

## VOTO

### O Senhor Ministro Luís Roberto Barroso (relator):

1. A questão central desta ação direta de inconstitucionalidade está em saber se é constitucional a incidência de ICMS sobre o licenciamento e cessão do direito de uso de programas de computador ( *softwares* ). Para deslinde da controvérsia, após a análise das questões preliminares suscitadas, será feita uma recapitulação da jurisprudência deste Supremo Tribunal Federal sobre o tema. Em seguida, será demonstrada a impossibilidade de incidência do ICMS sobre tais operações, além da necessidade de modulação dos efeitos desta decisão, considerando a modificação substancial da jurisprudência desta Corte sobre o tema e o elevado risco à segurança jurídica.

#### I. Preliminares

##### 1. Legitimidade da requerente

2. O Governador do Estado de São Paulo, em suas informações, arguiu a ilegitimidade ativa da requerente. Para tanto, sustentou, em primeiro lugar, que não teria sido demonstrado o requisito da pertinência temática, tendo em vista que o provimento jurisdicional formulado nesta ação não teria qualquer efeito sobre os representados da Confederação Nacional de Serviços, sujeitos ao ISS, e não ao ICMS. Em segundo lugar, afirmou que não houve a comprovação da abrangência nacional da entidade, uma vez que não foi comprovada a sua atividade efetiva em pelo menos nove Estados federados.

3. A jurisprudência deste Supremo Tribunal Federal é firme no sentido de exigir, para a caracterização da legitimidade ativa em ações de controle concentrado das entidades de classe e das confederações sindicais, a pertinência temática, ou seja, a correlação entre o pedido da ação e os objetivos institucionais da entidade (ADI 5.837 AgR, Rel. Min. Dias Toffoli; ADI 5.919 AgR, Rel. Min. Edson Fachin; ADI 5.589, Rel. Min. Alexandre de Moraes; ADI 5.023, Rel. Min. Rosa Weber; ADI 4.190, Rel. Min. Celso de Mello).

4. No caso dos autos, é razoável afirmar que os representados da requerente podem desempenhar a atividade de licenciamento e cessão de uso de programas de computador, vindo a sofrer a incidência de ICMS. Há, assim, plena correlação entre o pedido desta ação direta de inconstitucionalidade e os objetivos institucionais da CNS, voltados à defesa dos interesses de seus representados. Resta, portanto, clara a pertinência temática.

5. Quanto ao requisito da representatividade nacional, prevalece o entendimento neste Supremo Tribunal Federal de que a entidade de classe deve possuir associados em mais de nove Estados da Federação, em analogia à lei dos partidos políticos (ADI 3.617 AgR, Rel. Min. Cezar Peluso; ADI 912, Rel. Min. Néri da Silveira; ADI 386, Rel. Min. Sydney Sanches). Em relação às confederações, contudo, a representatividade possui peculiaridades, pois a jurisprudência desta Corte defende que, para haver legitimidade no controle concentrado de constitucionalidade, a entidade deve comprovar ser composta por três federações de mesma categoria econômica ou profissional, nos termos art. 535, *caput*, da CLT (ADI 4.852 AgR, Rel. Min. Edson Fachin, j. 07.05.2018).

6. Nesta ação direta de inconstitucionalidade, a petição inicial é acompanhada de cópia de certidão da Secretaria de Relações do Trabalho que atesta o registro sindical e a abrangência nacional da requerente (doc. nº 10). Além disso, o art. 1º, § 2º, I, do Estatuto da Confederação Nacional de Serviços estabelece que um dos objetivos institucionais da requerente é a representação, no plano nacional, dos direitos e interesses dos setores de serviços representados pelas federações filiadas (doc. nº 04). Entendo, assim, configurada a representatividade nacional da requerente.

7. Ademais, embora o critério formal não seja irrelevante, o principal parâmetro para se admitir a legitimidade do autor da ação deve ser a representatividade adequada e, nesse caso, esta resta cristalina. Com efeito, qualquer que seja a razão apresentada, supero a preliminar de ilegitimidade ativa da requerente.

## 2. Conhecimento parcial da ação

8. O Governador do Estado de São Paulo também sustentou a ausência de condições processuais mínimas para o prosseguimento da ação, afirmando que as normas questionadas não tratam de exigência de ICMS. De forma semelhante, a Procuradoria-Geral da República apresentou parecer pelo não conhecimento da ação, uma vez que as normas questionadas não teriam instituído o ICMS em operações envolvendo o licenciamento e cessão do direito de uso de programas de computador no Estado de São Paulo, não havendo, portanto, correlação lógica entre a causa de pedir e o pedido.

