

## AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE 1.945 MATO GROSSO

### VOTO - VISTA

#### O SENHOR MINISTRO DIAS TOFFOLI:

Trata-se de ação direta de inconstitucionalidade, com pedido de medida liminar, ajuizada por Partido do Movimento Democrático Brasileiro (PMDB), tendo por objeto a Lei nº 7.098, de 30 de dezembro de 1998, do Estado de Mato Grosso, que consolida normas referentes ao ICMS.

Em síntese, defende o requerente que são inconstitucionais as seguintes normas:

“1) A Lei nº 7.098/98, como um todo, por ser, formalmente, uma lei ordinária, quando, conforme se provará adiante, teria que revestir-se da forma de uma Lei Complementar.

2) o inciso VI [do § 1º] artigo 2º e o § 6º do artigo 6º; (Bitributação)

3) os §§ 2º e 3º do artigo 2º; (Competência da União)

4) o § 3º do artigo 3º; (Tratamento diferenciado)

5) § 4º do artigo 13; (matéria de lei por regulamento)

6) o § 2º do artigo 16; (Interpretação extensiva)

7) o parágrafo único do artigo 22 (inconstitucionalidade por omissão).”

A respeito da inconstitucionalidade formal, argumenta que houve violação da cláusula de reserva de lei complementar, tendo em vista que a lei questionada tratou de todos os pontos para a cobrança do ICMS, como incidência, fato gerador, hipóteses de não incidência, benefícios, base de cálculo, alíquota, contribuinte, responsável, substituto tributário, local da operação, compensação, lançamento etc.

Sobre a dupla tributação, diz que as operações com programa de computador, ainda que realizadas por transferência eletrônica de dados, já estão sujeitas ao ISS. Nesse sentido, cita a LC nº 57/87.

No tocante à invasão de competência da União, argumenta o requerente ter a lei impugnada interpretado extensivamente o art. 2º, III,

## ADI 1945 / MT

da LC nº 87/96, resultando na tributação por meio do ICMS de serviços administrativos que nada têm a ver com a comunicação como um processo.

Quanto ao tratamento diferenciado, diz não ser justificável a medida prevista no § 3º do art. 3º da lei questionada, pois “o setor industrial é também contribuinte e se encontra em situação de equivalência”.

Sobre a delegação ao Executivo de matéria legal, aduz que o § 4º do art. 13 da lei hostilizada contraria a determinação contida no art. 8º, § 4º, da LC nº 87/96.

Acerca do § 2º do art. 16 da lei impugnada, alega ter havido ampliação da competência territorial. Diz, contudo, que nem a Constituição nem a LC nº 87/96 preveem que o imposto incide sobre a operação quando ela se iniciar fora do território do estado.

Por fim, em relação à inconstitucionalidade por omissão constante do parágrafo único do art. 22 da lei questionada, defende o requerente que a LC nº 87/96 “já definiu os parâmetros a serem seguidos pelo contribuinte substituído”, não deixando a cargo do legislador estadual a regulamentação da matéria.

Transcrevo o teor dos dispositivos especificamente impugnados:

“Art. 2º O imposto incide sobre:

[...]

III - prestações onerosas de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza;

[...]

§ 1º O imposto incide também:

[...]

**VI - sobre as operações com programa de computador - software -, ainda que realizadas por transferência eletrônica de dados.**

**§ 2º Nas hipóteses elencadas no inciso III do caput, o imposto incide ainda sobre os serviços adicionais, tais como os cobrados a título de acesso, adesão, ativação, habilitação,**

**disponibilidade, assinatura, utilização, serviços suplementares e outras facilidades que otimizem ou agilizem o processo de comunicação, independentemente da denominação que lhes seja dada.**

**§ 3º Sobre a parcela da prestação onerosa de serviço de comunicação de que tratam o inciso III do caput e o parágrafo anterior, o imposto incide, ainda que o serviço tenha se iniciado no exterior ou fora do território do Estado.”**

“Art. 3º Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:

[...]

**§ 3º Poderá ser exigido o pagamento antecipado do imposto, conforme disposto em normas complementares relativamente a determinadas operações, prestações, atividades ou categorias de contribuintes, exceto para o setor industrial”.**

“Art. 6º A base de cálculo do imposto é:

[...]

**§ 6º Integra a base de cálculo do ICMS, nas operações realizadas com programa de computador - software - qualquer outra parcela debitada ao destinatário, inclusive o suporte informático, independentemente de sua denominação.”**

“Art. 13 A base de cálculo, para fins de substituição tributária, será:

[...]

II - em relação às operações ou prestações subseqüentes, obtida pelo somatório das parcelas seguintes:

a) o valor da operação ou prestação própria realizada pelo substituto tributário ou pelo substituído intermediário;

b) o montante dos valores de seguro, de frete e de outros encargos cobrados ou transferíveis aos adquirentes ou tomadores de serviço;

c) a margem de valor agregado, inclusive lucro, relativa às

operações ou prestações subsequentes.

(...)

**§ 4º A margem a que se refere a alínea "c" do inciso II do caput será estabelecida com base em preços usualmente praticados no mercado considerado, obtidos por levantamento, ainda que por amostragem ou através de informações e outros elementos obtidos junto às entidades representativas dos respectivos setores, adotando-se a média ponderada dos preços coletados, observados os demais critérios determinados pelo regulamento."**

"Art. 16 Contribuinte é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadorias ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

[...]

§ 1º É também contribuinte a pessoa física ou jurídica que, mesmo sem habitualidade:

[...]

II - seja destinatária de serviço prestado no exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior;

[...]

**§ 2º O disposto no inciso II do parágrafo anterior aplica-se também quando o serviço de comunicação for prestado ou iniciado fora do território mato-grossense".**

"Art. 22 É assegurado ao contribuinte substituído o direito à restituição do valor do imposto pago por força da substituição tributária, correspondente ao fato gerador presumido que, comprovadamente, não se realizar.

**Parágrafo único. Para efetivação da restituição, o regulamento disporá sobre a forma de comprovação da inocorrência do fato gerador."**

## ADI 1945 / MT

Prestadas as informações prévias pelo Governador e pela Assembleia Legislativa do Estado de Mato Grosso, foi o pedido de medida liminar submetido a julgamento.

O Tribunal Pleno deferiu parcialmente a medida liminar pleiteada, suspendendo a expressão “observados os demais critérios determinados pelo regulamento”, constante do parágrafo 4º do art. 13, da Lei nº 7.098/98, do Estado de Mato Grosso, e o inteiro teor do parágrafo único de seu art. 22.

Depois, a Relatora, a Ministra **Cármem Lúcia**, determinou a intimação dos interessados para apresentarem informações definitivas.

Aduziu a Assembleia Legislativa do Estado de Mato Grosso, nas informações por si prestadas, que: a) não há inconstitucionalidade formal, pois a Constituição Federal exige a edição de lei complementar no âmbito federal, e não estadual, para tratar de certos aspectos do ICMS; b) não há dupla tributação, pois a lei previu hipótese de circulação de **softwares** quando produzidos em massa e postos à venda, bem como de suas licenças e de seu uso; c) não houve invasão de competência legislativa da União, na medida em que a lei impugnada “apenas prevê hipóteses em que incidirá o ICMS no caso de CIRCULAÇÃO de uma espécie específica de serviço”; d) o incentivo fiscal previsto no art. 3º, § 3º, da lei hostilizada, busca incentivar o crescimento e o desenvolvimento industrial; e) o § 2º do art. 16 da Lei nº 7.098/98 “prevê hipótese de circulação de serviço originário do Estado de Mato Grosso em que o beneficiário é pessoa que reside fora do país, hipótese alcançada pela Lei Complementar nº 87/96”; f) não existe necessidade de se repetirem na lei estadual as normas constantes do art. 10, §§ 1º e 2º, da LC nº 87/96.

Por seu turno, alegou o Governador do Estado de Mato Grosso que: a) houve substancial alteração do art. 3º, § 3º, da lei questionada, pela Lei nº 8.628/06; b) o requerente não indicou parâmetro constitucional violado pelos arts. 2º, §§ 2º e 3º; 13, § 4º; 16, § 2º; e 22, parágrafo único, da lei questionada; c) a LC nº 87/96 trata das normas gerais do ICMS, e a Lei nº 7.098/98 “é o veículo normativo próprio para que o ente detentor de competência exija, validamente, o tributo de sua competência”; d) os arts.

## ADI 1945 / MT

2º, § 1º, VI; e 6º, § 6º, da lei hostilizada preveem operações que estão no âmbito de incidência do ICMS; e) de acordo com o STF, o imposto incide sobre as operações de venda de **softwares**, inclusive, por meio de transferência eletrônica de dados; f) os §§ 2º e 3º do art. 2º da lei impugnada apenas interpretaram o conceito de comunicação; g) quanto ao art. 13, § 4º, da lei questionada, não há inconstitucionalidade, pois a CF/88 não propôs critérios para definição da margem de lucro como matéria reservada à lei; h) o art. 16, § 2º, da lei impugnada, está em sintonia com o art. 155, § 2º, IX, a, da CF/88; i) o art. 16, § 2º, da lei estadual, não criou restrição ao direito dos contribuintes submetidos a substituição tributária, sendo certo que, na verdade, o dispositivo submeteu ao regulamento a fixação de como se demonstraria a inocorrência do fato gerador.

O Advogado-Geral da União manifestou-se pelo não conhecimento da ação quanto aos arts. 2º, § 2º; 3º, § 3º; 13, § 4º; 16, § 2º; e 22, parágrafo único, da lei impugnada, e, no mérito, pela improcedência do pedido.

