24/02/2021 **PLENÁRIO**

AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE 1.945 MATO GROSSO

RELATORA	**: MIN. CÁRMEN LÚCIA**
REDATOR DO ACÓRDÃO	**: MIN. DIAS TOFFOLI**
REQTE.(S)	: PARTIDO DO MOVIMENTO DEMOCRÁTICO BRASILEIRO - PMDB
ADV.(A/S)	: VANIA KIRZNER
ADV.(A/S)	: RENATO OLIVEIRA RAMOS
INTDO.(A/S)	: GOVERNADOR DO ESTADO DE MATO GROSSO
INTDO.(A/S)	: ASSEMBLEIA LEGISLATIVA DO ESTADO DE MATO GROSSO
AM. CURIAE.	: DISTRITO FEDERAL
PROC.(A/S)(ES)	: PROCURADOR-GERAL DO DISTRITO FEDERAL
AM. CURIAE.	: CONFEDERACAO NACIONAL DE SERVICOS - CNS
AM. CURIAE.	: ABES - ASSOCIAÇÃO BRASILEIRAS DAS EMPRESAS DE SOFTWARE
AM. CURIAE.	: SINDICATO DAS EMPRESAS DE PROCESSAMENTO DE DADOS E SERVIÇOS DE INFORMÁTICA DO ESTADO DE SÃO PAULO - SEPROSP
ADV.(A/S)	: RICARDO OLIVEIRA GODOI E OUTRO(A/S)
AM. CURIAE.	: ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DAS SECRETARIAS DE FINANÇAS DAS CAPITAIS - ABRASF
ADV.(A/S)	: RICARDO ALMEIDA RIBEIRO DA SILVA
AM. CURIAE.	: FEDERAÇÃO DAS INDUSTRIAS NO ESTADO DO MATO GROSSO - FIEMT
ADV.(A/S)	: VICTOR HUMBERTO MAIZMAN
AM. CURIAE.	: FEDERAÇÃO DAS ASSOCIAÇÕES DAS EMPRESAS BRASILEIRAS DE TECNOLOGIA DA INFORMAÇÃO - ASSESPRO NACIONAL
ADV.(A/S)	: ALESSANDRO SPILLER

EMENTA

Ação direta de inconstitucionalidade. Direito Tributário. Lei nº 7.098, de 30 de dezembro de 1998, do Estado de Mato Grosso. ICMS-

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 1CCF-56F0-97C8-3C9A e senha 4FFA-E8EB-28EC-3517

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

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 1CCF-56F0-97C8-3C9A e senha 4FFA-E8EB-28EC-3517

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.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros do Supremo Tribunal Federal, em sessão plenária, sob a presidência do

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 1CCF-56F0-97C8-3C9A e senha 4FFA-E8EB-28EC-3517

Senhor Ministro Luiz Fux, na conformidade da ata do julgamento e das notas taquigráficas, por maioria de votos, em julgar prejudicada a ação direta em relação ao art. 3º, § 3º, da Lei nº 7.098/98 do Estado de Mato Grosso, não conhecer da ação no tocante aos arts. 2º, § 3º; 16, § 2º; e 22, parágrafo único, da mesma lei e, no mérito, julgar parcialmente procedente a ação direta, 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 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, tudo nos termos do voto do Ministro Dias Toffoli, Relator para o acórdão. Vencidos os Ministros Cármen Lúcia (Relatora), Edson Fachin, Gilmar Mendes, Marco Aurélio e Nunes Marques, nos termos da ata do julgamento. Ademais, acordam os Ministros, por maioria, em modular os efeitos da decisão, atribuindo a ela eficácia **ex nunc**, a contar da publicação da ata de julgamento do mérito em questão, **para**: a) impossibilitar a repetição de indébito do ICMS incidente sobre operações com **softwares** em favor de quem recolheu esse imposto, até a véspera da data da publicação da ata de julgamento do mérito, vedando, nesse caso, que os municípios cobrem o ISS em relação aos mesmos fatos geradores; b) impedir que os estados cobrem o ICMS em relação aos fatos geradores ocorridos até a véspera da data da publicação da ata de julgamento do mérito. Ficam ressalvadas (i) as ações judiciais em curso, inclusive de repetição de indébito e execuções fiscais em que se discuta a incidência do ICMS e (ii) as hipóteses de comprovada bitributação, caso em que o contribuinte terá direito à repetição do indébito do ICMS. Por sua vez, incide o ISS no caso de não recolhimento do ICMS ou do ISS, em relação aos fatos geradores ocorridos até a véspera da data da publicação da ata de julgamento do mérito. Por fim, acordam os Ministros, por maioria, em modular os efeitos da decisão para também se atribuir eficácia **ex nunc**, a partir da data da publicação da ata de julgamento do mérito, à declaração de inconstitucionalidade das expressões "adesão,

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 1CCF-56F0-97C8-3C9A e senha 4FFA-E8EB-28EC-3517

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, nos termos do voto do Ministro Dias Toffoli, Relator para o acórdão. Vencido o Ministro Marco Aurélio, que não modulava os efeitos da decisão. Sessão realizada por videoconferência - Resolução nº 672/2020-STF.

Brasília, 24 de fevereiro de 2021.

Ministro Dias Toffoli
Relator para o acórdão

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 1CCF-56F0-97C8-3C9A e senha 4FFA-E8EB-28EC-3517

AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE 1.945 MATO GROSSO

RELATORA	**: MIN. CÁRMEN LÚCIA**
REQTE.(S)	: PARTIDO DO MOVIMENTO DEMOCRÁTICO BRASILEIRO - PMDB
ADV.(A/S)	: VANIA KIRZNER
INTDO.(A/S)	: GOVERNADOR DO ESTADO DE MATO GROSSO
INTDO.(A/S)	: ASSEMBLÉIA LEGISLATIVA DO ESTADO DE MATO GROSSO
AM. CURIAE.	: DISTRITO FEDERAL
ADV.(A/S)	: PROCURADOR-GERAL DO DISTRITO FEDERAL
AM. CURIAE.	: CONFEDERAÇÃO NACIONAL DE SERVIÇOS - CNS
AM. CURIAE.	: ABES - ASSOCIAÇÃO BRASILEIRAS DAS EMPRESAS DE SOFTWARE
AM. CURIAE.	: SINDICATO DAS EMPRESAS DE PROCESSAMENTO DE DADOS E SERVIÇOS DE INFORMÁTICA DO ESTADO DE SÃO PAULO - SEPROSP
ADV.(A/S)	: RICARDO OLIVEIRA GODOI E OUTRO(A/S)

R E L A T Ó R I O

A SENHORA MINISTRA CÁRMEN LÚCIA (Relatora):

1. Ação direta de inconstitucionalidade, com requerimento de medida cautelar, ajuizada em 21.1.1999 pelo Partido do Movimento Democrático Brasileiro – PMDB contra a Lei matogrossense n. 7.098/1998, que "*consolida normas referentes ao Imposto sobre Operações relativas a Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS*".

2. O Autor afirma haver, na Lei n. 7.098/1998, contrariedade aos arts. 59, inc. II, 146, inc. III, e 155, § 2º, inc. XII, da Constituição da República.

3. Em 19.4.1999, este Supremo Tribunal rejeitou a preliminar de incompetência suscitada pelo Governador de Mato Grosso e indeferiu o requerimento de suspensão de cautelar quanto à alegação de ser exigível lei complementar para o tratamento normativo da matéria quanto aos

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001, que institui a Infraestrutura de Chaves Públicas Brasileira - ICP-Brasil. O documento pode ser acessado no endereço eletrônico http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/ sob o número 11034158.

parágrafos 2º e 3º do art. 2º, ao § 3º do art. 3º e à cláusula final "*fora do território mato-grossense*", contida no § 2º do art. 16 da Lei estadual n. 7.098/1998. Deferiu o requerimento de medida cautelar para suspender a eficácia da expressão "*observados os demais critérios determinados pelo regulamento*", constante do § 4º do art. 13, e para sustar a execução e a aplicabilidade do parágrafo único do art. 22, ambos da Lei estadual n. 7.098/1998.

4. Em 30.8.2011, deferi o requerimento do Distrito Federal de ingresso nesta ação direta como *amicus curiae* (art. 7º, § 2º, da Lei n. 9.868/1999).

5. O Governador de Mato Grosso requereu, preliminarmente, a extinção do processo sem julgamento do mérito e, no mérito, pediu a improcedência dos pedidos.

6. A Assembleia Legislativa de Mato Grosso defendeu a constitucionalidade da lei impugnada.

7. A Advocacia-Geral da União manifestou-se pelo conhecimento parcial e, no mérito, pela improcedência da ação:

> *"Tributário. Lei n° 7.098, de 30 de dezembro de 1998, do Estado de Mato Grosso, que consolida normas referentes ao ICMS. Preliminares. Prejudicialidade parcial da ação direta, em face de alteração legislativa superveniente. Ofensa meramente reflexa ao Texto Magno em relação a alguns dos dispositivos impugnados. Conhecimento parcial da ação. Mérito. Inexistência de inconstitucionalidade formal. Somente a União, ao fixar normas gerais sobre ICMS, está obrigada a obedecer à reserva constitucional de lei complementar. Possibilidade de incidência de ICMS sobre operações de venda de softwares avulsos, também conhecidos como programas "de prateleira". Os Estados possuem competência para legislar sobre o tratamento tributário a ser dado aos serviços de*

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001, que institui a Infraestrutura de Chaves Públicas Brasileira - ICP-Brasil. O documento pode ser acessado no endereço eletrônico http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/ sob o número 11034158.

> *comunicação, tendo em vista a incidência de ICMS (artigo 155, inciso Ii, da CF/88). Manifestação pelo conhecimento parcial da ação direta e, no mérito, pela improcedência do pedido nela veiculado".*

8. A Procuradoria-Geral da República opinou pelo conhecimento parcial da ação e, no mérito, pela procedência parcial do pedido:

> *"Ação Direta de inconstitucionalidade. Lei 7.098/1998 do Estado de Mato Grosso. ICMS. Preliminares. Prejuízo do pedido quanto ao art. 3º, § 3º, em razão de alteração substancial por norma superveniente. Não conhecimento quanto aos arts. 13, § 4º e 22, parágrafo único. Ofensa indireta à Constituição . Mérito. Ausência da exigência de lei complementar para o exercício da competência suplementar relativa ao ICMS. Inocorrência de violação ao art. 22, IV, CR. Software. Obra intelectual. Direito autoral. Operações econômicas caracterizadas pela licença ou cessão do direito de uso. ICMS. Não incidência. Parecer pelo não conhecimento do pedido em relação aos arts. 3º, § 3º, 13, § 4º e 22, parágrafo único, todos da Lei 7.098/1998, do Estado do Mato Grosso, 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".*

É o relatório, cuja cópia deverá ser encaminhada aos Ministros do Supremo Tribunal Federal (art. 9º da Lei n. 9.868/1999 c/c art. 87, inc. I, do Regimento Interno do Supremo Tribunal Federal).

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001, que institui a Infraestrutura de Chaves Públicas Brasileira - ICP-Brasil. O documento pode ser acessado no endereço eletrônico http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/ sob o número 11034158.

27/04/2020 **PLENÁRIO**

AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE 1.945 MATO GROSSO

V O T O

A SENHORA MINISTRA CÁRMEN LÚCIA (Relatora):

Indeferimento dos pedidos de amici curiae

1. Este Supremo Tribunal, no julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 4.071-AgR, Relator o Ministro Menezes Direito, DJe 15.10.2009, assentou que "*o* amicus curiae *somente pode demandar a sua intervenção até a data em que o Relator liberar o processo para pauta*". Essa orientação foi reafirmada em processo de minha relatoria:

> *"AGRAVO REGIMENTAL NA AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCINALIDADE. REQUERIMENTO DE INGRESSO COMO AMICUS CURIAE EM DATA POSTERIOR À INCLUSÃO DO PROCESSO NA PAUTA DE JULGAMENTO. PRECEDENTES. AGRAVO REGIMENTAL AO QUAL SE NEGA PROVIMENTO"* (ADI n. 2.435-AgR, de minha relatoria, Plenário, DJe 10.12.2015)

Confiram-se no mesmo sentido: ADPF n. 153-ED, Relator o Ministro Luiz Fux, decisão monocrática, DJe 7.5.2012; ADI n. 4.203, Relator o Ministro Dias Toffoli, decisão monocrática, DJe 23.8.2010; RE n. 631.102, Relator o Ministro Joaquim Barbosa, DJe 3.6.2011; RE n. 591.563, Relator o Ministro Cezar Peluso, decisão monocrática; RE n. 608.482, Relator o Ministro Teori Zavascki, decisão monocrática, DJe 7.2.2014; e RE n. 511.961, Relator o Ministro Gilmar Mendes, decisão monocrática, DJe 12.6.2009.

A presente arguição foi liberada para pauta em 6.6.2016, sendo, portanto, intempestivos os pedidos de ingresso na condição de *amici curiae* de Associação Brasileira das Secretarias de Finanças das Capitais

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 64B5-9CEF-EFE1-0345 e senha D7AF-D866-51A7-1CB3

Brasileiras – ABRASF (Petição/STF n. 30.149/2016 reiterada nas Petições/STF ns. 33.906/2016 e 77.220/2017), de Federação das Indústrias no Estado de Mato Grosso – FIEMT (Petição/STF n. 40.392/2016) e de Federação das Associações das Empresas Brasileiras de Tecnologia da Informação – ASSESPRO NACIONAL (Petição/STF n. 55.411/2016), datados, respectivamente, de 8.6.2016, 27.7.2016 e 3.10.2016.

Indefiro o pedido de ingresso das entidades no processo como *amici curiae*.

Objeto da ação

2. A presente ação versa sobre a constitucionalidade do inc. VI do § 1º e dos §§ 2º e 3º do art. 2º, do § 3º do art. 3º, do § 6º do art. 6º, do § 4º do art. 13, do § 2º do art. 16 e do parágrafo único do art. 22 da Lei n. 7.098, de 30.12.1998, de Mato Grosso.

Tem-se nas normas impugnadas:

> *"Art. 2º O imposto incide sobre:* (…)
>
> *§ 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 serviços 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,*

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 64B5-9CEF-EFE1-0345 e senha D7AF-D866-51A7-1CB3

> *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:* (…)
>
> *§ 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.* (…)
>
> *§ 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.* (…)
>
> *Parágrafo único. Para efetivação da restituição, o regulamento disporá sobre a forma de comprovação da inocorrência do fato gerador*".

3. O autor argumenta que as normas questionadas conteriam ofensa ao inc. II do art. 59, ao inc. III do art. 146, ao inc. XII do § 2º do art. 155 da Constituição da República, com os seguintes argumentos:

a) "*a Lei nº 7.098/98, tratando de todos os pontos para a efetivação da cobrança do ICMS no território estadual,* (…) *afrontou a Constituição Federal, dando importância menor à matéria que recebeu da Carta Maior a exigência de tratamento por Lei Complementar*";

b) "*o Estado arvorou-se arbitrariamente em uma visível bitributação, fazendo incidir o ICMS sobre as operações com programa de computador –*

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 64B5-9CEF-EFE1-0345 e senha D7AF-D866-51A7-1CB3

software –, ainda que realizadas por transferência eletrônica de dados";

c) "*a Lei Estadual nº 7.098/98,* (…) *extrapolando sua competência legislativa, interpretou extensivamente o disposto no inciso III do art. 2º da Lei Complementar 87/96, acrescentando os §§ 2º e 3º, legislando sobre matéria de competência privativa da União*";

d) "*o setor industrial é também contribuinte e se encontra em situação de equivalência, não justificando o tratamento diferenciado*";

e) "*a Lei nº 7.098/98 repetiu os ditames da Lei Complementar 87/96, à exceção da exigência de lei para os critérios, legando ao Poder Executivo a competência para definir os critérios por Regulamento*";

f) "*não fala a Constituição Federal, nem a Lei Complementar 87/98, que o imposto tenha incidência quando a operação iniciar-se fora do território do Estado. Extrapola, portanto, mais uma vez, a lei estadual*"; e

g) "*é bastante grave a omissão da Lei Estadual, pois torna de eficácia contida uma norma da Lei Complementar 87/96, que é de eficácia plena*".

4. Anote-se, preliminarmente, o prejuízo da presente ação quanto ao § 3º do art. 3º da Lei n. 7.098/1998, objeto de alteração substancial pela Lei mato-grossense n. 8.628/2006:

> "*Art. 3º Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:* (…)
>
> *§ 3º Poderá ser exigido o pagamento antecipado do imposto, conforme disposto na legislação tributária, relativamente a determinadas operações, prestações, atividades ou categorias de contribuintes. (Nova redação dada pela Lei 8.628/06)*".

É pacífica a jurisprudência do Supremo Tribunal quanto ao prejuízo de ação direta de inconstitucionalidade, por perda superveniente de interesse de agir do autor, quando sobrevém a revogação da norma cuja validade jurídico-constitucional é questionada, ou sua alteração substancial:

> "*AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. Medida Provisoria n. 186/90, reeditada pelas MP 192/90 e renovada pela MP*

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 64B5-9CEF-EFE1-0345 e senha D7AF-D866-51A7-1CB3

198/90. Ação que argui de inconstitucional Medida Provisoria que perde a sua eficacia jurídica pelo transcurso do prazo estabelecido para a sua conversão ou quando, por não ter sido apreciada a tempo, outra foi reeditada no mesmo sentido. Perda de objeto. Extinção da ação sem julgamento do mérito" (ADI n. 292-QO/DF, Relator o Ministro Paulo Brossard, Plenário, DJ 16.4.1993).

"AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE - AUSÊNCIA DE LEGITIMIDADE ATIVA DE CENTRAL SINDICAL (CUT) - IMPUGNAÇÃO A MEDIDA PROVISÓRIA QUE FIXA O NOVO VALOR DO SALÁRIO MÍNIMO - ALEGAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE EM FACE DA INSUFICIÊNCIA DESSE VALOR SALARIAL - REALIZAÇÃO INCOMPLETA DA DETERMINAÇÃO CONSTANTE DO ART. 7º, IV, DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA - HIPÓTESE DE INCONSTITUCIONALIDADE POR OMISSÃO PARCIAL - IMPOSSIBILIDADE DE CONVERSÃO DA ADIN EM AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE POR OMISSÃO - AÇÃO DIRETA DE QUE NÃO SE CONHECE, NO PONTO - MEDIDA PROVISÓRIA QUE SE CONVERTEU EM LEI - LEI DE CONVERSÃO POSTERIORMENTE REVOGADA POR OUTRO DIPLOMA LEGISLATIVO - PREJUDICIALIDADE DA AÇÃO DIRETA. FALTA DE LEGITIMIDADE ATIVA DAS CENTRAIS SINDICAIS PARA O AJUIZAMENTO DE AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. (…)

AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE E REVOGAÇÃO SUPERVENIENTE DO ATO ESTATAL IMPUGNADO. - A revogação superveniente do ato estatal impugnado faz instaurar situação de prejudicialidade que provoca a extinção anômala do processo de fiscalização abstrata de constitucionalidade, eis que a ab-rogação do diploma normativo questionado opera, quanto a este, a sua exclusão do sistema de direito positivo, causando, desse modo, a perda ulterior de objeto da própria ação direta, independentemente da ocorrência, ou não, de efeitos residuais concretos. Precedentes" (ADI n. 1.442/DF, Relator o Ministro Celso de Mello, Plenário, DJ 29.4.2005).

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 64B5-9CEF-EFE1-0345 e senha D7AF-D866-51A7-1CB3

Confiram-se no mesmo sentido: ADI n. 4.575-AgR, Relator o Ministro Edson Fachin, Plenário, DJe 23.2.2017; ADI n. 3.408-AgR, Relator o Ministro Dias Toffoli, Plenário, DJe 15.2.2017; ADI n. 1.461, Relator o Ministro Maurício Corrêa, Redator para o acórdão o Ministro Gilmar Mendes, Plenário, DJ 19.10.2007; ADI n. 1.920, Relator o Ministro Eros Grau, Plenário, DJ 2.2.2007; ADI n. 1.442, Relator o Ministro Celso de Mello, Plenário, DJ 29.4.2005; ADI n. 254-QO, Relator o Ministro Maurício Corrêa, Plenário, DJ 5.12.2003; e ADI n. 221, Relator o Ministro Moreira Alves, Plenário, DJ 22.10.1993.

Nessa linha de entendimento, é firme a orientação de que eventuais efeitos concretos produzidos pela lei ou ato normativo revogado devem ser debatidos nas vias processuais ordinárias:

> "*4. quanto aos eventuais efeitos que a lei revogada possa ter produzido no período de sua vigência, não pode ser ele abarcado pelo específico interesse de agir, reservado exclusivamente às pessoas e entidades arroladas no artigo 103 da Constituição, que é a declaração 'in abstrato' da inconstitucionalidade da lei ou ato normativo federal ou estadual.*
>
> *5. A discussão dos efeitos concretos da lei revogada, no período em que esteve vigente, por não condizer com a via excepcional da ação direta, deve ser remetida às vias ordinárias por ser esta a adequada à discussão das situações jurídicas individuais e concretas*" (ADI n. 709, Relator o Ministro Paulo Brossard, Plenário, DJ 20.5.1994).

Ressalvam-se dessa orientação situações excepcionais: *a*) em que esteja evidenciado que a lei foi revogada como forma de burlar a jurisdição constitucional deste Supremo Tribunal, configurando hipótese de fraude processual (ADI n. 3.306, Relator o Ministro Gilmar Mendes, Plenário, DJe 7.6.2011); ou *b*) quando o mérito já foi decidido e a revogação da norma legal só foi arguida depois, em embargos de declaração (ADI n. 951-ED, Relator o Ministro Roberto Barroso, Plenário, DJe 21.6.2017).

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 64B5-9CEF-EFE1-0345 e senha D7AF-D866-51A7-1CB3

Na espécie, nenhuma dessas circunstâncias se faz presente, pelo que a presente ação direta de inconstitucionalidade está parcialmente prejudicada.

5. Não incide a orientação de prejudicialidade quanto ao § 2º do art. 2º da lei controvertida, pois, apesar de alterado e expandido pela Lei estadual n. 9.226/2009, foram mantidas, na norma atual, as mesmas características impugnadas na norma original:

> *"Art. 2º O imposto incide sobre:* (…)
>
> *§ 2º Para fins do disposto no inciso III do caput consideram-se, também, como prestações onerosas de serviços de comunicação: (Nova redação dada pela Lei 9.226/09)*
>
> *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;*
>
> *II – serviços prestados em regime de concorrência econômica por empresas públicas e sociedades de economia mista, bem como o serviço de telegramas, telefax e outros serviços, ainda que prestados pelos correios, suas agências franqueadas e congêneres;*
>
> *III – serviços relativos à ligação telefônica internacional, quando o tomador estiver no território nacional;*
>
> *IV – serviços de comunicação visual ou sonora;*
>
> *V – serviços a destinatário no exterior, desde que o resultado ocorra no território nacional;*
>
> *VI – serviços de disponibilização a outros prestadores de serviço de comunicação ou a usuário final, de redes, de infraestrutura de meios de comunicação e de equipamentos inerentes ao serviço;*
>
> *VII – serviços de rastreamento ou localização de bens ou pessoas"* (grifos nossos).

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 64B5-9CEF-EFE1-0345 e senha D7AF-D866-51A7-1CB3

6. No mérito, de se analisar inicialmente a norma questionada sob o enfoque formal.

As determinações do art. 146 e do inc. XII do § 2º do art. 155 da Constituição da República direcionam-se à lei complementar nacional, na qual devem ser estabelecidas diretrizes básicas para regulamentação geral do imposto discutido na espécie vertente, que, apesar de sua instituição reservada à competência estadual, tem configuração nacional.

Confira-se trecho do parecer apresentado pelo Procurador-Geral da República nesse específico ponto:

> "*Nos termos do art. 146, III, CR, a competência da União deve ser exercida por meio de lei complementar.*
>
> *Essa exigência é reiterada pela Constituição no art. 155, § 2º, XII, que, ao tratar do ICMS, submete a reserva de lei complementar, entre outros temas, a definição dos contribuintes, a disposição sobre substituição tributária, a disciplina do regime de compensação e a fixação do local das operações para efeito de cobrança do imposto e definição do estabelecimento responsável.*
>
> *Tais questões são objeto da LC 87/1996, que disciplina as normas gerais relativas ao ICMS. (…)*
>
> *Estabelecida a regulamentação básica sobre o imposto, a competência legislativa dos Estados e do Distrito Federal cinge-se a suplementar as normas gerais fixadas pela União, conformando-as às peculiaridades regionais. Para tanto, não há, no texto constitucional, a exigência de lei complementar*".

No mesmo sentido manifestou-se o Advogado-Geral da União:

> "*Registre-se, inicialmente, que a lei complementar requerida pela Carta de 1988 para dispor sobre normas gerais referentes ao ICMS é federal, e não estadual (…).*
>
> *Assim, não prospera a alegação do autor de que toda e qualquer norma relativa ao ICMS, em âmbito estadual, deva ser veiculada por*

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 64B5-9CEF-EFE1-0345 e senha D7AF-D866-51A7-1CB3

> *meio de lei complementar. A disciplina geral desse imposto, atribuída à União, é que representa matéria reservada a tal espécie normativa, sendo deferido aos Estados legislar sobre peculiaridades relativas ao ICMS por meio de lei ordinária estadual*".

