao contribuinte: Nelson Jobim, Cezar Peluso, Gilmar Mendes, Ayres Britto, Eros Grau, Dias Toffoli.
- Ementa: (...) 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 furtar a abarcar situações novas, consequências concretas do mundo real, com base em premissas jurídicas que não são mais totalmente corretas. O apego a tais diretrizes 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.

# Manifestação da PGR (Dra. Deborah Duprat e Dr. Roberto Gurgel) – 30/04/2012

*Ação direta de inconstitucionalidade. Lei 7.098/1998, do Estado de Mato Grosso. ICMS. Preliminares. Prejuízo do pedido quanto ao art. 3º, § 3º, em razão de alteração substancial por norma superveniente. Não conhecimento quanto aos arts. 13, § 4º; e 22, parágrafo único. Ofensa indireta à Constituição. Mérito. Ausência de exigência de lei complementar para o exercício da competência suplementar relativa ao ICMS. Inocorrência de violação ao art. 22, IV, CR. Software. Obra intelectual. Direito autoral. Operações econômicas caracterizadas pela licença ou cessão do direito de uso. ICMS. Não incidência. Parecer pelo não conhecimento do pedido em relação aos arts. art. 3º, § 3º; 13, § 4º; e 22, parágrafo único, todos da Lei 7.098/1998, do Estado do Mato Grosso, e, no mérito, pela procedência parcial da ação para que seja declarada a inconstitucionalidade dos arts. 2º, § 1º, VI; e 6º, § 6º, da mesma lei.*

**Conclusão:** “Ante o exposto, o parecer é pelo não conhecimento do pedido em relação aos arts. 3º, §3º; 13, § 4º; e 22, parágrafo único, todos da Lei 7.098/1998, do Estado do Mato Grosso, e, no mérito, pela procedência parcial da ação para que seja declarada a inconstitucionalidade dos arts. 2º, § 1º, VI; e 6º, §6, da mesma lei.”

## Recurso Extraordinário nº 688.223 /PR - Repercussão Geral

- **Objeto:** Mandado de Segurança proposto em 2006, visando discutir a constitucionalidade da incidência do ISS sobre licenciamento e a cessão de direito de uso de programas de computador (software). Após sentença e Apelação favoráveis ao Município, sob o fundamento de se tratar de software adquirido de forma personalizada.
- **Recorrente:** TIM CELULAR S/A
- **Recorrida:** Município de Curitiba
- **Andamento:** autos conclusos ao Relator Ministro Luiz Fux.

*Ementa Repercussão Geral: DIREITO CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. LICENCIAMENTO OU CESSÃO DE DIREITO. PROGRAMAS DE COMPUTADOR PERSONALIZADOS (SOFTWARE). INCIDÊNCIA DE ISS. ARTIGO 156, III, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. MANIFESTAÇÃO PELA REPERCUSSÃO GERAL. (Decisão de 20/09/2012)*

- Manifestação da PGR (06/12/2012): pelo desprovimento do Recurso.

## Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5.576 /SP

- **Objeto:** inconstitucionalidade da legislação do Estado de São Paulo que tratou de “benefício fiscal” envolvendo tributação dos softwares disponibilizados por transferência eletrônica de dados (download ou *streaming*).
- **Autor:** CNS (Confederação Nacional de Serviços),
- **Data da propositura:** 17/08/2016.
- **Relator:** Ministro Roberto Barroso
- **Sem decisão de mérito:** Decisão determinou remessa ao plenário para julgamento definitivo (Decisão Monocrática em 21/02/2017).
- **Andamentos:** Conclusos ao Relator Ministro Roberto Barroso.



# Manifestação da PGR – Dr. Rodrigo Janot – 15/09/2017

1. É inepta petição inicial quando dissociados o pedido e a causa de pedir. É o que se passa diante da articulação de não incidência de imposto sobre circulação de mercadorias e sobre a prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS) sobre operações com programas de computador (*software*), em relação a legislação tributária paulista que se limita a conceder benefício fiscal nessas operações.

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

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

5. Parecer por não conhecimento da ação e, no mérito, por improcedência do pedido.

## **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5.659 /MG**

- **Objeto:** inconstitucionalidade da legislação de Minas Gerais que previu a incidência do ICMS sobre as *operações com programas de computador – software*.
- **Autor:** Confederação Nacional de Serviços – CNS
- **Relator:** Ministro Dias Toffoli
- **Data da propositura:** 14/02/2017
- Decisão deve ser tomada em caráter definitivo (Decisão Monocrática em 21/02/2017).
- **Andamentos:** conclusos ao Relator

## **Manifestação da PGR (Dra. Raquel Dodge) – 19/03/2018**

*3. É irrelevante, para fins de incidência de ICMS em operações de comercialização de software, o fato deste ser adquirido por meio físico ou por meio digital (transferência eletrônica de dados – download ou streaming).  
Precedente: ADI 1.945-MC.*

*4. Incidência do ISS exclusiva ao software de encomenda, criado para atender necessidade específica do usuário (customizado), por caracterizar típica prestação de serviço, nos moldes do art. 156, III, da CF. Não ocorrência de bitributação.*