O parecer do Procurador-Geral da República é pelo não conhecimento do pedido em relação aos arts. 3º, § 3º; 13, § 4º; e 22, parágrafo único, da Lei nº 7.098/98 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.

Após o voto da Relatora, a Ministra **Cármem Lúcia**, pela improcedência da ação direta, pedi vista dos autos, para melhor analisar o caso. Anote-se que a questão da incidência do ICMS sobre operações que envolvem **softwares** também é objeto de discussão na ADI nº 5.659/MG, de **minha relatoria**.

É o relatório.

Passo a analisar as questões suscitadas na ação direta na mesma ordem em que foram analisadas pela Relatora.

**DO ART. 3º, § 3º, DA LEI QUESTIONADA: PERDA DE OBJETO**

## ADI 1945 / MT

De início, considero que têm razão o Governador do Estado de Mato Grosso, a Advocacia-Geral da União, a Procuradoria-Geral da República e a Relatora ao afirmar que houve perda de objeto quanto à alegada inconstitucionalidade do art. 3º, § 3º, da lei questionada.

Com efeito, o dispositivo foi substancialmente alterado pela Lei nº 8.628/06. Não mais prevê ele que o setor industrial fica excluído da exigência de pagamento antecipado do ICMS. Eis seu teor, com a redação dada por essa lei:

"Art. 3º (...)

§ 3º Poderá ser exigido o pagamento antecipado do imposto, conforme disposto na legislação tributária, relativamente a determinadas operações, prestações, atividades ou categorias de contribuintes".

**Nesse sentido, acompanho a Relatora quanto à declaração da prejudicialidade da ação direta em relação a esse dispositivo.**

**DO ART. 2º, § 2º, DA LEI QUESTIONADA: INEXISTÊNCIA DE PERDA DE OBJETO**

Verifica-se que, embora a redação do art. 2º, § 2º, da lei questionada tenha sofrido alteração com o advento da Lei nº 9.226/09, as razões que motivaram o requerente a pedir a inconstitucionalidade do dispositivo continuam a existir na nova redação.

Na petição inicial, sustenta-se que o legislador teria usurpado competência da União ao admitir a incidência do ICMS sobre acesso, adesão, ativação, habilitação, disponibilidade, assinatura, utilização, serviços suplementares e outras facilidades que otimizem ou agilizem o processo de comunicação, independentemente da denominação que a elas seja dada.

Essas referências também estão presentes na nova redação do dispositivo:

“§ 2º Para fins do disposto no inciso III do caput consideram-se, também, como prestações onerosas de serviços de comunicação:

I – serviços de provimento de acesso à Internet, de transmissão de dados e de informações, **adesão, acesso, disponibilização, ativação, habilitação, assinatura, facilidades**, bem como os **demais serviços de valor adicionado, ou quaisquer outros que aperfeiçoem ou acrescentem novas utilidades ao serviço de comunicação, ou que sejam exigidos como condição à sua prestação, ainda que preparatórios, independentemente da tecnologia utilizada ou da denominação que lhes seja dada.**”

[...]”.

**Portanto, tal como a Relatora, entendo não ter havido prejudicialidade quanto ao dispositivo em tela.**

**DA ALEGADA INCONSTITUCIONALIDADE FORMAL DA LEI QUESTIONADA**

No julgamento da medida cautelar, o Tribunal Pleno afastou a alegação de que a lei questionada teria incidido em inconstitucionalidade formal, alegação essa formulada com base na argumentação de que ela teria tratado de matéria reservada a lei complementar.

A respeito do assunto, assim se manifestou o Ministro **Octavio Gallotti**:

“Lei complementar federal (não estadual) é a exigida pela Constituição (artigos 146, III e 155, § 2º, XIII), como elo indispensável entre os princípios nela contidos e as normas de direito local.

Preenche atualmente, esse papel a Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996.”

Vai na mesma direção o voto da Relatora, a Ministra **Cármem Lúcia**.



## ADI 1945 / MT

Anote-se, paralelamente a isso, que a competência para tratar de matéria tributária é concorrente (art. 24, I, da Constituição Federal). Portanto, também podem os estados legislar sobre o assunto, desde que em harmonia com as normas gerais editadas pela União, ou, na ausência delas, desde que não trate de temas que possam gerar conflitos federativos.

**Entendo, assim como a Relatora, não haver a apontada inconstitucionalidade formal.**

**DOS ARTS. 2º, § 2º (CONSTANTE DO ATUAL INCISO I DO § 2º) E § 3º; 13, § 4º; 16, § 2º; E 22, PARÁGRAFO ÚNICO**

Segundo o Governador do Estado de Mato Grosso e a AGU, a ação direta não merece ser conhecida quanto aos arts. 13, § 4º; 16, § 2º; e 22, parágrafo único. Isso porque o requerente não teria invocado parâmetros constitucionais que teriam sido violados, mas apenas alegado incompatibilidade frente a normas da LC nº 87/96. Para a PGR, a ação não deve ser conhecida apenas quanto aos arts. 13, § 4º; e 22, parágrafo único.

A Ministra **Cármem Lúcia**, por sua vez, sustenta que, para se verificar a suposta inconstitucionalidade dos arts. 13, § 4º; 16, § 2º; e 22, parágrafo único, bem como do art. 2º, § 2º (constante do atual inciso I do § 2º) e § 3º, seria necessária “a análise de prévia legislação infraconstitucional, notadamente da Lei Complementar nº 87/1996, com as alterações das Lei Complementares ns. 92/1997, 99/1999 e 102/2000”.

Sua Excelência também consigna que, caso fosse superado o óbice quanto aos §§ 2º e 3º do art. 2º da lei impugnada, a pretensão do requerente quanto a eles não prosperaria, pois tais dispositivos possuem amparo na competência suplementar estadual para edição de normas sobre direito tributário.

**Acompanho a Relatora quanto aos arts. 2º, § 3º; 16, § 2º; e 22, parágrafo único da lei hostilizada.** Tenho, para mim, que o requerente, na petição inicial, invocou a ilegitimidade desses dispositivos tendo como parâmetros apenas normas infraconstitucionais. Anote-se, ademais, que

## ADI 1945 / MT

não se pediu, na exordial, a declaração de inconstitucionalidade de qualquer preceito constante das LC nºs 87/96, 92/97, 99/99 e 102/00.

**Peço vênia, contudo, para divergir de Sua Excelência quanto ao art. 2º, § 2º (constante do atual inciso I do § 2º) e ao art. 13, § 4º, da lei questionada.** E o faço tendo presente a causa de pedir aberta, própria das ações diretas.

A respeito do atual inciso I do § 2º do art. 2º, considero que ele incidiu em inconstitucionalidade material, por ofensa ao art. 155, II, da Constituição Federal.

No julgamento do RE nº 570.020/DF, o Tribunal Pleno concluiu que os serviços **preparatórios** aos de comunicação não podem ser tributados pelo ICMS, por não constituírem serviços de comunicação propriamente ditos, e sim serviços suplementares ou atividades-meio.

Transcrevo a ementa do julgado, na parte que interessa:

“RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. ICMS. HABILITAÇÃO DE APARELHOS CELULARES. A LEI GERAL DE TELECOMUNICAÇÕES (ART. 60, § 1º, DA LEI Nº 9.472/97) NÃO PREVÊ O SERVIÇO DE HABILITAÇÃO DE TELEFONIA MÓVEL COMO ATIVIDADE-FIM, MAS ATIVIDADE-MEIO PARA O SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO. A ATIVIDADE EM QUESTÃO NÃO SE INCLUI NA DESCRIÇÃO DE SERVIÇOS DE TELECOMUNICAÇÃO CONSTANTE DO ART. 2º, III, DA LC 87/1996, POR CORRESPONDER A PROCEDIMENTO TÍPICAMENTE PROTOCOLAR, CUJA FINALIDADE REFERE-SE A ASPECTO PREPARATÓRIO. OS SERVIÇOS PREPARATÓRIOS, TAIS COMO HABILITAÇÃO, INSTALAÇÃO, DISPONIBILIDADE, ASSINATURA, CADASTRO DE USUÁRIO E EQUIPAMENTO, ENTRE OUTROS, QUE CONFIGURAM ATIVIDADE-MEIO OU SERVIÇOS SUPLEMENTARES, NÃO SOFREM A INCIDÊNCIA DO ICMS, POSTO SERVIÇOS DISPONIBILIZADOS DE SORTE A ASSEGURAR AO USUÁRIO A POSSIBILIDADE DO USO DO SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO, CONFIGURANDO AQUELES TÃO

SOMENTE ATIVIDADES PREPARATÓRIAS DESTES, NÃO INCIDINDO ICMS. INOCORRÊNCIA DE VIOLAÇÃO AOS ARTS. 2º, 150, I, E 155, II, DA CF/88. DESPROVIMENTO DO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. 1. Os serviços preparatórios aos serviços de comunicação, tais como: **habilitação, instalação, disponibilidade, assinatura, cadastro de usuário e equipamento, entre outros serviços, configuram atividades-meio ou serviços suplementares.** O serviço de comunicação propriamente dito, consoante previsto no art. 60, § 1º, da Lei nº 9.472/97 (Lei Geral de Telecomunicações), para fins de incidência de ICMS, é aquele em que um terceiro, mediante prestação negocial-onerosa, mantém interlocutores (emissor/receptor) em contato por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza (REsp. 402047/MG, Rel. Ministro HUMBERTO GOMES DE BARROS, PRIMEIRA TURMA, julgado em 04/11/2003, DJ 09/12/2003). 2. A interpretação conjunta dos arts. 2º, III, e 12, VI, da Lei Complementar 87/96 (Lei Kandir) leva ao entendimento de que o ICMS somente pode incidir sobre os serviços de comunicação propriamente ditos, no momento em que são prestados, ou seja, 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. Tais serviços configuram, apenas, meios de viabilidade ou de acesso aos serviços de comunicação, et por cause, estão fora da incidência tributária do ICMS. [...] 6. O ato de habilitação de aparelho móvel celular não enseja qualquer serviço efetivo de telecomunicação, senão de disponibilização do serviço, de modo a assegurar ao usuário a possibilidade de fruição do serviço de telecomunicações. O ICMS incide, tão somente, na atividade final, que é o serviço de telecomunicação propriamente dito, e não sobre o ato de habilitação do telefone celular, que se afigura como atividade meramente intermediária. 7. Ex positis, nego provimento ao recurso

## ADI 1945 / MT

extraordinário” (RE nº 572.020/DF, Tribunal Pleno, Relator para o acórdão o Ministro **Luiz Fux**, DJe de 13/10/14).

