

# A tributação do software na visão do STF e o conceito de serviços

Betina Treiger Grupenmacher<sup>1</sup>  
Thaís Tod Dechandt<sup>2</sup>

## Resumo

No presente artigo busca-se realizar uma análise quanto à evolução da jurisprudência no âmbito do Supremo Tribunal Federal a respeito da tributação incidente nas operações com *software*. A lentidão do judiciário em apreciar a matéria em oposição à intensificação e rapidez do desenvolvimento tecnológico contribuíram para que este tema ficasse sem uma resposta definitiva por muitos anos. Ainda estados e municípios identificaram, nas operações com *software*, a possibilidade de cobrarem impostos, o que gerou profunda insegurança jurídica àqueles que realizam tais atividades. Recentemente, o Supremo Tribunal Federal definiu que o imposto que deve incidir nas operações com *software* é o ISS e modulou a decisão com efeitos prospectivos.

## A homenageada

A Professora Elizabeth Nazar Carrazza, ora homenageada, é uma mestra como poucas. Sua erudição e conhecimentos, fruto de muito estudo e investigação no âmbito do Direito Tributário, são dignos de nota.

Dedica-se há muitos anos à atividade acadêmica, desempenhando-a com amor e muito comprometimento, o que resultou na formação integral de milhares de alunos, entre os quais muitos seguiram dedicando-se ao Direito

---

1 Advogada. Professora Titular de Direito Tributário da UFPR. Doutora pela UFPR. Pós-Doutora pela Universidade de Lisboa.

2 Advogada. Especialista pelo Centro Universitário Curitiba (2010).

Tributário em razão do interesse e encantamento pela matéria gerados por suas aulas.

Não é apenas uma professora encantadora e muito querida, mas também uma pessoa muito especial, carinhosa, atenciosa e amiga, além de uma mãe, avó e esposa exemplar. Ter a oportunidade de homenageá-la é sempre motivo de muita alegria, quer em razão da sua influência acadêmica em nossa atividade profissional, quer por ser, seguramente, uma das grandes juristas brasileiras.

Somos muito gratas às coordenadoras da presente coletânea pelo gentil convite.

## Introdução

O intenso e constante desenvolvimento da tecnologia ocorrido nos últimos 30 anos vem causando profundas transformações na vida e na rotina das pessoas, assim como nas relações nos âmbitos privado e público. É possível afirmar que estamos vivendo uma nova era, uma era digital cujo material cede lugar ao virtual e o oculto ao desvelado. O significado de vida privada adquire novos contornos, compatíveis com o acesso instantâneo e universal às informações reservadas de pessoas naturais e jurídicas.

A realidade em constante transformação alcança também o ambiente do direito como um todo (*law tech*) e o do tributário especificamente, porque além de surgirem novas formas de manifestação de riqueza, intensificam-se as hipóteses de colaboração entre fiscos no contexto interno e internacional, entre fisco e contribuintes e entre contribuintes, o que ocorre com o propósito de incrementar o nível de eficiência na fiscalização e arrecadação de tributos, além de reduzir custos e aumentar a segurança jurídica do contribuinte nas suas relações com as administrações fazendárias.

As novas tecnologias disruptivas e a economia colaborativa estão no centro das investigações tributárias atuais. Temas como a tributação dos serviços *over-the-top* transmitidos via *streaming*, o tratamento tributário das transações realizadas com criptomoedas, as atividades realizadas por meio de plataformas *Blockchain*, reflexos tributários da robotização e do SAAS (*software as a service*), entre outros, reclamam a atenção e reflexão dos operadores do direito em matéria tributária.

Por outro lado, não há como identificar manifestações de riqueza passíveis de tributação, avaliar a legitimidade e eficiência de soluções para obtenção de dados, sem conhecimento prévio da respectiva tecnologia.

Os serviços *over-the-top* transmitidos por meio de *streaming*, consubstanciam-se na disponibilização provisória de conteúdo de som e de imagem pela *internet*. A contratação da utilidade se dá diretamente entre o usuário e aquele que disponibiliza o referido conteúdo. É um mecanismo de distribuição de dados por meio de pacotes, cujas informações distribuídas não são armazenadas pelo usuário. A transmissão ocorre em alta velocidade e permite o acesso ao conteúdo de forma parcial ou integral, circunstância que, somada ao baixo custo, tornam esses serviços bastante atraentes, desencadeando uma adesão em massa a tais utilidades.