Essa norma complementar é essencial para a integração e conciliação entre as disposições constitucionais e as legislações locais e é direcionada a impedir possíveis distorções provenientes de condições regionais distintas, pelo que merece ser reafirmado o entendimento assentado no julgamento da medida cautelar requerida na presente ação direta, no qual se preconiza que "*lei complementar federal (não estadual) é a exigida pela Constituição (arts. 146, III, e 155, § 2º, XII) como elo indispensável entre os princípios nela contidos e as normas de direito local*" (DJe 14.3.2011).

Não se sustenta, pois, juridicamente, a alegação de inconstitucionalidade formal da Lei n. 7.098/1998, de Mato Grosso.

7. Quanto às alegações de inconstitucionalidade material, a verificação da suposta ilegitimidade constitucional dos arts. 2º, § 2º, constante do atual inc. I do § 2º, e § 3º, 13, § 4º, 16, § 2º, e 22, parágrafo único, da Lei estadual n. 7.098/1998 demandaria a análise prévia de legislação infraconstitucional, notadamente da Lei Complementar n. 87/1996, com as alterações das Leis Complementares ns. 92/1997, 99/1999 e 102/2000.

No julgamento da medida cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 996/DF, Relator o Ministro Celso de Mello, este Supremo Tribunal assentou ser o conflito resolúvel no campo da legalidade insuscetível de exame em controle abstrato de constitucionalidade:

> *"ADIN - SISTEMA NACIONAL DE DEFESA DO CONSUMIDOR (SNDC) - DECRETO FEDERAL N. 861/93 - CONFLITO DE LEGALIDADE - LIMITES DO PODER REGULAMENTAR - AÇÃO DIRETA NÃO CONHECIDA. - Se a*

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 64B5-9CEF-EFE1-0345 e senha D7AF-D866-51A7-1CB3

> *interpretação administrativa da lei, que vier a consubstanciar-se em decreto executivo, divergir do sentido e do conteúdo da norma legal que o ato secundário pretendeu regulamentar, quer porque tenha este se projetado* ultra legem, *quer porque tenha permanecido* citra legem, *quer, ainda, porque tenha investido* contra legem, *a questão caracterizara, sempre, tipica crise de legalidade, e não de inconstitucionalidade, a inviabilizar, em consequência, a utilização do mecanismo processual da fiscalização normativa abstrata. - O eventual extravasamento, pelo ato regulamentar, dos limites a que materialmente deve estar adstrito poderá configurar insubordinação executiva aos comandos da lei. Mesmo que, a partir desse vício jurídico, se possa vislumbrar, num desdobramento ulterior, uma potencial violação da Carta Magna, ainda assim estar-se-á em face de uma situação de inconstitucionalidade reflexa ou obliqua, cuja apreciação não se revela possível em sede jurisdicional concentrada*" (Plenário, DJ 6.5.1994, grifos nossos).

No mesmo sentido:

> *"Agravo regimental em ação direta de inconstitucionalidade. Decisão agravada mediante a qual se negou seguimento à ação direta de inconstitucionalidade. Incisos I e II do art. 9º da Resolução nº 15/2018 GS/SEED da Secretaria de Educação do Estado do Paraná. Ato normativo de natureza secundária. Ausência de autonomia nomológica. Necessidade de análise prévia de outras normas infraconstitucionais para verificar a suposta ofensa à Constituição Federal. Ofensa reflexa. Crise de legalidade para cujo exame não se abre o controle concentrado de normas. Agravo regimental ao qual se nega provimento. 1. A jurisprudência da Corte é pacífica no sentido de não se admitir o controle concentrado de normas secundárias, editadas com o fim de regulamentar a legislação infraconstitucional pertinente, tais como a resolução analisada na ADI, pois elas não retiram seu fundamento de validade diretamente da Constituição Federal. 2. No caso dos autos, não é possível verificar as supostas inconstitucionalidades dos incisos I e II do art. 9º da Resolução nº 15/2018 GS/SEED da Secretaria de Educação apenas pelo confronto*

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 64B5-9CEF-EFE1-0345 e senha D7AF-D866-51A7-1CB3

> *desse ato normativo com a própria Constituição Federal. Para que se evidenciem tais alegações, faz-se imprescindível averiguar como as Leis Complementares estaduais nº 174/2014 e nº 103/2004 dispuseram acerca da distribuição da carga horária entre os professores da rede pública de ensino e se a resolução objurgada dispôs de modo diverso sobre o tema. 3. Fazendo-se necessário esse exame, constata-se que se está diante de típica ofensa reflexa ou indireta ao texto constitucional, para cujo deslinde não se presta o controle concentrado de normas. 4. Agravo regimental ao qual se nega provimento*" (ADI n. 5.904-AgR, Relator o Ministro Dias Toffoli, Plenário, DJe 28.5.2018).

> *"Ação Direta de Inconstitucionalidade. Decreto nº 2 .208, de 17.04.97 e Portaria nº 646, de 14.05.97. Alegação de afronta aos artigos 6º, 18 e 208, II da Constituição Federal. Lei nº 9.394/96 - Lei das Diretrizes e Bases da Educação Nacional. Ao editarem o Decreto e a Portaria contra cujos dispositivos se insurgem os autores, pretenderam o Presidente da República e o Ministro da Educação conferir maior efetividade aos artigos 36, § 2º e 39 a 42, todos da Lei nº 9.394/96 (Lei das Diretrizes e Bases da Educação Nacional), disciplinando a implementação da educação profissional destinada aos alunos e demais membros da sociedade, como parte da política nacional de educação. Trata-se, pois, de atos normativos meramente regulamentares, e não autônomos, como sustentam os autores. Firmou a jurisprudência deste Supremo Tribunal o entendimento de que só é cabível a ação direta de inconstitucionalidade para o confronto direto , sem intermediários, entre o ato normativo impugnado e a Constituição Federal. Precedentes: ADIMC nº 996, Rel. Min. Celso de Mello e ADI nº 1388, Rel. Min. Néri da Silveira. Impossibilidade jurídica do pedido. Ação direta de inconstitucionalidade não conhecida*" (ADI n. 1.670, Relatora a Ministra Ellen Gracie, Plenário, DJ 8.11.2002, grifos nossos).

Assim, a alegada infringência às normas postas na Lei Complementar n. 87/1996, mesmo baseadas no inc. IV do art. 22 e no inc. II do art. 155 da República, demandaria a análise das

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 64B5-9CEF-EFE1-0345 e senha D7AF-D866-51A7-1CB3

normas questionadas em contraposição à lei complementar nacional pela qual se regulamenta a matéria, ensejando mero controle de legalidade, inviável de submissão à jurisdição constitucional.

Confira-se trecho do parecer do Procurador-Geral da República:

> *"A ação não deve ser conhecida quanto aos arts. 13, § 4º; e 22, parágrafo único, ambos da Lei estadual 7.098/1998. (…)*
>
> *É pacífica nessa Corte a impossibilidade de se analisar, no controle concentrado de constitucionalidade, atos normativos que consubstanciam mera ofensa indireta à Constituição da República (…).*
>
> *E como não há no texto constitucional norma que submeta a reserva de lei a definição dos critérios de fixação da margem do valor agregado, não há, no caso, ofensa direta à Constituição.*
>
> *Os mesmos fundamentos aplicam-se ao art. 22, parágrafo único, da lei questionada. (…)*
>
> *De mais a mais, ressalte-se a impossibilidade de analisar a alegação do requerente de que o art. 2º, § 2º, ao determinar a cobrança do ICMS sobre serviços adicionais que otimizem ou agilizem o processo de comunicação, teria ampliado indevidamente as hipóteses de incidência do imposto. Trata-se de questão que, nos termos da jurisprudência dessa Corte, configura ofensa reflexa à Constituição, não sendo passível de análise no controle concentrado de constitucionalidade. (…)*
>
> *De resto, não se vislumbra a alegada inconstitucionalidade dos arts. 2º, § 3º, e 16, § 2º, da Lei 7.098/1998.*
>
> *Os dispositivos , ao preverem a incidência do ICMS sobre a prestação de serviços de comunicação iniciada no exterior ou fora do Estado de Mato Grosso, limitaram-se a aplicar à legislação estadual os comandos contidos nos arts. 2º, § 1º, II; 11, III, 'c' e 'd', e IV, da LC 87/1996".*

8. Ainda que se pudesse superar esse óbice quanto aos §§ 2º e 3º do art. 2º da Lei estadual n. 7.098/1998, a pretensão do autor não prosperaria.

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 64B5-9CEF-EFE1-0345 e senha D7AF-D866-51A7-1CB3

Os mencionados dispositivos legais, no ponto em que versam sobre a incidência de ICMS nas atividades de comunicação e correspondentes prestações acessórias, derivam da competência concorrente para legislar sobre direito tributário, nos termos do inc. I do art. 24 da Constituição da República:

> *"AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. TRIBUTÁRIO. NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. ICMS. CONSTITUIÇÃO DO ESTADO DO CEARÁ. IMPUGNAÇÃO AOS ARTIGOS 192, §§ 1º E 2º; 193 E SEU PARÁGRAFO ÚNICO; 201 E SEU PARÁGRAFO ÚNICO; 273, PARÁGRAFO ÚNICO; E 283, III, DA CONSTITUIÇÃO ESTADUAL. ADEQUADO TRATAMENTO TRIBUTÁRIO AO ATO COOPERATIVO E ISENÇÃO DE TRIBUTOS ESTADUAIS ÀS PEQUENAS E MICROEMPRESAS; PEQUENOS E MICROPRODUTORES RURAIS; BEM COMO PARA AS EMPRESAS QUE ABSORVAM CONTINGENTES DE DEFICIENTES NO SEU QUADRO FUNCIONAL OU CONFECCIONE E COMERCIALIZE APARELHOS DE FABRICAÇÃO ALTERNATIVA PARA PORTADORES DE DEFICIÊNCIA. DISPOSIÇÕES PREVISTAS NA CONSTITUIÇÃO ESTADUAL. VIOLAÇÃO AO DISPOSTO NO ARTIGO 146, INCISO III, ALÍNEA 'C', DA CRFB/88. COMPETÊNCIA CONCORRENTE DA UNIÃO, ESTADOS E DISTRITO FEDERAL PARA LEGISLAR SOBRE DIREITO TRIBUTÁRIO. ARTIGO 24, INCISO I, DA CRFB/88. AUSÊNCIA DE INCONSTITUCIONALIDADE. DEMAIS DISPOSITIVOS OBJURGADOS. CONCESSÃO UNILATERAL DE BENEFÍCIOS E INCENTIVOS FISCAIS. ICMS. AUSÊNCIA DE CONVÊNIO INTERESTADUAL. AFRONTA AO DISPOSTO NO ARTIGO 155, § 2º, INCISO XII, "G", DA CRFB/88. CAPUT DO ART. 193 DA CONSTITUIÇÃO ESTADUAL. INTERPRETAÇÃO CONFORME À CONSTITUIÇÃO SEM DECLARAÇÃO DE NULIDADE. EXCLUSÃO DO ICMS DO SEU CAMPO DE INCIDÊNCIA. 1. O Federalismo brasileiro exterioriza-se, dentre outros campos, no segmento tributário pela previsão de competências legislativo-fiscais privativas dos entes políticos, reservada à Lei*

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 64B5-9CEF-EFE1-0345 e senha D7AF-D866-51A7-1CB3

Complementar estabelecer normas gerais. 2. A concessão de benefícios fiscais não é matéria relativa à inciativa legislativa privativa do Chefe do Poder Executivo, nos termos do estabelecido no artigo 61, § 1º, inciso II, alínea b, da CRFB/88. 3. O poder de exonerar corresponde a uma derivação do poder de tributar, assim, presente este, não há impedimentos para que as entidades investidas de competência tributária, como o são os Estados-membros, definam hipóteses de isenção ou de não-incidência das espécies tributárias em geral, à luz das regras de competência tributária, o que não interdita a Constituição estadual de dispor sobre o tema. 4. O art. 146, III, 'c', da CRFB/88 determina que lei complementar estabeleça normas gerais sobre matéria tributária e, em especial, quanto ao adequado tratamento tributário a ser conferido ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas. 5. Não há a alegada inconstitucionalidade da Constituição estadual, porquanto a competência para legislar sobre direito tributário é concorrente, cabendo à União estabelecer normas gerais, aos Estados-membros e o Distrito Federal suplementar as lacunas da lei federal sobre normas gerais, afim de afeiçoá-las às particularidades locais, por isso que inexistindo lei federal de normas gerais, acerca das matérias enunciadas no citado artigo constitucional, os Estados podem exercer a competência legislativa plena (§ 3º, do art. 24 da CRFB/88). 6. Consectariamente, o § 1º do artigo 192 da Constituição cearense que estabelece que "o ato cooperativo, praticado entre o associado e sua cooperativa, não implica em operação de mercado", não é inconstitucional. 7. É que a Suprema Corte, ao apreciar situação análoga, assentou que, enquanto não promulgada a lei complementar a que se refere o art. 146, III, 'c', da CRFB/88, não se pode pretender que, com base na legislação local, não possa o Estado-membro, que tem competência concorrente em se tratando de direito tributário (artigo 24, I e § 3º, da Carta Magna), dê às cooperativas o tratamento que julgar adequado, até porque tratamento adequado não significa necessariamente tratamento privilegiado, verbis*: 'Inexiste, no caso, ofensa ao artigo 146, III, 'c', da Constituição, porquanto esse dispositivo constitucional não concedeu às cooperativas imunidade tributária, razão por que, enquanto não for promulgada a lei*

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 64B5-9CEF-EFE1-0345 e senha D7AF-D866-51A7-1CB3

complementar a que ele alude, não se pode pretender que, com base na legislação local mencionada no aresto recorrido, não possa o Estado-membro, que tem competência concorrente em se tratando de direito tributário (artigo 24, I e § 3º, da Carta Magna), dar às Cooperativas o tratamento que julgar adequado, até porque tratamento adequado não significa necessariamente tratamento privilegiado.'(RE 141.800, Rel. Min. MOREIRA ALVES, DJ de 30.10.97). (…) 12. Pedido de inconstitucionalidade julgado parcialmente procedente para declarar: (i) inconstitucional o parágrafo 2º do art. 192, sem a pronúncia de nulidade, por um prazo de doze meses (ii) parcialmente inconstitucional o caput do art. 193, dando-lhe interpretação conforme para excluir de seu âmbito de incidência o ICMS; (iii) inconstitucional o parágrafo único do artigo 193; (iv) inconstitucional o artigo 201, caput, *e seu parágrafo único; (v) inconstitucional o parágrafo único do artigo 273; (vi) inconstitucional o inciso III do artigo 283; julgar improcedente o pedido quanto ao caput e §1º do artigo 192, todos os artigos da Constituição cearense"* (ADI n. 429, Relator o Ministro Luiz Fux, Plenário, DJe 30.10.2014).

"AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. DIREITO FINANCEIRO. FEDERALISMO FISCAL. DISCRIMINAÇÃO DE RENDAS PELO PRODUTO. IMPOSTOS DE RECEITA PARTILHADA SEGUNDO A CAPACIDADE DA ENTIDADE BENEFICIADA. ICMS. RESERVA DE LEI COMPLEMENTAR. COMPETÊNCIA LEGISLATIVA. NORMA GERAL DE DIREITO FINANCEIRO. PREDOMINÂNCIA DO INTERESSE ART. 5º DA LEI COMPLEMENTAR 63/90. ART. 135 DA CONSTITUIÇÃO DO ESTADO DO MARANHÃO. 1. Observa-se que a Lei Complementar 63/90 vem a lume para organizar a atividade financeira dos múltiplos níveis de governo, simplificar e dar uniformidade à legislação referente às finanças públicas, coordenar as competências administrativas comuns e legislativas concorrentes, assim como assegurar a normatividade do princípio da suficiência financeira, devendo dispor sobre os prazos de transferência de receitas compartilhadas. 2. A matéria de direito financeiro é competência legislativa concorrente da União, dos Estados e do Distrito Federal

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 64B5-9CEF-EFE1-0345 e senha D7AF-D866-51A7-1CB3

> *(art. 24, I, da Constituição Federal), de modo que é atribuição da União inovar a ordem jurídica, por meio de lei, que disponha sobre normas gerais financeiras, o que é o caso do prazo para liberação dos repasses das receitas tributárias, à luz da predominância do interesse nacional. 3. Ação direta de inconstitucionalidade a que se dá procedência, para declarar a inconstitucionalidade do art. 135 da Constituição do Estado do Maranhão*" (ADI n. 1.046, Relator o Ministro Edson Fachin, Plenário, DJe 11.2.2016).

> "*ICMS. Cooperativas de consumo. - Falta de prequestionamento da questão concernente ao artigo 5º, "caput", da Constituição Federal (súmulas 282 e 356). - A alegada ofensa ao artigo 150, I, da Carta Magna é indireta ou reflexa, não dando margem, assim, ao cabimento do recurso extraordinário. - Inexiste, no caso, ofensa ao artigo 146, III, "c", da Constituição, porquanto esse dispositivo constitucional não concedeu às cooperativas imunidade tributária, razão por que, enquanto não for promulgada a lei complementar a que ele alude, não se pode pretender que, com base na legislação local mencionada no aresto recorrido, não possa o Estado-membro, que tem competência concorrente em se tratando de direito tributário (artigo 24, I e § 3º, da Carta Magna), dar às Cooperativas o tratamento que julgar adequado, até porque tratamento adequado não significa necessariamente tratamento privilegiado. Recurso extraordinário não conhecido*" (RE n. 141.800, Relator o Ministro Moreira Alves, Primeira Turma, DJ 3.10.1997).

Não se desconhece a jurisprudência assentada por este Supremo Tribunal no sentido da inconstitucionalidade da norma estadual ou distrital pela qual se busque indevidamente ampliar, restringir ou desfigurar conceitos que desbordem das atividades inerentes à cobrança do ICMS:

> "*Ação direta de inconstitucionalidade. 2. Lei Distrital n. 3.426/2004. 3. Serviço público de Telecomunicações. 4. Telefonia fixa. 5. Obrigação de discriminar informações na fatura. 6. Definição de ligação local. 7. Disposições sobre ônus da prova, termo de adequação e multa. 8. Invasão da competência legislativa da União. 9. Violação dos*

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 64B5-9CEF-EFE1-0345 e senha D7AF-D866-51A7-1CB3

> *artigos 22, incisos I, IV, e 175, da CF. Precedentes. 10. Ação direta de inconstitucionalidade julgada procedente*" (ADI n. 3.322, Relator o Ministro Gilmar Mendes, Plenário, DJe 29.3.2011).

Na espécie, as normas questionadas não avançaram sobre matéria restringida pela Constituição da República ou sobre a configuração do ICMS, tendo versado sobre diretrizes supletivas à cobrança daquele imposto.

O Advogado-Geral da União acolhe esse entendimento, ao ressaltar que "*os §§ 2º e 3º do artigo 2º da Lei estadual nº 7.098/98 limitam-se a prever que o ICMS incidirá sobre a atividade principal de comunicar e também sobre as atividades que se mostrem acessórias à prestação desse tipo de serviço. Não há inovação conceitual, tampouco criação de novas obrigações para as concessionárias que fujam à estrita delimitação dos fatos que serão ou não geradores da obrigação de pagar ICMS*".

Assim, se se revelasse possível superar, na espécie, a configuração do mero controle de legalidade, verifica-se que o § 2º, atualmente regido no inc. I do § 2º, e o § 3º do art. 2º da Lei n. 7.098/1998 não destoam da competência suplementar estadual para edição de normas sobre direito tributário, pelo que se revelam constitucionalmente hígidos.

9. Quanto à alegada inconstitucionalidade dos arts. 2º, § 1º, inc. VI e 6º, § 6º, da Lei n. 7.098/1998, de Mato Grosso, parece não assistir razão jurídica ao autor.

No julgamento da medida cautelar requerida nesta ação direta, o Plenário do Supremo Tribunal Federal assentou que a "*inexistência de bem corpóreo ou mercadoria em sentido estrito*" não justifica a não incidência do ICMS na espécie:

> "*ICMS. Incidência sobre* softwares *adquiridos por meio de transferência eletrônica de dados (art. 2º, § 1º, item 6, e art. 6º, § 6º, ambos da Lei impugnada). Possibilidade. Inexistência de bem corpóreo*

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 64B5-9CEF-EFE1-0345 e senha D7AF-D866-51A7-1CB3

> *ou mercadoria em sentido estrito. Irrelevância. O Tribunal não pode se furtar a abarcar situações novas, consequências concretas do mundo real, com base em premissas jurídicas que não são mais totalmente corretas. O apego a tais diretrizes jurídicas acaba por enfraquecer o texto constitucional, pois não permite que a abertura dos dispositivos da Constituição possa se adaptar aos novos tempos, antes imprevisíveis*".

No voto condutor desse julgamento, o Ministro Nelson Jobim acentuou:

> *"A questão, portanto, é saber se o ICMS pode ser cobrado pelo licenciamento ou cessão do direito de uso de programas de computador.*
>
> *O argumento da atual posição do Tribunal é de que não se trata de bem corpóreo ou mercadoria no sentido estrito e, por isso, não pode ser objeto da incidência do ICMS.*
>
> *Por outro lado, o Tribunal já confirmou a posição de que o ICMS incide sobre a venda de* softwares *de prateleira, ou seja, os programas de computador adquiridos materialmente ou por meio de embalagem vendida no mercado varejista.*
>
> *A pergunta fundamental, portanto, é essa: é possível a incidência de ICMS sobre a circulação de mercadoria virtual?*
>
> *A resposta, para mim, é afirmativa. (…)*
>
> *Existem, basicamente, duas formas, hoje, de aquisição de programa de computador: uma delas se dá pela tradição material, corpórea de um instrumento que armazena o mencionado programa.*
>
> *Tratava-se de forma usual e a mais comum de aquisição de programa de computador.*
>
> *Entretanto, a revolução da internet demoliu algumas fronteiras por meio da criação e aprimoramento de um 'mundo digital'.*
>
> *A época hoje é de realizações de negócios, operações bancárias, compra de mercadorias, acesso a banco de dados de informações, compra de músicas e vídeos, e aquisição de programa de computador nesse ambiente digital.*
>
> *Não há nessas operações a referência ao corpóreo, ao tateável, mas simplesmente pedidos, entregas e objetos que são, em realidade,*

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 64B5-9CEF-EFE1-0345 e senha D7AF-D866-51A7-1CB3

linguagem matemática binária. (…)

Em realidade, não há diferença alguma entre uma operação de compra de programa de computador que se desenvolve no interior de um estabelecimento comercial e uma operação de compra de programa de computador que se desenvolve por meio do próprio computador.

O que há de novo é apenas 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 arquivos que são transmitidos via internet. (…)

No caso da incidência do ICMS, o problema é ainda mais grave porque a figura do 'ambiente digital' e da possibilidade de aquisição de programas de computador por meio de 'downloads' realizados via internet era algo simplesmente impensável.

A questão, portanto, passa a ser outra: existiriam elementos na Constituição que demonstrariam que o ICMS somente pode ser cobrado por conta de circulação de mercadoria corpórea?

A resposta somente pode ser negativa.

O grande exemplo da falsidade do argumento é o caso da 'energia elétrica', bem incorpóreo por natureza.

O art. 155, § 3º, da Constituição é expresso ao reconhecer a possibilidade de incidência do ICMS à energia elétrica. (…)

Finalmente, um último argumento vem a corroborar a posição.

É que estamos a falar de programa de computador.

Programa de computador é código binário e, por isso, não corpóreo.

O fato de ser ele transmitido por meio de um disquete, CD ou DVD não o transforma em algo material.

Entretanto, a jurisprudência do Tribunal – no que está absolutamente correto – reconhece que é cabível o ICMS na aquisição de programas de computador.

Ora, se o fato de ser bem incorpóreo fosse ressalva à incidência do ICMS, não poderia ser cobrado o imposto também da aquisição de programa de computador de prateleira.

É que, nesse caso, o que se está adquirindo não é o disquete, o CD, o DVD, a caixa ou o livreto de manual, mas também e principalmente a mercadoria virtual gravada no instrumento de

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 64B5-9CEF-EFE1-0345 e senha D7AF-D866-51A7-1CB3

> *transmissão.*
>
> *Portanto, se o argumento é de que bem incorpóreo não pode ser objeto da incidência de ICMS, o argumento valeria também para o caso de bens incorpóreos vendidos por meio de bens materiais.*
>
> *Haveria uma clara contradição da jurisprudência do STF.*
>
> *Por todo o exposto, indefiro a cautelar nesse ponto para entender que o ICMS pode incidir sobre* softwares *adquiridos por meio de transferência eletrônica de dados, julgando assim, em sede liminar, pela constitucionalidade dos art. 2º, § 1º, inciso VI e art. 6º, § 6º, da Constituição*".

A crescente digitalização das ferramentas disponibilizadas para a consecução de atividades humanas levou a Primeira Turma deste Supremo Tribunal, em dois julgados principais, a assentar pressupostos atinentes à incidência de tributos sobre bens desenvolvidos especificamente para execução em ambientes digitais.

Inicialmente, reconheceu-se a não incidência do ICMS sobre o que denominou Rui Saavedra "*direito de exclusivo*" (SAAVEDRA, Rui. *A Proteção Jurídica do Software e a Internet*. Lisboa: Don Quixote, 1998, p. 106/107), correspondente aos direitos vinculados à produção intelectual do *software* e consubstanciados, naquele julgado, no licenciamento ou na cessão do direito de uso de programas de computador:

> *"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*

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 64B5-9CEF-EFE1-0345 e senha D7AF-D866-51A7-1CB3

> *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 n. 176.626, Relator o Ministro Sepúlveda Pertence, Primeira Turma, DJ 11.12.1998).