No julgamento do RE nº 912.888/RE, o Tribunal Pleno também fez referência ao mesmo entendimento:

“TRIBUTÁRIO. RECURSO EXTRAORDINÁRIO. ICMS SOBRE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO. TARIFA DE ASSINATURA BÁSICA MENSAL. CONTRAPRESTAÇÃO AO SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO PROPRIAMENTE DITO PRESTADO PELAS CONCESSIONÁRIAS DE TELEFONIA. INCIDÊNCIA DO TRIBUTO. 1. O Plenário do Supremo Tribunal Federal, no julgamento do RE 572.020 (Rel. Min. MARCO AURÉLIO, Rel. p/ acórdão Min. LUIZ FUX, DJe de 13/10/2014), assentou que o ICMS não incide sobre serviços preparatórios aos de comunicação, tais quais o de habilitação, instalação, disponibilidade, assinatura (= contratação do serviço), cadastro de usuário e equipamento, etc., já que tais serviços são suplementares ou configuram atividade-meio. 2. A tarifa de assinatura básica mensal não é serviço (muito menos serviço preparatório), mas sim a contraprestação pelo serviço de comunicação propriamente dito prestado pela concessionárias de telefonia, consistente no fornecimento, em caráter continuado, das condições materiais para que ocorra a comunicação entre o usuário e terceiro, o que atrai a incidência do ICMS. 3. Fica aprovada a seguinte tese de repercussão geral: ‘O Imposto de Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) incide sobre a tarifa de assinatura básica mensal cobrada pelas prestadoras de serviço de telefonia, independentemente da franquia de minutos conferida ou não ao usuário’. 4. Recurso extraordinário provido” (RE nº 912.888/RE, Tribunal Pleno, Rel. Min. **Teori Zavascki**, DJe de 10/5/17).

O atual art. 2º, § 2º, I, da lei impugnada, estabelece a incidência sobre serviços preparatórios aos de comunicação, o que vai na contramão da

## ADI 1945 / MT

jurisprudência da Corte.

Com efeito, segundo o dispositivo, consideram-se como prestações onerosas de serviços de comunicação a adesão, o acesso, a disponibilização, a ativação, habilitação e a assinatura. Note-se que essas mesmas atividades também constam da Cláusula Primeira do Convênio ICMS nº 69/98<sup>1</sup>, citado na ementa do RE nº 572.020/DF. O dispositivo da lei estadual ainda estipula a incidência do ICMS sobre demais serviços “ainda que preparatórios”.

Portanto, **julgo que são inconstitucionais as expressões “adesão, acesso, disponibilização, ativação, habilitação, assinatura” e “ainda que preparatórios”, constantes do art. 2º, § 2º, I, da Lei nº 7.098, incluído pela Lei nº 9.226/09.**

Quanto ao art. 13, § 3º, da lei questionada, entendo ter ocorrido violação do princípio da legalidade tributária.

O dispositivo, em sua parte final, delega ao regulamento o estabelecimento de critérios a serem utilizados para a fixação da margem de valor agregado, a qual constitui um dos elementos da base de cálculo do ICMS cobrado na sistemática de substituição tributária progressiva.

À luz do princípio da legalidade tributária, contudo, tenho, para mim, que os critérios para a fixação da margem de valor agregado, por influírem sobremaneira na base de cálculo do ICMS, devem ser disciplinados por lei estadual, em sentido formal e material.

Repare-se, de mais a mais, que nem sequer seria possível se analisar a validade do dispositivo ante uma flexibilização do princípio da legalidade tributária. A delegação em referência foi genérica, sem especificação quanto a subordinação, desenvolvimento e complementariedade. Não houve o estabelecimento de qualquer

---

1 Eis o teor da Cláusula Primeira do Convênio ICMS 69/98: “**Cláusula primeira** Os signatários firmam entendimento no sentido de que se incluem na base de cálculo do ICMS incidente sobre prestações de serviços de comunicação os valores cobrados a título de acesso, adesão, ativação, habilitação, disponibilidade, assinatura e utilização dos serviços, bem assim aqueles relativos a serviços suplementares e facilidades adicionais que otimizem ou agilizem o processo de comunicação, independentemente da denominação que lhes seja dada”.

## ADI 1945 / MT

parâmetro a ser observado pelo regulamento autorizado.

Corrobora a existência de violação da legalidade tributária o fato de a LC nº 87/96, que traz normas gerais a respeito do ICMS, consignar o dever de serem previstos em **lei**, e não em regulamento, os critérios para a fixação da margem de valor agregado, na hipótese de o tributo ser cobrado de acordo com aquela sistemática.

Em suma, reitero o que disse o Ministro **Octavio Gallotti** no julgamento da medida liminar: “excede os limites da regulamentação permissível ao Poder Executivo o estabelecimento de critérios de cálculo, em adição aos prescritos em lei”.

**Considero inconstitucional, assim, a expressão “observados os demais critérios determinados pelo regulamento”, presente no art. 13, § 4º, da lei impugnada.**

**DOS ARTS. 2º, § 1º, VI; E 6º, § 6º: INCIDÊNCIA DO ISS OU DO ICMS NAS OPERAÇÕES COM SOFTWARES.**

O art. 2º, § 1º, VI, da lei hostilizada, preconiza que o ICMS incide sobre as operações com **software**, ainda que realizadas por transferência eletrônica de dados. Por seu turno, o art. 6º, § 6º, do mesmo diploma, estabelece que integra a base de cálculo do imposto, nas operações realizadas **software**, qualquer outra parcela debitada ao destinatário, inclusive o suporte informático, independentemente de sua denominação.

Como se sabe, a questão sobre a incidência do ICMS ou do ISS sobre as operações que envolvem **softwares** também está em discussão na ADI nº 5.659/MG, de **minha relatoria**.

Reproduzo, aqui, os argumentos que utilizei em meu voto, na citada ação direta, para concluir pela incidência apenas do imposto municipal sobre o licenciamento ou a cessão de direito de uso de programas de computador, tal como previsto no item 1.05 da lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116/2003:

“O que se discute na presente ação direta é, em síntese, a validade da incidência do ICMS sobre negócios jurídicos

realizados com programa de computador (**software**), tendo em vista a matriz constitucional do imposto.

(...)

Antes, contudo, faço brevíssimas referências sobre o que vem a ser programa de computador (**software**), comércio eletrônico indireto (ou **off-line**) e comércio eletrônico direto (ou **on-line**), sem a pretensão de exaurir o sentido e o alcance dessas figuras.

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”<sup>2</sup>. 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”<sup>3</sup>.

A Lei nº 9.609/98, que dispõe sobre a proteção da propriedade intelectual de programa de computador, sua comercialização no país e dá outras providências, contém a seguinte definição:

‘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

---

2 Tradução livre. Versão original: “The programs and other operating information used by a computer”. Disponível em: <<https://en.oxforddictionaries.com/definition/software>>. Acesso em: 28 out. 2020.

3 Tradução livre. Versão original: “the instructions that control what a computer does; computer programs”. Disponível em: <<https://dictionary.cambridge.org/dictionary/english/software>>. Acesso em: 28 out. 2020.

técnica digital ou análoga, para fazê-los funcionar de modo e para fins determinados.’

O diploma também confere à propriedade intelectual de programa de computador o mesmo regime de proteção outorgado às obras literárias pela legislação de direitos autorais e conexos vigentes no País, observado, contudo, o nele disposto.

Afora isso, a lei em tela reza que “**o uso de programa de computador no País será objeto de contrato de licença**” (art. 9º). Não havendo esse contrato, o documento fiscal atinente à aquisição ou ao licenciamento de cópia do **software** servirá como comprovante de regularidade de seu uso (parágrafo único do mesmo artigo).

Feitas essas breves considerações, passo a tratar dos casos examinados pela Corte que podem contribuir, de algum modo, para o deslinde do presente feito.

#### **DA JURISPRUDÊNCIA DA CORTE SOBRE A TRIBUTAÇÃO DO SOFTWARE.**

Como se sabe, no julgamento do RE nº 176.626/SP, sessão de 10/11/98, a Primeira Turma da Corte concluiu pela possibilidade de o ICMS incidir sobre operações com **software** gravados em suporte físico e comercializados no varejo (**softwares** de prateleira). Extrai-se da fundamentação do voto condutor que essa conclusão esteve apoiada, notadamente, em duas ideias: a) o imposto estadual teria por pressuposto a existência de operação de circulação de mercadoria tangível, circunstância que estaria presente no caso de uma venda no varejo de um **corpus mechanicum** contendo programa de computador; b) esse tipo de **software** se diferenciaria, por exemplo, daquele confeccionado para determinado cliente.

