

MÉRITO E MODULAÇÃO NO JULGAMENTO DA BITRIBUTAÇÃO DE SOFTWARE

O Supremo Tribunal Federal formou maioria, no final de 2020, em torno da tese pela exclusão das hipóteses de incidência do ICMS sobre o licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computador (softwares). No caso concreto, que se refere ao julgamento das ADIs 1945 e 5659, o relator, Min. Dias Toffoli, julgou procedente o pedido para dar ao artigo 5º da Lei nº 6.763/75 e ao artigo 1º, I e II, do Decreto nº 43.080/02, ambos do Estado de Minas Gerais, e ao artigo 2º da Lei Complementar federal nº 87/96, a interpretação conforme à Constituição Federal, excluindo os nominados fatos geradores das hipóteses de recolhimento do tributo estadual. Ainda em seu voto, o relator adotou modulação dos efeitos da decisão para dotá-la de eficácia a partir da data da publicação da ata de julgamento. Acompanharam o relator os Ministros Alexandre de Moraes, Roberto Barroso, Rosa Weber, Ricardo Lewandowski, Luiz Fux e Marco Aurélio.

Analise o conflito entre jurisprudência e lei à luz do critério *lex posterior*...

De plano, se faz mister saudar a formação de maioria em torno da constitucionalidade da incidência do ISS sobre licenças de softwares como um importante avanço para o restabelecimento da almejada segurança jurídica para as operações com tais intangíveis. O voto do Min. Dias Toffoli, fortalece o Estado Democrático na medida em que reconhece e legitima a vontade do legislador, democraticamente eleito, consubstanciada na opção pela incidência do tributo municipal sobre as atividades de licenciamento de softwares, na forma do que determina a Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003 (“LC 116”) e da Lei Complementar nº 157, de 29 de dezembro de 2016 (“LC 157”). Esta não apenas ratificou a incidência do ISS sobre as mencionadas atividades, como também adicionou outras atividades típicas da nova fenomenologia digital habilitada pelas tecnologias da informação e comunicação, tais como, a disponibilização, sem cessão definitiva, de conteúdos audiovisuais por meio da internet (streaming). Emerge, a partir do consenso de sete eminentes Julgadores Supremos, uma significativa contribuição, plasmada no voto, no sentido de conferir efetiva segurança jurídica a atores sociais, qual seja, a equiparação, entre jurisprudência e lei, no que concerne à aplicabilidade do brocardo jurídico *lex posterior derogat legi priori*. Entendemos que o referido brocardo, acolhido no ordenamento por meio do Art. 2º, § 1º da Lei de Introdução ao Direito Brasileiro (“LINDB”)¹, pode ser alçado à relevância de critério jurídico aplicável na solução de conflitos entre jurisprudência e lei. Para cristalizar tal alcance, é útil um breve esboço histórico da controvérsia

O tema em tela foi inicialmente apreciado pela Corte Suprema, em 1998, por intermédio do RE 176.626-3/SP², no qual o relator, Min. Sepúlveda Pertence, articulou tese reconhecendo a possibilidade de incidência do ICMS, de competência estadual, apenas nos casos em que o software fosse oferecido em série e distribuído por meio de suporte físico, tais como, CD ou DVD. O recurso não foi conhecido pela 1ª Turma, tendo como razão de tratar-se de questão considerada estranha ao objeto da ação declaratória que motivou o Extraordinário. O tema veio a ser efetivamente julgado no RE 199.464-3/SP³, com voto condutor do Min. Ilmar Galvão, que teve como base o entendimento do Min. Sepúlveda Pertence, anteriormente adotado na mesma Turma julgadora. Vários Estados incorporaram o julgado em leis e atos normativos de sua alçada. Em 2003, o Congresso Nacional definiu, por meio do subitem 1.05 da Lista de serviços anexa à LC 116, que os fatos geradores relativos ao licenciamento de programas de computador subsumem-se à hipótese de incidência do ISS, de competência dos Municípios. Desafortunadamente, e não obstante a decisão do legislador, em quórum qualificado de lei complementar, diversos Estados, ao invés de reconhecer a incidência *ex lege*, seguiram editando normas e instruindo suas administrações tributárias a buscar o recolhimento, em patente afronta à lei, justificando a conduta com base na suprarreferida jurisprudência, adotada pela 1ª Turma do Supremo em 1990.