Consta do voto proferido pelo Ministro Sepúlveda Pertence, Relator daquele processo:

> *"É esse 'direito de exclusivo' - que não é mercadoria, nem se aliena com o licenciamento de seu uso -, que se deve declarar fora do raio de incidência do ICMS, como exatamente concluíra, nos lindes do pedido, a decisão recorrida.*
>
> *Dessa exclusão, entretanto, não resulta que de logo se esteja também a subtrair do campo constitucional de incidência do mesmo tributo a circulação de cópias ou exemplares de programas de computador produzido em série e comercializados no varejo, isto é, do chamado '*software *de prateleira'. (…)*
>
> *Seja qual for o tipo de programa, contudo, é certo, não se confundirão a aquisição do exemplar e o licenciamento ou cessão do direito de uso, também presente até quando se cuide do* software *'enlatado' ou 'de prateleira'. (…)*
>
> *O licenciamento, como disse, não se confunde com as operações realizadas com o exemplar do programa. (…)*
>
> *O comerciante que adquire exemplares para revenda, mantendo-os em estoque ou expondo-os em sua loja, não assume a condição de licenciado ou cessionário dos direitos de uso que, em consequência, não pode transferir ao comprador: sua posição, aí, é a mesma do*

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 64B5-9CEF-EFE1-0345 e senha D7AF-D866-51A7-1CB3

> *vendedor de livros ou de discos, que não negocia com os direitos do autor, mas com o* corpus mechanicum *de obra intelectual que nele se materializa. Tampouco,* a fortiori, *a assume o consumidor final, se adquire um exemplar do programa para dar de presente a outra pessoa. E é sobre essa operação que cabe plausivelmente cogitar da incidência do imposto questionado.*
>
> *A distinção é, no entanto, questão estranha ao objeto desta ação declaratória, reduzido ao licenciamento ou cessão do direito de uso de programas de computador, bem incorpóreo sobre o qual, não se cuidando de mercadoria, efetivamente não pode incidir o ICMS*".

Na sequência, a Primeira Turma deste Supremo Tribunal assentou não se confundirem a produção em massa de programas de computador para disponibilização no mercado varejista e o licenciamento ou cessão de uso de mencionados programas, incidindo o ICMS na primeira situação, a saber, na comercialização e revenda de exemplares de *softwares*, mesmo que atrelados a cessão ou licenças de uso:

> "*TRIBUTÁRIO. ESTADO DE SÃO PAULO. ICMS. PROGRAMAS DE COMPUTADOR (SOFTWARE). COMERCIALIZAÇÃO. No julgamento do RE 176.626, Min. Sepúlveda Pertence, assentou a Primeira Turma do STF a distinção, para efeitos tributários, entre um exemplar* standard *de programa de computador, também chamado "de prateleira", e o licenciamento ou cessão do direito de uso de* software. *A produção em massa para comercialização e a revenda de exemplares do* corpus mechanicum *da obra intelectual que nele se materializa não caracterizam licenciamento ou cessão de direitos de uso da obra, mas genuínas operações de circulação de mercadorias, sujeitas ao ICMS. Recurso conhecido e provido*" (RE n. 199.464, Relator o Ministro Ilmar Galvão, Primeira Turma, DJ 30.4.1999).

10. Põe-se em questão, nesse específico ponto, a qualificação, ou não, dos programas de computador como mercadorias sujeitas a circulação, seja por mídias físicas ou por processos exclusivamente virtuais, e nesse

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 64B5-9CEF-EFE1-0345 e senha D7AF-D866-51A7-1CB3

sentido passíveis de subsunção ao campo de incidência do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS.

Em termos gerais, o programa de computador, conhecido como aplicativo ou *software*, constitui-se de algoritmo planejado por programador com sequência lógica de comandos a serem implementados por central de processamento, ou *hardware*, para a obtenção de resultado específico pelo usuário. A Lei n. 9.609/1998 traz conceito abrangente sobre o conceito de programa de computador:

> *"Art. 1º Programa de computador é a expressão de um conjunto organizado de instruções em linguagem natural ou codificada, contida em suporte físico de qualquer natureza, de emprego necessário em máquinas automáticas de tratamento da informação, dispositivos, instrumentos ou equipamentos periféricos, baseados em técnica digital ou análoga, para fazê-los funcionar de modo e para fins determinados*".

Sob esse aspecto, o programa, ou aplicativo, subsume-se a obra intelectiva que pode ser, em linhas gerais: *a*) posta à disposição no mercado para aquisição pelo usuário; *b*) disponibilizada no mercado com opções de customização específicas; ou *c*) fabricada sob medida para atendimento de demanda específica.

Anote-se que na Lei n. 9.610/1998 se reafirmou o caráter intelectivo da obra constituída sob a forma de programa de computador, dotando-a de normas de proteção especiais:

> *"Art. 7º São obras intelectuais protegidas as criações do espírito, expressas por qualquer meio ou fixadas em qualquer suporte, tangível ou intangível, conhecido ou que se invente no futuro, tais como: (…)*
>
> *XII - os programas de computador; (…)*
>
> *§ 1º Os programas de computador são objeto de legislação específica, observadas as disposições desta Lei que lhes sejam aplicáveis*".

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 64B5-9CEF-EFE1-0345 e senha D7AF-D866-51A7-1CB3

Ressalte-se que, independente das várias modalidades de comercialização de programas de computador e serviços consectários, o *software* consubstancia-se como série lógica de comandos, previamente ordenada e codificada, para a consecução de tarefas por *hardware* geralmente disponibilizado pelo usuário. Caracteriza-se, portanto, não como um bem que realiza tarefas, mas trabalho intelectual, escrito em linguagem natural ou de programação, e em ambiente próprio de regras, do qual se utiliza o usuário para que o seu equipamento eletrônico produza o resultado pretendido.

11. Nesse sentido, com as vênias de estilo, não posso concordar com a premissa adotada pelo Ministro Sepúlveda Pertence no julgamento do Recurso Extraordinário n. 176.626 de que "*seja qual for o tipo de programa, contudo, é certo, não se confundirão a aquisição do exemplar e o licenciamento ou cessão do direito de uso*", pois a aquisição de um exemplar de programa de computador convola-se em aquisição do direito de uso do algoritmo programado para utilização em central única de processamento, geralmente de propriedade do usuário, para a obtenção de resultados previamente anunciados por quem fabricou a aplicação.

Tem-se no art. 9º da Lei n. 9.609/1998 que "*o uso de programa de computador no País será objeto de contrato de licença*".

Essa situação apresenta especial relevo para o quadro atual, no qual se verifica a utilização em proporção crescente de *softwares* de código aberto, os quais contam com formas próprias de licenciamento e utilização, associados à concessão de suporte informático especializado sobre o qual incidem as operações econômicas, comumente denominadas distribuições corporativas em contraposição às distribuições livres, as quais são baseadas em trabalho colaborativo sem fins lucrativos.

12. A distinção, assentada no julgamento do Recurso Extraordinário

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 64B5-9CEF-EFE1-0345 e senha D7AF-D866-51A7-1CB3

n. 199.464, Relator o Ministro Ilmar Galvão, entre os "*programas* standard, *destinados a uma pluralidade de utilizadores, fabricados em massa e comercializados até nos supermercados e os programas destinados ao atendimento das necessidades específicas de um determinado usuário*" recai sobre a forma de contratação e produção do *software*, podendo até mesmo se distinguirem das operações quanto à transferência dos direitos patrimoniais relativos ao programa de computador.

Para além daquelas diferenças, a contratação para a construção de *software*, ou programa de computador, sob medida configura operação de contratação de mão de obra vinculada a um produto final, sendo notória a expressividade da obrigação de fazer na contratação realizada. Na aquisição de programas de computador, ou das respectivas licenças ou cessões de uso, o adquirente (licenciado ou cessionário) não busca um *facere* da contraparte, senão um produto que realize as tarefas previamente anunciadas.

Essa diferença sustenta o argumento de distinção entre a produção do que se vende em larga escala no mercado varejista e o que se produz sob medida para um solicitante específico.

Apesar de não se aplicarem, na espécie, as diversas dificuldades de escalabilidade ou elasticidade de produção comumente verificadas nas linhas de confecção de bens corpóreos, eis que o mesmo código projetado por um programador, a saber, o mesmo *software*, pode ser utilizado de maneira simultânea em diversos equipamentos por distintos usuários, a dualidade existe entre aquele que busca comprar um aplicativo disponibilizado no mercado, como mercadoria anunciada tanto em loja física quanto em *marketplace* virtual, e o que procura construir uma aplicação computacional própria.

Nesse ponto, transcrevo excerto do voto proferido pelo Ministro Cezar Peluso no julgamento da medida cautelar requerida nesta ação

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 64B5-9CEF-EFE1-0345 e senha D7AF-D866-51A7-1CB3

direta:

> "*É possível distinguir - não apenas em relação ao tema em pauta, mas a qualquer outro, até quanto aos livros é possível - entre a operação intelectual e os direitos derivados da operação intelectual, como bens incorpóreos, e os produtos resultantes dessas operações intelectuais, tais como livro, programa de computador, etc.. São duas coisas absolutamente discerníveis, não apenas do ponto de vista prático, mas do ponto de vista jurídico. Uma coisa é a criação intelectual, o direito intelectual, como bem incorpóreo; outra, são os produtos de certo modo físicos, que alguns chamam de corpos mecânicos, ou coisa semelhante. Estes últimos são susceptíveis de tráfico jurídico como mercadoria, assim como qualquer outro produto.*
>
> *E a ressalva aqui, a única que me parecia adequada ao caso, feita pelo eminente Ministro Relator Octavio Gallotti, já está pressuposta na própria definição de mercadoria: se não há transferência de mercadoria, isto é, se é mera prestação de serviço, não está o ato sujeito a imposto, porque, por definição, não o está*".

13. O modo de vida contemporâneo, ao argumento de tornar o cotidiano mais prático e buscar adotar todos os mecanismos tecnológicos postos à disposição das pessoas, mostra, quando decomposto, crescente fluxo de atos jurídicos, que costumam ser praticados de forma autônoma, tendo, como exemplo, a evolução da internet das coisas, passando a sociedade a contar com a comunicação autômata entre equipamentos eletrônicos, da qual advêm consectários legais e jurídicos.

O conceito de Sociedade 5.0, associado à virtualização das ferramentas e dos ambientes de trabalho, da digitalização dos registros escritos, fonográficos e audiovisuais, da difusão de *smartphones* e equipamentos de conexão digital, da virtualização dos espaços financeiro, comercial, de congregação social e pesquisa, da autonomia dos equipamentos eletrônicos, da inteligência artificial, demandam a constante atualização e adaptação dos institutos jurídicos à realidade.

Nesse sentido, vislumbra-se adequado reconhecer a mercancia de

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 64B5-9CEF-EFE1-0345 e senha D7AF-D866-51A7-1CB3

licenças de utilização de programas de computador, postas indiscriminadamente à disposição do público para aquisição, como forma de circulação de mercadorias, atraindo, portanto, a incidência do ICMS na espécie.

14. Ressalte-se que essa compreensão reafirma a exclusão do serviço de composição sob demanda de programas de computador, ou *softwares*, e do suporte inerente a esses programas, notadamente no que concerne aos fabricados sob a forma de código aberto (distribuições corporativas), do campo de incidência do ICMS.

O inc. III do art. 156 da Constituição da República apresenta-se linear ao estatuir que "*compete aos Municípios instituir impostos sobre* (…) *serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar*", tendo a Lei Complementar n. 116/2003 servido a essa determinação constitucional.

Quanto ao objeto posto na presente ação, a lista de serviços anexa à Lei Complementar n. 116/2003 enumera as ações como prestações de serviço, situando-as como fatos geradores do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISSQN:

> "*1 – Serviços de informática e congêneres.*
> *1.01 – Análise e desenvolvimento de sistemas.*
> *1.02 – Programação.*
> *1.03 - Processamento, armazenamento ou hospedagem de dados, textos, imagens, vídeos, páginas eletrônicas, aplicativos e sistemas de informação, entre outros formatos, e congêneres. (Redação dada pela Lei Complementar nº 157, de 2016)*
> *1.04 - Elaboração de programas de computadores, inclusive de jogos eletrônicos, independentemente da arquitetura construtiva da máquina em que o programa será executado, incluindo* tablets, smartphones *e congêneres. (Redação dada pela Lei Complementar nº 157, de 2016)*

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 64B5-9CEF-EFE1-0345 e senha D7AF-D866-51A7-1CB3

> *1.05 – Licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação.*
>
> *1.06 – Assessoria e consultoria em informática.*
>
> *1.07 – Suporte técnico em informática, inclusive instalação, configuração e manutenção de programas de computação e bancos de dados.*
>
> *1.08 – Planejamento, confecção, manutenção e atualização de páginas eletrônicas.*
>
> *1.09 - Disponibilização, sem cessão definitiva, de conteúdos de áudio, vídeo, imagem e texto por meio da internet, respeitada a imunidade de livros, jornais e periódicos (exceto a distribuição de conteúdos pelas prestadoras de Serviço de Acesso Condicionado, de que trata a Lei no 12.485, de 12 de setembro de 2011, sujeita ao ICMS). (Incluído pela Lei Complementar nº 157, de 2016)*".

A previsão do fato gerador constante do item 1.05 daquela lista pode ser compreendida como a definição legal atividade de "*licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computador*", ou seja, a prestação do serviço de licenciamento ou cessão de uso do programa de computador, ação diversa da colocação do produto à venda.

15. A aquisição da licença ou cessão de uso pode ocorrer tanto como transferência do código computacional ao usuário licenciado ou cessionário, ressalvados os direitos de autor inerentes ao criador do *software*, caracterizando a circulação de mercadoria incorpórea e, conseguintemente, a incidência do ICMS, quanto acontecer sem a transferência ou o registro de qualquer dado à central de processamento do usuário, técnica que vem ocupando fatia considerável do mercado de aplicações digitais, conhecida como computação em nuvem ou *cloud computing*.

Os três principais modelos de computação em nuvem podem demandar, em níveis diversos, a preexistência, ou não, de *softwares* instalados no equipamento do usuário: *a) software* como serviço, no qual geralmente não se requer a aquisição de licenças, quando muito o

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 64B5-9CEF-EFE1-0345 e senha D7AF-D866-51A7-1CB3

pagamento de valores periódicos para utilização do serviço disponibilizado em ambiente virtual; *b)* plataforma como serviço, no qual se disponibiliza ambiente para desenvolvimento de aplicações; e *c)* infraestrutura como serviço, no qual o cliente contrata uma série de ferramentas computacionais de terceiros para utilização em ambientes virtualizados.

Em adição a esses modelos, vislumbram-se outras opções como, por exemplo: *a) database* como serviço, para armazenamento de grandes volumes de dados em servidores fisicamente desconectados do cliente; *b)* comunicação como serviço, notadamente clientes de mensagens instantâneas; *c)* testagem como serviço, no qual o provedor disponibiliza espaço para que o cliente, ou desenvolvedor, possa testar remotamente aplicações e ferramentas computacionais; *d) hardware* como serviço, reconhecido como sistema de disponibilização remota de equipamentos para utilização pelo cliente; e *e)* tudo como serviço (*Everything as a Service – EaaS*), situação na qual o usuário necessita somente de um ponto de acesso à rede para utilizar uma gama de plataformas, sistemas, aplicações e demais serviços computacionais.

Essas operações, que podem contar, e em geral contam, com regras próprias de licenciamento e cessão de uso, seriam possivelmente atividades passíveis de reconhecimento como prestação de serviço no item 1.05 da Lista anexa à Lei Complementar n. 116/2003, tornando-se fatos geradores do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISSQN.

Esse entendimento busca tornar válida a interpretação sistêmica das normas de imposição tributária contidas na lista anexa à Lei Complementar n. 116/2003, a qual, entretanto, não tem o condão de legitimar a inserção de determinadas situações, desconsideradas suas características próprias, que não se enquadram como obrigações de fazer, no campo das prestações de serviços.

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 64B5-9CEF-EFE1-0345 e senha D7AF-D866-51A7-1CB3

Hugo de Brito Machado leciona:

> "(...) *o âmbito constitucional do ISS é o serviço de qualquer natureza. O servir enquanto fazer. Não o dar. Por isto, o legislador complementar não pode validamente incluir na 'Lista de Serviços' tributáveis pelos Municípios qualquer fato que não seja serviço, como fez com a Lei Complementar n. 116/2003. Nem o legislador municipal pode incluir na definição da hipótese de incidência do ISS atividade outra que não seja serviço, como é o caso da locação de bens, do arrendamento mercantil ou* leasing *e da franquia ou* franchising" (MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 30. ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 406).

No mesmo sentido, Roque Antonio Carrazza ensina:

> "(...) *a lei complementar não pode considerar serviços, para fins de tributação por via de ISS, fatos que não os sejam. Isto feriria, dentre outros, o direito subjetivo do contribuinte de só ser tributado pela pessoa política competente e nos estritos termos da Constituição.*
>
> *Já sabemos que a partilha constitucional de competências tributárias, se, por um lado, favoreceu as pessoas políticas, por outro, veio ao encontro dos interesses dos virtuais contribuintes, que só podem ser tributados por quem de direito (a pessoa política competente) e na forma prevista no Diploma Magno.*
>
> *Transplantando estas ideias para nosso campo, só os serviços de qualquer natureza (exceção feita aos serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ambos aludidos no art. 155, II, da CF) podem ser alvo de tributação por meio do ISS. Como corolário disso, fatos que não tipificarem serviços estão fora do alcance deste imposto.*
>
> *Impende notar que nem mesmo a lei complementar nacional pode alterar o precitado esquema constitucional.*
>
> *De fato, as pessoas políticas, enquanto tributam, buscam fundamento de validade para seus atos jurídicos (leis, decretos, portarias etc.) exclusivamente na Constituição. Obedecem à lei*

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 64B5-9CEF-EFE1-0345 e senha D7AF-D866-51A7-1CB3

> *complementar nacional circunstancialmente, vale dizer, apenas quando ela explicita comandos constitucionais. Ampliações ou restrições de competências tributárias levadas a efeito por lei complementar nacional, porque inconstitucionais, não vinculam nem a União, nem os Estados, nem o Distrito Federal, nem os Municípios.*
>
> *Estas considerações confirmam a proposição de que a lei complementar nacional não pode criar, para fins de ISS, a figura do 'serviço por definição legal'. Se o fizer, será inconstitucional, por dilatar competências tributárias municipais e, o que é pior, por atropelar direitos inalienáveis dos contribuintes*"(CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 23. ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 945-946).

Na espécie, a modificação do código computacional, programado de maneira genérica e voltado ao livre mercado de usuários, em resultados úteis ao licenciado ou cessionário, conhecido como adquirente do produto, não faz o programa de computador, ou *software*, equivaler a prestação de serviços.

Assim, as operações mercantis que façam circular as licenças ou cessões de uso de determinado programa de computador *(software* ou aplicativo) ensejam a aplicação e incidência do ICMS.

16. Pelo exposto, **voto pela prejudicialidade parcial da presente ação direta de inconstitucionalidade quanto ao § 3º do art. 3º da Lei mato-grossense n. 7.098/1998, julgando o pedido improcedente na parte remanescente**.

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 64B5-9CEF-EFE1-0345 e senha D7AF-D866-51A7-1CB3

27/04/2020 **PLENÁRIO**

AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE 1.945 MATO GROSSO

RELATORA	**: MIN. CÁRMEN LÚCIA**
REDATOR DO ACÓRDÃO	**: MIN. DIAS TOFFOLI**
REQTE.(S)	: PARTIDO DO MOVIMENTO DEMOCRÁTICO BRASILEIRO - PMDB
ADV.(A/S)	: VANIA KIRZNER
ADV.(A/S)	: RENATO OLIVEIRA RAMOS
INTDO.(A/S)	: GOVERNADOR DO ESTADO DE MATO GROSSO
INTDO.(A/S)	: ASSEMBLEIA LEGISLATIVA DO ESTADO DE MATO GROSSO
AM. CURIAE.	: DISTRITO FEDERAL
PROC.(A/S)(ES)	: PROCURADOR-GERAL DO DISTRITO FEDERAL
AM. CURIAE.	: CONFEDERACAO NACIONAL DE SERVICOS - CNS
AM. CURIAE.	: ABES - ASSOCIAÇÃO BRASILEIRAS DAS EMPRESAS DE SOFTWARE
AM. CURIAE.	: SINDICATO DAS EMPRESAS DE PROCESSAMENTO DE DADOS E SERVIÇOS DE INFORMÁTICA DO ESTADO DE SÃO PAULO - SEPROSP
ADV.(A/S)	: RICARDO OLIVEIRA GODOI E OUTRO(A/S)
AM. CURIAE.	: ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DAS SECRETARIAS DE FINANÇAS DAS CAPITAIS - ABRASF
ADV.(A/S)	: RICARDO ALMEIDA RIBEIRO DA SILVA
AM. CURIAE.	: FEDERAÇÃO DAS INDUSTRIAS NO ESTADO DO MATO GROSSO - FIEMT
ADV.(A/S)	: VICTOR HUMBERTO MAIZMAN
AM. CURIAE.	: FEDERAÇÃO DAS ASSOCIAÇÕES DAS EMPRESAS BRASILEIRAS DE TECNOLOGIA DA INFORMAÇÃO - ASSESPRO NACIONAL
ADV.(A/S)	: ALESSANDRO SPILLER

V O T O

O SENHOR MINISTRO EDSON FACHIN: Trata-se ação direta de inconstitucionalidade ajuizada pelo Partido do Movimento Democrático

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 008C-CBE0-0A61-9FA8 e senha 4776-91B1-CE3F-7BC3

Brasileiro (PMDB) em face da Lei 7.098/1998 editada pelo Estado do Mato Grosso.

Sustentam-se os seguintes argumentos referentes a vícios de inconstitucionalidade:

> "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 artigo 2º e o §6º do artigo 6º; (Bitributação)
>
> 3) os §§2º e 3º do artigo 2º; (competência da União)
>
> 4) o §4º do artigo 3º; (tratamento diferenciado)
>
> 5) o §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);"

Com sessão plenária inicial em 19.04.1999 e findo o julgamento em 26.05.2010, o Tribunal Pleno do STF indeferiu a medida liminar conforme consta no acórdão, ao passo que na ementa há assertiva no sentido do deferimento parcial dessa medida para suspender a expressão "observados os demais critérios determinados pelo regulamento" constante no art. 13, §4º, e o inteiro teor do art. 22, parágrafo único, da lei em questão:

> "Ação Direta de Inconstitucionalidade. Direito Tributário. ICMS. 2. Lei Estadual 7.098, de 30 de dezembro de 1998, do Estado de Mato Grosso. Inconstitucionalidade formal. Matéria reservada à disciplina de lei complementar. Inexistência. Lei complementar federal (não estadual) é a exigida pela Constituição (arts. 146, III, e 155, § 2º, XII) como elo indispensável entre os princípios nela contidos e as normas de direito local. 3. Competência do Supremo Tribunal para realizar controle abstrato de constitucionalidade. Lei que dá efetividade a comando da Constituição Federal pela disciplina de normas

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 008C-CBE0-0A61-9FA8 e senha 4776-91B1-CE3F-7BC3

específicas para o Estado-membro. 4. Restituição de valores cobrados em substituição tributária e fixação de critérios para o cálculo do imposto (arts. 13, § 4º, e 22, par. Único, da Lei impugnada). Delegação a decreto de matérias albergadas sob o manto da reserva legal. Existência de fumus boni iuris. 5. Discriminação do pagamento antecipado a determinado setor produtivo (art. 3º, § 3º, da Lei impugnada). Razoabilidade do critério objetivo em que repousa a distinção. Inexistência de violação ao princípio da isonomia. 6. Previsão de incidência do ICMS sobre "prestações onerosas de serviços de comunicações, por qualquer meio" (art. 2º, § 2º, da Lei impugnada). Dispositivo cuja redação pouco destoa da determinação constitucional (art. 155, II). Ausência de relevância jurídica na fundamentação para o deferimento da liminar. 7. Previsão de incidência de ICMS sobre serviço de comunicação "iniciado fora do território mato-grossense" (arts. 16, § 2º, e 2º, § 3º, da Lei impugnada). Inexistência, em juízo preliminar, de interpretação extensiva a violar o regime constitucional de competências. 8. ICMS. Incidência sobre softwares adquiridos por meio de transferência eletrônica de dados (art. 2º, § 1º, item 6, e art. 6º, § 6º, ambos da Lei impugnada). Possibilidade. Inexistência de bem corpóreo ou mercadoria em sentido estrito. Irrelevância. O Tribunal não pode se furtar a abarcar situações novas, consequências concretas do mundo real, com base em premissas jurídicas que não são mais totalmente corretas. O apego a tais diretrizes jurídicas acaba por enfraquecer o texto constitucional, pois não permite que a abertura dos dispositivos da Constituição possa se adaptar aos novos tempos, antes imprevisíveis. 9. Medida liminar parcialmente deferida, para suspender a expressão "observados os demais critérios determinados pelo regulamento", presente no parágrafo 4º do art. 13, assim como o inteiro teor do parágrafo único do art. 22, ambos da Lei 7.098/98, do Estado de Mato Grosso." (ADI 1945 MC, Rel. Min. OCTAVIO GALLOTTI, Rel. p/ Ac. Min. GILMAR MENDES, Tribunal Pleno, DJe 14.03.2011)

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 008C-CBE0-0A61-9FA8 e senha 4776-91B1-CE3F-7BC3

Quanto ao mais, irmano-me ao relatório efetuado de forma diligente pela E. Ministra Cármen Lúcia.