Naquela ocasião, o Relator, o Ministro **Sepúlveda Pertence**, asseverou que, para ele, “o conceito de mercadoria não [incluía] os bens incorpóreos”, mas apenas “o bem corpóreo objeto de atos de comércio ou destinado a sê-lo”.



Citando lições de Rui Saavedra, o Relator asseverou que a proteção do **software**, o qual é um produto ao mesmo tempo **utilitário e imaterial**, só poderia se dar com a “organização de um ‘direito de exclusivo’ a favor daqueles que elaboram o software”, por intermédio do Direito Intelectual. De sua óptica, seria esse “‘direito de exclusivo’ – que não [seria] mercadoria, **nem se [alienaria] com o licenciamento de seu uso –, que se [deveria] declarar fora do raio de incidência do ICMS**”.

No julgamento da medida cautelar na ADI nº 1.945/MT, o Tribunal avançou e passou a considerar ser possível a incidência do ICMS **alcançar o software comercializado por meio de transferência eletrônica de dados, o que inclui o download do bem via internet**, não suspendendo, assim, dispositivo de lei estadual que continha previsão nesse sentido. A Corte, pode-se assim dizer, apontou para a direção de que a expressão mercadoria não estaria limitada a “bem corpóreo objeto de atos de comércio ou destinado a sê-lo”.

A respeito do assunto, o Ministro **Nelson Jobim**, que proferiu o primeiro voto vencedor, consignou ser o programa de computador uma linguagem matemática. Esse bem era adquirido, usualmente, por meio de um instrumento corpóreo, como o disquete. Com a difusão da **internet**, a aquisição do **software** passou a se dar notadamente por meio de **download**. Destacou Sua Excelência não existir nessas operações “referência ao corpóreo, ao tateável”. Após, asseverou inexistir diferença entre essa e aquela forma de aquisição de programas de computador. De sua perspectiva, o que haveria de novidade seria somente “o instrumento de entrega do programa: ao invés da tradição do programa se dar por meio de disquete ou CD ou ainda DVD, a tradição se dá por meio da gravação de arquivo que são transmitidos via internet”. Sua excelência aduziu que a Corte não poderia “se furtar a abarcar situações novas, consequências concretas do mundo real, com base em premissas jurídicas que não [seriam] mais totalmente corretas”.

O Ministro **Gilmar Mendes** asseverou que “a mudança na realidade afeta a interpretação do texto constitucional de

alguma forma, ou vai afetar ou poderá afetar”. Para o Ministro **Ayres Britto**, “o próprio substantivo circulação passa a ganhar um sentido novo. A internetização da vida leva à proliferação dos negócios via **on line**”. Por sua vez, o Ministro **Cezar Peluso** expressou que, “em vez de [se] comprar um CD e [se] instalar na máquina; [se] entra na internet, [se] compra e [se] transfere diretamente para a máquina. Em ambos os casos, a operação mercantil está caracterizada”. Convergindo para esse entendimento, o Ministro **Eros Grau** falou que “a realidade altera o significado dos textos”.

Na ocasião, votei acompanhando o Ministro **Nelson Jobim**, destacando o longo tempo de aplicação da legislação então questionada e a necessidade de refletirmos sobre o tema com maior profundidade quando julgamento do mérito da questão.

No julgamento da referida medida cautelar na ADI nº 1.945/MT, ficou vencido quanto ao assunto em tela o Relator do processo, o Ministro **Octavio Gallotti**, que, tendo em vista aqueles julgados da Primeira Turma, restringia a incidência do imposto “às cópias ou exemplares dos programas produzidos em série e comercializados no varejo, **sem abranger o licenciamento ou cessão de uso**”. Também ficaram vencidos os Ministros **Ricardo Lewandowski**, **Marco Aurélio** e **Celso de Mello**.

Do que foi exposto até aqui se depreende que a Corte tem considerado constitucional a incidência do ICMS sobre operações com **software** de prateleira (aquele comercializado no varejo com os consumidores em geral, gravado em um corpo tangível, como disquete, CD, DVD etc.). Também se depreende que a Corte vem sinalizando, por força do julgamento daquela medida cautelar, ser válida a cobrança do imposto em relação a operações com **software** comercializado por meio de transferência eletrônica de dados, na forma de **download** via internet.

**Vide** que, bem por causa desses entendimentos, o Regulamento do ICMS mineiro (Decreto nº 43.080/020, ao fixar

a base de cálculo do ICMS na “saída ou no fornecimento de programa de computador, quando sob encomenda, pretendeu tributar **“o valor do suporte físico ou informático**, de qualquer natureza”. Em caso de comercialização do programa de computador, o referido regulamento previu que o ICMS deveria incidir sobre **“duas vezes o valor do suporte informático”** (art. 43, XV, a e b – com efeitos de 15/12/02 a 1º/02/16). Nesse ponto, ao contrário do afirmado pelo Ministério Público Federal e pela Advocacia Geral da União, o RICMS/MG efetivamente fixou a base de cálculo do imposto estadual a incidir sobre a saída e o fornecimento de programa de computador, procurando adaptar a legislação estadual ao entendimento do Supremo Tribunal Federal, então vigente, deixando de fora o valor agregado relativo ao licenciamento do uso do **software**.

Prosseguindo na análise do caso, é importante registrar que admito, como já vislumbrei no julgamento da medida cautelar na ADI nº 1.945, ao acompanhar o Ministro **Nelson Jobim**, que a expressão mercadoria, para fins de incidência do ICMS, não é inequívoca no sentido de que abrange tão somente os bens corpóreos (tangíveis) que são objeto de comércio ou destinados a sê-lo. Levando-se em conta, por exemplo, ter a Constituição (art. 155, § 3º) previsto a possibilidade de o imposto incidir sobre operações relativas a energia elétrica, não há como sustentar que as coisas incorpóreas estariam necessariamente fora do conceito de mercadoria.

Também não se diverge quanto ao entendimento de que o **software, em si**, é um bem digital incorpóreo (imaterial) e que, em tese, pode configurar fato gerador do ICMS, a depender das características e que norteiam sua aquisição. Entendo, todavia, que a tradicional distinção entre **software** de prateleira (padronizado) e por encomenda (personalizado) parece **não mais** ser suficiente para a definição da competência para tributação dos negócios jurídicos com programas de computador em suas diversas modalidades. Diversos precedentes da Corte, por exemplo, 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).

**Vide** que os que, inicialmente, eram transacionados em suportes físicos passaram a ser oferecidos quase que integralmente em ambiente virtual, primeiramente por meio de **download (customizável ou não)**, e, mais recentemente, com o surgimento da infraestrutura em **nuvem**, por meio de acesso direto pela **internet**.

Dessa perspectiva, creio que devemos avançar.

O Supremo Tribunal Federal não tem se furtado a admitir a mudança nos sistemas econômicos ocasionadas pelas novas formas de exercício de atividades remuneradas. O precedente formado nos autos do RE nº 330.817/RJ, de **minha relatoria**, é exemplo inequívoco da necessidade de uma aproximação entre o que está posto pelo constituinte de 1988 e a realidade que acompanha a norma ao longo de toda sua vigência.

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 em dia. 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.

A partir dessas considerações trago algumas das experiências do direito comparado.

#### **DO DIREITO COMPARADO:**

Nos idos de 1997, a questão da tributação sobre o comércio eletrônico já preocupava os países da União Europeia. É desse ano, aliás, a “Comunicação da Comissão [das Comunidades Europeias] ao Conselho, ao Parlamento Europeu, ao Comitê Econômico e Social e ao Comitê das Regiões – uma

iniciativa europeia para o comércio eletrônico”<sup>4</sup>, também denominada COM(97) 157 final.

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. Não obstante, a comunicação deixou claro ser conveniente fazer um exame mais aprofundado sobre o tema, de modo a avaliar “questões como definição, controle e aplicação da lei”, bem como ser necessário fazer adaptações legislativas, sem se olvidar da neutralidade fiscal. Nela também se deixou assente que qualquer eventual adaptação não deveria proporcionar “encargos excessivos às pequenas empresas”.

No ano seguinte, a Comissão apresentou ao Conselho, ao Parlamento Europeu e ao Comitê Econômico e Social<sup>5</sup> a Comunicação “comércio eletrônico e fiscalidade indireta”, identificada como COM(1998) 374 final.

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)

---

4 Disponível em: <<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?qid=1526927736573&uri=CELEX:51997DC0157>>. Acesso em: 28 out. 2020.

5 Disponível em: <<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX:51998DC0374>>. Acesso em: 28 out. 2020.

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 1 a 3, por serem mais interessantes para a presente causa.

Quanto à primeira diretriz (não criar novos impostos), se asseverou que os esforços, no âmbito da tributação indireta, deveriam se concentrar na adaptação dos impostos existentes (notadamente o IVA) ao desenvolvimento do comércio eletrônico.

A respeito da segunda diretriz (considerar transmissão eletrônica como serviço), consignou-se que, **de acordo com a legislação comunitária do IVA então vigente, existiria uma distinção fundamental entre entrega de bens e prestação de serviços**. Nesse ponto, abro parênteses para destacar que a Sexta Directiva 77/388/CEE do Conselho de 17 de Maio de 1977, se valia, no tratamento do IVA na entrega bens, da categoria de bens corpóreos. No tratamento do IVA no contexto da prestação de serviços, ela se aproveitava da categoria de bens incorpóreos<sup>6</sup>.