Em decorrência da necessidade de se tributar os serviços *over-the-top*, que são fonte de significativas receitas para os seus fornecedores, a Lei Complementar nº 157 previu a sua tributação por meio do ISS.

Por outro lado, o Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ) editou o Convênio ICMS nº 106, que previu a cobrança do imposto sobre a comercialização de transferência de dados por meio da *internet*, de *softwares*, jogos, aplicativos e arquivos eletrônicos, desde que sejam padronizados, e estabeleceu como contribuinte o detentor do site ou da plataforma eletrônica, o qual deverá ter inscrições estaduais em todos os estados da Federação em que operar.

Em face de tal autorização convencional, os estados editaram, no âmbito das suas respectivas competências, normas regulamentares para atribuir efetividade à referida cobrança.

Os municípios, por seu turno, também estão adequando suas legislações para instituir concretamente a cobrança sobre os serviços *over-the-top* transmitidos por *streaming* e sobre o SAAS (*software as a service*).

Ocorre que as referidas normas estaduais e municipais resultaram em dupla cobrança sobre a mesma manifestação de riqueza, o que demandou a busca por solução consentânea com o sistema constitucional tributário nacional.

Há alguns anos, os tribunais pátrios, o Supremo Tribunal Federal (STF) e o Superior Tribunal de Justiça (STJ), passaram a julgar processos em que se buscava uma solução definitiva quanto ao tratamento tributário a ser dispensado aos programas de computador (*software*) em razão de suposto conflito de competências entre os estados e os municípios.

Trata-se de tema relacionado à intensificação do desenvolvimento tecnológico que não gera dúvidas quanto à tributação apenas no âmbito interno, mas também nos países da União Europeia e nos Estados Unidos – este, desde 1998, vem buscando estabelecer diretrizes para orientar a tributação de operações virtuais.

Importa destacar que, inicialmente, os suportes físicos (CDs, DVDs, disquetes, *pen drives* etc.) eram necessários para a disponibilização ao usuário de programas de computador; hoje, no entanto, tornaram-se obsoletos ante à possibilidade de disponibilização de conteúdo diretamente por meio da internet (*streaming* e *download*) ou pelo processamento e armazenamento de dados em nuvem. Notadamente, o licenciamento ou a cessão de direito de uso de programas de computadores demanda contratos complexos ou híbridos, que podem incorrer em obrigação de fazer e de dar simultaneamente. Disso decorre a problemática acerca da incidência (ou não) do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza sobre as operações com *software*, merecendo especial análise a evolução da jurisprudência em relação ao tema em questão.

As mudanças decorrentes do avanço tecnológico, seja na esfera da economia digital ou das relações de consumo ou sociais, trouxeram a necessidade de uma análise compatível com o atual momento histórico em relação ao conceito de serviços e a hipótese de incidência do respectivo tributo, o que impõe um estudo sistemático das normas constitucionais e da legislação que rege a matéria tanto no âmbito federal como no estadual, conforme se fará na sequência.

## **1. A competência constitucional. As Leis Complementares nº 116/2003 e nº 87/1996 e o Convênio Confaz nº 106/2017.**

Infere-se do disposto no inciso II, do artigo 155, da Constituição Federal – CF, que os estados e o Distrito Federal poderão instituir imposto sobre *operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação* (ICMS). De outro lado, aos municípios compete instituir imposto sobre *serviços de qualquer natureza* (ISS), definidos em lei complementar, exceto aqueles serviços que estejam compreendidos na competência impositiva dos estados (CF/1988, artigo 156, inciso III).