São os fatos de interesse ao presente voto.

Inicialmente, convém enfrentar as preliminares suscitadas no curso do processo, tendo em vista o largo período desde o ajuizamento da ação.

Segundo o Advogado-Geral da União, "*conclui-se pela prejudicialidade da presente ação direta quanto à suposta inconstitucionalidade dos artigos 2°, § 2°, e 3°, § 3°, ambos da Lei n° 7.098/98, do Estado de Mato Grosso.*" Ademais, "*[v]ê-se, pois, que o Partido do Movimento Democrático Brasileiro fundamenta seu pleito, no que se refere aos mencionados artigos 13, § 4°; 16, § 2°; e 22, parágrafo único, da Lei estadual n° 7.098/98, em suposta ocorrência de ofensa reflexa ao Texto Constitucional.*"

Por sua vez, o Procurador-Geral da República concorda com a prejudicialidade do art. 3º, §3º, da lei impugnada, porém afirma a "*manutenção da essência do ato normativo originariamente impugnado e necessidade de observância ao princípio do pedido*", devendo persistir a análise sobre o art. 2º, §2º, do diploma.

Além disso, segundo o *Parquet*, "*[a] ação não deve ser conhecida quanto aos arts. 13, §4º; e 22, parágrafo único, ambos da Lei estadual 7.098/1998*", por consistirem em ofensa indireta à Constituição da República.

Nesses termos, não há mais objeto quanto à alegação de criação de tratamento diferenciado ente contribuintes, ao estabelecer o pagamento antecipado do ICMS excluindo o setor industrial, a partir da Lei estadual 8.628/2006, que apresenta faculdade de pagamento antecipado do imposto. Portanto, não deve ser conhecido o art. 3º, §3º, da lei impugnada.

No tocante ao art. 2º, §2º, da Lei 7.098/1998, a redação original era:

> "§2°. 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

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 008C-CBE0-0A61-9FA8 e senha 4776-91B1-CE3F-7BC3

> comunicação, independentemente da denominação que lhes seja dada."

Por sua vez, a redação conferida pela Lei 9.226/2009 é a seguinte:

> "§ 2° 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;
>
> II - serviços prestados em regime de concorrência econômica por empresas públicas e sociedades de economia mista, bem como o serviço de telegramas, telefax e outros serviços, ainda que prestados pelos correios, suas agências franqueadas e congêneres;
>
> III - serviços relativos à ligação telefônica internacional, quando o tomador estiver no território nacional;
>
> IV - serviços de comunicação visual ou sonora;
>
> V - serviços a destinatário no exterior, desde que o resultado ocorra no território nacional;
>
> VI - serviços de disponibilização a outros prestadores de serviço de comunicação ou a usuário final, de redes, de infraestrutura de meios de comunicação e de equipamentos inerentes ao. Serviço;
>
> VII - serviços de rastreamento ou localização de bens ou pessoas."

Nesse contexto, a agremiação Autora sustenta que "*[a] Lei Estadual º 7.098/98, entretanto, extrapolando sua competência legislativa, interpretou*

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 008C-CBE0-0A61-9FA8 e senha 4776-91B1-CE3F-7BC3

extensivamente o disposto no inciso III do art. 2º da Lei Complementar 87/1996, acrescentando os §§2ºe 3º, legislando sobre matéria de competência privativa da União."

Por conseguinte, independentemente do ângulo que se visualize a questão, caso ainda persista o objeto, trata-se de ofensa indireta ao Texto Constitucional não cognoscível em sede de ADI. Essa conclusão não retira de modo algum a imperatividade de observância dos precedentes vertidos no RE 572.020, de relatoria do Ministro Marco Aurélio e com acórdão redigido pelo Ministro Luiz Fux, e RE 912.888, de relatoria do saudoso Ministro Teori Zavascki, acerca do conceito de serviço de comunicação extraído dos Convênio ICMS 69/1998, Lei federal 9.472/1997 e Lei Complementar 87/1996 por parte da Administração Tributária. **Sendo assim, não conheço do art. 2º, §2º, da lei impugnada.**

No tocante aos arts. 13, § 4°; 16, §2º; e 22, parágrafo único, da Lei estadual 7.098/98, versa-se sobre os dispositivos enfrentados e até suspensos na medida cautelar, nos termos do voto do Relator originário Octávio Galotti:

> "Quanto ao § 4º do art. 13 da lei atacada, penso que excede os limites da regulamentação permissível ao Poder Executivo o estabelecimento de critérios de cálculo, em adição aos prescritos em lei.
>
> Volta-se, também, o autor, contra o § 2º do art. 16 da lei matogrossense, por não haver, na Constituição nem na Lei Complementar nº 87-96, alusão à incidência do ICMS, quando se inicie a operação fora do território do Estado.
>
> Cabe, todavia, aqui, a mesma observação tecida a propósito da impugnação ao § 3º do art. 2º da mesma lei, com apoio no art. 11, III, d, da Lei Complementar nº 87-96, nada conduzindo a admitir a imunidade a que, em última análise, aspira o requerente.
>
> Embora atacando, a título de inconstitucionalidade por omissão, o parágrafo único do art. 22 da lei matogrossense, o vício argüido pelo requerente é, em substância, de inconstitucionalidade positiva, consistente em relegar, ao

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 008C-CBE0-0A61-9FA8 e senha 4776-91B1-CE3F-7BC3

> regulamento, a disciplina da prova que, também a meu juízo, está sob o manto da garantida da reserva legal."

Restou acompanhado neste ponto pelo voto condutor da divergência proferido pelo I. Ministro Nelson Jobim:

> "Também em relação às preliminares levantadas pelas informações e acerca da alegação da inconstitucionalidade dos art. 2º, §§ 2º, 3º; art. 3º, § 3º; art. 13, § 4º; art. 16, § 2º; e art. 22, parágrafo único da L. 7.098/98, acompanho o relator.
>
> Nesse sentido, defiro parcialmente a cautelar para suspender, até a decisão final da presente ação, os efeitos da expressão 'observados os demais critérios determinados' constante do art. 13, § 4º e o parágrafo único do art. 22 da lei estadual."

Por isso, conheço dos dispositivos supracitados, prestigiando a deliberação anterior deste E. Plenário.

Enfim, conheço parcialmente da ação direta de inconstitucionalidade, excluídos os arts. 2º, §2º, e 3º, §3º, da lei hostilizada.

Quanto ao mérito da demanda, confirmo, de saída, a medida liminar deferida quanto aos arts. 13, § 4°, e 22, parágrafo único, da Lei estadual 7.098/98, por ofensa ao princípio da legalidade tributária, nos termos do voto do E. Ministro Octávio Galotti**. Igualmente, considero não arrostar a ordem constitucional o disposto nos §3º e art. 2º e §2º do art. 16 da lei em questão,** porquanto há coincidência ao positivado no art. 2º da LC 87/1996, não havendo conflito entre as normas ou extravasamento do diploma estadual.

No tocante ao vício formal de inconstitucionalidade da lei hostilizada, verifica-se que o STF bem examinou, ao rejeitar a alegação, conforme extrai-se do voto do Ministro Relator originária da ADI-MC 1.945, Rel. Min. Octávio Gallotti, nos seguintes termos:

> "Lei complementar federal (não estadual) é a exigida pela

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 008C-CBE0-0A61-9FA8 e senha 4776-91B1-CE3F-7BC3

> Constituição (artigos 146, III e 155, § 2º, XII), 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."

No que diz respeito à inconstitucionalidade por bitributação e invasão de competência municipal, a meu ver, a matéria não coincide integralmente com o Tema 590 da sistemática da repercussão geral, cujo caso líder é o RE 688.223 em que se discute a incidência de ISS sobre contratos de licenciamento ou de cessão de programas de computador (*software*) desenvolvidos para clientes de forma personalizada, em consonância ao argumentado em voto-vista pelo Ministro Ricardo Lewandowski:

> "Pesquisando acerca do tema em debate, constatei que a orientação jurisprudencial desta Suprema Corte não destoa da conclusão a que chegou o XLII Congresso Internacional de Direito Financeiro e Fiscal, promovido pela *Internacional Fiscal Association – IFA*, em Amsterdã, dedicado ao tema "*tax treatment of computer software*".
>
> À ocasião, após um exame do Direito Comparado, John B. Jones e Robert N. Mattron lançaram no relatório geral a conclusão de que a venda de *software* de prateleira, *packaged software*, *off the shelf*, *canned*, *standard program*, equivale a uma transferência de bens (mercadorias), enquanto que o *customized software* desenvolvido para as necessidades específicas de um particular, equivale a uma prestação de serviço.
>
> Estabelecidas as balizas jurisprudenciais e doutrinárias do tema, passo ao exame preliminar da constitucionalidade das normas impugnadas.
>
> (…)
>
> Na sequência, recordo que o ponto central que remanesce analisar quanto à medida cautelar consiste saber se as operações econômicas que envolvem o programa de computador ou *software*, ainda que realizadas por transferência eletrônica de dados, estão compreendidas no campo de

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 008C-CBE0-0A61-9FA8 e senha 4776-91B1-CE3F-7BC3

incidência do ICMS."

Observa-se, a propósito, o raciocínio jurídico desenvolvido pelo STF em relação aos "*softwares* de prateleira", de modo a reputá-lo mercadoria sujeita à comercialização na economia de mercado, pois se trata de criação de acesso amplo disponibilizada ao público em geral.

A despeito de reconhecer o relevante papel de interpretação constitucional conferido ao STF na definição de diretrizes jurisprudenciais para compatibilizar a tributação e a economia digital, entendo que a distinção de *softwares* segundo o grau de customização remanesce válida e essencial para a definição da competência tributária, além de restar expressamente prevista na legislação de regência.

A esse respeito, entende-se que o objeto do presente julgamento cinge-se aos *softwares off the shelf*, à luz da taxonomia proposta pelo E. Ministro Sepúlveda Pertence no caso líder desse entendimento pretoriano, o RE 176.626, de relatoria de Sua Excelência, Primeira Turma, DJ 11.12.1998, assim ementado:

> "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

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 008C-CBE0-0A61-9FA8 e senha 4776-91B1-CE3F-7BC3

> 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."

Verifica-se que essa diretriz jurisprudencial e distinção classificatória entre os tipos de programas de computador remanescem seguidas por ambas as Turmas do STF. Confiram-se os seguintes precedentes: RE 199.464, de relatoria do Ministro Ilmar Galvão, Primeira Turma, DJ 30.04.1999; e RE-AgR 285.870, de relatoria do Ministro Eros Grau, Segunda Turma, DJe 1º.08.2008.

Com o tempo, a compreensão sobre o que são os "*softwares* de prateleira" sofreu mudanças. É inegável que há novas maneiras de comercializar, pagar transações, encomendar e consumir bens, o que faz com que o crescimento da economia digital a transforme na própria economia.

Em consequência disso, materiais didáticos e programas de computador não são mais adquiridos da mesma forma, visto que podem ser manuseados por meio de mídias eletrônicas. A transmissão eletrônica de dados sem a existência de um suporte físico tornou-se, portanto, uma realidade ao que não subsiste a compreensão do *tipo mercadoria* como algo corpóreo.

Nesse sentido, parte do sentido dos *softwares off the shelf*, relativamente a ser um programa já acabado, bem definido, estável e concebido para desempenhar uma mesma função a uma pluralidade de usuários permanece. Além disso, sabe-se que o *software* é correlato aos direitos do autor, na qualidade de criação artística, literária e conexas, logo, albergado no âmbito de proteção da propriedade intelectual, nos termos do art. 2º, VIII, do Decreto 75.541/1975, que internalizou a

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 008C-CBE0-0A61-9FA8 e senha 4776-91B1-CE3F-7BC3

convenção de instituição da Organização Mundial da Propriedade Intelectual (OMPI).

Todavia, se antes programas de computador, quando produzidos em série e destinados à comercialização, deviam ser físicos, materializando-se o "*corpus mechanicum*" da criação intelectual, isso hoje não é mais necessário, conforme mostra a ementa abaixo:

> Recurso extraordinário. Repercussão geral. Tributário. Imunidade objetiva constante do art. 150, VI, d, da CF/88. Teleologia multifacetada. Aplicabilidade. Livro eletrônico ou digital. Suportes. Interpretação evolutiva. Avanços tecnológicos, sociais e culturais. Projeção. Aparelhos leitores de livros eletrônicos (ou e-readers). (...) 4. O art. 150, VI, d, da Constituição não se refere apenas ao método gutenberguiano de produção de livros, jornais e periódicos. O vocábulo "papel" não é, do mesmo modo, essencial ao conceito desses bens finais. O suporte das publicações é apenas o continente (*corpus mechanicum*) que abrange o conteúdo (*corpus misticum*) das obras. O corpo mecânico não é o essencial ou o condicionante para o gozo da imunidade, pois a variedade de tipos de suporte (tangível ou intangível) que um livro pode ter aponta para a direção de que ele só pode ser considerado como elemento acidental no conceito de livro. A imunidade de que trata o art. 150, VI, d, da Constituição, portanto, alcança o livro digital (e-book). (...) 8. Recurso extraordinário a que se nega provimento. (RE 330.817, Relator Ministro Dias Toffoli, Tribunal Pleno, DJe 30 ago. 2017).

Nessa perspectiva, a transmissão eletrônica de dados pode acontecer tanto mediante a aquisição material em lojas quanto por meio de *download* ou *streaming*. A partir dessa premissa Lucas Bevilacqua e Carlos Almeida entendem que, independentemente do modo de comercialização, "os Estados detêm poder de tributar *softwares* através do ICMS ((BEVILACQUA & ALMEIDA, Lucas e Carlos Otávio. *In:* FARIA, SILVEIRA E MONTEIRO, Renato, Ricardo e Alexandre. *Tributação da*

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 008C-CBE0-0A61-9FA8 e senha 4776-91B1-CE3F-7BC3

Economia Digital- desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas. São Paulo: Saraiva, 2018, p.339-357, p.351).

Portanto, reputo constitucional a incidência de ICMS sobre *softwares* de prateleira, ainda que a circulação da mercadoria ocorra apenas de forma digital e virtual.

Ante o exposto, conheço parcialmente desta ação direta de inconstitucionalidade, excluindo da cognoscibilidade os arts. 2º, §2º, e 3º, §3º, da lei atacada e, na parte conhecida, dou parcial procedência, apenas, de modo a confirmar a liminar concedida previamente quanto aos arts. 13, § 4°, e 22, parágrafo único, da Lei estadual 7.098/98.

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 008C-CBE0-0A61-9FA8 e senha 4776-91B1-CE3F-7BC3

PLENÁRIO

EXTRATO DE ATA

AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE 1.945
PROCED. : MATO GROSSO
RELATORA : MIN. CÁRMEN LÚCIA
REQTE.(S) : PARTIDO DO MOVIMENTO DEMOCRÁTICO BRASILEIRO - PMDB
ADV.(A/S) : VANIA KIRZNER (093704/MG)
ADV.(A/S) : RENATO OLIVEIRA RAMOS (20562/DF)
INTDO.(A/S) : GOVERNADOR DO ESTADO DE MATO GROSSO
INTDO.(A/S) : ASSEMBLEIA LEGISLATIVA DO ESTADO DE MATO GROSSO
AM. CURIAE. : DISTRITO FEDERAL
ADV.(A/S) : PROCURADOR-GERAL DO DISTRITO FEDERAL
AM. CURIAE. : CONFEDERACAO NACIONAL DE SERVICOS - CNS
AM. CURIAE. : ABES - ASSOCIAÇÃO BRASILEIRAS DAS EMPRESAS DE SOFTWARE
AM. CURIAE. : SINDICATO DAS EMPRESAS DE PROCESSAMENTO DE DADOS E SERVIÇOS DE INFORMÁTICA DO ESTADO DE SÃO PAULO - SEPROSP
ADV.(A/S) : RICARDO OLIVEIRA GODOI (143250/SP) E OUTRO(A/S)
AM. CURIAE. : ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DAS SECRETARIAS DE FINANÇAS DAS CAPITAIS - ABRASF
ADV.(A/S) : RICARDO ALMEIDA RIBEIRO DA SILVA (58935/DF, 81438/RJ)
AM. CURIAE. : FEDERAÇÃO DAS INDUSTRIAS NO ESTADO DO MATO GROSSO - FIEMT
ADV.(A/S) : VICTOR HUMBERTO MAIZMAN (04501/MT)
AM. CURIAE. : FEDERAÇÃO DAS ASSOCIAÇÕES DAS EMPRESAS BRASILEIRAS DE TECNOLOGIA DA INFORMAÇÃO - ASSESPRO NACIONAL
ADV.(A/S) : ALESSANDRO SPILLER (37848/RS)

Decisão: Após os votos dos Ministros Cármen Lúcia (Relatora) e Edson Fachin, que julgavam parcialmente prejudicada a ação direta quanto ao § 3º do art. 3º da Lei mato-grossense n. 7.098/1998 e, na parte remanescente, julgavam improcedente o pedido, pediu vista dos autos o Ministro Dias Toffoli (Presidente). Falaram: pelo interessado Governador do Estado de Mato Grosso, o Dr. Lucas Schwinden Dallamico; pelo *amicus curiae* Distrito Federal, o Dr. Jorge Octavio Lavocat Galvão; e, pelo *amicus curiae* Federação das Indústrias no Estado do Mato Grosso, o Dr. Victor Humberto da Silva Maizman. Plenário, Sessão Virtual de 17.4.2020 a 24.4.2020.

Composição: Ministros Dias Toffoli (Presidente), Celso de Mello, Marco Aurélio, Gilmar Mendes, Ricardo Lewandowski, Cármen Lúcia, Luiz Fux, Rosa Weber, Roberto Barroso, Edson Fachin e Alexandre de Moraes.

Carmen Lilian Oliveira de Souza
Assessora-Chefe do Plenário

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 9020-E12A-46AA-32B7 e senha 0CB5-6A95-DB65-05D7

PLENÁRIO

EXTRATO DE ATA

AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE 1.945
PROCED. : MATO GROSSO
RELATORA : MIN. CÁRMEN LÚCIA
REQTE.(S) : PARTIDO DO MOVIMENTO DEMOCRÁTICO BRASILEIRO - PMDB
ADV.(A/S) : VANIA KIRZNER (093704/MG)
ADV.(A/S) : RENATO OLIVEIRA RAMOS (20562/DF)
INTDO.(A/S) : GOVERNADOR DO ESTADO DE MATO GROSSO
INTDO.(A/S) : ASSEMBLEIA LEGISLATIVA DO ESTADO DE MATO GROSSO
AM. CURIAE. : DISTRITO FEDERAL
PROC.(A/S)(ES) : PROCURADOR-GERAL DO DISTRITO FEDERAL
AM. CURIAE. : CONFEDERACAO NACIONAL DE SERVICOS - CNS
AM. CURIAE. : ABES - ASSOCIAÇÃO BRASILEIRAS DAS EMPRESAS DE SOFTWARE
AM. CURIAE. : SINDICATO DAS EMPRESAS DE PROCESSAMENTO DE DADOS E SERVIÇOS DE INFORMÁTICA DO ESTADO DE SÃO PAULO - SEPROSP
ADV.(A/S) : RICARDO OLIVEIRA GODOI (143250/SP) E OUTRO(A/S)
AM. CURIAE. : ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DAS SECRETARIAS DE FINANÇAS DAS CAPITAIS - ABRASF
ADV.(A/S) : RICARDO ALMEIDA RIBEIRO DA SILVA (58935/DF, 81438/RJ)
AM. CURIAE. : FEDERAÇÃO DAS INDUSTRIAS NO ESTADO DO MATO GROSSO - FIEMT
ADV.(A/S) : VICTOR HUMBERTO MAIZMAN (04501/MT)
AM. CURIAE. : FEDERAÇÃO DAS ASSOCIAÇÕES DAS EMPRESAS BRASILEIRAS DE TECNOLOGIA DA INFORMAÇÃO - ASSESPRO NACIONAL
ADV.(A/S) : ALESSANDRO SPILLER (37848/RS)

Decisão: Após os votos dos Ministros Cármen Lúcia (Relatora) e Edson Fachin, que julgavam parcialmente prejudicada a ação direta quanto ao § 3º do art. 3º da Lei mato-grossense n. 7.098/1998 e, na parte remanescente, julgavam improcedente o pedido, pediu vista dos autos o Ministro Dias Toffoli (Presidente). Falaram: pelo interessado Governador do Estado de Mato Grosso, o Dr. Lucas Schwinden Dallamico; pelo *amicus curiae* Distrito Federal, o Dr. Jorge Octavio Lavocat Galvão; e, pelo *amicus curiae* Federação das Indústrias no Estado do Mato Grosso, o Dr. Victor Humberto da Silva Maizman. Plenário, Sessão Virtual de 17.4.2020 a 24.4.2020.

Decisão: Apregoado para julgamento em conjunto com a ADI 5.659. Após a leitura do relatório e a realização das sustentações orais na ADI 5.659, o julgamento das ações foi suspenso. Presidência do Ministro Luiz Fux. Plenário, 29.10.2020(Sessão realizada inteiramente por videoconferência - Resolução 672/2020/STF).

Presidência do Senhor Ministro Luiz Fux. Presentes à sessão os Senhores Ministros Marco Aurélio, Gilmar Mendes, Ricardo

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código A886-90E7-CBD6-7B14 e senha F6ED-2624-7690-0818

Lewandowski, Cármen Lúcia, Dias Toffoli, Rosa Weber, Roberto Barroso, Edson Fachin e Alexandre de Moraes.

Vice-Procurador-Geral da República, Dr. Humberto Jacques de Medeiros.

Carmen Lilian Oliveira de Souza
Assessora-Chefe do Plenário

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código A886-90E7-CBD6-7B14 e senha F6ED-2624-7690-0818

04/11/2020 **PLENÁRIO**

AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE 1.945 MATO GROSSO

OBSERVAÇÃO

O SENHOR MINISTRO LUIZ FUX (PRESIDENTE) - Eu vou perguntar aos eminentes Relatores das ações se eles concedem a palavra a Vossa Excelência.

Na Ação Direta de Inconstitucionalidade 1.945, Ministra Cármen Lúcia, Vossa Excelência, inclusive, pediu a palavra também pela ordem.

A SENHORA MINISTRA CÁRMEN LÚCIA - Presidente, apenas para lembrar a Vossa Excelência e a todos os Senhores Ministros que, no caso da Ação Direta de Inconstitucionalidade 1.945, de que sou Relatora e à qual fez referência o eminente Advogado, já houve o meu voto e o voto do Ministro Edson Fachin. Portanto, não é sobre nenhuma questão que pode ter sobrevindo, porque estamos no meio do julgamento. O voto do Ministro Dias Toffoli será o terceiro voto.

Apenas, no que se refere a este julgamento, não há questão de ordem. Primeiro, advogado não levanta questão de ordem, pode esclarecer de fato, mas estamos julgando matéria eminentemente de direito.

Ouço sempre com muito gosto todos os advogados, apenas rememoro a Vossa Excelência que já houve votos anteriores, estamos no meio julgamento e, portanto, a sustentação oral, até mesmo do eminente Subprocurador Doutor Humberto, dizia respeito a esse julgamento de caso agora relatado pelo Ministro Dias Toffoli.

O SENHOR MINISTRO LUIZ FUX (PRESIDENTE) - Tem razão a eminente Ministra Cármen Lúcia, tendo em vista que já foram proferidos votos, e não há lugar para questão de fato, uma vez que há julgamento já iniciado e voto já proferido.

Ação Direta de Inconstitucionalidade 5.659, o Ministro Toffoli ainda nem começou o voto, mas Vossa Excelência, Ministro Toffoli, é senhor absoluto de deferir ou não a palavra para questão de ordem ou para matéria fática, se entender cabível. Como Vossa Excelência se posiciona?

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código DD9A-9D8A-4F73-6270 e senha 3162-34C6-E811-E654

O SENHOR MINISTRO DIAS TOFFOLI:

Senhor Presidente, a manifestação do Senhor Vice-Procurador-Geral da República se deu há uma semana. O advogado poderia ter me procurado, pedido a mim audiência, poderia ter mandado memoriais, poderia ter mandado esclarecimentos. Houve tempo necessário para isso. Eu sei da elegância do eminente advogado, mas não é o momento oportuno para tanto.

O SENHOR MINISTRO LUIZ FUX (PRESIDENTE) - Então, tendo em vista que os Excelentíssimos Senhores Relatores se encontram devidamente esclarecidos quanto a todos os pontos da causa, digo ao eminente Advogado que não foi deferida a palavra a Vossa Senhoria.

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código DD9A-9D8A-4F73-6270 e senha 3162-34C6-E811-E654

04/11/2020 **PLENÁRIO**

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 o requerente 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.

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 2224-A27D-E4CC-BF76 e senha E2FE-205A-35A1-04FA

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

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 2224-A27D-E4CC-BF76 e senha E2FE-205A-35A1-04FA

§ 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

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 2224-A27D-E4CC-BF76 e senha E2FE-205A-35A1-04FA

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.

[...]

§ 1° 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;

[...]

§ 2° 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

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 2224-A27D-E4CC-BF76 e senha E2FE-205A-35A1-04FA

> **regulamento disporá sobre a forma de comprovação da inocorrência do fato gerador**."

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 **Cármen 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; 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 pais, 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.