# ICMS vs. ISS

## ICMS

Software de prateleira  
(suporte físico)



## ISS

Software personalizado  
- Licenciamento ou  
cessão do direito de uso  
do software



Imposto sobre a Renda Retido na Fonte – IRRF EMENTA: REMESSA. EXTERIOR. SOFTWARE DE GESTÃO DE RELACIONAMENTO. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. As remessas para o exterior em pagamento pela utilização, remota de infraestrutura da rede mundial de computadores (internet), de software de Gestão de Relacionamento com o Cliente constituem-se remuneração pela prestação de serviços técnicos e estão sujeitas à incidência do IRRF à alíquota de 15% (quinze por cento). REMESSA. EXTERIOR. SOFTWARE DE GESTÃO DE RELACIONAMENTO. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. As remessas para o exterior em pagamento pela utilização, remota de infraestrutura da rede mundial de computadores (internet), de software de Gestão de Relacionamento com o Cliente constituem-se remuneração pela prestação de serviços técnicos e estão sujeitas à incidência da CIDE/ Royalties. (...)REMESSA. EXTERIOR. SOFTWARE DE GESTÃO DE RELACIONAMENTO. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. As remessas para o exterior em pagamento pela utilização, remota de infraestrutura da rede mundial de computadores (internet), de software de Gestão de Relacionamento com o Cliente constituem-se remuneração pela prestação de serviços técnicos e estão sujeitas à incidência da Cofins-Importação.

[Solução de Consulta Disit/SRRF03 nº 3001, de 02 de maio de 2016](#)

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF  
EMENTA: PROGRAMA DE COMPUTADOR EM SÉRIE. PRONTO PARA USO. CUSTOMIZÁVEL. NÃO CUSTOMIZÁVEL. LICENCIAMENTO. RETENÇÃO NA FONTE. INAPLICABILIDADE.

Escapam à retenção do Imposto sobre a Renda na fonte, por não caracterizar remuneração de serviços de natureza profissional, as importâncias pagas ou creditadas por pessoa jurídica a outra pessoa jurídica pelo licenciamento de programas de computador - customizáveis ou não customizáveis - produzidos ou comercializados em série, prontos para o uso, não desenvolvidos sob encomenda.

PROGRAMA DE COMPUTADOR CUSTOMIZADO. SERVIÇOS DE CUSTOMIZAÇÃO. LICENCIAMENTO. RETENÇÃO NA FONTE. INCIDÊNCIA.

Sujeitam-se à retenção do Imposto sobre a Renda na fonte, por caracterizar remuneração de serviços de natureza profissional, as importâncias pagas ou creditadas por pessoa jurídica a outra pessoa jurídica pelo licenciamento de programas de computador customizado, quando o serviço de customização prestado pelo licenciante, mais do que simples ajustes, produzir melhorias e/ou acréscimo de funcionalidades ao programa customizável preexistente, implementados por solicitação do cliente, para atender suas necessidades específicas.

DISPOSITIVOS LEGAIS: Decreto nº 3.000, de 1999 (RIR/99), art. 647, § 1º.

[Solução de Consulta Cosit nº 130, de 31 de agosto de 2016](#)

Conclusão aplicável à: IRRF, CSL, COFINS, PIS/PASEP.

# Soluções de Consulta federais



ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

EMENTA: SOFTWARE AS A SERVICE. SERVIÇO TÉCNICO. TRIBUTAÇÃO.

Incide imposto de renda na fonte, à alíquota de quinze por cento, sobre as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas ao exterior a título de remuneração de Software as a Service (SaaS), considerados serviços técnicos, que dependem de conhecimentos especializados em informática e decorrem de estruturas automatizadas com claro conteúdo tecnológico.

DISPOSITIVOS LEGAIS: Art. 7º da Lei nº 9.779, de 1999; art. 3º da Medida Provisória nº 2.159-70, de 2001; art. 17 da Instrução Normativa RFB nº 1.455, de 2014.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO - CIDE

EMENTA: SOFTWARE AS A SERVICE. SERVIÇO TÉCNICO. TRIBUTAÇÃO.

Incide a Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico - Cide, à alíquota de dez por cento, sobre os valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos, a cada mês, a residentes ou domiciliados no exterior, decorrentes de autorizações de uso e acesso a Software as a Service (SaaS), considerados serviços técnicos, que dependem de conhecimentos especializados em informática e decorrem de estruturas automatizadas com claro conteúdo tecnológico.

DISPOSITIVOS LEGAIS: Art. 2º da Lei nº 10.168, de 2.000 (alterado pelo art. 20 da Lei 11.452, de 2007, e pela Lei nº 10.332, de 2001).

[Solução de Consulta Cosit nº 191, de 23 de março de 2017](#)

REMESSA AO EXTERIOR - PROGRAMAS DE COMPUTADOR

As remessas para o exterior efetuadas em contraprestação pelo direito de duplicação e comercialização de software, a partir de uma fita master fornecida pelo seu autor, para revenda ao cliente, que receberá uma licença de uso do software copiado, enquadram-se no **conceito de royalties** e estão sujeitas à incidência de Imposto sobre a Renda na Fonte (IRRF).