Ciente disso, registrou-se naquela comunicação que **seriam considerados serviços**, para efeito do tributo, **“todas as transmissões electrónicas e quaisquer bens incorpóreos fornecidos por esses meios”**. **Essa seria a política da União Europeia**.

No tocante à terceira diretriz, consignou-se que a

---

6 **Vide** trechos dos arts. 5º e 6º da Sexta Directiva do Conselho, de 17 de maio de 1977, relativa ao IVA, editada na vigência da Comunidade Econômica Europeia: *“Artigo 5º | Entregas de bens | 1. Por «entrega de um bem» entende-se a transferência do poder de dispor de um bem corpóreo, como proprietário.”* (grifos nossos); *“Artigo 6º | Prestações de serviços | 1. Por «prestação de serviços» entende-se qualquer prestação que não constitua uma entrega de bens na acepção do artigo 5º. |Essa prestação pode, designadamente, consistir: – na cessão de um bem incorpóreo representado ou não por um título;”* (grifo nosso). Disponível em: <<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/PDF/?uri=CELEX:31977L0388&rid=1>>. Acesso em: 28 out. 2020.

neutralidade significaria que “as consequências em termos de fiscalidade deve 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”.

Em 2002, adveio a Directiva 2002/38/CE<sup>7</sup> do Conselho (de 7 de maio), alterando a Directiva 77/388/CEE e prevendo o “fornecimento de programas e respectiva actualização” em lista exemplificativa de serviços prestados por via eletrônica. Indo no mesmo sentido, a Directiva 2006/112/CE do Conselho previu o “fornecimento de programas informáticos e respectiva actualização” em lista indicativa dos serviços prestados por via eletrônica.

A questão da tributação sobre o comércio eletrônico também preocupou, já em 1998, os Estados Unidos da América. É de outubro daquele ano o **Internet Tax Freedom Act (ITFA)**<sup>8</sup>, que disciplinou tal tributação com base em três principais pilares.

O ITFA proibiu por três anos, sob o título de moratória (**moratorium**), a qualquer estado ou subdivisão política (governo local) impor tributo sobre o acesso à **internet**, bem como impor tributo múltiplo ou discriminatório sobre o comércio eletrônico. Cabe anotar, contudo, que foram feitas algumas ressalvas.

Por imposto discriminatório entendia-se, por exemplo, o imposto cobrado no comércio eletrônico<sup>9</sup> que: a) não fosse

---

7 Disponível em: <<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?qid=1527195446800&uri=CELEX:32002L0038>>. Acesso em: 28 out. 2020.

8 Vide Section 1101 of the Internet Tax Freedom Act (47 U.S.C. 151 note); Public Law No: 105-277. Disponível em: <<https://www.congress.gov/105/plaws/publ277/PLAW-105publ277.pdf>>. Acesso em: 28 out. 2020.

9 O ITFA continha a seguinte definição: “ELECTRONIC COMMERCE.—The term

## ADI 1945 / MT

exigido nas transações envolvendo similar propriedade, mercadoria, serviço ou informação obtidos por outros meios; b) não fosse exigido com a mesma proporção cobrada em tais transações, salvo em peculiar situação; c) impusesse uma obrigação de coletar ou pagar a pessoa ou entidade diferente daquela que estivesse obrigada no caso das referidas transações.

Na promulgação do ITFA também se estabeleceu uma comissão (**Advisory Commission on Electronic Commerce**)<sup>10</sup> para estudar notadamente a tributação interna e internacional e o tratamento tarifário das transações que usassem a **internet** e o acesso à **internet**. No relatório enviado ao Congresso por essa comissão consignou-se, no tocante à questão da tributação internacional, amplo apoio aos princípios traçados pela Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), que serão especificados mais à frente.

A moratória, que deveria vigor por três anos, foi sucessivamente prorrogada: **Public Law No: 107-75** (11/28/01)<sup>11</sup>; **Public Law No: 110-108**<sup>12</sup>. Em 2016, a **Public Law No: 114-125** (02/24/16)<sup>13</sup> tornou permanente a moratória.

No âmbito da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), temos a Conferência de

---

‘electronic commerce’ means any transaction conducted over the Internet or through Internet access, comprising the sale, lease, license, offer, or delivery of property, goods, services, or information, whether or not for consideration, and includes the provision of Internet access.”. Disponível em: <<https://www.congress.gov/105/plaws/publ277/PLAW-105publ277.pdf>>. Acesso em: 28 out. 2020.

10 Disponível em: <<http://govinfo.library.unt.edu/ecommerce/about.htm>>. Acesso em: 28 out. 2020.

11 <<https://www.congress.gov/bill/107th-congress/house-bill/1552?s=4&r=229>>. Acesso em: 28 out. 2020.

12 Disponível em: <<https://www.congress.gov/bill/110th-congress/house-bill/3678?s=7&r=7>>. Acesso em: 28 out. 2020.

13 Vide sec. 922 da **Public Law No 114-125**. Disponível em <<https://www.congress.gov/bill/114th-congress/house-bill/644?r=1>>. Acesso em: 28 out. 2020.



Ottawa, celebrada em outubro de 1998, na qual a OCDE acordou aplicar cinco princípios de tributação ao comércio eletrônico, que seriam os mesmos aplicáveis ao comércio convencional. Vejamos quais são eles.

Pelo primeiro princípio, o da neutralidade, a tributação deve tentar ser “neutra e equitativa entre as formas de comércio eletrônico e entre este e o comércio 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, a 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 assegurar sua evolução paralela aos avanços tecnológicos e comerciais”.**

Na Associação Latino-Americana de Integração (ALADI).<sup>14</sup> foi realizado estudo sobre a situação tributária do comércio eletrônico, datado de 25 de julho de 2003, promovido pela Secretaria-Geral da ALADI, com o propósito levantar recomendações que pudessem servir de apoio para que os governos dos países membros da associação enfrentassem os desafios tributários decorrentes do comércio eletrônico.

Ao tratarem dos inconvenientes produzidos pelas transações eletrônicas relativos aos impostos gerais ao consumo – categoria em que foram enquadrados o ICMS e o ISS brasileiros –, os consultores argentinos Noberto Pablo

---

14 Disponível

em

<[http://www.aladi.org/nsfaladi/estudios.nsf/976268b0319cf31c032574a300528c83/8e73c4f674c2c8eb03256d6e0058862b/\\$FILE/150Rev2pt.doc](http://www.aladi.org/nsfaladi/estudios.nsf/976268b0319cf31c032574a300528c83/8e73c4f674c2c8eb03256d6e0058862b/$FILE/150Rev2pt.doc)>. Acesso em: 28 out. 2020.

Campagnale e Juan Pablo McEwan registraram não haver maiores problemas no tocante ao comércio eletrônico indireto (ou **off-line**), “tendo em vista que a entrega do bem se realiza através dos meios convencionais de transporte”. A operação, quando realizada por meio desse tipo de comércio, deve ser, disseram eles, “tratada da mesma forma prevista que as operações do comércio tradicional”. Essas considerações, continuaram eles, seriam também aplicáveis às “prestações de serviços realizadas no mercado interno, nas quais somente as contratações são realizadas através de meios eletrônicos”.

Ao adentrarem no exame do comércio eletrônico direto (ou **on-line**), os consultores registraram, além de outros, o seguinte inconveniente produzido pelas transações eletrônicas, o qual é mais interessante para o deslinde do presente feito: o enquadramento de determinada operação como compra e venda de mercadoria ou prestação de serviço pode gerar tratamento tributário diferente, trazendo implicações, por exemplo, no campo do reconhecimento de aplicação de certa alíquota ou mesmo de eventual isenção.

Algumas recomendações foram sugeridas pelos consultores para a solução problemas como esse. Uma delas seria a **observância do princípio da neutralidade**, o qual, aliás, já estava sendo adotado pela maioria dos países, como os Estados Unidos, os da União Europeia e os da OCDE, “como base fundamental para futuras adaptações de suas políticas tributárias internas e internacionais”.

Os consultores, seguindo no campo das recomendações, visualizaram que os **países associados à ALADI não davam “tratamento específico aos bens intangíveis distribuídos através da Rede**, devendo analisá-los e tratá-los segundo **a real natureza do bem transmitido**”.

Considerando essa circunstância, indicaram eles que devem recair sobre a prestação de serviços por meio do comércio eletrônico direto as mesmas “previsões gerais para as demais prestações de serviços”.

DA ANÁLISE DO DIREITO COMPARADO. SOLUÇÃO PARA O CASO NACIONAL.

A experiência do direito comparado acerca do tratamento tributário conferido à economia digital, traz lições que podem ser aproveitadas para o deslinde do presente feito.

Faço, inicialmente, análise sobre o tratamento que a União deu ao **software** como serviço.. Acerca desse assunto, cabe lembrar que a **legislação comum do IVA** (veja, nessa direção, a Sexta Diretiva do Conselho, de 17 de maio de 1977) já estabelecia expressamente, nos art. 5º e 7º, que por entrega de bem entendia-se a “transferência do poder de dispor de um bem corpóreo, como proprietário” e por prestação de serviço, qualquer prestação que não constituísse uma entrega de bens na acepção daquele artigo, sendo que poderia consistir a prestação de serviço “na cessão de um bem incorpóreo representado ou não por um título”.

Muito por conta dessa distinção e da própria política do bloco europeu, entendeu-se que o fornecimento de programas de computador por meio eletrônico deveria ser considerado serviço para efeito do IVA.