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 2224-A27D-E4CC-BF76 e senha E2FE-205A-35A1-04FA

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) não há inconstitucionalidade no art. 13, § 4º, da lei questionada, pois a CF/88 não propôs critérios para definição da margem de lucro como matéria reservada a 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 não ocorrência 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 **Cármen 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

De início, considero que têm razão o Governador do Estado de Mato

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 2224-A27D-E4CC-BF76 e senha E2FE-205A-35A1-04FA

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 o teor do dispositivo, 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 declaração da 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

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 2224-A27D-E4CC-BF76 e senha E2FE-205A-35A1-04FA

> 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 essa lei ordinária 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 **Cármen Lúcia**.

Anote-se, paralelamente a isso, que a competência para tratar de

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 2224-A27D-E4CC-BF76 e senha E2FE-205A-35A1-04FA

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 se 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 o Advogado-Geral da União, não se deve conhecer da ação direta quanto aos arts. 13, § 4º; 16, § 2º; e 22, parágrafo único. Isso porque o requerente não teria invocado os parâmetros constitucionais que teriam sido violados, mas apenas alegado incompatibilidade de tais dispositivos com normas da LC nº 87/96. Para o Procurador-Geral da República, não se deve conhecer da ação apenas quanto aos arts. 13, § 4º; e 22, parágrafo único.

A Ministra **Cármen 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

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 2224-A27D-E4CC-BF76 e senha E2FE-205A-35A1-04FA

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 TIPICAMENTE 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

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 2224-A27D-E4CC-BF76 e senha E2FE-205A-35A1-04FA

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

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 2224-A27D-E4CC-BF76 e senha E2FE-205A-35A1-04FA

> extraordinário" (RE nº 572.020/DF, Tribunal Pleno, Rel. p/ o ac. Min. **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

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 2224-A27D-E4CC-BF76 e senha E2FE-205A-35A1-04FA

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[1], 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".

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 2224-A27D-E4CC-BF76 e senha E2FE-205A-35A1-04FA

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 **softwares**, 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 que envolvem **softwares**, "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

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 2224-A27D-E4CC-BF76 e senha E2FE-205A-35A1-04FA

validade da incidência do ICMS sobre negócios jurídicos realizados com programa de computador (**software**), tendo em vista a matriz constitucional do imposto.

Eis, na essência, os argumentos levantados contra a tributação: a) o Estado de Minas Gerais teria criado, sem previsão em lei ordinária estadual nem em lei complementar federal, hipótese de incidência do imposto sobre as operações com **software**; b) a operação já seria tributada pelo ISS, nos termos da LC nº 116/03; c) o **software**, um bem abstrato, intangível, incorpóreo, não teria natureza de mercadoria, mas sim de direito autoral ou de propriedade intelectual; d) não haveria circulação na operação com **software**, tendo em vista, notadamente, que sua aquisição não caracterizaria operação de compra e venda, mas simplesmente licenciamento ou cessão de uso. No entendimento da requerente, na disponibilização eletrônica de dados (**download ou streaming**) inexiste qualquer característica capaz de acarretar sua efetiva circulação, assim entendida como a transferência da propriedade.

Quanto ao primeiro argumento de que o Estado de Minas Gerais teria criado, por meio dos Decretos nºs 43.082/02 e 46.877/15, sem previsão em lei ordinária estadual nem em lei complementar federal, hipótese de incidência do ICMS sobre operações com **software**, entendo estar ele prejudicado. Com efeito, é certo que o Decreto nº 43.082/02, no art. 43, XV, letras **a** e **b**, dispôs sobre a base de cálculo do ICMS na saída ou no fornecimento de programa para computador: a) para uso exclusivo do encomendante; e, b) destinado a comercialização.

Ocorre que o Decreto nº 46.877/15 revogou o referido dispositivo do Regulamento do ICMS. Nessa linha, mesmo que se considere o Decreto nº 43.082/02 como um regulamento autônomo que teria inovado ao dispor sobre a base de cálculo do ICMS nas operações de comercialização de programas de computador, **é fato que a ação direta está prejudicada quanto a esse aspecto, dada a revogação dele pelo Decreto nº 46.877/15**.

Por outro lado, descabe arguir a inconstitucionalidade do

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 2224-A27D-E4CC-BF76 e senha E2FE-205A-35A1-04FA

decreto revogador, notadamente porque, a se considerar válida a cobrança do ICMS sobre programas de computador, a premissa seria de que a Lei mineira nº 6.763/75 e a Lei Complementar nº 87/96 respaldariam a cobrança.

Sobre a alegação de que, caso se considere válida a cobrança do ICMS sobre operações com **software**, se estaria legitimando bitributação, alegação construída com base no argumento de que a situação já teria sido alcançada pelo ISS, nos termos dos subitens 1.01, 1.02, 1.04, 1.05, 1.07 e 1.08 da lista anexa à Lei Complementar nº 116/03, creio que a questão será mais bem dirimida ao longo de meu voto.

Antes, contudo, faço brevíssimas referências sobre o que vem a ser programa de computador (**software**), sem a pretensão de exaurir o sentido e o alcance dessa figura.

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'[2]. 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'[3].

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:

---

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.

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 2224-A27D-E4CC-BF76 e senha E2FE-205A-35A1-04FA

> 'Art. 1º Programa de computador é a expressão de um conjunto organizado de instruções em linguagem natural ou codificada, contida em suporte físico de qualquer natureza, de emprego necessário em máquinas automáticas de tratamento da informação, dispositivos, instrumentos ou equipamentos periféricos, baseados em técnica digital ou análoga, para fazê-los funcionar de modo e para fins determinados.'

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 DE *SOFTWARES*.

Como se sabe, no julgamento do RE nº 176.626/SP, realizado na sessão de 10/11/98, a Primeira Turma da Corte concluiu pela possibilidade de o ICMS incidir sobre operações com **softwares** 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

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 2224-A27D-E4CC-BF76 e senha E2FE-205A-35A1-04FA

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 [incluiria] 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**'.

Como esclarece o memorial apresentado nos autos pela BRASSCOM, esse julgamento da Primeira Turma, datado de 1998, com base na diferenciação entre o **software** customizável e o não customizável, conhecido como **software** de prateleira,

> '...além de ter condicionado a incidência do ICMS sobre software à existência de suporte físico (*corpus mechanicum) E à sua comercialização em larga escala*, estipulou de maneira clara e expressa que o negócio jurídico relativo ao licenciamento de programas de computador (software) não poderia ser objeto da incidência do imposto estadual, apontando, por fim, que a r**eferida distinção acima mencionada era irrelevante para o objeto da demanda**, eis que o recurso extraordinário, à época interposto pela Fazenda do Estado de São Paulo, **dirigia-se ao questionamento da incidência sobre as operações com licenciamento e uso de programas de computador (software), razão pela qual não fora conhecido pelo órgão fracionário desta Corte'**.

No julgamento da medida cautelar na ADI nº 1.945/MT, o Tribunal avançou e passou a considerar ser possível a

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 2224-A27D-E4CC-BF76 e senha E2FE-205A-35A1-04FA

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** afirmou que 'a realidade altera o significado dos textos'.

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 2224-A27D-E4CC-BF76 e senha E2FE-205A-35A1-04FA

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 do 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 de comercialização de **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 disso que a Corte sinalizou, por força do julgamento daquela medida cautelar, ser válida a cobrança do imposto em relação a operações com **software** padronizado e 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 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/2/16). 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

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 2224-A27D-E4CC-BF76 e senha E2FE-205A-35A1-04FA

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/MT, 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**, pode ser considerado um bem digital incorpóreo (imaterial) que, em tese, pode configurar fato gerador do ICMS, a depender das características do negócio jurídico 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 de licenciamento ou cessão de uso de programas de computador em suas diversas modalidades, da mesma forma que a Suprema Corte, em diversos julgados, tem 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 **softwares**, inicialmente 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 à **internet**.

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 2224-A27D-E4CC-BF76 e senha E2FE-205A-35A1-04FA

Creio que devemos avançar a partir dessa perspectiva. O primeiro julgado da Corte data de 1998. O término do julgamento da medida cautelar na ADI nº 1.945/MT data de 2010.

O Supremo Tribunal Federal não tem se furtado a admitir as mudanças 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. 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'[4], também denominada COM(97) 157 final.

No tocante à tributação, nessa comunicação se consignou

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

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 2224-A27D-E4CC-BF76 e senha E2FE-205A-35A1-04FA

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', sendo necessário realizarem-se adaptações legislativas, sem se olvidar da neutralidade fiscal. Na referida comunicação 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[5] 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) considerar as transmissões eletrônicas como serviços; 3) garantir a neutralidade; 4) facilitar o cumprimento das obrigações; 5) garantir o controle e o cumprimento da lei; 6) facilitar a tarefa das autoridades fiscais. Faço alguns apontamentos sobre as diretrizes de 1 a 3, por serem mais

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

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 2224-A27D-E4CC-BF76 e senha E2FE-205A-35A1-04FA

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 de bens, da categoria de bens corpóreos. No tratamento do IVA no contexto da prestação de serviços, ela se aproveitava da categoria de bens incorpóreos[6].

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 neutralidade significaria que '**as consequências em termos de fiscalidade deve[m] ser as mesmas para as transações de mercadorias e de serviços** independentemente do meio de comercialização utilizado ou de a entrega ser feita ou não em linha' e que 'as consequências da fiscalidade devem ser as

---

6 **Vide** trechos dos arts. 5º e 6º da Sexta Diretiva 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;" (grifos nossos). Disponível em: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/PDF/?uri=CELEX:31977L0388&rid=1>. Acesso em: 28 out. 2020.

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 2224-A27D-E4CC-BF76 e senha E2FE-205A-35A1-04FA

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[7] 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)**[8], 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 os serviços de **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[9] que: a) não fosse exigido nas transações envolvendo similar propriedade,

---

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 '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.

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 2224-A27D-E4CC-BF76 e senha E2FE-205A-35A1-04FA

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**)[10] 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 viger por três anos, foi sucessivamente prorrogada: **Public Law No: 107-75** (11/28/01)[11]; **Public Law No**: **110-108**[12]. Em 2016, a **Public Law No:** 114-125 (02/24/16)[13] tornou permanente a moratória.

No âmbito da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), há a Conferência de Ottawa, celebrada em outubro de 1998, na qual a OCDE acordou aplicar cinco princípios de tributação ao fornecimento de bens e serviços por meio eletrônico, que seriam os mesmos aplicáveis ao fornecimento convencional. Vejamos quais são eles.

Pelo primeiro princípio, o da **neutralidade**, a tributação

---

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

11 Disponível em: <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.

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 2224-A27D-E4CC-BF76 e senha E2FE-205A-35A1-04FA

deve tentar ser '**neutra e equitativa** entre as formas de fornecimento de bens e serviços eletrônicos e entre o fornecimento convencional, evitando assim a dupla imposição ou a não tributação involuntária'. De acordo com o princípio da eficiência, devem-se reduzir, tanto quanto possível, 'os custos de cumprimento para as empresas e para a administração'. Segundo os princípios da certeza e da simplicidade, tratados conjuntamente, 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 [se] assegurar sua evolução paralela aos avanços tecnológicos e comerciais**'.

Na Associação Latino-Americana de Integração (ALADI),[14] 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 de 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 sobre o consumo – categoria em que foram enquadrados o ICMS e o ISS brasileiros –, os consultores argentinos Noberto Pablo 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

14 Disponível em: <http://www.aladi.org/nsfaladi/estudios.nsf/976268b0319cf31c032574a300528c83/8e73c4f674c2c8eb03256d6e0058862b/$FILE/150Rev2pt.doc>. Acesso em: 28 out. 2020.

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 2224-A27D-E4CC-BF76 e senha E2FE-205A-35A1-04FA

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 de 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 países 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 deveriam 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. 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.

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 2224-A27D-E4CC-BF76 e senha E2FE-205A-35A1-04FA

Faço, inicialmente, análise sobre o tratamento que a União Europeia deu ao **software como serviço**. Acerca desse assunto, cabe relembrar 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, se entendia 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 sentido de que toda e qualquer operação com bens incorpóreos (não tangíveis) deva ser considerada prestação de serviço para efeito do ISS**.

Ciente disso, vejamos como, no direito brasileiro, pode se solucionar 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).

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 2224-A27D-E4CC-BF76 e senha E2FE-205A-35A1-04FA

É certo que a rígida divisão de competências tributárias levada a efeito pela Carta da República nos leva a crer que a 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

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 2224-A27D-E4CC-BF76 e senha E2FE-205A-35A1-04FA

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**'[15] – 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**'[16]. 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'[17]. 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 para 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, Rel. Min. **Marco Aurélio**, sessão de 3/11/92, DJ de 27/11/92.

A Corte tem tradicionalmente resolvido as indefinições 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

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

16 Ibidem.

17 Ibidem.

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 2224-A27D-E4CC-BF76 e senha E2FE-205A-35A1-04FA

do segundo sobre as operações de circulação de mercadorias que envolvam serviços não definidos por lei complementar como tributáveis por imposto municipal. Vejamos 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**

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 2224-A27D-E4CC-BF76 e senha E2FE-205A-35A1-04FA

> **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 1.092.206/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 a 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 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

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 2224-A27D-E4CC-BF76 e senha E2FE-205A-35A1-04FA

necessário um fazer humano. Ora, é por isso que essa lei trata, também, 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 Placido 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, atentem-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[18] de direito de uso de programas de computação.'

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 competências em matéria tributária envolvendo os **softwares**

18 "CESSÃO. Derivado do latim cessio, de cedere (ceder, traspassar), 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).

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 2224-A27D-E4CC-BF76 e senha E2FE-205A-35A1-04FA

que surgiram. E o fez não se valendo daquele critério que o Supremo Tribunal Federal vinha adotando (isto é, o 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 deixar de se aplicar o ISS às operações com programas de computador, notadamente tendo em vista o fato de que, a 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 tributarem 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

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 2224-A27D-E4CC-BF76 e senha E2FE-205A-35A1-04FA

transferência por meio do contrato de licenciamento ou a cessão de direito de uso de programas de computador ocorrem por meio físico ou eletrônico; 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 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.

Com efeito, no caso de licenciamento ou cessão de uso de **software** personalizado por meio de transferência eletrônica direta, parece não haver controvérsia na jurisprudência da Corte quanto à incidência do ISS, com base no 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**.

O mesmo entendimento, a meu sentir, deve ser adotado quanto ao licenciamento ou à cessão de uso de **software** padronizado.

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

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 2224-A27D-E4CC-BF76 e senha E2FE-205A-35A1-04FA

replicado para comercialização com diversos usuários.

E, mesmo se considerando que, na operação com **software** padronizado, existe a transferência de um bem digital, 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**, a disponibilização de manuais, atualizações tecnológicas e outras funcionalidades previstas no contrato de licenciamento ou de cessão de uso.

Esses fundamentos, a meu ver, se aplicam com mais razão ao **software** padronizado **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.

Esse entendimento encontra respaldo na jurisprudência recente da Suprema Corte.

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 obrigação 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**

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 2224-A27D-E4CC-BF76 e senha E2FE-205A-35A1-04FA

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 obrigação 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 n¬ 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 sobre obrigações 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

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 2224-A27D-E4CC-BF76 e senha E2FE-205A-35A1-04FA

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 dos contratos de franquia empresarial, a controvérsia residia na 'natureza híbrida, na maneira de ser complexa desse contrato', já que ele 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.

Um último aspecto merece ser destacado. Ainda que se admita ser legítima a incidência do ICMS sobre bens incorpóreos ou imateriais, como admito, é indispensável para que ocorra o fato gerador do imposto estadual que haja transferência de propriedade do bem, o que não ocorre nas operações com **software** que estejam embasadas em licenças ou cessões do direito de uso.

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, como ocorre com os **Softwares as a Service (SaaS)**.

A Ministra **Cármen Lúcia**, na ADI nº 1.945/MT, analisando a matéria, consignou que a aquisição da licença ou a cessão de uso de **software** pode acontecer 'sem a transferência de

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 2224-A27D-E4CC-BF76 e senha E2FE-205A-35A1-04FA

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, concordo com o entendimento de Sua Excelência.

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')'[19].

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 [...]'[20], sendo os principais tipos a infraestrutura como serviço, a plataforma como serviço e o **software como serviço**.

Outra empresa, 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'[21]. 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

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>. Acesso em: 28 out. 2020.

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

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 2224-A27D-E4CC-BF76 e senha E2FE-205A-35A1-04FA

nuvem 'a entrega de recursos de computação sob demanda, tudo desde aplicativos até data centers, por meio da Internet'[22].

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.'[23]

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; d) rápida elasticidade; e) 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

---

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 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.

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 2224-A27D-E4CC-BF76 e senha E2FE-205A-35A1-04FA

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.

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 favor do usuário**.

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

Por fim, esclareço que minha análise no presente caso se restringe ao fornecimento de programas de computador mediante contrato de licenciamento ou cessão de direito de uso, como previsto no subitem 1.05 do Anexo à Lei Complementar nº 116/03. Dada a complexidade inerente aos conceitos de tecnologia da informação, há complicadores que afetam o direito tributário, na medida em que as relações jurídicas podem conter, ao longo de sua cadeia, mais de uma modalidade de serviço de computação. Como sabemos, na ADI nº 5.958, de relatoria da Ministra **Cármen Lúcia**, se discutirá a validade do Convênio CONFAZ nº 106/17, o qual tentou validar

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 2224-A27D-E4CC-BF76 e senha E2FE-205A-35A1-04FA

> a cobrança do ICMS sobre todas as operações realizadas com **software**, ocasião em que a Suprema Corte terá nova oportunidade de revisitar tema tão complexo em todas as suas nuances."

Portanto, peço vênia 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 vênia 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 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.

DA MODULAÇÃO DOS EFEITOS DA DECISÃO

Considerado o tempo decorrido desde a propositura da presente ação direta e o parcial deferimento da medida cautelar, entendo ser o caso de se modularem os efeitos da decisão.

Essa medida 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.

Durante o julgamento dessa ação, o Relator, Ministro **Roberto Barroso**, apontou que a norma invalidada havia vigorado, com presunção

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 2224-A27D-E4CC-BF76 e senha E2FE-205A-35A1-04FA

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 publicação da ata de julgamento do mérito.

É como voto.

REAJUSTE DE VOTO

Senhor Presidente, na última sessão pedi a palavra para esclarecer a amplitude da modulação dos efeitos da decisão por mim anteriormente proposta no que diz respeito à tributação incidente sobre os **softwares**.

Nos debates, contudo, surgiram dúvidas. O Ministro **Ricardo Lewandowski** indagou a respeito daqueles que não pagaram nem o ICMS nem o ISS. O Ministro **Alexandre de Moraes** questionou, além da situação dos inadimplentes, como ficariam os que entraram com ação judicial contestando a tributação. O Presidente, Ministro **Luiz Fux**, propôs que, se se veda a repetição de indébito, deveria ser adotado raciocínio análogo em relação ao poder público. O Ministro **Gilmar Mendes** lembrou a existência de casos de bitributação e sugeriu a elaboração de tabela com as situações fáticas possíveis em que se encontram os contribuintes, para facilitar o julgamento da proposta de modulação.

Apresentamos, assim, a seguinte tabela com as situações fáticas vislumbradas e as soluções possíveis, para fins de atribuição de eficácia **ex nunc** à decisão tomada na última sessão, tendo como marco a **data da publicação da ata de julgamento do mérito.**

SITUAÇÃO FÁTICA	SOLUÇÃO PROPOSTA	EFEITO PRÁTICO

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 2224-A27D-E4CC-BF76 e senha E2FE-205A-35A1-04FA

1. Contribuintes que recolheram **somente o ICMS**.	Não terão direito à repetição de indébito; Será vedado ao município cobrar o ISS, sob pena de bitributação.	Evitar **novas** ações de repetição de indébito de ICMS; Evitar ações de cobrança de ISS, pelo município, sob pena de bitributação.
2. Contribuintes que recolheram **somente o ISS**.	Será confirmada a validade do pagamento do ISS; Será vedado ao estado cobrar o ICMS.	Pacificar a incidência do ISS nas operações com **softwares**; Evitar que os estados cobrem o ICMS.
3. Contribuintes que não recolheram nem o ICMS nem o ISS.	Será permitida a cobrança apenas do ISS, respeitada a prescrição.	Os municípios poderão efetuar lançamento e cobrar créditos de ISS; Os estados não poderão lançar nem cobrar ICMS.
4. Contribuintes que recolheram o ISS **e** o ICMS, **mas não ingressaram com ação de repetição de indébito** (**situação de bitributação**).	Poderá haver repetição de indébito do ICMS, sob pena de enriquecimento sem causa do Estado (mesmo se não houver ação judicial em curso); Será reconhecida a validade do recolhimento do ISS.	Reconhecer a validade do pagamento do ISS já realizado; Oferecer ao particular a opção de requerer a repetição de indébito do ICMS pago dentro do prazo prescricional.

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 2224-A27D-E4CC-BF76 e senha E2FE-205A-35A1-04FA

5. Contribuintes que ajuizaram ações contra os estados cujo julgamento se encontra **pendente**, inclusive **ações de repetição** de indébito, nas quais se questiona a tributação do ICMS.	As ações serão julgadas à luz da orientação da Corte, reconhecendo-se a incidência apenas do ISS, com possibilidade de repetição do ICMS pago indevidamente.	Declaração de inexistência de relação jurídica (com opção de levantamento de depósitos eventualmente efetuados) e/ou repetição de indébito (caso o contribuinte já tenha recolhido o ICMS).
6. Contribuintes contra os quais tenham sido ajuizadas ações, inclusive execuções fiscais pendentes de julgamento movidas por **estados**, visando à cobrança do ICMS.	A ação será julgada à luz da orientação da Corte, reconhecendo-se a incidência apenas do ISS.	Extinguir as ações de cobrança, inclusive execuções fiscais ajuizadas pelos estados, com opção de levantamento de depósitos ou penhora.
7. Contribuintes contra os quais tenham sido ajuizadas ações, inclusive execuções fiscais pendentes de julgamento movidas por **municípios**, visando à cobrança do ISS.	A ação será julgada à luz da orientação da Corte, reconhecendo-se a incidência apenas do ISS, salvo se o contribuinte já tenha recolhido o ICMS.	Pacificar a incidência do ISS, com ganho de causa para o município, salvo se o contribuinte já tiver recolhido o ICMS.
8. Contribuintes que ajuizaram ações contra os municípios cujo julgamento esteja **pendentes** nas quais se discuta a incidência do	A ação será julgada à luz da orientação da Corte, reconhecendo-se a incidência apenas do ISS.	Pacificar a incidência do ISS, com ganho de causa para o município, inclusive conversão em renda de depósitos judiciais

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 2224-A27D-E4CC-BF76 e senha E2FE-205A-35A1-04FA

ISS sobre os **softwares**.		e/ou execução de penhora.

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

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

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

b) impedir que os estados cobrem o ICMS em relação aos fatos geradores ocorridos até a véspera da data da publicação da ata de julgamento do mérito.

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

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

No que diz respeito **apenas à ADI nº 1.945/MT**, há duas situações que deverão ser tratadas em separado.

Proponho a modulação da decisão para também se atribuir efeitos **ex nunc**, a partir da data da publicação da ata de julgamento do mérito, à declaração de inconstitucionalidade 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.

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 2224-A27D-E4CC-BF76 e senha E2FE-205A-35A1-04FA

Em relação à expressão "observados os demais critérios determinados pelo regulamento", presente no art. 13, § 4º, da Lei nº 7.098/98, que já havia sido suspensa no julgamento da medida cautelar (sessão de 19/4/99), proponho que se atribuam efeitos **ex tunc** à declaração de inconstitucionalidade.

É como voto.

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 2224-A27D-E4CC-BF76 e senha E2FE-205A-35A1-04FA

04/11/2020 **PLENÁRIO**

AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE 1.945 MATO GROSSO

ANTECIPAÇÃO AO VOTO

O SENHOR MINISTRO ALEXANDRE DE MORAES - Boa tarde, Presidente. Boa tarde, Ministra Cármen, Relatora de uma das ações, Ministra Rosa, Ministros, Ministro Dias Toffoli, Relator da ADI 5.659 e Vistor da ADI 1.945.

Inicio parabenizando as sustentações orais feitas, trazendo inúmeros e importantes elementos para que possamos definir uma questão importantíssima.

Presidente, pretendo ser bem célere, uma vez que já há os dois posicionamentos colocados. Na ADI 1.945, já há voto apresentado pela eminente Ministra Cármen Lúcia, seguida pelo eminente Ministro Edson Fachin e, agora, há o voto do Ministro Dias Toffoli.

Presidente, para não tomar muito tempo da Corte, acompanho, em relação à rejeição das preliminares, à perda do objeto, como apontado por ambos os Relatores.

A questão, de forma bem simplificada, como Vossa Excelência bem colocou, é saber se incide ICMS ou ISS. Essa é a questão. Em outras palavras, se operações com programas de computador são, ou devem ser, classificadas como prestação de serviço ou venda de mercadorias. No caso de entendermos que seja uma operação complexa, o que predominaria? No caso de serviços seria o ISS, no caso de uma venda de mercadorias, seria questão de ICMS?

Por incrível que pareça - e vários pareceres foram juntados aos autos -, apesar de a nossa Constituição ser extremamente taxativa ao distribuir a competência tributária - diferentemente das competências legislativas e administrativas, onde há sempre poderes remanescentes, em competência tributária, a Constituição foi extremamente rígida: União, você tem isso; estados, aquilo; e municípios, seus próprios tributos -, somos sempre surpreendidos com problemas na aplicação prática dos preceitos constitucionais que preveem a competência tributária.