9. Nesse contexto, assiste parcial razão ao Estado de São Paulo e ao PGR. Esta ação direta de inconstitucionalidade deve ser conhecida apenas quanto ao art. 2º da Lei Complementar nº 87/1996 e art. 1º da Lei do Estado de São Paulo nº 6.374/1989. Isso porque o art. 3º, II, da Lei nº 8.198/1992 e os Decretos nºs 61.522/2015 e 61.791/2016, todos do Estado de São Paulo, não são normas que regulamentam a incidência do ICMS na comercialização de programas de computador. Em outras palavras, quanto a estes últimos atos normativos, não há correlação lógica entre a causa de pedir e o pedido. Tais normas se limitam a disciplinar a remissão de dívidas tributárias e benefícios fiscais destinados a fornecedores de programas de computador, nada falando acerca da hipótese de incidência do ICMS. Em linha com a jurisprudência deste Supremo Tribunal Federal, o pedido na ação direta de inconstitucionalidade deve ser articulado de forma clara e delimitada, não podendo a impugnação ser formulada com termos genéricos ou sem relação lógica com a causa de pedir (ADI 5.118-AgR, Rel. Min. Alexandre de Moraes, j. em 09.04.2018).

10. Ademais, o fato de os Decretos estaduais nºs 61.522/2015 e 61.791/2016 não regulamentarem a incidência do ICMS no licenciamento e cessão do direito de uso de programas de computador enseja a conclusão de que tais normas decorrem diretamente da Lei Complementar nº 87/1996 e da Lei estadual nº 6.374/1989, e não da Constituição. Tratando-se de ofensa meramente reflexa à Constituição, não é possível examinar tal impugnação em sede de controle concentrado de constitucionalidade. Nesse sentido: ADI 5.904-AgR, Rel. Min. Dias Toffoli; ADI 4.218-AgR, Rel. Min. Luiz Fux; ADI 2.243, Rel. Min. Marco Aurélio; e ADI 1.670, Rel. Min. Ellen Gracie.

11. É certo que, em sendo reconhecida eventual inconstitucionalidade da incidência do ICMS sobre as operações com programas de computador, os

dispositivos que de alguma forma regulamentam o tema serão, também, invalidados. O que se destaca com esta preliminar, porém, é a inadequação processual desta ação direta de inconstitucionalidade para ensejar um juízo direto e imediato sobre a inconstitucionalidade do art. 3º, II, da Lei nº 8.198/1992 e dos Decretos nºs 61.522/2015 e 61.791/2016, todos do Estado de São Paulo. Não ficam afastadas, naturalmente, as consequências de eventual declaração de inconstitucionalidade dos preceitos legais prolatada nesta sede, em relação às respectivas normas regulamentadoras.

12. Por todo o exposto, não conheço do pedido de declaração de inconstitucionalidade do art. 3º, II, da Lei nº 8.198/1992 e dos Decretos nºs 61.522/2015 e 61.791/2016, todos do Estado de São Paulo.

13. Em relação ao pedido de interpretação conforme a Constituição do art. 2º da Lei Complementar nº 87/1996 e do art. 1º da Lei do Estado de São Paulo nº 6.374/1989, não há qualquer impedimento para sua análise. Apesar de as normas apontadas não fazerem referência expressa à incidência do ICMS sobre o licenciamento e cessão do direito de uso de programas de computador, não há dúvida de que os seus termos genéricos dão margem a uma interpretação que permite a incidência desse imposto sobre tais operações. Dessa forma, entendo cabível, em sede de ação direta, o pedido de declaração de inconstitucionalidade de suposta interpretação que possa ser contrária aos preceitos constitucionais delimitadores da competência tributária em relação ao ICMS.

## II. Mérito

14. A Primeira Turma deste Supremo Tribunal Federal, no julgamento do RE 176.626, de relatoria do Min. Sepúlveda Pertence (j. em 10.11.1998), assentou a impossibilidade de incidência do ICMS sobre o licenciamento ou cessão do direito de uso de programas de computador. Isso porque essa operação tem como objeto o direito de uso de bem incorpóreo insuscetível de ser incluído no conceito de mercadoria. Na mesma ocasião, porém, a Turma reconheceu a constitucionalidade da incidência do ICMS sobre a circulação de cópias ou exemplares de programas de computador produzidos em série e comercializados no varejo, os chamados *softwares* “de prateleira” (*off the shelf*). Eis a ementa do julgado:

*Ementa:* I. Recurso extraordinário: prequestionamento mediante embargos de declaração (Súm. 356). A teor da Súmula 356, o que se reputa não prequestionado é o ponto indevidamente omitido pelo acórdão primitivo sobre o qual não foram opostos embargos declaratórios. Mas se, opostos, o Tribunal *a quo* se recuse a suprir a omissão, por entendê-la inexistente, nada mais se pode exigir da parte (RE 210.638, Pertence, DJ 19.6.98).