No tocante aos serviços de informática e congêneres, consta da Lista Anexa à Lei Complementar nº 116/2003 o item 1.05, que prevê como fato gerador do ISS o “licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação”. Observa-se que, por meio das alterações promovidas pela Lei Complementar nº 157/2016, o legislador incrementou a descrição dos meios de disponibilização dos serviços de elaboração dos programas de computador, e acresceu à relação

de serviços passíveis de tributação por meio de ISS o processamento, armazenamento ou hospedagem de dados.<sup>3</sup>

A despeito da previsão de que o *software* possui natureza de mercadoria, a teor do que dispõe o artigo 2º da Lei Kandir, o Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ) editou o Convênio nº 106/2017, a fim de disciplinar a “cobrança do ICMS incidente nas operações com bens e mercadorias digitais comercializadas por meio de transferência eletrônica de dados”. Exemplificou, em sua cláusula primeira, como bens e mercadorias digitais os “*softwares*, programas, jogos eletrônicos, aplicativos, arquivos eletrônicos e congêneres, que sejam padronizados, ainda que tenham sido ou possam ser adaptados, comercializados por meio de transferência eletrônica de dados”.

Tal convênio foi questionado por meio da Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) nº 5.958/DF, que objetivou, conforme despacho proferido em 21 de junho de 2018 pelo relator, Ministro Dias Toffoli, “afastar qualquer interpretação que permita a incidência do ICMS sobre operações de transferência eletrônica de *softwares* e congêneres”.

## 2. Breve histórico das decisões do STF em relação à tributação do *software*

Em relação às operações que envolvem licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computador, a Primeira Turma do STF se posicionou, em 1998, pela impossibilidade de incidência do ICMS, ao fundamento de que as referidas operações não tinham por objeto a circulação de uma mercadoria em sentido estrito, o que concluíram ao adotarem a premissa de se tratar de *bem*

3 1 – Serviços de informática e congêneres. 1.01 – Análise e desenvolvimento de sistemas. 1.02 – Programação. 1.03 – Processamento de dados e congêneres. 1.04 – Elaboração de programas de computadores, inclusive de jogos eletrônicos. 1.03 – Processamento, armazenamento ou hospedagem de dados, textos, imagens, vídeos, páginas eletrônicas, aplicativos e sistemas de informação, entre outros formatos, e congêneres. (Redação dada pela Lei Complementar nº 157, de 2016). 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. (Redação dada pela Lei Complementar nº 157, de 2016). 1.05 – Licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação. 1.06 – Assessoria e consultoria em informática. 1.07 – Suporte técnico em informática, inclusive instalação, configuração e manutenção de programas de computação e bancos de dados. 1.08 – Planejamento, confecção, manutenção e atualização de páginas eletrônicas. 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). (Incluído pela Lei Complementar nº 157, de 2016).

*incorpóreo*. Destarte, em relação às operações com *softwares* gravados em meio físico, a decisão foi pela incidência de ICMS. O então relator, Ministro Sepúlveda Pertence, concluiu que não se estaria “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’”.<sup>4</sup>

Consoante destacou a Ministra Cármen Lúcia no voto por ela proferido na ADI nº 1.945/MT, a Primeira Turma do STF – em acórdão de relatoria do Ministro Ilmar Galvão, em 1999 – reconheceu a incidência do ICMS na comercialização e revenda de *softwares*. A propósito salientou-se na ementa respectiva:

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.<sup>5</sup>

Assim, desde 2009, o STF entende pela necessidade de efetiva transferência de titularidade dos bens, a fim de que a operação *de circulação de mercadorias esteja sujeita à incidência do ICMS*, sendo insuficiente o mero deslocamento.<sup>6</sup>

Por ocasião do exame da Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) nº 1.945/MT,<sup>7</sup> cujo julgamento deu-se pelo Plenário do STF, em 26/05/2010, destacou-se que a “*inexistência de bem corpóreo ou mercadoria em sentido estrito*” não teria o condão de impedir a incidência do ICMS quando da aquisição de *softwares* por meio de transferência eletrônica de dados.

Por outro lado, em 2012, foi reconhecida a repercussão geral do Recurso Extraordinário nº 688.223/PR (Tema 590 do STF), atualmente de relatoria do Ministro Dias Toffoli, o qual tem por objeto a incidência (ou não) do ISS sobre

4 STF, Primeira Turma, RE n. 176.626/SP, Relator Min. Sepúlveda Pertence, J. 10/11/98. DJ 11-12-1998 PP-00010 EMENT VOL-01935-02 PP-00305.

