

## Tributação de software e riscos da modulação dos efeitos de ADIs

Muito embora ainda não finalizados os julgamentos, haja vista a pendência de pedido de vista do ministro Nunes Marques e o retorno de julgamento previsto para o próximo dia 4 de fevereiro, sabe-se que, desde a assentada de 4 de novembro de 2020, o Plenário do Supremo Tribunal Federal formou maioria para acolher parcialmente os pedidos formulados nas petições iniciais e nas manifestações das Ações Diretas de Inconstitucionalidade ADIs nºs 5659 e 1945.



**Helenilson Pontes**  
advogado parecerista

Para além da apreciação dos dispositivos das legislações mato-grossense e

mineira atacados nas ações, a maioria da Corte decidiu pela procedência das ações, conferindo interpretação conforme a Constituição ao artigo 2º, I, da Lei Complementar Federal nº 87/9 e, adotando a técnica hermenêutica da inconstitucionalidade sem redução de texto, excluiu da hipótese de incidência do ICMS o licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computador.

Como consequência direta deste entendimento, a Corte determinou que o correto regime tributário a ser aplicado àquelas operações é o que estabelece a incidência do Imposto Municipal sobre Serviços de Qualquer Natureza — ISS, nos termos da previsão existente no subitem 1.05 da Lista Anexa à Lei Complementar nº 116/03.

Observando-se os debates até o momento travados e os votos já disponibilizados, constata-se que o Plenário do Supremo Tribunal Federal reconheceu que a questão atinente ao licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação (softwares) começou a ser discutida no âmbito da Corte quando do julgamento, pela Primeira Turma, do Recurso Extraordinário nº 176.626<sup>[1]</sup>, em 1998 — logo, anteriormente à edição da Lei Complementar 116/03.

Naquela ocasião, a discussão trazida ao órgão fracionário da Corte pautou-se na diferenciação entre software *customizável*, produzido com uma finalidade específica e para atender determinado usuário, e o *não customizável*, que ficou conhecido como “software de prateleira”, licenciado em larga escala, de maneira uniformizada e sem qualquer grau de diferenciação ou personalização para o usuário.



Com base naquele *distingo*, a Corte, além de ter condicionado a incidência do ICMS sobre software à existência de suporte físico (*corpus mechanicum*) e à sua comercialização em larga escala (entendimento superado nos julgamentos de mérito das ADI aqui tratadas), estipulou de maneira clara e expressa que o negócio jurídico relativo ao licenciamento de programas de computador (software) não poderia ser objeto da incidência do imposto estadual, apontando, por fim, que a referida distinção era irrelevante para o objeto da demanda, eis que o recurso extraordinário, à época interposto pela Fazenda do Estado de São Paulo, dirigia-se ao questionamento da incidência sobre as operações com licenciamento e uso de programas de computador (software), razão pela qual não fora conhecido pelo órgão julgador.

Já no ano de 2010, com uma composição bastante modificada em relação à atual, o Plenário da Corte houve por indeferir a medida liminar postulada na ADI 1945 sob o entendimento de que, passados 12 anos desde a edição da norma estadual, já não se fazia presente o requisito do *periculum in mora*, necessário para a concessão da medida cautela buscada.

Desta forma, a despeito de haver manifestações anteriores de Órgão Fracionário da Corte (cujo acórdão já completa o seu vigésimo aniversário) e do Plenário com uma formação bastante modificada, pode-se se afirmar, sem qualquer dúvida, que até o momento do julgamento das ADI 5659 e do mérito da ADI 1945, a correta incidência a ser aplicada às operações com licenciamento ou cessão do direito de uso de softwares ainda carecia de análise no seio da Suprema Corte, a qual, compreendendo as particularidades inerentes à espécie, proclamou a invalidade da incidência do imposto estadual (ICMS) com o Texto Constitucional vigente.

Pois bem, ao apreciar o mérito das duas demandas em sede de controle concentrado de constitucionalidade, pode-se constatar que o Plenário do Supremo Tribunal Federal estabeleceu algumas premissas necessárias ao deslinde da controvérsia, a saber:

1. Apesar de considerar possível a existência de mercadoria incorpórea, não se pode cogitar da incidência do ICMS nas operações com licenciamento e cessão de direitos de uso de programas de computador em razão de inexistir, em tais negócios jurídicos, o elemento “circulação”, pois, para que haja a circulação de uma “mercadoria”, faz-se necessária a transferência de titularidade do bem objeto da operação em favor do adquirente, o que não acontece nas operações com software que estejam embasadas em licenças ou cessões do direito de uso.
2. Na esteira da atual jurisprudência da Corte, nos casos em que o negócio jurídico analisado envolva obrigações complexas, representando tanto obrigações de dar quanto de fazer, deve incidir o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS, sobretudo quando há previsão expressa de incidência deste imposto municipal em lei complementar, tal como ocorre no caso do licenciamento e cessão de uso de programas de computador.
- 3.



Como se não bastasse, por intermédio da edição de uma nova Lei Complementar (nº 157/16), o Poder Legislativo alterou a Lei Complementar nº 116/03, dando nova redação aos subitens 1.03 e 1.04 e incluindo 1.09, para que passasse a gravar pelo ISS outras atividades desenvolvidas pelo setor de tecnologia da informação, tais como (i) armazenamento de dados e de páginas eletrônicas, além de seu processamento; (ii) elaboração de programas de computador e de jogos eletrônicos, independente da arquitetura construtiva da máquina em que será executado, incluindo *tablets*, smartphones e congêneres; e, (iii) disponibilização, sem cessão definitiva, de conteúdo de áudio, vídeo, imagem e texto por meio da internet[2], reforçando que deve incidir o ISS nas hipóteses em que não há transferência de titularidade em tais operações.