[Solução de Consulta Cosit nº 154, de 18 de novembro de 2016](#)

# TRF 3 – software / mercadoria

5. *Software* e programa de computador possuem o mesmo significado e à luz da legislação vigente possui natureza jurídica de direito autoral, conforme disciplinam, literalmente, o art. 7º, XII da Lei 9.610/98 e o art. 2º da Lei 9.609/98; nesse sentido foi decidido pelo STJ no REsp n.º 443.119/RJ.

Sucedem que conforme a Lei dos Direitos Autorais, "os direitos autorais reputam-se, para os efeitos legais, bens móveis" (art. 3º, Lei 9.610/98), ou seja, o software é considerado um bem móvel por força de lei. Portanto, independentemente da natureza do *software* objeto do contrato de licença de uso, o ingresso dele no território nacional na condição de um bem importa na realização do fato gerador do PIS/COFINS Importação, tornando legítima a cobrança da exação.

6. A base de cálculo do PIS/PASEP Importação e da COFINS Importação deve ser apenas o *valor aduaneiro*, excluídos os demais tributos incidentes na importação, conforme entendimento firmado pelo STF no julgamento do RE nº 559.937/RS, submetido ao regime do art. 543B, do CPC/73. (TRF/3ª Região - Apelação Cível n. 0013977-63.2006.4.03.6100/SP)

- **Andamentos (15/03/2018)** : SUSPENSO/SOBRESTADO POR DECISÃO DA VICE-PRESIDÊNCIA ORIGEM - Motivos de suspensão: STF/RE 565.886/PR (base de cálculo do PIS e COFINS sobre importação)

# Mandado de Segurança Coletivo - Brasscom

- Mandado de Segurança Coletivo nº 1010278-54.2018.8.26.0053
- Impetrante: Brasscom (Associação Brasileira das Empresas de Tecnologia da Informação e Comunicação)
- **Objeto:** inconstitucionalidade e a ilegalidade do Decreto paulista (Decreto nº 63.099/2017) que disciplina operações com bens e mercadorias digitais, dispondo sobre a *incidência de ICMS sobre o software por transferência eletrônica por download e por acesso remoto (streaming)*.
- Decisão concedendo liminar (28/03/2018):

*Numa primeira análise, verifico a relevância dos fundamentos invocados, pois admitir a incidência de ICMS sobre o software padronizado por transferência eletrônica por download (o conteúdo é baixado da internet e armazenado no aparelho do usuário) e por acesso remoto, o chamado streaming (o conteúdo acessado, um filme, por exemplo, não é armazenado no aparelho e somente poderá ser acessado novamente por meio de outro acesso à internet), com base em convênio e decreto afronta, sem qualquer dúvida, o disposto no art. 146 da Constituição Federal, pois compete somente a lei complementar dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre os entes da federação; regular as limitações constitucionais ao poder de tributar e estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária (base de cálculo, fato gerador e contribuintes responsáveis). Ademais, o Plenário do STF, no julgamento da ADIn 1945, tendo como relator o Ministro Gilmar Mendes, embora tenha se posicionado, por maioria de votos, pela necessidade de ser dado tratamento idêntico ao software em base física àquele objeto de download na internet, ainda não há decisão definitiva e, assim, forçoso concluir que deve ser analisado se o comércio de produtos digitais na internet constitui fato gerador do ICM, diante dos termos do art. 155, II da Constituição Federal, isto é, se a transferência de conteúdo de digital (por download ou streaming) configura uma circulação efetiva de mercadorias.*



# Mandado de Segurança Coletivo - Fesesp

- Mandado de Segurança Coletivo nº 1019249-28.2018.8.26.0053
- Impetrante: Federação de Serviços do Estado de São Paulo- FESESP
- **Objeto:** exigência prevista no Decreto nº 63.099, de 2017 que incluiu como contribuinte do ICMS "site ou a plataforma eletrônica que realize a venda ou a disponibilização, ainda que por intermédio de pagamento periódico, de bens e mercadorias digitais mediante transferência eletrônica de dados".
- Decisão concedendo liminar (26/04/2018):

*Havendo previsão na LC 116/03 de hipótese de incidência é ela que prevalece, conforme sedimentada jurisprudência. Observo, porém, que em caso de disponibilização de software com cessão definitiva a incidência do ICMS é válida, considerando que a lei do ISS somente dispõe sobre a disponibilização sem cessão definitiva. Caracterizado o fumus boni iuris. O periculum in mora é evidente, eis que os substituídos podem ser compelidos ao recolhimento de ambos tributos com base em mesmo fato gerador. Defiro, portanto, parcialmente a liminar para suspender, até ulterior decisão judicial em sentido contrário, os efeitos do Decreto Estadual nº 63.099/17, de modo que os substituídos pela impetrante não sejam compelidos ao recolhimento de ICMS sobre as operações com software realizados por transferência eletrônica de dados.*

*Fica excluída a hipótese de disponibilização de software com cessão definitiva, eis que nessa situação a incidência do ICMS é válida, considerando que a lei do ISS somente dispõe sobre a disponibilização sem cessão definitiva.*