A Corte aqui fez uma evolução. Já adianto, pedindo todas as vênias à

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 9DFD-ABF6-49F0-F8D6 e senha ECC5-483B-48A8-AA92

eminente Ministra Cármen Lúcia e ao Ministro Edson Fachin, que vou acompanhar o eminente Ministro Dias Toffoli, porque entendo que este julgamento é exatamente uma evolução, ou pode vir a ser uma evolução, que se iniciou, como dito pelo eminente Ministro Dias Toffoli, em 1998, no RE 176.626, de relatoria do Ministro Sepúlveda Pertence, quando se começou a discutir a tributação em relação a *softwares*.

Naquele momento, já foi dito, longamente, houve diferenciação entre *software* produzido, diríamos assim, artesanalmente e os chamados *softwares* de prateleira. Essa divisão possibilitou que, no caso de *softwar*e artesanal, incidisse o ISS e, no *software* de prateleira, incidisse o ICMS.

A Corte foi evoluindo, reanalisando, e se posicionando sobre possibilidade ou desnecessidade de características de um bem corpóreo ou incorpóreo, exatamente porque o que, lá atrás, vinha em disquetes, depois CDs e DVDs, foi-se perdendo com tempo e com a tecnologia.

A Corte também foi se posicionando e evoluindo nesse sentido, entendendo que não apenas a comercialização de *softwares* físicos seria objeto de tributo - no caso estadual -, mas também a comercialização por *download*, bastando a padronização. Esse foi, a meu ver, o ponto central da diferenciação de *software* de prateleira daquele artesanal ou encomendado: a padronização.

Mas, aqui, Presidente, parece-me, há diferença para outro caso recente que julgamos - todos devem recordar -: a questão da farmácia de manipulação.

A discussão era muito semelhante, extremamente semelhante, e a Corte, por maioria, entendeu que, na manipulação feita por encomenda, incidiria o ISS, na manipulação feita e colocada na prateleira - também foi usado esse termo - incidiria o ICMS, só que, entendo, com uma diferença muito grande em relação à presente hipótese. Diferentemente da questão anterior, no remédio de manipulação, onde o remédio de prateleira é feito, colocado e vendido, ou não, acabou a relação entre quem produziu e quem vai se beneficiar disso.

Na questão da computação, não. A questão não se resume, a meu ver, com todo o respeito, com todas as vênias às posições em contrário, a

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 9DFD-ABF6-49F0-F8D6 e senha ECC5-483B-48A8-AA92

uma questão de venda de uma mercadoria. É algo dinâmico, é uma prestação contínua de serviços, atualizações - foi dito pelo eminente Ministro Dias Toffoli -, armazenamento em nuvens, constante segurança via antivírus, ou seja, na verdade, a meu ver, é um pacote de serviços.

Quando se adquirem esses *softwares*, sejam artesanais ou encomendados, sejam os de prateleira, o que se está a adquirir é um pacote de serviços. Se é um pacote de serviços, nos termos da Constituição e nos termos da legislação, não me parece que possa incidir o ICMS, porque, nos termos do art. 156, III, do Texto Constitucional, é possível que a lei complementar estabeleça, no caso de operações mistas - mesmo que entendamos ser aqui uma operação mista -, a prevalência do serviço, para fins de tributação do ISS.

O eminente Ministro-Relator de uma das ADIs e Vistor da outra bem destacou que, com a Lei Complementar nº 116/2003, houve uma opção do legislador, enquadrando, na lista de serviços, no subitem 1.05, esse serviço. Houve uma opção. Mesmo que entendamos tratar-se de uma operação mista, uma operação complexa, como diz o Texto Constitucional, houve uma opção pela prevalência dos serviços. É diferente a produção de uma geladeira da venda da geladeira, aquisição de mercadoria da aquisição de todo um licenciamento, uma cessão de direito de uso de um *software* que vem junto com um pacote de serviços de atualização de um pacote de serviços. Parece-me que deve ser privilegiado o posicionamento do legislador na Lei Complementar nº 116/2003, consequentemente incidindo o imposto municipal, ISS, e não o estadual sobre o licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computador, nos termos colocados pelo eminente Ministro Dias Toffoli.

A tradicional interpretação que a Corte dá, para resolver exatamente essas contradições e eventuais ambiguidades entre ISS e ICMS, tem base nesse critério objetivo: incide ISS se o serviço está definido por lei complementar como tributável, incide o ICMS em caso contrário. Parece-me também estar resolvida com a opção feita pelo legislador ao editar a Lei Complementar nº 116.

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 9DFD-ABF6-49F0-F8D6 e senha ECC5-483B-48A8-AA92

Entendo, realmente, que nesta questão se trata de um serviço dinâmico, uma prestação dinâmica de serviço, prioritariamente desses serviços. Consequentemente, a incidência deve ser do ISS.

Acompanho integralmente o eminente Ministro-Relator, o Ministro Dias Toffoli, no caso da ADI 5.659, julgando a ação parcialmente prejudicada e procedente, nos exatos termos que Sua Excelência colocou, e, na ADI 1.945, peço vênia à eminente Ministra Cármen Lúcia. Acompanho neste caso a divergência instaurada pelo Ministro Dias Toffoli, nos exatos termos, inclusive, declarando a inconstitucionalidade do art. 2º, § 1º, VI e do art. 6º, § 6º.

Presidente, também acompanho e acho importante essa questão - uma vez que é, a meu ver, uma evolução que se iniciou em 1998 e, até pela própria questão tecnológica, o Direito foi-se adaptando a essa evolução - sobre a modulação dos efeitos, como proposta pelo eminente Ministro Dias Toffoli. Também aqui acompanho a modulação.

É o voto, Presidente.

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 9DFD-ABF6-49F0-F8D6 e senha ECC5-483B-48A8-AA92

04/11/2020 **PLENÁRIO**

AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE 1.945 MATO GROSSO

VOTO

O SENHOR MINISTRO LUÍS ROBERTO BARROSO - Muito obrigado, Ministro-Presidente Luiz Fux, muito grato, Ministro Luiz Edson Fachin, pela gentileza.

Presidente, o compromisso é voltar para casa! Preciso pegar o voo, para amanhã poder estar presente na posse do nosso novo Colega, Ministro Kassio Nunes Marques. Por essa razão, no intervalo, vou ter que, de fato, ausentar-me.

Por isso, Presidente, vou votar muito brevemente, não sem antes cumprimentar a Ministra Cármen Lúcia, que já votara anteriormente na ADI 1.945, e cumprimentar igualmente o Ministro Dias Toffoli, que agora traz seu voto em ambos os casos - também na ADI 5.659.

A questão, como todos já assentaram, está bem posta, e estão definidas as duas posições. Temos aqui duas ações diretas de inconstitucionalidade, em que, em última análise, se discute se é legítima ou não a incidência de Imposto sobre Circulação de Mercadorias - ICMS, de competência estadual, sobre o licenciamento e cessão de programas de computador, referidos frequentemente como *softwares*.

Em última análise - e acabou de observar isso o Ministro Alexandre de Moraes -, estaremos discutindo se esse licenciamento e cessão devem ser tratados como prestação de um serviço ou se devem ser tratados como a venda de uma mercadoria.

É importante observar que o conceito de mercadoria, ao longo do tempo, dissociou-se da ideia original de bem corpóreo. Aconteceu, como observou o Ministro Dias Toffoli, uma interpretação evolutiva dos conceitos de maneira geral, inclusive, o conceito de mercadoria. Classicamente, aprendemos que há quatro elementos tradicionais de interpretação: literal ou semântico, histórico, sistemático e teleológico. O elemento histórico de interpretação que, originariamente, remetia ao contexto de edição de uma lei e à intenção do legislador, na medida em

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código CF0E-2638-556C-F394 e senha 38FC-DAE2-CE25-A90F

que o tempo passa, converte-se em interpretação evolutiva. As normas jurídicas, em última análise, libertam-se da vontade subjetiva que as criou, da *mens legislatoris*, e passam a ter um sentido objetivo no mundo e na vida. *Mens legis* que permite que uma norma editada há décadas possa adaptar-se às novas realidades e demandas da sociedade.

Portanto, dúvida não há de que o conceito de mercadoria pode perfeitamente ser aplicado também a bens não corpóreos como, por exemplo, aos programas de computador. Não é que, em tese, não pudesse incidir o ICMS, é que, penso, todavia, que, na hipótese, este não será o caso, já, portanto, pedindo vênia, todas devidas e merecidas, à eminente Ministra Cármen Lúcia e também, no ponto em que a acompanhou, ao eminente Ministro Luiz Edson Fachin.

No caso, o Supremo Tribunal Federal tem entendido também por esta linha: na disponibilização *online*, sem cessão definitiva do programa de computador, o usuário remunera o detentor da licença mediante pagamentos periódicos em regime de assinatura pelo tempo de utilização do produto. Não há aqui uma transferência da titularidade do bem. O programa não é vendido, portanto penso que não é possível falar tecnicamente em circulação de mercadorias e, consequentemente, não é possível falar em incidência do ICMS. Essa é uma operação que, de acordo com a conformação do legislador, estará sujeita à incidência do Imposto sobre Serviços, de competência municipal, e não ao Imposto de Circulação de Mercadorias, de competência estadual.

Sob essas premissas, Presidente, minha conclusão é: quanto à ADI 5.659, acompanho o Relator, reconheço a prejudicialidade parcial da ação e julgo procedentes os pedidos para dar interpretação conforme a Constituição ao art. 5º da Lei nº 6.763/1975, ao art. 1º, I e II; e ao Decreto nº 43.080 do Estado de Minas Gerais; bem como ao art. 2º da Lei Complementar nº 87/1996, afastando a incidência de ICMS nas operações com programas de computador que consistam em colocar à disposição do usuário o programa mediante transferência eletrônica de dados.

Quanto à ADI 1.945, com todas as vênias, divirjo da eminente relatora, Ministra Cármen Lúcia, também para acompanhar o Ministro

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código CF0E-2638-556C-F394 e senha 38FC-DAE2-CE25-A90F

Dias Toffoli. Voto, preliminarmente, pela prejudicialidade da ação em relação ao art. 3º, § 3º, da Lei nº 7.098/1998 e, no mérito, voto por sua parcial procedência, julgando inconstitucionais o art. 13, § 4º, e o artigo 22, parágrafo único, por afronta à legalidade. Dou interpretação conforme aos arts. 2º, §§ 1º e 2º, e ao art. 6º, § 6º, julgando constitucionais os demais dispositivos.

Minha tese de julgamento, portanto, é a seguinte, Presidente:

É inconstitucional a incidência do ICMS nas operações com programas de computador que contemplem sua disponibilização mediante cessão e/ou licenciamento.

Também aqui estou acompanhando o eminente Ministro Dias Toffoli na questão da modulação dos efeitos.

Pedindo as vênias devidas e merecidas, é como voto.

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código CF0E-2638-556C-F394 e senha 38FC-DAE2-CE25-A90F

04/11/2020 **PLENÁRIO**

AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE 1.945 MATO GROSSO

ANTECIPAÇÃO AO VOTO

A SENHORA MINISTRA ROSA WEBER - Senhor Presidente, cumprimento Vossa Excelência, cumprimento o egrégio Tribunal, o Senhor Procurador-Geral da República, os Senhores Advogados, a quem parabenizo pelas sustentações orais, e cumprimento especialmente os eminentes Relatores, Ministra Cármen Lúcia e Ministro Dias Toffoli, a quem rendo minhas homenagens mais sinceras pelos belos votos produzidos.

Como visto, Senhor Presidente, em julgamento duas ações diretas de inconstitucionalidade, a de número 1.945, sob a relatoria da Ministra Cármen Lúcia, relativa à lei do Estado de Mato Grosso, e a ADI 5.659, referente ao decreto do Estado de Minas Gerais, sob a relatoria do Ministro Dias Toffoli.

O ponto central da controvérsia diz com a incidência de ICMS, previsto nesses diplomas legais, sobre a aquisição de *software* por meio de transferência eletrônica de dados. Dito de uma maneira mais simples, o que está em discussão, basicamente, é a definição de licenciamento e a cessão de programas de computadores, *softwares*, receberem ou não, para fins de tributação, o tratamento de prestação de serviços ou de circulação ou venda de mercadorias.

No caso de prestação de serviços, se assim se concluir, são hipóteses de incidência do ISS, de competência municipal. No caso da circulação de mercadorias, hipótese de incidência do ICMS, de competência estadual.

Acompanho os eminentes Relatores no que assentam o prejuízo das ações relativamente aos dispositivos impugnados por eles indicados e também na rejeição das preliminares, mas quanto ao tema de fundo, pedindo toda a vênia à eminente Ministra Cármen Lúcia e ao eminente Ministro Edson Fachin, acompanho a divergência aberta pelo Ministro Dias Toffoli, acompanhado pelo Ministro Alexandre de Moraes e pelo

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 11B8-BECE-30F9-FCC1 e senha 1909-101E-C718-0517

Ministro Luís Roberto Barroso.

O tema é complexo e merece, sem dúvida, reflexão. Talvez tenhamos de revisitá-lo em breve, como apontado, em função de outras ações que, no mínimo, versam sobre temas correlatos. A despeito desse debate, com a devida vênia, entendo que a melhor compreensão é de que o licenciamento de uso de programa de computador não se confunde nem se equipara à operação de circulação de mercadorias, ainda que este vocábulo, "mercadoria", em sua acepção jurídica, por óbvio, não se limite, como reiteradamente destacado, a coisas corpóreas.

Continuo a ver os programas de computador como abstrações - talvez por minha condição de leiga na matéria -, na verdade, um conjunto de instruções em linguagem matemática - os famosos algoritmos - destinados a operar os computadores.

Por isso, renovando meus pedidos de vênia - tenho anotações escritas e vou juntá-las aos autos, Senhor Presidente, embora alguns registros breves me pareçam relevantes -, assento minha compreensão de que o licenciamento de uso de um programa de computador, no caso de um *software*, não se confunde, como disse, com uma operação de circulação de mercadoria. Em especial porque, na condição de artefato intelectual, regido pelos mesmos regimes conferidos às obras literárias pela legislação de direitos autorais e conexos - e aí me reporto ao art. 2º da Lei nº 9.609/1998 -, o uso de programas de computador no Brasil é objeto de contrato de licença. Não haveria, em princípio, falar em alienação - muito menos em tradição -, notadamente quando a cópia é transferida ao usuário por transferência eletrônica.

Também me reporto, em minhas breves anotações escritas, à disseminação da computação feita em nuvem, cada vez mais, com o franqueamento do acesso do usuário a um determinado *software* e a disponibilização de uma ferramenta para uso.

Por isso, Senhor Presidente, renovando o pedido de vênia, como disse, na parte remanescente, não conheço, ou melhor, julgo prejudicadas, em parte, as ações e, na parte subsistente, o juízo é de procedência parcial nos exatos termos postos por sua Excelência o Ministro Dias Toffoli.

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 11B8-BECE-30F9-FCC1 e senha 1909-101E-C718-0517

Também o acompanho quanto à modulação dos efeitos. Apenas, Senhor Presidente, consideraria a eficácia *ex nunc* a partir da data da publicação da certidão da ata de julgamento.

Em síntese, Senhor Presidente, é o voto, tentando colaborar com a otimização dos trabalhos.

O SENHOR MINISTRO DIAS TOFFOLI:

Senhor Presidente, aproveitando a deixa do voto da Ministra **Rosa, Weber** não me importo em adequar a proposta de modulação, até porque me recordo que, também em outros casos, eventualmente, a eficácia da modulação se dava a partir da publicação da ata do julgamento e da publicidade. Não me oponho.

Também aproveitaria este momento, Senhor Presidente, para dizer que, por coerência, se vier a prevalecer o posicionamento externado em meu voto, a modulação se faria necessária em ambos os casos.

O SENHOR MINISTRO LUIZ FUX (PRESIDENTE) – A modulação a partir da publicação da certidão?

O SENHOR MINISTRO DIAS TOFFOLI:

Da certidão da ata de julgamento, exato.

O SENHOR MINISTRO LUIZ FUX (PRESIDENTE) – Certidão da ata de julgamento. Já pedi à Secretaria para anotar.

O SENHOR MINISTRO DIAS TOFFOLI:

Em ambos os casos. Só para explicitar, então, meu voto. Obrigado, Senhor Presidente, e obrigado, Ministra **Rosa Weber**.

A SENHORA MINISTRA ROSA WEBER - Presidente, digo que minha modulação de efeitos, tal qual agora explicitou o Ministro Dias Toffoli, diz respeito às duas ações.

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 11B8-BECE-30F9-FCC1 e senha 1909-101E-C718-0517

04/11/2020 **PLENÁRIO**

AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE 1.945 MATO GROSSO

VOTO

A Ministra Rosa Weber: Senhor Presidente, cumprimento Vossa Excelência, cumprimento o egrégio Tribunal, o Senhor Procurador-Geral da República, os Senhores Advogados a quem parabenizo pelas sustentações orais, e cumprimento especialmente os eminentes relatores, Ministra Cármen Lúcia e Ministro Dias Toffoli, a quem rendo as homenagens mais sinceras pelos belos votos produzidos.

Como visto, em julgamento duas ações diretas de inconstitucionalidade. A ADI 1945, sob a relatoria da Ministra Cármen Lúcia, e relativa a lei do Estado de Mato Grosso. E a ADI 5659, referente a decreto do Estado de Minas Gerais, sob a relatoria do Ministro Dias Toffoli.

Impugna-se, na presente ação direta (**ADI 1945**), a **Lei nº 7.098/1998 do Estado de Mato Grosso**, que consolida normas referentes ao Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS.

A tese é da inconstitucionalidade formal da **lei ordinária estadual** atacada, por dispor sobre **matéria reservada à lei complementar**.

Impugnam-se especificamente, os **arts. 2º, § 1º, VI, 3º, § 3º, e 6º, § 6º, 13, § 4º, 16, § 2º, e 22, parágrafo único, da Lei nº 7.098/1998**.

Em 26 de maio de 2010, o Tribunal deferiu parcialmente a cautelar requerida, para suspender a expressão "observados os demais critérios determinados pelo regulamento", presente no **art. 13, § 4º**, bem como o **inteiro teor do parágrafo único do art. 22, ambos da Lei estadual nº 7.098/98**.

Passo ao exame:

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 99F3-CAC8-3EC8-1F71 e senha 62C9-65E0-0C49-909E

1. Alegação de inconstitucionalidade formal. Reserva de lei complementar.

Nos termos do **art. 146, III, da Constituição da República**, cabe à **lei complementar** estabelecer **normas gerais em matéria de legislação tributária**.

No que se refere ao **ICMS**, a teor do **art. 155, § 2º, XII**, cabe à **lei complementar**: **(a)** definir seus contribuintes; **(b)** dispor sobre substituição tributária; **(c)** disciplinar o regime de compensação do imposto; **(d)** fixar, para efeito de sua cobrança e definição do estabelecimento responsável, o local das operações relativas à circulação de mercadorias e das prestações de serviços; **(e)** excluir da incidência do imposto, nas exportações para o exterior, serviços e outros produtos além dos mencionados no inciso X, "a"; **(f)** prever casos de manutenção de crédito, relativamente à remessa para outro Estado e exportação para o exterior, de serviços e de mercadorias; **(g)** regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados; **(h)** definir os combustíveis e lubrificantes sobre os quais o imposto incidirá uma única vez, qualquer que seja a sua finalidade, hipótese em que não se aplicará o disposto no inciso X, b; e **(i)** fixar a base de cálculo, de modo que o montante do imposto a integre, também na importação do exterior de bem, mercadoria ou serviço.

Consabido tratar-se o **direito tributário** de matéria cuja competência legislativa há de ser exercida concorrentemente entre a União, os Estados e o Distrito Federal, na dicção do **art. 24, I, da CF**, tem-se que o comando inscrito nos referidos **arts. 146, III, e 155, § 2º, XII, da Constituição Federal** foi devidamente realizado, no âmbito da legislação federal, pela **Lei Complementar nº 87/1996** (Lei Kandir).

Exercida, pela União, a competência para legislar sobre as normas gerais de direito tributário, com observância do disposto nos **arts. 146, III e 155, § 2º, XII, da CF**, inclusive quanto à forma prescrita – lei complementar – **não há falar em inconstitucionalidade formal da legislação estadual naquilo que não lhe for contrário**.

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 99F3-CAC8-3EC8-1F71 e senha 62C9-65E0-0C49-909E

Ressalto, ainda, que limitada a cognição desta Suprema Corte a aferir a compatibilidade entre a lei estadual impugnada e ao Constituição Federal. Não compete ao STF examinar eventual inobservância, no processo legislativo estadual, de requisito formal previsto exclusivamente na **Constituição do Estado**.

2. Arts. 2º, § 3º; 16, § 2º; e 22, parágrafo único, da Lei nº 7.098/1998 do Estado de Mato Grosso.

Acompanho a eminente Relatora no que assenta a **incognoscibilidade** do pedido de declaração de inconstitucionalidade dos **arts. 2º, § 3º; 16, § 2º; e 22, parágrafo único, da Lei nº 7.098/1998 do Estado de Mato Grosso**, uma vez que apenas indiretamente a controvérsia resvalaria em afronta à Constituição, todo insuficiente, em sede de fiscalização abstrata de inconstitucionalidade, a aferição de sua adequação ou contrariedade à legislação infraconstitucional.

3. Alegação de inconstitucionalidade material. Arts. 2º, § 1º, VI, e 6º, § 6º, da Lei nº 7.098/1998 do Estado de Mato Grosso.

Os dispositivos objeto da impugnação têm o seguinte teor:

> "Art. 2º O imposto incide sobre:
>
> (…)
>
> § 1º O imposto incide também:
>
> (…)
>
> VI - sobre as operações com programa de computador - *software* -, ainda que realizadas por transferência eletrônica de dados.
>
> (…)
>
> 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**."

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 99F3-CAC8-3EC8-1F71 e senha 62C9-65E0-0C49-909E

O ponto central da controvérsia diz com a incidência do ICMS sobre a aquisição de *software* por meio de transferência eletrônica de dados. Dito de uma maneira mais simples, o que está em discussão basicamente é a definição de o licenciamento e a cessão de programas de computador (software) receberem, ou não, para fins de tributação, o tratamento de prestação de serviços ou de circulação – ou venda – de mercadorias. No caso de prestação de serviços, a assim se concluir, hipótese de incidência do ISS (competência municipal), no caso de circulação de mercadorias, hipótese de incidência do ICMS (de competência estadual).

A tese do autor é de inconstitucionalidade por bitributação e invasão da competência municipal (ISS).

Quanto ao tema, pedindo toda vênia à eminente Ministra Cármen Lúcia e ao eminente Ministro Edson Fachin, acompanho a divergência aberta pelo eminente Ministro Dias Tóffoli. O tema é complexo, merece sem dúvida reflexão, e talvez tenhamos de revisitá-lo em breve em razão de outras ações que versam sobre temas correlatos.

A despeito desse debate, entendo que o licenciamento de uso de um programa de computador (*software*) não se confunde, tampouco se equipara, com operação de circulação de mercadoria, razão pela qual em absoluto pode ser tido como fato gerador de ICMS. Ainda que o vocábulo mercadoria, na sua acepção jurídica, não se limite a coisas corpóreas. Programas de computador, afinal, são abstrações. Nada mais são do que conjunto de instruções em linguagem matemática (algoritmos) destinadas a operar computadores.

Na condição de artefatos intelectuais regidos pelo mesmo regime conferido às obras literárias pela legislação de direitos autorais e conexos (**art. 2º da Lei nº 9.609/1998**), o uso de programas de computador, no Brasil, é objeto de **contrato de licença**. Não há falar em alienação, e muito menos em tradição, notadamente quando a cópia é transferida ao usuário por transferência eletrônica.

Com a emergência e disseminação da computação em nuvem (*cloud computing*) cada vez mais o franqueamento do acesso do usuário a um determinado *software* equivale à disponibilização de uma ferramenta para

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 99F3-CAC8-3EC8-1F71 e senha 62C9-65E0-0C49-909E

uso.

Na expressa dicção do **item 1.05 da Lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116/2003,** aliás, a operação de licenciamento ou cessão de direitos de programas de computador é fato gerador do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal.