4. No caso analisado deve ser prestigiada a opção feita pelo Poder Legislativo, que, exercendo sua competência constitucionalmente estabelecida e com o objetivo de dirimir conflitos de competência eventualmente existentes, nos exatos termos do que determina o artigo 146, I, da Carta da República, exerceu o juízo político que lhe cabe para, através da inclusão do subitem 1.05 à Lista Anexa à Lei Complementar nº 116 (mediante quórum qualificado), editada no já longínquo ano de 2003, estabelecer a incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS sobre licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação, afastando-as, por consequência, da incidência do imposto previsto no artigo 155, II, da Constituição Federal[3].

Assim, a partir do que se infere dos debates até o momento realizados e do voto do Ministro Dias Toffoli (Relator da ADI 5.659 e que lidera a divergência na ADI 1.945), a Egrégia Corte Suprema pretende dirimir em definitivo a controvérsia constitucional de fundo sob debate nas ações diretas, qual seja, a correta incidência tributária a ser aplicada às operações com programas de computador — software, concluindo expressamente no sentido de que, a partir da edição da Lei Complementar nº 116/03, o legislador complementar entendeu que deve incidir o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza — ISS nas operações relativas ao fornecimento de programas de computador mediante contrato de licenciamento ou cessão de direito de uso, eliminando qualquer conflito de competência porventura existente.

No entanto, de acordo com a certidão de julgamento disponível nos autos e das informações constantes do andamento do processo no sítio eletrônico da Corte, cinco ministros componentes do Plenário[4] entendem, com base no artigo 27 da Lei 9.868/99[5], pela modulação dos efeitos da decisão a ser proclamada no âmbito desta Ação Direta, para dotá-la de eficácia a partir da data da publicação da ata de julgamento dos feitos.

Parece-nos que a eventual modulação de efeitos — em especial no que se refere à declaração de inconstitucionalidade, sem redução de texto, do art. 2º, I, da LC 87/97 — deve preservar os atos jurídicos e relações jurídicas aperfeiçoadas antes do julgamento das ações diretas, conferindo, assim, segurança jurídica a todos os atores envolvidos na causa, em especial aos contribuintes e aos entes tributantes que litigam nas referidas demandas.

Segundo dados fornecidos em questão de ordem apresentada nas demandas pela Associação Brasileira das Secretarias de Finanças das Capitais Brasileiras, tomando-se por base apenas o cenário de 8 dos maiores municípios brasileiros[6], tem-se que os contribuintes do Setor de TIC recolheram a título de ISS, nos últimos cinco anos, mais de R\$ 2 bilhões, relativamente tão somente ao subitem 1.05 da Lista Anexa à Lei Complementar nº 116/2003; por outro lado, os três maiores Estados da Federação[7] arrecadaram, no mesmo período, pouco mais de R\$ 200 milhões com as operações com software a título de ICMS.



Se a tarefa precípua da Suprema Corte é fornecer segurança jurídica quanto às questões constitucionais que lhe são postas para apreciação, as decisões proferidas nas ADIs 5.659 e 1.945 devem respeitar os recolhimentos de ISS corretamente efetuados pelas empresas que acreditaram na constitucionalidade — agora ratificada pela Corte — da previsão da LC 116/2003, que expressamente estabelece a incidência deste tributo sobre as operações com software e desafiaram a reconhecida tentativa dos Estados de indevidamente, como reconheceu a Corte, cobrar ICMS sobre tais operações.

*A fortiori*, eventual modulação dos efeitos deve considerar os fundamentos da própria decisão tomada pela Corte, que é assentada na premissa de que as operações com software submetido à licenciamento ou cessão de uso, pelo menos a partir da LC 116/03, nunca couberam no conceito constitucional, ou mesmo complementar (LC 87/96), de operações com circulação de mercadorias, a permitir a incidência de ICMS.

A Corte deve operar com extrema cautela na pronúncia de eventual modulação dos efeitos das referidas ADIs, sob pena de acrescentar ainda mais insegurança jurídica a um tema de extrema controvérsia e importância para o país. Para tanto, deve deixar claro que os Estados, em hipótese alguma, podem exigir ICMS sobre operações com software submetido à licenciamento ou cessão do direito de uso, já que tal fato gerador está expressamente previsto na LC 116/03, como hipótese de incidência do ISS.

Modular os efeitos da inconstitucionalidade pronunciada nas citadas ADIs apenas para fatos geradores posteriores à decisão equivale a punir os contribuintes que acreditaram na validade da disciplina prevista na LC 116/03, que expressamente submeteu as operações com software ao ISS, e premiar os Estados que, sem qualquer apoio na Constituição (como a própria Corte reconhece) pretendeu cobrar ICMS sobre fatos jurídicos que não representam circulação de mercadoria. Em síntese, é premiar quem desafiou a Constituição.

[1] RE 176626/SP, Relator: Min. SEPÚLVEDA PERTENCE, data do julgamento: 10/11/1998.

[2] 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,

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)

[3] Lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003, com redação atualizada pela Lei Complementar



1 – Serviços de informática e congêneres.

(...)

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

(...)

[4] Dias Toffoli, Alexandre de Moraes, Roberto Barroso, Rosa Weber e Ricardo Lewandowski.

[5] Art. 27. Ao declarar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo, e tendo em vista razões de segurança jurídica ou de excepcional interesse social, poderá o Supremo Tribunal Federal, por maioria de dois terços de seus membros, restringir os efeitos daquela declaração ou decidir que ela só tenha eficácia a partir de seu trânsito em julgado ou de outro momento que venha a ser fixado.

[6] São Paulo, Rio de Janeiro, Belo Horizonte, Salvador, Porto Alegre, Curitiba, Recife, Campinas.

[7] São Paulo, Rio de Janeiro, Minas Gerais.