Recentemente, os Estados, reunidos no CONFAZ, recrudesceram a atuação estabelecendo reduções de bases de cálculo de ICMS incidente sobre software, por meio do Convênio ICMS nº 181/2015, e a cobrança, por meio do Convênio ICMS nº 106/2017, do ICMS incidente nas operações com bens e mercadorias digitais, comercializadas inclusive, por meio de transferência eletrônica de dados. Ressalte-se, por ser grave, hipótese de incidência, essa, inexistente. Tais movimentos agravaram, sobremaneira, a insegurança jurídica, promovendo exasperação angustiosa das empresas, sujeitas a bitributação por pressão Estados e Municípios, prática ab-rogada pela Constituição.

Neste contexto, o Acórdão, que há de vir a emergir a partir do voto do relator, Min. Dias Toffoli, reúne atributos para se tornar um importante marco jurídico para o Direito brasileiro, para, em seus fundamentos determinantes, legitimar a equiparação entre jurisprudência e lei, e inaugurar a aplicação do brocardo *lex posterior derogat legi priori*, na qualidade de critério de validade normativa, na hipótese em que uma norma decisória concreta⁴ erigida em sede de jurisprudência, venha a apresentar-se antinômica a uma lei mais jovem. Tal situação já é prevista na segunda parte do § 1º do Art. 2º da LIDB ao dispor que “a lei posterior revoga a anterior [...] quando seja com ela incompatível”. Com efeito, a situação de bitributação de software ocorreu pela não observância, por parte dos Estados, de que, com a entrada em vigor da LC 116, não deveria subsistir a incidência do ICMS sobre o licenciamento software. Em outros termos, a ideia jurídica subjacente à decisão em torno da inconstitucionalidade da incidência do ICMS sobre as operações de licenciamento de software, decorre de novo entendimento segundo o qual, da mesma forma como se dá nas hipóteses de antinomias e conflitos normativos, longe de serem exclusividade entre diplomas formais, também são passíveis de ocorrer entre normas legais e jurisprudência. Nestes casos, a resolução baseada na aplicação do critério *lex posterior* poderia conferir clareza e celeridade às decisões envolvendo o embate entre leis e jurisprudência.

Apreciemos, então, a necessária modulação dos efeitos ...

Em 27 de outubro de 2020, Sergio Paulo⁵ publicou um artigo intitulado “Sobre Licenciamento de Software, incide ISS” no qual, após arrazoado atinente a justificar a referida afirmação central, explicita entendimento de que a decisão em favor da declaração de inconstitucionalidade da incidência de ICMS deveria ter efeitos *ex nunc*, de modo “que o passado da querela permaneça no passado”. Ante o exposto, há que se festejar, reiteradamente, o voto do relator, Min. Dias Toffoli ao propor a modulação de modo que os efeitos de inconstitucionalidade tenham eficácia a partir da data da publicação da ata de julgamento. Todavia, o plexo de relações jurídicas abarcadas na bitributação não é satisfatoriamente endereçado somente pela modulação *ex nunc*, principalmente em face às condutas adotadas pelos atores envolvidos. Ora, são dois tributos, a saber, ICMS e ISS; qualitativamente, três administrações tributárias, a dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal, e suas respectivas condutas; e três possíveis condutas por parte dos sujeitos passivos das obrigações tributárias. As administrações tributárias dos Estados e Municípios são compelidas a cobrar, respectivamente, ICMS e ISS, sob pena de prevaricação. O Distrito Federal, que goza, da prerrogativa de escolher o tributo, com base nos Arts. 147 e 155, II, da CF/88, adotou a cobrança de ISS por meio da Lei Complementar Distrital nº 937, 22/12/2017. Os sujeitos tributários passivos podem ter optado, em boa-fé, pelo recolhimento somente do ICMS; somente do ISS; ou ainda de ambos. A última referida conduta pode ter sido induzida pela baixa onerosidade estabelecida por vários entes federados, ao cobrar o ICMS sobre software com redução de base de cálculo de modo a equivaler ao dobro do valor do *corpus mechanicum*, a saber, CDs ou DVDs⁶. Assim sendo, torna-se necessário a adoção de condicionantes adicionais para assegurar segurança a todas as partes.