5 STF, Primeira Turma, RE n. 199.464, Relator Min. Ilmar Galvão, DJ 30.4.1999.

6 A jurisprudência da Corte é no sentido de que o mero deslocamento físico de bens entre estabelecimentos, sem que haja transferência efetiva de titularidade, não caracteriza operação de circulação de mercadorias sujeita à incidência do ICMS (STF, AgRg no AI nº 693.714, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, Primeira Turma, julgado em 30.06.2009). No mesmo sentido, RE 540.829, de 11.09.2014; RE 628.267, de 05.11.2013; RE 596.983, de 12.05.2009.

7 STF, Tribunal Pleno, ADI 1.945 MC/MT, Relator Min. Octavio Gallotti, Redator do acórdão Min. Gilmar Mendes. J. 26/05/2010. DJe-047 DIVULG 11-03-2011 PUBLIC 14-03-2011 EMENT VOL-02480-01 PP-00008 RTJ VOL-00220-01 PP-00050.

contratos de licenciamento ou cessão de direitos sobre programas de computador (*softwares*) desenvolvidos para clientes de forma personalizada.

Recentemente, o STF dirimiu controvérsia acerca da tributação do *software* (contrato de licenciamento de uso de programas de computador), no qual concluiu pela incidência de ISS independentemente de se tratar de *software* padronizado.

Em voto condutor de sua relatoria, nas ações diretas em questão, o Ministro Dias Toffoli apresentou a seguinte conceituação de *software*:

Segundo o dicionário **Michaelis**, uma das acepções do verbete *software* é “qualquer programa ou grupo de programas que instrui o *hardware* sobre a maneira como ele deve executar uma tarefa, inclusive sistemas operacionais, processadores de texto e programas de aplicação”. De acordo com o **Oxford Living Dictionary**, o referido termo compreende “os programas e outras informações operacionais usados por um computador”. O **Cambridge English Dictionary**, por sua vez, confere o seguinte sentido àquela palavra: “as instruções que controlam o que um computador faz; programas de computador.

Por sua vez, o artigo 1º da referida Lei nº 9.609/1998<sup>8</sup> conceitua programas de computador, cuja natureza jurídica é a de direito autoral ou propriedade intelectual, *sendo-lhe aplicável o regime jurídico atinente às obras literárias*.<sup>9</sup>

Trata-se de bem imaterial, intangível, advindo do trabalho intelectual, o qual pode ser produzido por encomenda (customizado) ou em larga escala, conhecido como de prateleira (*software off the shelf*). A comercialização dos *softwares* pode ocorrer sem a distribuição do código de fonte aos usuários (*software proprietário*) ou com a disponibilização de acesso a todos os usuários (*software não proprietário*). Como hoje é cediço, independe do suporte físico referido na legislação de regência, de modo que sua disponibilização pode se dar por transferência eletrônica de dados (*download* ou *streaming*), por meio de aplicativos, ou por mídia física – a qual se mostra cada vez mais em desuso. Enquanto operações econômicas, as quais envolvem transferência eletrônica de dados, o uso de programas de computador é objeto de contrato de licença.

8 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.

9 REsp 443119/RJ – 3ª. T. – rel. Min. Nancy Andrighi – j. 8.5.2003 – DJ 30.06.03, p. 240 – RSTJ v. 180, p. 380.

Em voto de sua relatoria, o Ministro Dias Toffoli apresentou estudo sobre a tributação do comércio eletrônico no Direito Comparado. Destacou que a Comissão das Comunidades Europeias apresentou preceitos a serem observados quando da incidência do IVA, quais sejam, a segurança jurídica, a neutralidade fiscal e a simplicidade:

No tocante à tributação, nessa comunicação se consignou que, para se possibilitar o desenvolvimento do comércio eletrônico, seria necessário observar a segurança jurídica e a neutralidade na seara fiscal. O primeiro preceito estaria ligado à existência de obrigações tributárias claras, transparentes e previsíveis; o segundo, à não imposição de carga tributária mais onerosa sobre as atividades desenvolvidas por meio desse comércio do que sobre o comércio tradicional.

Quanto ao IVA, registrou-se estar situado em seu campo o comércio eletrônico de bens e serviços. (...).