No caso do Brasil, como sabemos, **não existe, na Constituição Federal, disposição expressa no sentido de que o ICMS mercadoria abrangeria apenas bens corpóreos que são objeto de comércio ou destinados a sê-lo, nem no de que toda e qualquer operação com bens incorpóreos (não tangíveis) deve ser considerada prestação de serviço para efeito do ISS.**

Ciente disso, vejamos como, no Direito brasileiro, se soluciona a questão da incidência do ICMS ou do ISS, levando-se em conta algumas diretrizes estabelecidas no direito comparado e na Constituição Federal.

DO CRITÉRIO OBJETIVO PARA SE DIRIMIR A CONTROVÉRSIA

A Constituição Federal de 1988 estabelece competir aos estados e ao Distrito Federal o ICMS e aos municípios o ISS.

Não há dúvida de que os fatos geradores desses impostos dão margem a inúmeros conflitos. Ciente dessa possibilidade, o legislador constituinte estabeleceu que os conflitos de competência devem ser resolvidos por lei complementar de normas gerais, a cargo da União (art. 146, I).

É certo que a rígida divisão de competências tributárias levada a efeito pela Carta da República nos leva a crer que referida lei complementar sobre pouco poderá dispor, limitando-se seu escopo ao reforço do perfil constitucional de cada tributo, tentando-se evitar, assim, os conflitos.

Fernando Albino de Oliveira (**ICMS e ISS: solução para os supostos conflitos**, p. 7 **apud** CARRAZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 13. ed. Malheiros, p. 582), seguindo essa linha de raciocínio, concluiu que a lei complementar de que trata o art. 146, I, CF/88 só pode situar-se **“no campo da matriz constitucional do tributo, desenhando-a mais em detalhe e circunscrevendo seus exatos contornos”**.

No julgamento do RE nº 361.829/RJ, Segunda Turma, realizado durante a sessão de 13/12/05, DJ de 24/2/06, o Relator, Ministro **Carlos Velloso**, destacou, com base na doutrina de Roque Carraza, que o espaço de operação da lei complementar referida no art. 146, I, da Constituição Federal é reduzido **em razão de o próprio texto constitucional já ter definido a competência tributária da União, dos estados, do Distrito Federal e dos municípios**. Seu espaço de operação estaria em afastar os conflitos em determinadas situações práticas, esclarecendo a incidência do imposto municipal ou do ICMS. Sua Excelência assentou também ter a lei complementar de que trata o art. 156, III, da Constituição Federal, à qual cabe definir os serviços sobre os quais incide o ISS, a finalidade de dispor sobre os conflitos de competência em matéria tributária. Não obstante, destacou o Relator **não caber a essa lei complementar “definir como tributáveis pelo ISS serviços que, ontologicamente, não são serviços”**.

Com efeito, a Constituição de 1988, no art. 156, III, reservou à competência dos municípios a instituição de imposto

sobre serviços de qualquer natureza (ISS) - não compreendidos no art. 155, II -, **definidos em lei complementar**.

Por sua vez, no art. 155, II, da Carta Republicana, reservou-se à competência dos estados a instituição de imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS), explicitando-se, ainda, no art. 155, § 2º, IX, b, que esse tributo incidirá também “sobre o valor total da operação, **quando mercadorias forem fornecidas com serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios**”.

Recordo que tal dispositivo constitucional surgiu de emenda apresentada na Assembleia Constituinte. Segundo as justificativas, era básica a regra no Sistema Tributário Brasileiro relativa às operações mistas – em que “**simultânea e inseparadamente, coexistem o fornecimento de mercadorias e a prestação de serviços**”<sup>15</sup> – no sentido de que incide apenas “**o imposto municipal se os serviços estiverem incluídos na lista aprovada pela Lei Complementar. Se não o estiverem, incidirá sobre a operação mista apenas o imposto estadual**”<sup>16</sup>. Ademais, a emenda buscava afastar interpretação que revelasse a impossibilidade de os estados e o Distrito Federal cobrarem o imposto “sobre a parcela do preço das operações mistas correspondente ao valor dos serviços simultaneamente prestados”<sup>17</sup>. Durante os debates, argumentou-se, também, que a proposição tinha o objetivo de **resolver os milhares de litígios no Judiciário**, o qual constantemente era provocado a definir a incidência tributária sobre as operações mistas, em razão de algumas empresas pretenderem não recolher nem um nem outro tributo. Como exemplo desses litígios, cito o RE nº 129.877/SP, Segunda Turma, Relator o Ministro **Marco Aurélio**, sessão de 3/11/92, DJ de 27/11/92.

A jurisprudência da Corte tradicionalmente resolve as

---

15 Emenda 2P00789-9, de 12/01/1988, autor o Constituinte Francisco Carneiro.

16 Ibidem.

17 Ibidem.

ambiguidades entre o ISS e o ICMS com base na **sistemática objetiva**, isto é, determina a incidência apenas do primeiro se o serviço está definido por lei complementar como tributável por tal imposto, ainda que sua prestação envolva o fornecimento de bens, ressalvadas as exceções previstas na lei; ou a incidência apenas do segundo sobre as operações de circulação de mercadorias que envolvam serviços não definidos por lei complementar como tributáveis por imposto municipal.

Veamos o julgamento do Tribunal Pleno no RE nº 168.262/SP. Segundo o Relator, o Ministro **Marco Aurélio**, embora a Constituição Federal estabeleça caber aos municípios o ISS incidente sobre os serviços definidos em lei complementar (art. 156, III, redação dada pela EC nº 3/93), há situações ambíguas que geram conflitos quanto à competência tributária. Da perspectiva do Relator, foi por essa razão que a própria Carta Federal previu igualmente caber a lei complementar dispor sobre os conflitos de competência, em matéria tributária, entre os entes políticos. Em sentido convergente, o Ministro **Celso de Mello** constatou que a competência dos estados relativa ao ICMS “deve ser interpretada em função do que **também** prescreve a norma consubstanciada no art. 155, § 2º, IX, b, do Estatuto Fundamental”. Desse modo, assentou Sua Excelência que o imposto estadual incidiria sobre o fornecimento de mercadorias acompanhado de prestação de serviços, **exceto se esses estivessem especificados pela lei complementar definidora dos serviços tributáveis pelo ISS.**

Também o Ministro **Teori Zavascki**, quando ainda compunha o Superior Tribunal de Justiça, em acórdão do qual foi Relator, bem sintetizou os critérios objetivos na delimitação das competências tributárias entre os estados e os municípios:

‘DELIMITAÇÃO DA COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA ENTRE ESTADOS E MUNICÍPIOS. ICMS E ISSQN. CRITÉRIOS... 1. Segundo decorre do sistema normativo específico (art. 155, II, § 2º, IX, b e 156, III da CF, art. 2º, IV, da LC 87/96 e art. 1º, § 2º, da LC 116/03), a delimitação dos

campos de competência tributária entre Estados e Municípios, relativamente à incidência de ICMS e de ISSQN, está submetida aos seguintes critérios: **(a) sobre operações de circulação de mercadoria e sobre serviços de transporte interestadual e internacional e de comunicações incide ICMS; (b) sobre operações de prestação de serviços compreendidos na lista de que trata a LC 116/03 (que sucedeu ao DL 406/68), incide ISSQN; e (c) sobre operações mistas, assim entendidas as que agregam mercadorias e serviços, incide o ISSQN sempre que o serviço agregado estiver compreendido na lista de que trata a LC 116/03 e incide ICMS sempre que o serviço agregado não estiver previsto na referida lista'** (STJ, Primeira Seção, REsp 1092206/SP, Rel. Min. Teori Zavascki, mar/2009).

Dessa perspectiva, nos termos da orientação tradicional do Supremo Tribunal Federal, o **simples fato de o serviço encontrar-se definido em lei complementar como tributável pelo ISS já atrairia, em tese, a incidência tão somente desse imposto sobre o valor total da operação e afastaria a do ICMS.**

Seguindo essa diretriz, o licenciamento ou cessão de direito de uso de **software**, seja ele padronizado, (customizado ou não) seja por encomenda, independentemente de a transferência do uso ocorrer via **download** ou por meio de acesso à nuvem, enquadrando-se no subitem **1.05 da lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116/03** - sem prejuízo de que, no caso do modelo **Software-as-a-Service (SaaS)**, outras utilidades disponibilizadas ao usuário possam ser desmembradas do licenciamento e submetidas à tributação nos subitens 1.03 e 1.07 - **já teriam o condão de extirpar eventuais dúvidas que poderiam existir acerca da incidência do ISS nas transações com programas de computador.**

Passemos, então, à análise da tributação do fornecimento de programas de de computador – subitem 1.05 da lista anexa à LC nº 116/03.

Como já destacado, a Lei nº 9.609/98 dispõe sobre a proteção da propriedade intelectual de programa de computador e sobre sua comercialização no País.

Em primeiro lugar, não há dúvida de que, para o desenvolvimento de um programa de computador, faz-se necessário um fazer humano. Ora, é por isso que essa lei também trata dos direitos do autor. O programa de computador é obra resultante do intelecto humano.

Em segundo lugar, a mesma lei expressamente estabelece que o uso de programa de computador será objeto de contrato de licença. Não existindo esse contrato, “o documento fiscal relativo à aquisição ou licenciamento de cópia servirá para comprovação da regularidade do seu uso”.

Segundo De Plácido e Silva, licença pode ser compreendida como “autorização superior que vem a tornar lícito ou válido o que não se poderia fazer sem o preenchimento da formalidade, de que resulta a licença” (**Vocabulário jurídico**. 30. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013, p. 850).