Na obra “Estado de Direito e Jurisdição Constitucional”, o Min. Gilmar Mendes afirma que “O dogma da nulidade de inconstitucionalidade pertence a tradição do direito brasileiro”⁷ e acrescenta que “significativa parcela da doutrina brasileira posicionou-se e acrescenta que “significativa parcela da doutrina brasileira posicionou-se pela equiparação entre inconstitucionalidade e nulidade”⁸. Todavia, o Art. 27 da Lei nº 9.868/99 introduziu fórmula jurídica importante para a limitação dos efeitos das decisões de inconstitucionalidade, como é o caso em tela. O fundamento da norma reside no próprio princípio da segurança jurídica e no “interesse público de excepcional relevo”.⁹ De especial interesse, é a dicção do referido artigo quando “tendo em vista razões de segurança jurídica ou de excepcional interesse social [...] autoriza restringir os efeitos daquela declaração”¹⁰. Neste sentido, o Min. Gilmar Mendes traz à luz, como precedente, o julgamento do RE 560.626, no qual foram fulminados com nulidade por inconstitucionalidade dos Arts. 45 e 46 da Lei nº 8.212/91 e o parágrafo único do Art. 5º do Decreto-lei 1.569/77, considerando “legítimos os recolhimentos efetuados nos prazos previstos nos Arts. 45 e 46 da Lei 8.212/91 e não impugnados antes da data de conclusão deste julgamento”¹¹ e aplicação de efeitos *ex nunc* “tão-somente em relação a eventuais repetições de indébitos ajuizadas após a decisão assentada na sessão do dia 11/06/2008”¹². Tal exemplo demonstra, cabalmente, a necessidade de se proceder com uma modulação mais detalhada do que a mera dicotomia entre *ex tunc* e *ex nunc*, de modo a prover solução adequada para os atores afetados pelos efeitos da declaração de inconstitucionalidade, em linha com o primado da segurança jurídica.

Com base no exposto, e reiterando a pertinência da modulação *ex nunc* já disposta no voto do Min. Dias Toffoli, oferecemos, à guisa de contribuição para o deslinde da controvérsia, as seguintes disposições complementares, sob a forma de verbetes. Referir-nos-emos à data estipulada para a modulação *ex nunc* como Início da Modulação:

1º Verbetes: No tocante ao ICMS, são convalidados e considerados imutáveis os créditos constituídos e adimplidos até o Início da Modulação.

2º Verbetes: São nulos, de pleno direito, os prazos decadenciais e prescricionais relativos ao ICMS, não vencidos até Início da Modulação.

3º Verbetes: São nulos, de pleno direito, os créditos tributários de ICMS constituídos e não liquidados no prazo de cinco anos anteriores ao Início da Modulação. Garantias eventualmente prestadas deverão ser restituídas ao sujeito passivo da obrigação nulificada.

4º Verbetes: O sujeito passivo da obrigação tributária de ISS tem o direito de extinguir crédito tributário por meio da apresentação de comprovante de recolhimento prévio de ICMS, relativo à mesma competência.

Consideremos, na sequência, as respectivas justificativas e efeitos. O 1º Verbetes é o pilar da segurança jurídica das administrações tributárias, perfilando-se linha com o esolcio de Gilmar Mendes e Paulo Branco: “atos praticados com base na lei inconstitucional que não mais se afigurem suscetíveis de revisão não são afetados pela declaração de inconstitucionalidade. [...] Importa, portanto, assinalar que a eficácia erga omnes da declaração de inconstitucionalidade não opera uma depuração total do ordenamento jurídico”¹³. A nulidade dos prazos decadenciais e prescricionais, disposta no 2º Verbetes, congela as posições jurídico-tributárias dos atores envolvidos, extinguindo, no prazo assinalado, a possibilidade de constituição de novos créditos tributários de ICMS por parte das correspondentes administrações tributárias, bem como, extinguindo a faculdade dos contribuintes de erigir novos pleitos de repetição de indébito tributário. O 3º Verbetes, é uma decorrência lógica da declaração da inconstitucionalidade sem redução de texto, visando fazer justiça ao sujeito passivo da obrigação tributária no sentido de não ser compelido a recolher uma exação crivada de nulidade, estando, ela, em fase contenciosa. Trata-se de uma providência paritária e

reflexa ao disposto no 1º Verbete, que promove a equidade entre os sujeitos ativos e passivos do liame jurídico tributário. Por fim, o 4º Verbete faz justiça ao sujeito passivo que, tendo recolhido, em boa-fé, o ICMS, venha a ser abordado pelo fisco municipal reclamando o recolhimento do ISS. Este verbete tem conexão com o 3º Verbete, na medida em que, os contribuintes de ICMS que vierem a gozar da nulidade dos créditos tributários constituídos e não liquidados, e que não forem, concomitantemente, contribuintes do ISS, deverão recolher o pertinente montante de ISS relativamente à respectiva competência. Quanto aos que não recolheram ICMS e tampouco ISS, caberá às administrações tributárias municipais e a distrital garantir o cumprimento das obrigações faltantes. Reconhecemos que certos verbetes encerram redundâncias, tais como, a circunstância de que a partir da nulidade dos prazos decadenciais e prescricionais relativos ao ICMS, decorre a impossibilidade da alteração das posições jurídicas, que é disposta, expressamente no 1º Verbete. Optamos pelo didatismo decorrente da redundância. Os quatro verbetes propostos agasalham, porém, uma injustiça ao não tratar adequadamente os contribuintes que porventura tenham recolhido os dois tributos. Como, já comentamos, tal conduta pode ter sido esposada por contribuintes com grau mais alto de zelo ou aversão a risco, em face da relativamente baixa onerosidade adotada por certos Estados, por meio de redução de base de cálculo, a exemplo do Estado de São Paulo. O 5º Verbete endereça esta circunstância:

5º Verbete: O sujeito passivo da obrigação tributária de ICMS tem direito a repetição de indébito, desde que tenha contribuído, concomitante com o ISS no prazo de cinco anos anterior ao Início da Modulação. O pleito deve ser instruído com a apresentação de comprovante de recolhimento prévio de ISS, relativo à mesma competência.

Entendemos que com a modulação *ex nunc*, já sinalizada no relatório do Min. Dias Toffoli e, salvo melhor juízo, com a adoção dos cinco verbetes, ora propostos e justificados, é possível lograr o desiderato almejado de que o passado da querela permaneça no passado.

Sergio Paulo Gomes Gallindo, Presidente Executivo da Brasscom, Advogado, Mestre em Direito Político e Econômico pela Universidade Presbiteriana Mackenzie, Mestre em Ciência da Computação pela *University of Texas at Austin*, com apoio do *Fulbright Intl. Fellowship Program*, Bacharel em Direito pela USP, Engenheiro Eletrônico pela UFRJ, e ministrou aulas de Tributação e Economia Digital no MBA em Gestão Tributária da USP/ESALQ.

Daniel T. Stivelberg é Gerente de Relações Governamentais e Encarregado-Adjunto de Proteção de Dados da Brasscom, Advogado, Pós-Graduado em Direito Constitucional pelo Instituto Brasileiro de Direito Público (IDP) e em Relações Internacionais pela Universidade de Brasília (UnB), Bacharel em Direito pela Faculdade de Direito de Curitiba e em Relações Internacionais pelo Centro Universitário Curitiba.

[*] Brasscom, Associação das Empresas de Tecnologia da Informação e Comunicação e de Tecnologias Digitais.

Este texto expressa exclusivamente a posição acadêmica do autor, não vinculando a Brasscom ou seus Associados, nos termos da iniciativa Brasscom Conexão Academia.

¹ Decreto-Lei nº 4.657, de 04 de setembro de 1942: “Art. 2º Não se destinando à vigência temporária, a lei terá vigor até que outra a modifique ou revogue. § 1º A lei posterior revoga a anterior quando expressamente o declare, quando seja com ela incompatível ou quando regule inteiramente a matéria de que tratava a lei anterior.

² STF – Supremo Tribunal Federal do Brasil. Recurso Extraordinário nº 176.626 São Paulo. Relator: Min. Sepúlveda Pertence. Julgamento: Brasília, 10 de novembro de 1998. Primeira Turma. Data de Publicação: DJ 11-12-1998.

³ STF – Supremo Tribunal Federal do Brasil. Recurso Extraordinário nº 199.464 São Paulo. Relator: Min. Ilmar Galvão. Julgamento: Brasília, 2 de março de 1999. Primeira Turma, Data de Publicação: DJ 30-04-1999.

⁴ A *norma decisória concreta* é a “ideia jurídica subjacente à formulação contida na parte dispositiva, que, concebida de forma geral, permite não só a decisão do caso concreto, mas também a decisão de casos semelhantes”. MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de direito constitucional**. 8ª Edição, revisada e atualizada. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 1298.

⁵ GALLINDO, Sergio Paulo Gomes. Sobre Licenciamento de Software, incide ISS.

⁶ GALLINDO, Sergio Paulo Gomes. Marco Civil da Internet e Serviços na Nuvem. Hermenêutica jurídica e tributação como indutores de inovação tecnológica. São Paulo: LiberArs, 2018. A diferença onerosidade entre a redução de base e cálculo do ICMS é evidenciada na p.136 evolução da comercialização nas p.141-157.

⁷ MENDES, Gilmar Ferreira. Estado de Direito e Jurisdição Constitucional. 2ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2018. (Série IDP). Kindle, p.5256.

⁸ Ibidem. p.5257

⁹ MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de direito constitucional**. 8ª Edição, revisada e atualizada. São Paulo: Saraiva, 2013, p.1284.

¹⁰ Lei nº 9.868, de 10 de novembro de 1999. 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.

¹¹ STF – Supremo Tribunal Federal do Brasil. Recurso Extraordinário nº 560.626-1 RS. Relator: Min. Gilmar Mendes. Julgamento: Brasília, 12 de junho de 2008.

¹² Ibidem.

¹³ MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. Op. Cit. LEV p.1300.