No ano seguinte, a Comissão apresentou ao Conselho, ao Parlamento Europeu e ao Comitê Econômico e Social a Comunicação “comércio eletrônico e fiscalidade indireta”, identificada como COM (1998) 374 finais. Nessa comunicação, foi dito que, para o pleno desenvolvimento do comércio eletrônico, o IVA deveria proporcionar não só aqueles dois preceitos (segurança jurídica e neutralidade), mas também a simplicidade, a fim de que “os encargos associados ao cumprimento das obrigações fiscais [fossem] reduzidos ao mínimo”.

A par disso, foram apresentadas diretrizes para a tributação, seja no contexto de mercado interno, seja no de mercado internacional. São elas: 1) não criar novos impostos; 2) considerar as transmissões eletrônicas como serviços; 3) garantir a neutralidade; 4) facilitar o cumprimento das obrigações; 5) garantir o controle e o cumprimento da lei; 6) facilitar a tarefa das autoridades fiscais. Faço alguns apontamentos sobre as diretrizes de 1 a 3, por serem mais interessantes para a presente causa.

(...)

No tocante à terceira diretriz, consignou-se que a neutralidade significaria que “as consequências em termos de fiscalidade deve[m] ser as mesmas para as transações de mercadorias e de serviços independentemente do meio de comercialização utilizado ou de a entrega ser feita ou não em linha” e que “as consequências da fiscalidade devem ser as mesmas para os serviços e mercadorias, independentemente de o seu local de aquisição



se situar dentro ou fora da União Europeia”.  
(...).

Observa-se do referido relato a intenção da Comissão das Comunidades Europeias de que as transmissões eletrônicas fossem consideradas, no âmbito da União Europeia, como serviços.

Conforme ressaltou o Ministro Luiz Fux, o Conselho de Assuntos Econômicos e Financeiros da União Europeia (ECOFIN) considerou, em 1998, a disponibilização de *software* sem suporte físico como serviço, para efeito da tributação do IVA.

Consoante aduziu o Ministro, em outubro de 1998 os Estados Unidos da América editaram o *Internet Tax Freedom Act* (ITFA), a fim de instituir moratória de três anos, a qual foi reiteradamente prorrogada, para tributos incidentes sobre serviços prestados por meio da internet, assim como para proibir qualquer forma de tributação múltipla ou discriminatória sobre o comércio eletrônico. Restou estabelecida, ainda, uma comissão para estudo da *tributação interna e internacional e o tratamento tarifário das transações que usassem a internet e o acesso à internet*.

Segundo registrou o Ministro, por ocasião da Conferência de Ottawa, em 1998, a Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) salientou a aplicabilidade dos mesmos princípios que regem o *fornecimento convencional* de bens e serviços àqueles disponibilizados por meio eletrônico:

Pelo primeiro princípio, o da neutralidade, a tributação deve tentar ser “neutra e equitativa entre as formas de fornecimento de bens e serviços eletrônicos e entre o fornecimento convencional, evitando assim a dupla imposição ou a não tributação involuntária”. De acordo com o princípio da eficiência, devem-se reduzir, tanto quanto possível, “os custos de cumprimento para as empresas e para a administração”. Segundo os princípios da certeza e da simplicidade, tratados conjuntamente, as regras fiscais devem “ser claras e fáceis de entender, de forma que os sujeitos passivos conheçam sua situação”. Conforme os preceitos da efetividade e da justiça, a tributação deve “produzir a quantidade correta de impostos e no momento adequado, reduzindo ao mínimo as possibilidades de evasão e de evitação”. Por fim, pelo princípio da flexibilidade, “os sistemas tributários [devem] ser flexíveis e dinâmicos para [se] assegurar sua evolução paralela aos avanços tecnológicos e comerciais”.

De igual modo, a Associação Latino-Americana de Integração (ALADI) buscou diretrizes, a fim de mitigar eventuais controvérsias ou dificuldades no contexto tributário de tais operações.

A partir do exposto, é possível concluir pela necessidade de um estudo à luz do Direito Comparado quanto ao conceito de serviços e de mercadorias, o que deve ser considerado por uma eventual reforma tributária que crie uma materialidade própria para a tributação dos intangíveis, o que também harmonizará as relações internacionais no que concerne à tributação das operações com *software* por meio eletrônico.

A partir de uma *interpretação evolutiva* da Constituição Federal,<sup>10</sup> o plenário do STF, por maioria de votos, reconheceu a incidência de ISS relativamente aos fatos descritos no subitem 1.05 da lista anexa à Lei Complementar nº 116/2003.