Foi à luz desses preceitos que, em 2003, adveio a LC nº 116/03, consignando em lista de serviços tributáveis pelo ISS o licenciamento e a cessão de direito de uso de programas de computação, não fazendo, atente-se, distinção entre aqueles padronizados e os personalizados. Reitero o teor do subitem 1.05 da referida lista:

‘1 – Serviços de informática e congêneres.

[...]

1.05 – Licenciamento ou cessão<sup>18</sup> de direito de uso de programas de computação’.

---

18 “CESSÃO. Derivado do latim *cessio*, de *cedere* (ceder, traspasar), em sentido lato quer dizer todo ato pelo qual a pessoa cede ou transfere a outrem direitos ou bens que lhe pertencem, sendo assim perfeita alienação ou transmissão entre vivos. No entanto, na técnica jurídica, é mais propriamente indicado para assinalar o contrato, a título oneroso, ou gratuito, pelo qual a pessoa, titular de créditos ou de direitos, transfere a outra esses mesmos créditos ou esses mesmos direitos, com abstração das coisas sobre que recaem” (SILVA, De Plácido e. **Vocabulário jurídico**. 30. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013, p.284).



Não há dúvida de que o legislador complementar, amparado especialmente nos arts. 146, I; e 156, III, da Constituição Federal, buscou dirimir os conflitos de competência em matéria tributária envolvendo os **softwares** que surgiram. E o fez não se valendo daquele critério que o Supremo Tribunal Federal vinha adotando (isto é, de que só incidiria o imposto municipal no caso de o **software** ser encomendado).

Com o mesmo espírito e atento às inovações tecnológicas, o legislador complementar, nos idos de 2016, editou a LC nº 157/16 alterando os subitens 1.03, 1.04 e 1.09 da citada lista. A própria justificação do respectivo PLS nº 386/12 vai nesse sentido.

Conforme o parlamentar autor dessa proposição, Senador Romero Jucá, eram notáveis “o elevado grau de obsolescência de uma tecnologia informacional, seja em equipamentos, seja em sistemas lógicos” e o “dinamismo desse setor econômico em gerar novas tecnologias informacionais”. Em seguida, o Senador destacou que o resultado desse quadro seria o surgimento de dúvidas “quanto ao tratamento tributário a ser dispensado a novos produtos e serviços, ou mesmo, às novas formas de produzi-los”.

Em suma, não vejo como desconsiderar, para o deslinde da presente controvérsia, a **legítima opção** do legislador complementar de, por meio do subitem 1.05 da lista anexa à LC nº 116/03, fazer incidir o imposto municipal, e não o estadual, sobre o licenciamento ou a cessão de direito de uso de programas de computador.

Ou seja, considerando-se a LC nº 116/03 e o critério adotado pelo próprio legislador complementar, não vislumbro como se deixar de se aplicar o ISS às operações com programas de computador, notadamente tendo em vista o fato de que, ao meu sentir, o legislador não desbordou do conceito constitucional de “serviços de qualquer natureza”.

Note-se que essa solução atende às diretrizes estabelecidas

no direito comparado. Com isso: a) não há criação de novo tributo, mas simplesmente a utilização de um já existente, o ISS, para se tributar as operações com programas de computador; b) **atende-se à neutralidade e ao preceito da não discriminação**, haja vista que a LC nº 116/03 não distingue se a transferência por meio do contrato de licenciamento ou a cessão de direito de uso de programas de computador se pelo meio físico ou eletrônico, e c) **preserva-se a segurança jurídica**, mantendo-se a orientação clara já constante do subitem 1.05 da lista em referência e as obrigações decorrentes da mesma lei complementar.

Associo a esse critério objetivo, positivado no direito nacional, **a noção de que a elaboração a elaboração de um software é um serviço que resulta do esforço humano**, seja o **software** (i) feito **por encomenda**, voltado ao atendimento de necessidades específicas de um determinado usuário; (ii) **padronizado**, fornecido em larga escala no varejo; (iii) **customizado**, o qual contempla características tanto do **software** padronizado quanto do **software** por encomenda; iv) disponibilizado via **download**, cujo instalador é transmitido eletronicamente de um servidor remoto para o computador do próprio usuário; (v) disponibilizado via computação em nuvem.

No caso de fornecimento de **software** personalizado por meio do comércio eletrônico direto parece não haver dúvidas de que deve incidir o ISS sobre tal operação, mesmo se considerando o entendimento firmado no RE nº 176.626/SP e sinalizado na ADI nº 1.945-MC. Anote-se que esse tributo sempre incidiu sobre a operação relativa a **software** personalizado gravado em suporte físico realizada por meio do comércio tradicional ou do comércio eletrônico indireto. **Isso preserva a neutralidade tributária e a não discriminação.**

Afora isso, no licenciamento ou na cessão de direito de uso de **software** desse tipo, há inequivocamente serviço, qual seja, o desenvolvimento de um programa de computador personalizado.

De mais a mais, anote-se que, ainda que se considere que o fornecimento **software** personalizado envolva, além do esforço para a confecção do programa de computador destinado ao uso por determinado cliente (obrigação de fazer), a própria transferência de um bem digital (obrigação de dar), continua a ser correta, a meu ver, a incidência sobre ela do imposto municipal.

Isso porque, analisando-se o caso dessa perspectiva, também há, aqui, uma operação complexa, aplicando-se à hipótese a orientação já citada. Note-se que não é possível, no licenciamento ou na cessão de direito de uso de **software** personalizado ou mesmo padronizado, separar de maneira clara a obrigação de dar (a transferência do bem digital) da obrigação de fazer, “seja no que diz com seu objeto, seja no que concerne ao valor específico da contrapartida financeira”.

No que se refere ao software padronizado, em qualquer de suas formas, considero que incide o ISS sobre seu fornecimento.

Reafirmo que o **software** é produto do engenho humano, é criação intelectual, sendo essa sua característica fundamental. Ou seja, faz-se imprescindível a existência de esforço humano direcionado para o desenvolvimento de um programa de computador. Não há como, a meu ver, desconsiderar esse elemento, ainda que estejamos diante de **software** que é replicado para comercialização com diversos usuários.

E mesmo se considerando que, na operação com **software** padronizado, existe a transferência de um bem digital, que está consubstanciado, **usualmente**, no arquivo digital ou no conjunto de arquivos digitais, julgo que deve incidir sobre a operação o ISS.

É que, analisando-se a questão dessa perspectiva, constata-se que há uma **operação mista ou complexa**, envolvendo, além da obrigação de dar um bem digital, uma obrigação de fazer. A obrigação de fazer está presente naquele esforço intelectual e, ainda, 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.

Esses fundamentos, a meu sentir, se aplicam com mais razão ao software padronizado, quando customizado, em que um programa padrão preexistente é modificado para atender às necessidades do usuário.

Isso deve atrair a incidência do imposto municipal sobre a operação, a qual encontra amparo no subitem 1.05 da lista anexa à LC nº 116/03.

Entendo que a jurisprudência da Corte tem caminhado nessa direção. Explico.

Recentemente, no julgamento da ADI nº 3.142, realizei estudo sobre julgados do Supremo Tribunal Federal nos quais se tratou do ISS.

Na ocasião, aduzi que, no julgamento do RE nº 116.121/SP, a Corte concentrou-se na dicotomia entre obrigação de dar e de fazer, afastando a incidência do ISS sobre a locação de bens móveis. Posteriormente, essa conclusão passou a integrar a Súmula Vinculante nº 31. Naquele caso, todavia, a decisão pela incidência do ICMS sobre a referida operação se deu a partir da conclusão de que, ao simplesmente alugar guindastes a terceiros (em geral, empresas de construção civil), não estaria o locador, ele mesmo, a empregar qualquer esforço pessoal, isto é, não estaria a executar serviço de natureza alguma.

Em seguida, anotei que julgados posteriores ao citado **leading case** revelaram uma atualização da jurisprudência e citei o julgamento dos RE nºs 547.245/SC e 592.905/SC, no qual a Corte concluiu pela validade da incidência do ISS sobre o **leasing** financeiro e o **lease-back**.

Observei que o Relator desses dois precedentes, Ministro **Eros Grau**, ressaltou o **caráter complexo desses negócios**, consignando que a clássica dicotomia civilista entre obrigações de dar e de fazer seria, em variados casos – especialmente por força da complexidade de diversas figuras negociais hodiernas – insuficiente para solucionar a questão da validade da cobrança de ISS relativa a determinada operação. Destaquei

também que, naquela mesma oportunidade, o Ministro **Cezar Peluso** aduziu ser equivocado tentar interpretar as atividades complexas presentes na economia do mundo atual à luz de institutos “adequados a certa simplicidade do mundo do império romano, em que certo número de contrato típicos apresentavam obrigações explicáveis com base na distinção entre obrigações de dar, fazer e não fazer”.

Por sua vez, quando do julgamento do RE 651.703, de relatoria do Ministro **Luiz Fux**, em que se discutiu a incidência de ISS sobre atividades realizadas pelas operadoras de plano de saúde, a Corte voltou a discutir se o imposto municipal só poderia incidir sobre obrigações de fazer, e não de dar. Na ocasião, defendeu-se uma interpretação mais ampla do conceito constitucional de serviços, desvinculada da teoria civilista, a qual classifica as obrigações entre “de dar” e “de fazer”, a fim de que tal interpretação tornasse a tributação sobre serviços mais consentânea com a realidade econômica atual.