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 176.626, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, j. em 10.11.1998.)

15. No julgado acima, o Min. Sepúlveda Pertence utilizou a distinção entre bem corpóreo e bem incorpóreo como critério para a definição de

mercadoria para fins de incidência do ICMS, nos termos do art. 155, II, da Constituição. Posteriormente, analisando de forma específica a legislação do Estado de São Paulo, a Primeira Turma reafirmou essa tese e concluiu que a comercialização e revenda de exemplares do *corpus mechanicum* da obra intelectual produzida em massa não caracterizam o licenciamento ou cessão do direito de uso da obra. Trata-se de genuínas operações de circulação de mercadorias sujeitas ao ICMS (RE 199.464, Rel. Min. Ilmar Galvão, j. em 02.03.1999). Esse entendimento também foi seguido pela Segunda Turma do Supremo Tribunal Federal para negar provimento a recurso do Município de São Paulo (RE 285.870-AgR, Rel. Min. Eros Grau, j. em 17.06.2008).

16. Essa posição não estava consolidada apenas no Supremo Tribunal Federal. O Superior Tribunal de Justiça, em interpretação de normas infraconstitucionais, também vinha adotando postura semelhante à desta Corte. Examinando o disposto nas Leis Complementares nºs 87/1996 e 116/2003, o STJ firmou o entendimento de que os programas de computador, quando criados e vendidos de forma impessoal, avulsa e aleatória, são tributados por meio de ICMS, ao passo que o desenvolvimento de programas personalizados, com exclusividade, para determinados clientes configura prestação de serviço, sujeitando-se à tributação pelo ISS (REsp 1.070.404, Rel. Min. Eliana Calmon, j. em 26.08.2008; REsp 814.075, Rel. Min. Luiz Fux, j. em 12.02.2008).

17. A jurisprudência deste Supremo Tribunal Federal, no entanto, recentemente foi modificada, afastando a distinção em função do caráter customizado ou não do programa de computador.

18. O Plenário desta Corte, ao apreciar conjuntamente as ADIs 1.945 e 5.659 (j. em 24.02.2021), entendeu que as operações relativas ao licenciamento ou cessão do direito de uso de *software*, seja ele padronizado ou elaborado por encomenda, devem sofrer a incidência do ISS, e não do ICMS. Como restou assentado nos paradigmas, essas operações são mistas ou complexas, já que envolvem um *dar* e um *fazer* humano na concepção, desenvolvimento e manutenção dos programas, além “[d]o *help desk*, disponibilização de manuais, atualizações tecnológicas e outras funcionalidades previstas no contrato”. Nesse contexto, o legislador complementar buscou dirimir o conflito de competência tributária (art. 146, I, da CF), no subitem 1.05 da lista de serviços tributáveis pelo ISS anexa à

Lei Complementar nº 116/2003, prevendo o “licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação”. Confirmam-se as ementas dos julgados:

Ação direta de inconstitucionalidade. Direito Tributário. Lei nº 7.098, de 30 de dezembro de 1998, do Estado de Mato Grosso. ICMS-comunicação. Atividades-meio. Não incidência. Critério para definição de margem de valor agregado. Necessidade de lei. Operações com programa de computador (software). Critério objetivo. Subitem 1.05 da lista anexa à LC nº 116/03. Incidência do ISS. Aquisição por meio físico ou por meio eletrônico ( *download* , *streaming* etc.). Distinção entre software sob encomenda e padronizado. Irrelevância. Contrato de licenciamento de uso de programas de computador. Relevância do trabalho humano desenvolvido. Contrato complexo ou híbrido. Dicotomia entre obrigação de dar e obrigação de fazer. Insuficiência. Modulação dos efeitos da decisão.

1. Consoante a jurisprudência da Corte, o ICMS-comunicação “apenas pode incidir sobre a atividade-fim, que é o serviço de comunicação, e não sobre a atividade-meio ou intermediária como são aquelas constantes na Cláusula Primeira do Convênio ICMS nº 69/98” (RE nº 570.020/DF, Tribunal Pleno, Rel. Min. Luiz Fux).