A histórica jurisprudência desta Casa sempre foi cuidadosa em distinguir o programa de computador em si – sobre o qual não pode incidir o ICMS – da sua incorporação a um suporte material para fins de comercialização de contratos de licença relativos ao seu uso. Confiram-se:

> 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*

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 99F3-CAC8-3EC8-1F71 e senha 62C9-65E0-0C49-909E

mechanicum da criação intelectual do programa, constituem mercadorias postas no comércio. (**RE 176626**, Relator(a): Min. SEPÚLVEDA PERTENCE, Primeira Turma, julgado em 10/11/1998, DJ 11-12-1998 PP-00010 EMENT VOL-01935-02 PP-00305 RTJ VOL-00168-01 PP-00305)

I. Recurso extraordinário e recurso especial: interposição simultânea: inocorrência, na espécie, de prejuízo do extraordinário pelo não conhecimento ou negativa de seguimento do especial. II. Recurso extraordinário: prequestionamento: a interposição pertinente de embargos declaratórios satisfaz a exigência (Súmula 356) ainda que a omissão não venha a ser suprida pelo Tribunal a quo. Precedente (RE 210.638, DJ 19.6.98, Pertence). III. ICMS: incidência: comercialização, mediante oferta ao público, de fitas para "vídeo-cassete" gravadas em série. **Tal como sucede com relação a programas de computador ou *software* (cf. RE 176626, Pertence, 11.12.98), a fita de vídeo pode ser o exemplar de uma obra oferecido ao público em geral - e nesse caso não seria lícito negar-lhe o qualificativo de mercadoria -, ou o produto final de um serviço realizado sob encomenda, para atender à necessidade específica de determinado consumidor, hipótese em que se sujeita à competência tributária dos municípios.** Se há de fato, comercialização de filmes para "vídeo-cassete", não se caracteriza, para fins de incidência do ISS a entrega do serviço ou do seu produto e não com sua oferta ao público consumidor. (**RE 191454**, Relator(a): Min. SEPÚLVEDA PERTENCE, Primeira Turma, julgado em 08/06/1999, DJ 06-08-1999 PP-00046 EMENT VOL-01957-04 PP-00824)

EMENTA: TRIBUTÁRIO. ESTADO DE SÃO PAULO. ICMS. PROGRAMAS DE COMPUTADOR (*SOFTWARE*). COMERCIALIZAÇÃO. No julgamento do RE 176.626, Min. Sepúlveda Pertence, assentou a Primeira Turma do STF a distinção, para efeitos tributários, entre um exemplar standard

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 99F3-CAC8-3EC8-1F71 e senha 62C9-65E0-0C49-909E

de programa de computador, também chamado "de prateleira", e o licenciamento ou cessão do direito de uso de *software*. A produção em massa para comercialização e a revenda de exemplares do *corpus mechanicum* da obra intelectual que nele se materializa não caracterizam licenciamento ou cessão de direitos de uso da obra, mas genuínas operações de circulação de mercadorias, sujeitas ao ICMS. Recurso conhecido e provido. (**RE 199464**, Relator(a): Min. ILMAR GALVÃO, Primeira Turma, julgado em 02/03/1999, DJ 30-04-1999 PP-00023 EMENT VOL-01948-02 PP-00307)

EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. ICMS. PRODUTOS DE INFORMÁTICA. PROGRAMAS [SOFTWARE]. CD-ROM. COMERCIALIZAÇÃO. REEXAME DE FATOS E PROVAS. IMPOSSIBILIDADE EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO. 1. o Supremo Tribunal Federal, no julgamento do RE n. 176.626, Relator o Ministro Sepúlveda Pertence, DJ de 11.12.98, fixou jurisprudência no sentido de que "**[n]ão 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".** Precedentes. 2. Reexame de fatos e provas. Inviabilidade do recurso extraordinário. Súmula 279 do Supremo Tribunal Federal. Agravo regimental a que se nega provimento. (**RE 285870 AgR**, Relator(a): Min. EROS GRAU, Segunda Turma, julgado em 17/06/2008, DJe-142 DIVULG 31-07-2008 PUBLIC 01-08-2008 EMENT VOL-02326-06 PP-01078)

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 99F3-CAC8-3EC8-1F71 e senha 62C9-65E0-0C49-909E

Porque não assimilável o licenciamento de programa de computador ao conceito de circulação de mercadoria, julgo materialmente inconstitucionais, pois, os **arts. 2º, § 1º, VI, e 6º, § 6º, da Lei nº 7.098/1998 do Estado de Mato Grosso**, por violação do **art. 155, II, da Lei Maior.**

4. Alegação de inconstitucionalidade material. Arts. 2º. §§ 2º e 3º, da Lei nº 7.098/1998 do Estado de Mato Grosso.

Eis o teor dos preceitos atacados:

> "Art. 2º O imposto incide sobre:
>
> (…)
>
> § 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 serviços 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**."

O **§ 2º, I, do art. 2º da Lei nº 7.098/1998** do Estado de Mato Grosso teve a sua redação alterada pela Lei estadual nº 9.226/2009, passando a ostentar a seguinte redação:

> "§ 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

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 99F3-CAC8-3EC8-1F71 e senha 62C9-65E0-0C49-909E

> 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;
>
> II – serviços prestados em regime de concorrência econômica por empresas públicas e sociedades de economia mista, bem como o serviço de telegramas, telefax e outros serviços, ainda que prestados pelos correios, suas agências franqueadas e congêneres;
>
> III – serviços relativos à ligação telefônica internacional, quando o tomador estiver no território nacional;
>
> IV – serviços de comunicação visual ou sonora;
>
> V – serviços a destinatário no exterior, desde que o resultado ocorra no território nacional;
>
> VI – serviços de disponibilização a outros prestadores de serviço de comunicação ou a usuário final, de redes, de infraestrutura de meios de comunicação e de equipamentos inerentes ao serviço;
>
> VII – serviços de rastreamento ou localização de bens ou pessoas."

Embora sensivelmente alterada a redação do preceito, permanecem nele presentes os **elementos motivadores** do pedido de declaração da sua inconstitucionalidade, quais sejam, a **incidência da exação sobre serviços adicionais à prestação onerosa de serviços de comunicação, tais como adesão, acesso, disponibilização, ativação, habilitação, assinatura, facilidades, bem como os demais serviços de valor adicionado**, independentemente da denominação que lhes seja dada. Não há falar, portanto, em perda do objeto, no ponto.

Entendo que não há falar em ofensa ao **art. 22, IV, da CF**, porque as normas impugnadas não visam a instituir regime **disciplinando** ou **regulando** as atividades de telecomunicações e de radiodifusão.

Lado outro, no julgamento do **RE 572.020**, este Plenário assentou que, por não traduzirem, em si mesmos, atividades de comunicação, aos

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 99F3-CAC8-3EC8-1F71 e senha 62C9-65E0-0C49-909E

serviços ditos **preparatórios** ao serviço de comunicação, tais como habilitação, instalação, disponibilização, assinatura, cadastro de usuário e equipamento, entre outros, não se pode estender a incidência do imposto previsto no **art. 155, II, da Constituição da República**. Confira-se:

> "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 TIPICAMENTE 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**

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 99F3-CAC8-3EC8-1F71 e senha 62C9-65E0-0C49-909E

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. 3. A Constituição autoriza sejam tributadas as prestações de serviços de comunicação, não sendo dado ao legislador, nem muito menos ao intérprete e ao aplicador, estender a incidência do ICMS às atividades que as antecedem e viabilizam. Não tipificando o fato gerador do ICMS-Comunicação, está, pois, fora de seu campo de incidência. Consectariamente, inexiste violação aos artigos 2º, 150, I, e 155, II, da CF/88. 4. O Direito Tributário consagra o princípio da tipicidade, de maneira que, sem lei expressa, não se pode ampliar os elementos que formam o fato gerador, sob pena de violar o disposto no art. 108, § 1º, do CTN. 5. *In casu*, apreciando a questão relativa à legitimidade da cobrança do ICMS sobre o procedimento de habilitação de telefonia móvel celular, a atividade de habilitação não se inclui na descrição de serviço de telecomunicação constante do art. 2º, III, da Lei Complementar 87/96, por corresponder a procedimento tipicamente protocolar, cuja finalidade prende-se ao aspecto preparatório e estrutural da prestação do serviço, serviços meramente acessórios ou preparatórios à comunicação propriamente dita, meios de viabilidade ou de acesso aos

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 99F3-CAC8-3EC8-1F71 e senha 62C9-65E0-0C49-909E

> serviços de comunicação. 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 extraordinário." (**RE 572.020**, Relator Ministro Marco Aurélio, Redator p/ acórdão Ministro Luiz Fux, Tribunal Pleno, julgado em 06.02.2014, DJe 13.10.2014)

Nessa esteira, impõe-se a declaração da **inconstitucionalidade** das expressões "**adesão**, **acesso**, **disponibilização**, **ativação**, **habilitação**, **assinatura**" e "**ainda que preparatórios**", contidas no **art. 2º, § 2º, I, da Lei nº 7.098/1998** por afronta ao **art. 155, II, da Constituição da República**.

5. Art. 3º, § 3º, da Lei nº 7.098/1998 do Estado de Mato Grosso.

Transcrevo o preceito impugnado:

> "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."

A **Lei matogrossense nº 8.628/2006** deu nova redação o dispositivo, *in verbis*:

> "§ 3º Poderá ser exigido o pagamento antecipado do imposto, **conforme disposto na legislação tributária**, relativamente a determinadas operações, prestações, atividades

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 99F3-CAC8-3EC8-1F71 e senha 62C9-65E0-0C49-909E

ou categorias de contribuintes."

Prevendo, a redação em vigor do dispositivo, hipótese normativa materialmente distinta daquela prevista na redação impugnada, impõe-se o reconhecimento da **prejudicialidade**, no ponto.

6. Art. 13, § 4º, da Lei nº 7.098/1998 do Estado de Mato Grosso.

> "Art. 13 A base de cálculo, para fins de substituição tributária, será:
>
> (...)
>
> **§ 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**."

Ao remeter a norma de natureza regulamentar a definição de critérios a serem observados no estabelecimento da **margem de valor agregado** relativa às operações subsequentes, de modo a se calcular a base de incidência do ICMS na hipótese de substituição tributária, o **art. 13, § 4º, da Lei nº 7.098/1998 do Estado de Mato Grosso** incide em afronta ao princípio da **legalidade estrita** em matéria tributária, assegurado no **art. 150, I, da Lei Maior**.

Nessas condições, declaro a inconstitucionalidade da expressão "**observados os demais critérios determinados pelo regulamento**", no **art. 13, § 4º, da Lei nº 7.098/1998 do Estado de Mato Grosso**, por afronta ao **art. 150, I, da Lei Maior**.

7. Conclusão.

Ante o exposto, acompanhando a divergência inaugurada pelo

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 99F3-CAC8-3EC8-1F71 e senha 62C9-65E0-0C49-909E

eminente Ministro Dias Toffoli, julgo **prejudicada** a ação direta em relação ao **art. 3º, § 3º, da Lei nº 7.098/1998 do Estado de Mato Grosso**, dela **não conheço** em relação aos **arts. 2º, § 3º; 16, § 2º; e 22, parágrafo único, da Lei nº 7.098/1998 do Estado de Mato Grosso**, e, no **mérito,** julgo **parcialmente procedente** a ação direta para declarar a inconstitucionalidade:

i) dos **arts. 2º, § 1º, VI, e 6º, § 6º, da Lei nº 7.098/1998 do Estado de Mato Grosso;**

ii) das expressões "*adesão, acesso, disponibilização, ativação, habilitação, assinatura*" e "*ainda que preparatórios*", contidas no **art. 2º, § 2º, I, da Lei nº 7.098/1998 do Estado de Mato Grosso**;

iii) da expressão "*observados os demais critérios determinados pelo regulamento*", contida no **art. 13, § 4º, da Lei nº 7.098/1998 do Estado de Mato Grosso.**

É como voto.

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 99F3-CAC8-3EC8-1F71 e senha 62C9-65E0-0C49-909E

04/11/2020 **PLENÁRIO**

AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE 1.945 MATO GROSSO

V O T O - V O GA L
CONJUNTO – ADI 1.945 E ADI 5.659

O SENHOR MINISTRO GILMAR MENDES: A controvérsia dos autos consiste em saber se incide ISS (Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza) ou ICMS (Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação) sobre contratos de licenciamento ou de cessão de programas de computador (*softwares*). Deve-se ainda definir se tais impostos podem incidir sobre operações ou serviços realizados por meio de transferência eletrônica de dados (*download*). Finalmente, analisar-se-á a incidência de ISS sobre serviços encomendados a empresas situadas fora do Brasil.

Posta a questão nesses termos, penso que o deslinde do tema passa pela definição dos seguintes aspectos: (a) conceito de serviço na Constituição e demarcação da competência tributária municipal e estadual; (b) demarcação do conceito de serviço na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal; (c) validade da cobrança de ISS ou de ICMS sobre contratos de licenciamento ou de cessão de programas de computador (*softwares*); (d) incidência de ISS/ICMS sobre serviços ou operações realizadas por meio de transferência eletrônica de dados (*download*); (e) incidência de ISS sobre serviços encomendados a empresas situadas fora do Brasil.

Examino, então, essas questões, não sem antes pontuar que a discussão ora posta sob análise ressalta a necessidade de as instituições republicanas atentarem para as implicações federativas do debate.

A segurança jurídica na previsão da sujeição ativa (competência tributária) em situações limítrofes, sobretudo em um cenário de profundas alterações fáticas decorrentes das novas tecnologias e da erosão de bases tributárias de diversos tributos é temática a merecer atentos olhares do Parlamento nas discussões sobre a reformulação do

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código AE91-914A-2F49-0C06 e senha 302A-54BB-8198-EA23

sistema tributário, atualmente em curso.

Não deixo de perceber, a título de exemplo, propostas como a veiculada na PEC 45/2019, que propõe a implantação do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS). Ao unificar as bases dos ISS e do ICMS, dentre outros tributos, submetendo sua cobrança a uma arrecadação centralizada e posterior rateio das receitas entre os entes subnacionais, o modelo proposto tem a possibilidade de superar grande parte das discussões que frequentam a pauta deste Supremo Tribunal, como no presente caso.

I – O conceito de serviço na Constituição e a demarcação da competência tributária municipal e estadual

A Constituição Federal de 1988 atribui competência para a tributação dos "serviços de qualquer natureza" aos municípios e deixa ao legislador complementar a tarefa de defini-los, excluídos aqueles que se sujeitam ao ICMS, destinados ao Estado por expressa previsão constitucional (art. 155, II), como é o caso, por exemplo, do serviço de transporte interestadual e intermunicipal.

As disposições constitucionais estão redigidas nos seguintes termos:

> "Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)
>
> (...)
>
> II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)
>
> (...)
>
> Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:
>
> (…)
>
> III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar".

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código AE91-914A-2F49-0C06 e senha 302A-54BB-8198-EA23

A menção a serviços de "*qualquer natureza*", conforme o art. 156 da Constituição de 1988, sugere uma leitura ampla do termo "*serviço*". Mas, a bem dizer, nem esse dispositivo nem qualquer outro do texto constitucional estabelece precisamente o que são "*serviços de qualquer natureza*".

Essa tarefa, consoante o art. 156, III, da Constituição Federal, fica a cargo do legislador complementar, que deverá indicar os serviços que se sujeitam ao imposto municipal, excluídos, é claro, aqueles que se submetem ao ICMS.

No entanto, é certo que o legislador complementar não está inteiramente livre no exercício desse mister. Há limites a serem observados pela atividade legislativa e que representam balizas à própria atividade impositiva.

Digo isso porque, como bem se sabe, pudesse o legislador complementar federal ou o legislador municipal "ressignificar" esse conceito, estaria a manipular os lindes de sua própria competência. Assim, qualquer atividade poderia ser alcançada pela competência impositiva municipal, desde que estivesse incluída na lei complementar. Dessa maneira, restaria desestruturada a própria repartição constitucional de competências tributárias.

Não custa lembrar, aliás, a disposição do art. 110 do Código Tributário Nacional, que proíbe a lei tributária de alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado empregados no texto constitucional para delimitar a competência impositiva:

> "Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias".

Cito esse dispositivo apenas a título de ilustração. Obviamente, não

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código AE91-914A-2F49-0C06 e senha 302A-54BB-8198-EA23

pretendo interpretar a Constituição à luz do Código Tributário Nacional. Não é disso que se trata. Essa é uma daquelas disposições que, em verdade, não chegam propriamente a inovar – apenas explicam e reiteram aquilo que já se encontrava nas dobras do texto constitucional.

Isso porque, admitir que ao legislador fosse dado alterar as materialidades utilizadas para repartir as competências tributárias, seria o mesmo que lhe reconhecer o direito de alargar ou estreitar os limites de sua própria competência ao seu bel-prazer. E isso evidentemente viola a Carta Constitucional.

Não nego – e quero deixar isso bem claro – a importância do papel da legislação complementar na matéria. A Constituição não traz todas as soluções, muito menos em matéria tributária. Não existe, já no texto constitucional, definição precisa, exata e completa do que seja "*serviço de qualquer natureza*". Ao contrário, o comando disposto no art. 156, III, é expresso ao prescrever que os "*serviços de qualquer natureza*" serão "*definidos em lei complementar*".

A rigor, penso que estamos diante de duas certezas. De um lado, é verdade que o art. 156, III, da Constituição prescreve caber à lei complementar definir o que se deve ter por "*serviços de qualquer natureza*" para efeito do imposto municipal; de outro, não se pode olvidar que essa definição se dá dentro de certos limites que já se devem colher do próprio texto constitucional.

A propósito, dizia o Ministro Eros Grau no julgamento do RE 592.905:

> "A lei complementar não define o que é serviço, apenas o declara, para os fins do inciso III do artigo 156 da Constituição. Não o inventa, simplesmente descobre o que é serviço para os efeitos do inciso III do artigo 156 da Constituição".

Reconheço que a passagem do Ministro Eros Grau é didática e de simplicidade tentadora. Na prática, não é simples dizer até que ponto apenas se declara e a partir de quando se passa a "definir" ou "inventar".

A esse respeito, vale ressaltar que o anexo da Lei Complementar 116/2003 expressamente inclui o licenciamento ou cessão de *software* no

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código AE91-914A-2F49-0C06 e senha 302A-54BB-8198-EA23

conceito de serviços a serem tributados pelo ISS, *in verbis*:

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

Em todo caso, na linha da jurisprudência desta Corte, creio podermos afirmar que o legislador pode até restringir o conceito de serviço, mas não pode ampliá-lo indiscriminadamente, não pode deturpá-lo – isto é, não pode chamar de serviço aquilo que serviço não é.

Vale dizer, a mera inclusão na lista não transforma em "serviço" a atividade que, pela sua natureza, tenha outra qualificação jurídica; por outro lado, a falta, a não previsão, na linha da jurisprudência deste Tribunal, afasta a incidência do imposto.

A esse respeito, pode-se identificar três linhas argumentativas principais sobre a diferenciação entre mercadorias e serviços para fins de incidência de ICMS ou ISS, quais sejam:

1) Critério da primazia da lista de serviços;
2) Critério da diferenciação entre as obrigações de dar e de fazer;
3) Critério da diferenciação entre bens tangíveis e intangíveis.

Vejamos qual o entendimento esta Corte tem adotado sobre a matéria.

II – Demarcação do conceito de serviço na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal

Firme nessas premissas, esta Corte já teve oportunidade de examinar diferentes situações em que se discutia a inclusão de certa atividade no conceito de "serviço" para efeitos tributários.

Destaco, à guisa de exemplo, o caso das operações de *leasing* (RE 592.905, Rel. Min. Eros Grau, DJ 5.3.2010); da locação de bens móveis (RE 116.121, Rel. Min. Octavio Gallotti, redator para o acórdão Ministro

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código AE91-914A-2F49-0C06 e senha 302A-54BB-8198-EA23

Marco Aurélio, DJ 25.5.2001); das atividades realizadas pelas operadoras de planos de saúde (RE 651.703, Rel. Min. Luiz Fux, DJ 26.4.2017), das atividades de franquia (RE 603.136, minha relatoria, DJe 16.06.2020) e das atividades realizadas pelas farmácias de manipulação (RE 605.552, Rel. Min. Dias Toffoli, Tribunal Pleno, DJe 6.10.2020).

Penso que o exame dos precedentes relativos a essa matéria pode ser particularmente ilustrativo para o julgamento do caso em tela.

Nesse sentido, deve-se reconhecer que, historicamente, o STF conferia grande importância à divisão entre obrigações de dar e de fazer, para permitir a incidência do ISS apenas no caso de obrigações de fazer, ao argumento de que apenas neste caso se configuraria uma prestação de serviço.

A tese já está firmada no Plenário desta Corte, reafirmada em sede de repercussão geral e cristalizada em verbete de súmula vinculante (SV 31). Cito, a propósito, o teor da Súmula Vinculante 31:

> "É inconstitucional a incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS sobre operações de locação de bens móveis".

A razão dessa orientação é que, nos casos de locação de bem móvel, está-se diante de uma obrigação de dar, não de uma obrigação de fazer, como é típico da prestação de serviço. Daí porque não se justificaria a aplicação do ISS, que é precisamente imposto sobre serviço.

O *leading case* na matéria é o RE 116.121, de relatoria do Ministro Octavio Gallotti, redator para o acórdão Ministro Marco Aurélio, julgado em 11.10.2000, com a seguinte ementa:

> "TRIBUTO - FIGURINO CONSTITUCIONAL. A supremacia da Carta Federal é conducente a glosar-se a cobrança de tributo discrepante daqueles nela previstos.
>
> IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS - CONTRATO DE LOCAÇÃO. A terminologia constitucional do Imposto sobre Serviços revela o objeto da tributação. Conflita com a Lei Maior dispositivo que imponha o tributo considerado contrato de

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código AE91-914A-2F49-0C06 e senha 302A-54BB-8198-EA23

> locação de bem móvel. Em Direito, os institutos, as expressões e os vocábulos têm sentido próprio, descabendo confundir a locação de serviços com a de móveis, práticas diversas regidas pelo Código Civil, cujas definições são de observância inafastável - artigo 110 do Código Tributário Nacional".

Quero destacar as circunstâncias do caso e os fundamentos que orientaram a decisão da Corte.

Na espécie, cuidava-se especificamente da locação de guindastes para construção civil, então tributada pelo município de Santos como serviço.

Concluiu esta Corte que, ao simplesmente alugar os 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. O serviço em si seria realizado pelas empresas de construção civil (locadoras), por meio do emprego dos guindastes, e não pelo locador, que apenas cederia o uso do bem em questão.

Destaco a seguinte passagem do voto do Ministro Celso de Mello, no qual Sua Excelência sublinha a importância de distinguir, para efeitos tributários, as obrigações de dar das obrigações de fazer.

> "Cabe advertir, neste ponto, que a locação de bens móveis não se identifica e nem se qualifica, para efeitos constitucionais, como serviço, pois esse negócio jurídico - considerados os elementos essenciais que lhe compõem a estrutura material - não envolve a prática de atos que consubstanciam um *praestare* ou um *facere*.
>
> Na realidade, a locação de bens móveis configura verdadeira obrigação de dar, como resulta claro do art. 1.188 do Código Civil: 'Na locação de coisas, uma das partes se obriga a ceder à outra, por tempo determinado, ou não, o uso e gozo de coisa não fungível, mediante certa retribuição' (grifei). […]
>
> Sendo assim, e considerando as razões expostas, peço vênia, para, ao acompanhar o voto do eminente Ministro MARCO AURÉLIO, conhecer e dar provimento ao presente

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código AE91-914A-2F49-0C06 e senha 302A-54BB-8198-EA23

> recurso extraordinário, declarando, *incidenter tantum*, a inconstitucionalidade da expressão 'locação de bens móveis', constante do item n. 79 da Lista de Serviços a que se refere o DL nº 406/68, na redação e com a renumeração dada pela Lei Complementar nº 56, de 15/12/87".

A passagem é ilustrativa da *ratio decidendi* do Tribunal neste e em outros julgamentos de mesmo teor. A locação, em si mesma, não poderia ser tomada como serviço, por tratar-se de uma obrigação de dar, e não de fazer.

Assim, mesmo estando prevista expressamente na lista de serviços a serem tributados pelo ISS, esta Corte considerou que não se tratava de uma obrigação de fazer e, portanto, seria incabível a exigência.

Percebe-se que este Tribunal não adotou o critério da primazia da lista de serviços, no sentido de considerar serviço aquilo que se encontrava definido como tal na lei complementar. Ao revés, vê-se um alinhamento inicial com a classificação que diferenciava as obrigações de dar e de fazer para fins de incidência de ISS e de ICMS.

Por sua vez, quando do julgamento do RE 651.703, que discutiu a incidência de ISS sobre atividades realizadas pelas operadoras de plano de saúde, esta Suprema Corte voltou a analisar se o ISS só poderia incidir sobre obrigações de fazer, e não de dar. Naquela oportunidade, defendeu-se uma interpretação mais ampla do conceito constitucional de serviços, desvinculada da teoria civilista, que classifica as obrigações entre "de dar" e "de fazer", a fim de tornar a tributação mais consentânea com a realidade econômica atual.

Transcrevo, por oportuno, trecho do voto do Ministro Luiz Fux, relator do RE 651.703:

> "Ainda que a contraposição entre obrigações de dar e de fazer para fins de dirimir o conflito de competência entre o ISSQN e o ICMS seja utilizada no âmbito do Direito Tributário, à luz do que dispõem os artigos 109 e 110, do CTN, novos critérios de interpretação têm progressivamente ganhado espaço, permitindo uma releitura do papel conferido aos

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código AE91-914A-2F49-0C06 e senha 302A-54BB-8198-EA23

supracitados dispositivos.

(...)

Desta sorte, conclui-se que, embora os conceitos de Direito Civil exerçam um papel importante na interpretação dos conceitos constitucionais tributários, eles não exaurem a atividade interpretativa.

(…)

Com efeito, a classificação das obrigações em 'obrigação de dar', de 'fazer' e 'não fazer', tem cunho eminentemente civilista. De fato, a disposição no Título 'Das Modalidades das Obrigações', no Código Civil de 2002 (que seguiu a classificação do Código Civil de 1916), em: (i) obrigação de dar (coisa certa ou incerta) (arts. 233 a 246, CC); (ii) obrigação de fazer (arts. 247 a 249, CC); e (iii) obrigação de não fazer (arts. 250 e 251, CC), não é a mais apropriada para o enquadramento dos produtos e serviços resultantes da atividade econômica, pelo que deve ser apreciada *cum grano salis*.