No julgamento do RE nº 603.136/RJ-RG (Tema nº 300) - em que se discutia a incidência do ISS sobre os contratos de franquia empresarial, expressamente incluídos entre os serviços tributáveis na lista do Anexo da Lei Complementar nº 116/2003 (item 17.08) -, o Relator Ministro **Gilmar Mendes**, ao analisar o que foi decidido no caso das atividades realizadas pelas operadoras de planos de saúde, assentou que “de acordo com o entendimento do Supremo Tribunal Federal, o ISS incide sobre atividades que representem tanto obrigações de fazer quanto obrigações mistas, que também incluem uma obrigação de dar”, assertiva com a qual concordo.

No caso da tributação sobre contratos de franquia empresarial, a controvérsia residia na “natureza híbrida, na maneira de ser complexa desse contrato”, já ele que previa uma série de relações jurídicas entre o franqueador e o franqueado. Após a análise da estrutura do contrato de franquia empresarial, o Ministro Relator **Gilmar Mendes**, acabou por concluir que a “velha distinção entre as ditas obrigações de dar e de fazer não funciona como critério suficiente para definir o

enquadramento do contrato de franquia no conceito de 'serviço de qualquer natureza', previsto no texto constitucional.", já que o negócio jurídico incluiria tanto prestações de "dar" como prestações de "fazer".

A meu ver, as orientações comentadas também se aplicam às operações complexas envolvendo o **software** padronizado e o customizado.

Por fim, um assunto específico merece ser tratado separadamente. Refiro-me à tributação das operações com **software**, seja ele padronizado ou personalizado, dentro do contexto da computação em nuvem. Trataremos aqui especialmente dos **Softwares as a Service (SaaS)**

A Ministra **Cármem Lúcia**, na ADI nº 1.945/MT, analisando a matéria consignou que a aquisição da licença ou cessão de uso de **software** pode acontecer "sem a transferência de qualquer dado à central de processamento do usuário, técnica [...] conhecida como computação em nuvem ou **cloud computing**". De acordo com Sua Excelência, essa atividade de computação em nuvem, que geralmente conta com regras próprias de licenciamento e cessão de uso, são "possivelmente atividades passíveis de reconhecimento como prestação de serviços no item 1.05 da Lista anexa à Lei Complementar n.116/03".

De minha perspectiva, está correto o entendimento.

Uma grande empresa atuante no ramo revela que a computação em nuvem é, resumidamente, "o fornecimento de serviços de computação, incluindo servidores, armazenamento, banco de dados, rede, software, análise e inteligência, pela Internet ('a nuvem') [...]"<sup>19</sup>.

Outra empresa diz que, por meio de tal modelo de computação, "você pode acessar serviços de tecnologia, como capacidade computacional, armazenamento e banco de dados, conforme a necessidade, usando um provedor de nuvem [...]"<sup>20</sup>,

---

19 Disponível em: <<https://azure.microsoft.com/pt-br/overview/what-is-cloud-computing/>>. Acesso em: 28 out. 2020.

20 Disponível em: <[https://aws.amazon.com/pt/what-is-cloud-computing/?nc1=f\\_cc](https://aws.amazon.com/pt/what-is-cloud-computing/?nc1=f_cc)>. Acesso em: 28 out. 2020.

sendo os principais tipos a infraestrutura como serviço, a plataforma como serviço e o **software como serviço**.

Ainda uma outra, também amplamente conhecida, aduz que a computação em nuvem que disponibiliza para contratação “consiste em um conjunto de ativos físicos, como computadores e unidades de disco rígido e recursos virtuais, como máquinas virtuais (VMs), localizados em data centers [...] no mundo todo”<sup>21</sup>. Segundo essa empresa, “na computação em nuvem, o que você pensa ser produtos de software e hardware se tornam serviços. **Esses serviços dão acesso aos recursos subjacentes**”.

Uma quarta corporação privada, igualmente renomada, informa, também de maneira resumida, ser a computação em nuvem “a entrega de recursos de computação sob demanda, tudo desde aplicativos até data centers, por meio da Internet [...]”<sup>22</sup>.

Por sua vez, o Instituto Nacional de Padrões e Tecnologia (NIST) do Departamento de Comércio dos Estados Unidos aponta que, embora a computação em nuvem seja um paradigma em evolução, pode ser ela assim definida (tradução livre):

‘A computação em nuvem é um modelo para permitir acesso por rede ubíquo, conveniente e sob demanda a um conjunto compartilhado de recursos de computação configuráveis (por exemplo, redes, servidores, armazenamento, **aplicativos e serviços**) que podem ser rapidamente provisionados e liberados com o mínimo de esforço de gerenciamento ou interação do provedor de serviços’<sup>23</sup>.

---

21 Disponível em: <<https://cloud.google.com/docs/overview?hl=pt-br>>. Acesso em: 28 out. 2020.

22 Disponível em: <<https://www.ibm.com/br-pt/cloud/learn>>. Acesso em: 28 out. 2020.

23 Versão original: “Cloud computing is a model for enabling ubiquitous, convenient, on-demand network access to a shared pool of configurable computing resources (e.g., networks, servers, storage, applications, and services) that can be rapidly provisioned and

Segundo o NIST, são cinco as características essenciais da computação em nuvem: a) autoatendimento sob demanda; b) amplo acesso por rede; c) agrupamento de recursos; c) rápida elasticidade; d) serviço mensurado. O instituto também informa serem três os modelos de serviços, o SaaS, o PaaS e o IaaS, e quatro os modelos de desenvolvimento, isto é, a nuvem privada, a nuvem comunitária, a nuvem pública e a nuvem híbrida.

Como se vê, nessas considerações fica clara a existência de serviço prestado no modelo denominado **Software-as-a-Service (SaaS)**, o qual se caracteriza pelo fato de que o consumidor acessa aplicativos disponibilizados pelo fornecedor diretamente na rede mundial de computadores, ou seja, o aplicativo utilizado pelo consumidor não é armazenado no disco rígido do computador do usuário, permanecendo, em tempo forma integral, daí por que se diz que o aplicativo está localizado na nuvem, circunstância atrativa da incidência do ISS.

Perceba-se, além do mais, que **as empresas como as citadas têm de manter, gerenciar, monitorar, disponibilizar etc. recursos físicos ou mesmo digitais que viabilizam tal modelo de computação.** Todas essas ações necessitam, em boa medida, de **esforço humano**, notadamente de profissionais que detêm conhecimento especial sobre computação.

Não se diga que se tem aqui “serviços prestados a si mesmo”. A situação não se equipara ao clássico exemplo do barbeiro que corta sua própria barba. Com efeito, **as mencionadas ações/serviços se voltam, ao cabo, aos usuários da computação em nuvem**, sujeitos que não se confundem com aquelas empresas. Não há dúvida, assim, de que existe, nesse modelo de computação, **obrigações de fazer em prol do usuário.**

Note-se que, mesmo na hipótese de a computação em

---

released with minimal management effort or service provider interaction.”. Disponível em: <<https://nvlpubs.nist.gov/nistpubs/Legacy/SP/nistspecialpublication800-145.pdf>>. Acesso em: 28 out. 2020.



## ADI 1945 / MT

nuvem envolver um **software** padronizado, ainda há os citados serviços prestados em favor do usuário, de modo a atrair a incidência do ISS. Pode-se visualizar aqui, também, a existência de **operação complexa**, de modo análogo às situações mencionadas nos itens anteriores deste voto.

### DISPOSITIVO

Ante o exposto, julgo a ação direta parcialmente prejudicada, nos termos da fundamentação, e, na parte subsistente, procedente, dando 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 das hipóteses de incidência do ICMS o licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computador, tal como previsto no item 1.05 da lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116/2003”.

Portanto, peço vênua à Relatora para declarar a inconstitucionalidade dos arts. 2º, § 1º, VI; e 6º, § 6º, da lei questionada.

### DISPOSITIVO

Ante o exposto, acompanho a Relatora quanto à prejudicialidade da ação direta em relação ao art. 3º, § 3º, da Lei nº 7.098/98 do Estado de Mato Grosso, e quanto ao não conhecimento da ação no tocante aos arts. 2º, § 3º; 16, § 2º; e 22, parágrafo único, da mesma lei. No mérito, peço vênua a Sua Excelência para divergir em parte, julgando parcialmente procedente a ação direta e declarando 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 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, §

## ADI 1945 / MT

6º, da mesma lei.

### DA MODULAÇÃO DOS EFEITOS DA DECISÃO

Considerado o tempo decorrido desde a propositura da presente ação direta e a concessão da medida cautelar em que não se suspenderam os dispositivos ora declarados inconstitucionais, na esteira da fundamentação de meu voto, entendo ser o caso de se modularem os efeitos da decisão para dotá-la de eficácia a partir da data da sessão em que se concluir o julgamento do mérito

Solução análoga a essa tem sido muito utilizada, como se sabe, em ações diretas nas quais há o reconhecimento da inconstitucionalidade de benefício fiscal relativo ao ICMS concedido de modo unilateral. Cito, nessa direção, a ADI nº 4.481/PR.

Naquela ocasião, o Relator, Ministro **Roberto Barroso**, apontou que a norma invalidada havia vigorado, com a presunção de constitucionalidade, por mais de oito anos. De mais a mais, esclareceu o Relator que não era o princípio da supremacia da Constituição que estava sendo ponderado, mas sim a regra constitucional violada (dispositivo citado), de um lado, e, de outro, “a segurança jurídica, a boa-fé, a estabilidade das relações que já se constituíram”.

Penso que a mesma compreensão aplica-se ao presente caso.

Desse modo, proponho a modulação dos efeitos da decisão para dotá-la de eficácia a partir da data da sessão em que se concluir o julgamento do mérito.

É como voto.