A propósito, o Ministro Dias Toffoli destacou que o simples fato de o serviço estar definido em lei complementar como tributável pelo ISS já atrairia, em tese, a incidência desse imposto sobre o valor total da operação, afastando, por consequência a incidência do ICMS. Reputou legítima a opção do legislador complementar, ao fundamento da rigidez da divisão de competência em matéria tributária, bem como em atenção às justificativas apresentadas em emenda na Assembleia Constituinte a propósito da tributação de operações *mistas*, ao estabelecer o disposto na alínea 'b', do inciso IX, do § 2º, do artigo 155, da Constituição Federal (*sistemática objetiva* para a solução de conflitos entre ISS e ICMS).

Nada obstante, em sua divergência, o Ministro Gilmar Mendes lembrou o caso da locação de guindastes (RE nº 116.121/SP), em que aquela Corte não adotou o critério da primazia da lista de serviços. Destacou os Temas 300, 700, 379 da repercussão geral e a ADI nº 3.142 em que, conforme diz, conferiu-se primazia “à classificação civilista entre obrigações de dar e fazer, o que, atualmente, vem sofrendo um certo desprestígio”.

Apesar de tal entendimento, por maioria de votos, novamente o STF ressaltou que a singela diferenciação entre *obrigação de dar* e *obrigação de fazer*, nos termos postos no Direito Civil Brasileiro, são insuficientes para dirimir as controvérsias que envolvem contratos complexos.

10 Conforme ponderou o Ministro Dias Toffoli no voto proferido na ADI nº 5.659/MG: “Esse é o fundamento da chamada interpretação evolutiva que também deve guiar o deslinde deste caso. Na época em que o ICMS foi idealizado, por certo não havia o intenso comércio eletrônico que existe hoje. Ademais, mercadorias que antes eram comercializadas apenas fisicamente hoje podem ser negociadas via transferência eletrônica de dados (v.g. e-book). Da mesma forma, na economia digital, mais e mais aplicativos e serviços podem ser rapidamente fornecidos e liberados com esforço de gerenciamento ou interação de serviços mínimos. A interpretação do texto constitucional não pode ficar alheia a essas novas realidades” (p. 08).

A doutrina majoritária não afasta, mesmo na hipótese de *software* padronizado, a realização de uma atividade humana, uma criação intelectual, esforço que representa obrigação de fazer a ensejar a incidência do tributo municipal, mesmo na operação mista. A *dicotomia civilista entre obrigações de dar e fazer* se revela insuficiente para resolver questões atinentes a contratos atuais e complexos. Com efeito, inclusive quando o *software* padronizado é viabilizado em nuvem, tal como, por exemplo, quando configurado *Software as a Service* (SaaS),<sup>11</sup> há disponibilização de servidores, aplicativos, serviços, gerenciamento de dados etc., o que caracteriza obrigação de fazer.

Nota-se no precedente, além disso, ponderação no sentido de que em contratos de cessão do direito de uso inexistente transferência de titularidade do bem, característica fundamental para atrair a incidência de ICMS.

No julgamento em questão, acompanharam o relator (e redator do acórdão da ADI nº 1.945/MT), quanto à tributação do *software*, os ministros Alexandre de Moraes, Luís Roberto Barroso, Rosa Weber, Marco Aurélio, Ricardo Lewandowski. O Ministro Luiz Fux rememorou que “*a definição que se adotou por um tempo de softwares de prateleira e softwares sob encomenda*” decorreria do ultrapassado entendimento da necessidade de haver a circulação de bem material para incidência do ICMS.

A maioria dos ministros entendeu, portanto, pela constitucionalidade do dispositivo estadual atacado. O Ministro Luiz Edson Fachin e a Ministra Cármen Lúcia reputaram válida a distinção de acordo com o “*grau de customização do software*” e se posicionaram no sentido de que os programas de computador padronizados (*softwares off the shelf*) são mercadorias, ainda que a circulação aconteça de forma digital e virtual. Assim também votou o Ministro Nunes Marques. O Ministro Gilmar Mendes salientou que o ISS incidiria sobre os *softwares* desenvolvidos de forma personalizada, sendo que no campo de incidência do ICMS estaria o *software* padronizado e comercializado em escala industrial.