2. Os critérios para a fixação da margem de valor agregado para efeito de cálculo do ICMS em regime de substituição tributária progressiva devem ser disciplinados por lei estadual, em sentido formal e material, não sendo possível a delegação em branco dessa matéria a ato normativo infralegal, sob pena de ofensa ao princípio da legalidade tributária.

3. A tradicional distinção entre software de prateleira (padronizado) e por encomenda (personalizado) não é mais suficiente para a definição da competência para tributação dos negócios jurídicos que envolvam

programas de computador em suas diversas modalidades. Diversos precedentes da Corte têm superado a velha dicotomia entre obrigação de fazer e obrigação de dar, notadamente nos contratos tidos por complexos.

4. O legislador complementar, amparado especialmente nos arts. 146, I, e 156, III, da Constituição Federal, buscou dirimir conflitos de competência em matéria tributária envolvendo softwares elencando, no subitem 1.05 da lista de serviços tributáveis pelo ISS anexa à LC nº 116/03, o licenciamento e a cessão de direito de uso de programas de computação. É certo, ademais, que, conforme a Lei nº 9.609/98, o uso de programa de computador no País é objeto de contrato de licença.

5. Associa-se a isso a noção de que software é produto do engenho humano, é criação intelectual. Ou seja, é imprescindível a existência de esforço humano direcionado para a construção de um programa de computador (obrigação de fazer), não podendo isso ser desconsiderado quando se trata de qualquer tipo de software. A obrigação de fazer também se encontra presente nos demais serviços prestados ao usuário, como, v.g., o *help desk* e a disponibilização de manuais, atualizações e outras funcionalidades previstas no contrato de licenciamento.

6. Igualmente há prestação de serviço no modelo denominado Software-as-a-Service (SaaS), o qual se caracteriza pelo acesso do consumidor a aplicativos disponibilizados pelo fornecedor na rede mundial de computadores, ou seja, o aplicativo utilizado pelo consumidor não é armazenado no disco rígido do computador do usuário, permanecendo online em tempo integral, daí por que se diz que o aplicativo está localizado na nuvem, circunstância atrativa da incidência do ISS.

7. Ação direta não conhecida no tocante aos arts. 2º, § 3º; 16, § 2º; e 22, parágrafo único, da Lei nº 7.098/98 do

Estado de Mato Grosso; julgada prejudicada em relação ao art. 3º, § 3º, da mesma lei; e, no mérito, julgada parcialmente procedente, declarando-se a inconstitucionalidade (i) das expressões “adesão, acesso, disponibilização, ativação, habilitação, assinatura” e “ainda que preparatórios”, constantes do art. 2º, § 2º, I, da Lei nº 7.098/98, com a redação dada pela Lei nº 9.226/09; (ii) da expressão “observados os demais critérios determinados pelo regulamento”, presente no art. 13, § 4º, da Lei nº 7.098/98; (iii) dos arts. 2º, § 1º, VI; e 6º, § 6º, da mesma lei.

8. Modulam-se os efeitos da decisão nos termos da ata do julgamento.

(ADI 1.945, Rel. Min. Cármen Lúcia, Redator(a) p/ acórdão Min. Dias Toffoli, j. em 24.02.2021.)

Ação direta de inconstitucionalidade. Direito Tributário. Lei nº 6.763/75-MG e Lei Complementar Federal nº 87/96. Operações com programa de computador (software). Critério objetivo. Subitem 1.05 da lista anexa à LC nº 116/03. Incidência do ISS. Aquisição por meio físico ou por meio eletrônico (*download*, *streaming* etc.). Distinção entre software sob encomenda ou padronizado. Irrelevância. Contrato de licenciamento de uso de programas de computador. Relevância do trabalho humano desenvolvido. Contrato complexo ou híbrido. Dicotomia entre obrigação de dar e obrigação de fazer. Insuficiência. Modulação dos efeitos da decisão.

1. A tradicional distinção entre software de prateleira (padronizado) e por encomenda (personalizado) não é mais suficiente para a definição da competência para a tributação dos negócios jurídicos que envolvam programas de computador em suas diversas modalidades. Diversos precedentes da Corte têm superado a velha dicotomia entre obrigação de fazer e obrigação de dar, notadamente nos contratos

tidos por complexos (v.g. leasing financeiro, contratos de franquia).