Assim, a despeito das divergências, pode-se entender superada a questão de incidência do ICMS relativamente a operações com bens imateriais.

Quanto à modulação, o Plenário do STF, por maioria de votos, reconheceu eficácia *ex nunc* às ações diretas de constitucionalidade, com efeitos a partir da data de publicação da ata de julgamento. Isso em razão do extenso tempo em que tramitou o recurso até que fosse definitivamente julgado o mérito, e, também, considerando as hipóteses de tributação (ou até bitributação) a que os contribuintes possam ter sido submetidos.

11 Em relação ao *Software as a Service*, há ampla conceituação e explanação nos votos do Ministro Dias Toffoli.

Quanto ao ponto aqui referido, a proposta de modulação se deu nos seguintes termos posta pelo relator:

Assim, a proposta de modulação dos efeitos das decisões proferidas nas ADI n<sup>os</sup> 1.945/MT e 5.659/MG em substituição à anterior passa a apresentar a seguinte forma:

Quanto aos **pontos comuns**, em ambas as ações diretas de inconstitucionalidade proponho a atribuição de eficácia **ex nunc** à decisão, a contar da publicação da ata de julgamento do mérito em questão **para**:

- a) impossibilitar a repetição de indébito do ICMS incidente sobre operações com **softwares** em favor de quem recolheu esse imposto, até a véspera da data da publicação da ata de julgamento do mérito, vedando, nesse caso, que os municípios cobrem o ISS em relação aos mesmos fatos geradores;
- b) impedir que os estados cobrem o ICMS em relação aos fatos geradores ocorridos até a véspera da data da publicação da ata de julgamento do mérito.

Ficam ressalvadas (i) as ações judiciais em curso, inclusive as de repetição de indébito e as execuções fiscais em que se discutam a incidência do ICMS e (ii) as hipóteses de comprovada bitributação, caso em que o contribuinte terá direito à repetição do indébito do ICMS.

Incide o ISS no caso de não recolhimento do ICMS ou do ISS, em relação aos fatos geradores ocorridos até a véspera da data da publicação da ata de julgamento do mérito.

Cumpre destacar que o Ministro Marco Aurélio divergiu quanto à possibilidade de modulação dos efeitos da decisão em questão. No seu entendimento, além da norma inconstitucional ser *natimorta*, é necessário preservar os preceitos do devido processo legal e do direito de acesso ao Judiciário.

### 3. Conclusão

No exercício de sua Jurisdição Constitucional, o STF houve por bem, conquanto por maioria de votos, reconhecer a tributação das operações com *software* apenas pelo ISS. Sem embargo de outras controvérsias ainda a serem dirimidas no contexto da economia digital, os precedentes estão a demonstrar

o amplo debate em busca de soluções adequadas à realidade histórica em que vivemos.

Acredita-se que todas as situações relativas às novas tecnologias, a exemplo do *software*, no que diz respeito ao seu tratamento tributário, não se acomodam ao sistema tributário em vigor. O avanço tecnológico e as mudanças por ele implementadas na sociedade estão a reclamar profundas alterações no texto constitucional. Alterações legais e regulamentares, bem como decisões judiciais, não são o bastante para uma tributação com satisfatório nível de segurança jurídica.

## Referências

REsp 443119/RJ – 3ª. T. – rel. Min. Nancy Andrichi – j. 8.5.2003 – DJ 30.06.03, p. 240 – RSTJ v. 180, p. 380.

STF, Primeira Turma, RE n. 176.626/SP, Relator Min. Sepúlveda Pertence, J. 10/11/98. DJ 11-12-1998 PP-00010 EMENT VOL-01935-02 PP-00305.

STF, Primeira Turma, RE n. 199.464, Relator Min. Ilmar Galvão, DJ 30.4.1999.

STF, Tribunal Pleno, ADI 1945 MC/MT, Relator Min. Octavio Gallotti, Redator do acórdão Min. Gilmar Mendes. J. 26/05/2010. DJe-047 DIVULG 11-03-2011 PUBLIC 14-03-2011 EMENT VOL-02480-01 PP-00008 RTJ VOL-00220-01 PP-00050.