2. A Corte tem tradicionalmente resolvido as indefinições entre ISS e do ICMS com base em critério objetivo: incide apenas o primeiro se o serviço está definido por lei complementar como tributável por tal imposto, ainda que sua prestação envolva a utilização ou o fornecimento de bens, ressalvadas as exceções previstas na lei; ou incide apenas o segundo se a operação de circulação de mercadorias envolver serviço não definido por aquela lei complementar.

3. O legislador complementar, amparado especialmente nos arts. 146, I, e 156, III, da Constituição Federal, buscou dirimir conflitos de competência em matéria tributária envolvendo softwares. E o fez não se valendo daquele critério que a Corte vinha adotando. Ele elencou, no subitem 1.05 da lista de serviços tributáveis pelo ISS anexa à LC nº 116/03, o licenciamento e a cessão de direito de uso de programas de computação. É certo, ademais, que, conforme a Lei nº 9.609/98, o uso de programa de computador no País é objeto de contrato de licença.

4. Associa-se a esse critério objetivo a noção de que software é produto do engenho humano, é criação intelectual. Ou seja, faz-se imprescindível a existência de esforço humano direcionado para a construção de um programa de computador (obrigação de fazer), não podendo isso ser desconsiderado em qualquer tipo de software. A obrigação de fazer também se encontra presente nos demais serviços prestados ao usuário, como, v.g., o *help desk* e a disponibilização de manuais, atualizações e outras funcionalidades previstas no contrato de licenciamento.

5. Igualmente há prestação de serviço no modelo denominado Software-as-a-Service (SaaS), o qual se caracteriza pelo acesso do consumidor a aplicativos disponibilizados pelo fornecedor na rede mundial de computadores, ou seja, o aplicativo utilizado pelo

consumidor não é armazenado no disco rígido do computador do usuário, permanecendo online em tempo integral, daí por que se diz que o aplicativo está localizado na nuvem, circunstância atrativa da incidência do ISS.

6. Ação direta julgada parcialmente prejudicada, nos termos da fundamentação, e, quanto à parte subsistente, julgada procedente, dando-se ao art. 5º da Lei nº 6.763/75 e ao art. 1º, I e II, do Decreto nº 43.080/02, ambos do Estado de Minas Gerais, bem como ao art. 2º da Lei Complementar Federal nº 87/96, interpretação conforme à Constituição Federal, excluindo-se das hipóteses de incidência do ICMS o licenciamento ou a cessão de direito de uso de programas de computador, tal como previsto no subitem 1.05 da lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116/03.

7. Modulam-se os efeitos da decisão nos termos da ata do julgamento.

(ADI 5.659, Rel. Min. Dias Toffoli, j. em 24.02.2021.)

19. Com isso, nos termos do entendimento atual desta Corte, essas operações não são passíveis de tributação pelo ICMS, independentemente do meio de disponibilização do programa. Dessa forma, deve ser feita a interpretação conforme a Constituição das normas ora impugnadas para afastar a cobrança do ICMS nos casos de licenciamento ou cessão do direito de uso de programas de computador.

20. Por todo o exposto, **conheço parcialmente** desta ação direta de inconstitucionalidade e, nessa parte, julgo o pedido **procedente**, para dar interpretação conforme a Constituição ao art. 2º da Lei Complementar nº 87/1996 e ao art. 1º da Lei do Estado de São Paulo nº 6.374/1989, de modo a impedir a incidência do ICMS sobre o licenciamento ou cessão do direito de uso de programas de computador.

21. De maneira análoga ao decidido nas ADIs 1.945 e 5.659, proponho a modulação dos efeitos desta decisão, para atribuir eficácia *ex nunc*, a contar

de 03.03.2021, data em que publicada a ata de julgamento das aludidas ações diretas de inconstitucionalidade, consagrando a modificação do entendimento desta Corte sobre o tema.

22. Ressalvo da modulação, porém, as seguintes situações: a) as ações judiciais já ajuizadas e ainda em curso em 02.03.2021; b) as hipóteses de bitributação relativas a fatos geradores ocorridos até 02.03.2021, nas quais será devida a restituição do ICMS recolhido, respeitado o prazo prescricional, independentemente da propositura de ação judicial até aquela data; c) as hipóteses relativas a fatos geradores ocorridos até 02.03.2021 em que não houve o recolhimento do ISS ou do ICMS, nas quais será devido o pagamento do imposto municipal, respeitados os prazos decadencial e prescricional.

23. Proponho, por fim, a fixação da seguinte tese de julgamento: “ *É inconstitucional a incidência do ICMS sobre o licenciamento ou cessão do direito de uso de programas de computador*” .

24. É como voto.

Plenário Virtual - minuta do voto - 25/06/2021 - 00:00