(…)

Porquanto, a Suprema Corte, no julgamento dos RREE 547.245 e 592.905, ao permitir a incidência do ISSQN nas operações de leasing financeiro e leaseback sinalizou que a interpretação do conceito de 'serviços' no texto constitucional tem um sentido mais amplo do que tão somente vinculado ao conceito de 'obrigação de fazer', vindo a superar seu precedente no RE 116.121, em que decidira pela adoção do conceito de serviço sinteticamente eclipsada numa obrigação de fazer.

Por decorrência lógica, a utilização da expressão 'de qualquer natureza' no art. 156, III, da CRFB/88, para conferir maior amplitude semântica a termo a qual leve a ampliação de competência tributária não é novidade na carta constitucional

(…)

Sob este ângulo, o conceito de prestação de serviços não tem por premissa a configuração dada pelo Direito Civil, mas relacionado ao oferecimento de uma utilidade para outrem, a partir de um conjunto de atividades imateriais, prestados com

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código AE91-914A-2F49-0C06 e senha 302A-54BB-8198-EA23

> habitualidade e intuito de lucro, podendo estar conjugada ou não com a entrega de bens ao tomador".

Entendeu, portanto, esta Suprema Corte, em sede de repercussão geral, que "*as operadoras de planos de saúde realizam prestação de serviço sujeita ao Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISS, previsto no art. 156, III, da CRFB/88*".

Entretanto, como as atividades realizadas pelas operadoras de planos de saúde foram consideradas de natureza mista (isto é, englobam tanto um "dar" quanto um "fazer"), não se pode afirmar que tenha havido – ainda – uma superação total do entendimento de que o ISS incide apenas sobre obrigações de fazer, e não sobre obrigações de dar.

Pode-se assentar, contudo, 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.

Essa orientação foi recentemente reiterada quando do julgamento do tema 300, de minha relatoria, que versa sobre incidência de ISS sobre contrato de franquia; do tema 700, também de minha relatoria, que trata da incidência do ISS sobre atividades de apostas; do tema 379, da relatoria do Ministro Dias Toffoli, que refere-se à incidência de ISS sobre serviços prestados por farmácias de manipulação, além da ADI 3.142, também da relatoria do Ministro Dias Toffoli, que deixou claro que poderia incidir ISS no caso de obrigações mistas ou complexas, sendo cabível a incidência do ICMS caso possível segmentar a obrigação de dar da obrigação de fazer.

Destacarei o julgamento do tema 379 mais adiante. Mas, desde logo, pode-se perceber que este Tribunal não adotou o critério da primazia da lista, tampouco o da diferenciação ente bens tangíveis e intangíveis (ainda que se possa encontrar ao menos um julgado – antigo e de órgão fracionário – que adotou esta classificação, *v.g.*, o RE 176.626, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, Primeira Turma, DJ 11.12.1998). Ao revés, conferiu grande primazia à classificação civilista entre obrigações de dar e fazer, o que, atualmente, vem sofrendo um certo desprestígio.

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código AE91-914A-2F49-0C06 e senha 302A-54BB-8198-EA23

Assentadas essas premissas, resta, então, definir qual linha de argumentação deve ser aplicada ao caso concreto, a fim de decidir sobre a incidência de ISS ou de ICMS sobre contratos de licenciamento ou de cessão de programas de computador (*software*).

III – Validade da cobrança de ISS ou de ICMS sobre contratos de licenciamento ou de cessão de programas de computador (*softwares*)

Inicialmente, considero que se deve fazer uma distinção entre os programas de computador elaborados de forma personalizada e aqueles massificados, os quais são vendidos indistintamente e sem atender às necessidades específicas do comprador.

Sobre o tema, confira-se a explicação dada por **Adolpho Bergamini**:

> "Historicamente, a definição da tributação incidente sobre softwares passava pela caracterização deles como (i) softwares personalizados, ou (ii) softwares de prateleiras.
>
> Os primeiros são elaborados para uma pessoa específica, que contratou os serviços de um profissional da área de informática para o desenvolvimento de um software que atenda às suas necessidades. Nesse caso, ficou consagrada a incidência do ISS, mesmo porque conta com expressa previsão no item 01 da lista anexa à Lei Complementar nº 116/03.
>
> Já os segundos podem ser adquiridos e utilizados por qualquer pessoa, independentemente de serem físicas ou jurídicas, do ramo econômico de cada qual ou mesmo de suas particularidades operacionais. Nesses casos, em que os softwares são produzidos em escala industrial e obedecem a uma padronização, estar-se-á diante de uma mercadoria, cuja comercialização é tributada pelo ICMS". (ICMS: análise de legislação, manifestações de administrações tributárias, jurisprudência administrativa e judicial e abordagem de temas de gestão tributária. São Paulo: Thomson Reuters Brasil. 2019, p. 284-285)

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código AE91-914A-2F49-0C06 e senha 302A-54BB-8198-EA23

A esse respeito, vale ressaltar que existem precedentes específicos desta Suprema Corte, no sentido de não permitir a incidência de ICMS sobre programas de computador que foram elaborados de forma personalizada, tendo em vista não serem caracterizados como mercadoria. Confira-se:

> "I. Recurso extraordinário: prequestionamento mediante embargos de declaração (Súm. 356). (...) **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, Primeira Turma, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, DJ 11.12.1998) (realce atual)

> "TRIBUTÁRIO. ESTADO DE SÃO PAULO. ICMS. PROGRAMAS DE COMPUTADOR (SOFTWARE). COMERCIALIZAÇÃO. No julgamento do RE 176.626, Min. Sepúlveda Pertence, assentou a Primeira Turma do STF a distinção, para efeitos tributários, entre um exemplar *standard* de programa de computador, também chamado 'de prateleira', e o licenciamento ou cessão do direito de uso de *software*. A produção em massa para comercialização e a revenda de exemplares do *corpus mechanicum* da obra intelectual que nele se materializa não caracterizam licenciamento ou cessão de direitos de uso da obra, mas genuínas operações de circulação de mercadorias, sujeitas ao ICMS. Recurso conhecido e provido". (RE 199.464, Primeira Turma, Rel. Min. Ilmar Galvão,

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código AE91-914A-2F49-0C06 e senha 302A-54BB-8198-EA23

DJ 2.3.1999)

Veja-se que esse entendimento é o mesmo do Superior Tribunal de Justiça. Confira-se:

> "TRIBUTARIO. ICMS. ISS. PROGRAMAS DE COMPUTADOR (SOFTWARE). CIRCULAÇÃO.
>
> 1. SE AS OPERAÇÕES ENVOLVENDO A EXPLORAÇÃO ECONOMICA DE PROGRAMA DE COMPUTADOR SÃO REALIZADAS MEDIANTE A OUTORGA DE CONTRATOS DE CESSÃO OU LICENÇA DE USO DE DETERMINADO "SOFTWARE" FORNECIDO PELO AUTOR OU DETENTOR DOS DIREITOS SOBRE O MESMO, COM FIM ESPECIFICO E PARA ATENDER A DETERMINADA NECESSIDADE DO USUARIO, TEM-SE CARACTERIZADO O FENOMENO TRIBUTARIO DENOMINADO PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS, PORTANTO, SUJEITO AO PAGAMENTO DO ISS (ITEM 24, DA LISTA DE SERVIÇOS, ANEXO AO DL 406/68).
>
> 2- SE, POREM, TAIS PROGRAMAS DE COMPUTAÇÃO SÃO FEITOS EM LARGA ESCALA E DE MANEIRA UNIFORME, ISTO E, NÃO SE DESTINANDO AO ATENDIMENTO DE DETERMINADAS NECESSIDADES DO USUARIO A QUE PARA TANTO FORAM CRIADOS, SENDO COLOCADOS NO MERCADO PARA AQUISIÇÃO POR QUALQUER UM DO POVO, PASSAM A SER CONSIDERADOS MERCADORIAS QUE CIRCULAM, GERANDO VARIOS TIPOS DE NEGOCIO JURIDICO (COMPRA E VENDA, TROCA, CESSÃO, EMPRESTIMO, LOCAÇÃO ETC), SUJEITANDO-SE PORTANTO, AO ICMS.
>
> 3- DEFINIDO NO ACORDÃO DE SEGUNDO GRAU QUE OS PROGRAMAS DE COMPUTAÇÃO EXPLORADOS PELAS EMPRESAS RECORRENTES SÃO UNIFORMES, A EXEMPLO DO 'WORD 6, WINDOWS', ETC, E COLOCADOS A DISPOSIÇÃO DO MERCADO, PELO QUE PODEM SER ADQUIRIDOS POR QUALQUER PESSOA, NÃO E POSSIVEL, EM SEDE DE MANDADO DE SEGURANÇA, A REDISCUSSÃO DESSA TEMATICA, POR TER SIDO ELA

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código AE91-914A-2F49-0C06 e senha 302A-54BB-8198-EA23

ASSENTADA COM BASE NO EXAME DAS PROVAS DISCUTIDAS NOS AUTOS.

4- RECURSO ESPECIAL IMPROVIDO. CONFIRMAÇÃO DO ACORDÃO HOSTILIZADO PARA RECONHECER, NO CASO, A LEGITIMIDADE DA COBRANÇA DO ICMS". (REsp 123.022 – RS, Rel. Min. José Delgado, Primeira Turma, DJ 27.10.1997)

"TRIBUTÁRIO. OPERAÇÕES DE VENDA DE PROGRAMAS DE COMPUTADOR (SOFTWARES). INCIDÊNCIA DO ICMS.

1. '1. Esta Corte e o STF posicionaram-se quanto às fitas de vídeo e aos programas de computadores, diante dos itens 22 e 24 da Lista de Serviços.

2. Os programas de computador desenvolvidos para clientes, de forma personalizada, geram incidência de tributo do ISS.

3. Diferentemente, se o programa é criado e vendido de forma impessoal para clientes que os compra como uma mercadoria qualquer, esta venda é gravada com o ICMS.' Consectariamente, como no caso sub examine, as operações envolvendo a exploração econômica de programas de computador, quando feitos em larga escala e de modo uniforme, são consideradas operações de compra e venda, sujeitando-se, consectariamente, à tributação pelo ICMS (RESP 123.022-RS, DJ de 27.10.1997, Rel. Min. José Delgado; RESP 216.967-SP, DJ de 22.04.2002, Rel. Min. Eliana Calmon; ROMS 5.934-RJ, DJ de 01.04.1996, Rel. Min. Hélio Mosimann).

2. Deveras, raciocínio inverso negaria vigência ao CTN que determina a preservação, no direito tributário, da natureza jurídica dos institutos civis e comerciais, com sói ser a compra e venda, mercê de descaracterizar a interpretação econômica, de suma importância para a aferição das hipóteses de incidência tributárias.

3. É que "A produção em massa de programas e a revenda de exemplares da obra intelectual por terceiros que não detêm

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código AE91-914A-2F49-0C06 e senha 302A-54BB-8198-EA23

> os direitos autorais que neles se materializam não caracterizam licenciamento ou cessão de direitos de uso da obra, mas genuínas operações de circulação de mercadorias." 4. Recurso Especial desprovido". (REsp 633.405 - RS, Rel. Min. Luiz Fux, Primeira Turma, DJ 13.12.2004)

E, mais recentemente:

> "TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL. CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL DE 2015. APLICABILIDADE. VIOLAÇÃO AO ART. 535 DO CPC. INOCORRÊNCIA. SOFTWARE ESPECIAL DE INTERESSE CORPORATIVO. DEFINIÇÃO DO TRIBUTO INCIDENTE. REVISÃO. INTERPRETAÇÃO DE CLÁUSULAS CONTRATUAIS. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULAS N. 5 E 7/STJ. INCIDÊNCIA. ARGUMENTOS INSUFICIENTES PARA DESCONSTITUIR A DECISÃO ATACADA. APLICAÇÃO DE MULTA. ART. 1.021, § 4º, DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL DE 2015. DESCABIMENTO.
>
> (...)
>
> III - É firme o posicionamento desta Corte segundo o qual os programas de computadores, quando criados e vendidos de forma impessoal, avulsa e aleatória, são tributados pelo ICMS; já o desenvolvimento de softwares personalizados, com exclusividade, para determinados clientes, configura prestação de serviço, sujeitando-se à tributação pelo ISS.
>
> (...)
>
> VII - Agravo Interno improvido". (AgInt no REsp 1.553.801, Rel. Ministra Helena Costa, Primeira Turma, DJe 14.8.2018)

Deve-se reconhecer também que essa classificação entre *softwares* de prateleira/massificados ou elaborados de maneira personalizada vem sofrendo críticas por parte da doutrina, uma vez que se encontraria desatualizada diante das novas formas de tecnologia e do avanço da

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código AE91-914A-2F49-0C06 e senha 302A-54BB-8198-EA23

economia digital.

De fato, não se encontra facilmente um *software* de prateleira atualmente, além de que houve alteração na forma de transmissão dos direitos de uso de *softwares*. De qualquer maneira, considero relevante analisar a *ratio essendi* desse entendimento, até para investigar se seria o caso de expressamente superá-lo.

Nesse sentido, considero que o que está por trás dessa diferenciação não é a denominação entre *softwares* de prateleira ou personalizados, mas sim a maneira como eles são elaborados, isto é, o questionamento por trás dessa classificação é: qual o aspecto que se sobressai em determinado *software*? É a prestação do serviço ou a sua comercialização massificada?

A esse respeito, a mim me parece 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 licenciamento ou de cessão de programas de computador no conceito de "serviço de qualquer natureza", previsto no texto constitucional.

De toda sorte, ainda que possam ser diversos os efeitos e as prestações implicadas num contrato de licenciamento ou de cessão de programas de computador de forma personalizada, uma coisa me parece certa: não condiz com a realidade atual das trocas comerciais pretender que a relação estabelecida em decorrência do referido contrato se resuma a uma simples obrigação de dar, sem qualquer forma de prestação de serviços, como pretendem fazer crer os que defendem a tese da não incidência de ISS.

Veja que estamos tratando de licenciamento ou cessão de direitos de uso de *softwares* elaborados de maneira personalizada, isto é, a empresa foi contratada para prestar um serviço específico, qual seja, o desenvolvimento de um programa de computador que atenda a necessidades particulares do contratante.

Tradicionalmente, serviços são conceituados como "*o resultado da atividade humana na criação de um bem que não se apresenta sob a forma de bem material*". (MORAES, Bernardo Ribeiro. Doutrina e prática do ISS. São

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código AE91-914A-2F49-0C06 e senha 302A-54BB-8198-EA23

Paulo: RT, 1975, p. 82). Ou ainda:

> "O que significa serviço? (...)
>
> Serviço significa um bem econômico imaterial, fruto de esforço humano aplicado à produção. (…)
>
> Prestar serviço significa servir, isto é, ato ou efeito de servir. É o mesmo que prestar trabalho ou atividade a terceiro, mediante remuneração". (HARADA, Kiyoshi. ISS. Doutrina e Prática. São Paulo: Atlas, 2014, p. 58.)

O licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação de forma personalizada inclui, sim, uma prestação de serviço passível de sofrer incidência do imposto municipal. Há, nesse liame contratual, inegável aplicação de esforço humano destinado a gerar utilidade em favor de outrem. O vínculo contratual, nesse caso, não se limita a uma mera obrigação de dar, nem à mera obrigação de fazer. Sendo assim, não vejo razão para afastar a incidência do ISS na espécie, tendo em vista que se enquadra na clássica definição de serviços.

No mesmo sentido, ponho-me de acordo com as explicações dadas por Luciano Miguel, *in verbis*:

> "Quando o desenvolvimento desses bens é realizado de modo personalizado, sob encomenda do contratante, caracteriza-se prestação de serviços sujeita ao ISS. De outro lado, a ausência de personalização coloca o bem digital em uma cadeia massificada de comercialização, outorgando-lhe natureza mercantil.
>
> É sob essa perspectiva, aliás, que deve ser interpretada a Lei Complementar 116/2006, quando inclui no item 1.05 da lista de serviços o licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação. Muito embora a comercialização de mercadorias digitais (em volume que caracterize o intuito mercantil) também seja protegida por contratos de licenciamento ou cessão de direitos, a inserção promovida pelo legislador complementar deve ser interpretada em

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código AE91-914A-2F49-0C06 e senha 302A-54BB-8198-EA23

> conformidade com a estrutura constitucional estabelecida pela Constituição de 1988.
>
> (...)
>
> Assim, se a Constituição Federal determinou que o ICMS incidiria sobre mercadorias e o ISS sobre serviços, não se pode utilizar da redação da Lista de Serviços anexa à Lei Complementar 116/03 para oferecer mercadorias à tributação do ISS. É nesse sentido que o Supremo Tribunal Federal (e também o Superior Tribunal de Justiça, em diversas decisões) vem entendendo que a aplicação dos subitens 1.04 e 1.05 da lista de serviços deve ser interpretada conforme a Constituição, para considerar que alcançam somente os programas de computador desenvolvidos sob encomenda". (MIGUEL, Luciano Garcia. Tributação do software e o conflito de incidência do ISS e do ICMS, in Contraponto jurídico: posicionamento divergentes sobre grandes temas do Direito. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2018, p. 1262)

É de se aplicar ao caso o mesmo raciocínio empregado recentemente pelo Ministro Dias Toffoli, no julgamento do RE 605.552, tema 379 da repercussão geral, em que se discutia a tributação sobre serviços prestados por farmácias de manipulação. Confira-se a emenda do referido julgado:

> "Recurso Extraordinário. Repercussão geral. Direito Tributário. Incidência do ICMS ou do ISS. Operações mistas. Critério objetivo. Definição de serviço em lei complementar. Medicamentos produzidos por manipulação de fórmulas, sob encomenda, para entrega posterior ao adquirente, em caráter pessoal. Subitem 4.07 da lista anexa à LC nº 116/03. Sujeição ao ISS. Distinção em relação aos medicamentos de prateleira, ofertados ao público consumidor, os quais estão sujeitos ao ICMS. 1. A Corte tradicionalmente resolve as ambiguidades entre o ISS e o 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

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código AE91-914A-2F49-0C06 e senha 302A-54BB-8198-EA23

> 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. 2. **O critério objetivo pode ser afastado se o legislador complementar definir como tributáveis pelo ISS serviços que, ontologicamente, não são serviços ou sempre que o fornecimento de mercadorias seja de vulto significativo e com efeito cumulativo**. 3. À luz dessas diretrizes, **incide o ISS (subitem 4.07 da Lista anexa à LC nº 116/06) sobre as operações realizadas por farmácias de manipulação envolvendo o preparo e o fornecimento de medicamentos encomendados para posterior entrega ao fregueses, em caráter pessoal, para consumo; incide o ICMS sobre os medicamentos de prateleira ofertados ao público consumidor e produzidos por farmácias de manipulação**. 4. Fixação da seguinte tese para o Tema nº 379 da Gestão por temas de repercussão geral: 'Incide ISS sobre as operações de venda de medicamentos preparados por farmácias de manipulação sob encomenda. Incide ICMS sobre as operações de venda de medicamentos por elas ofertados aos consumidores em prateleira.' 5. Recurso extraordinário a que se nega provimento". (RE 605.552, Rel. Dias Toffoli, Tribunal Pleno, julgado em 5.8.2020, DJe 6.10.2020). realce atual

Não vejo razões para alterar um entendimento já consolidado desta Corte e recentemente reiterado.

Por todo o exposto, creio já estar muito clara minha posição no sentido da constitucionalidade da incidência de ISS sobre os *softwares* desenvolvidos para clientes de forma personalizada.

Entendo, contudo, que esse mesmo raciocínio não se aplica aos *softwares* desenvolvidos de maneira padrão. Isso porque tais tipos de *softwares*, comercializados em escala industrial e massificados, a meu entender, não se enquadram no conceito de serviços, e sim no de mercadorias, atraindo a incidência do ICMS.

Sobre o tema, considero que não merece prosperar a alegação de que

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código AE91-914A-2F49-0C06 e senha 302A-54BB-8198-EA23

o ICMS só poderia incidir sobre bens corpóreos, uma vez que não cabe fazer essa distinção onde a Constituição não faz. Ao revés, a Constituição Federal expressamente previu a incidência do ICMS sobre energia elétrica, o que já indica que não limitou o conceito de mercadoria ao de bem corpóreo.

Ademais, o inciso II do art. 155 da Constituição estabelece que o ICMS incide sobre "*operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação*". Quanto ao fato de o conceito de mercadoria não ser restrito aos bens corpóreos, cito lições de **Pontes de Miranda**, que ainda em relação à Constituição de 1967 já esclarecia que:

> "Mercadoria é nome que se dá ao objeto da atividade comercial, mas ainda hoje existe senso estrito que revela o tempo em que os objetos do comércio eram apenas coisas corpóreas. É preciso que hoje se raciocine partindo-se da consideração de que tudo isso está superado: o ato de comércio pode-se referir a bem corpóreo como a bem incorpóreo, a bem móvel ou imóvel.
>
> (…)
>
> O impôsto sobre circulação, a que alude o art. 23, II, da Constituição de 1967, pode incidir sobre quaisquer negócios jurídicos de compra-e-venda ou outro negócio de circulação, qualquer que seja o bem objeto do negócio jurídico: bem corpóreo, ou bem incorpóreo; bem móvel ou imóvel". (MIRANDA, Francisco Cavalcanti Pontes de. Comentários à constituição de 1967 com a emenda n. 1, de 1969, São Paulo: Revista dos Tribunais, 1973, t. 2, p. 506-507)

Na realidade, à época em que criado o ICM (origem do ICMS), o conceito de mercadoria era dado pelo Código Comercial de 1850, que, àquela época, já não limitava o conceito de mercadoria ao de bens corpóreos. Confira-se:

> "Art. 191 - O contrato de compra e venda mercantil é perfeito e acabado logo que o comprador e o vendedor se

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código AE91-914A-2F49-0C06 e senha 302A-54BB-8198-EA23

> acordam na coisa, no preço e nas condições; e desde esse momento nenhuma das partes pode arrepender-se sem consentimento da outra, ainda que a coisa se não ache entregue nem o preço pago. Fica entendido que nas vendas condicionais não se reputa o contrato perfeito senão depois de verificada a condição (artigo nº. 127).
>
> **É unicamente considerada mercantil a compra e venda de efeitos móveis ou semoventes, para os revender por grosso ou a retalho, na mesma espécie ou manufaturados, ou para alugar o seu uso; compreendendo-se na classe dos primeiros a moeda metálica e o papel moeda, títulos de fundos públicos, ações de companhias e papéis de crédito comerciais, contanto que nas referidas transações o comprador ou vendedor seja comerciante**".

A conceituação de mercadoria, portanto, não era restrita aos bens corpóreos em 1850, razão pela qual não vejo razão para restringi-la agora, mais de 170 anos depois, e em contexto em que o avanço disruptivo da tecnologia transforma os conceitos até então tidos por padronizados em zonas cinzentas e carentes de definição jurídica. Perfeitamente, possível, portanto, a cobrança de ICMS sobre mercadorias digitais.

Diante do exposto, mantenho o entendimento firmado pelo STF desde 1998, no sentido da incidência do ISS sobre os *softwares* desenvolvidos de forma personalizada e o de ICMS sobre *softwares* padronizados, isto é, comercializados em escala industrial e massificados.

IV - Da incidência de ISS/ICMS sobre serviços ou operações realizadas por meio de transferência eletrônica de dados (*download*)

Para além da discussão em torno de qual tributo incide sobre operações com programas de computador, há ainda uma discussão na ADI 1.945 sobre se o ICMS poderia ser cobrado em operações realizadas por meio de transferência eletrônica de dados, isto é, através de *download*.

Desde logo, deve-se reconhecer que a ADI 1.945 fora ajuizada em janeiro de 1999, ou seja, há mais de vinte anos. Àquela época, poderia

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código AE91-914A-2F49-0C06 e senha 302A-54BB-8198-EA23

haver uma certa perplexidade em relação ao tema, tendo em vista que as operações realizadas por meio de transferência eletrônica de dados ainda eram excepcionais.

Vinte anos depois, contudo, o crescimento da chamada economia digital demonstra que essa questão ficou obsoleta, não havendo fundamento jurídico para afastar da tributação uma determinada operação apenas porque realizada por meio eletrônico.

Deve-se registrar, ainda, que esta Suprema Corte, quando do julgamento da medida cautelar da presente ação, anteviu que se tratava de uma matéria que merecia uma visão mais atual, registrando que "*o Tribunal não pode se furtar a abarcar situações novas, consequências concretas do mundo real, com base em premissas jurídicas que não são mais totalmente corretas. O apego a tais diretrizes jurídicas acaba por enfraquecer o texto constitucional, pois não permite que a abertura dos dispositivos da Constituição possa se adaptar aos novos tempos, antes imprevisíveis*". (ADI 1.945 – MC Rel. Min. Octavio Gallotti, em que fiquei redator para acórdão, DJe 11.3.2011)

Veja-se que esse posicionamento é o mais consentâneo com o princípio da neutralidade fiscal, uma vez que tributa da mesma maneira operações realizadas de maneira física, por exemplo, a compra de um *software* materializado em um *pen drive*, e a compra desse mesmo *software* por meio de transferência eletrônica, isto é, por *download* do programa.

Mantenho, portanto, o posicionamento que firmei há dez anos para entender que operações realizadas por meio de transferência eletrônica de dados podem se submeter à incidência do ICMS (ou ao ISS, conforme o caso).

V - Da incidência de ISS sobre serviços encomendados a empresas situadas fora do Brasil

Esclarecida a questão principal do presente processo, sobre a possibilidade de incidência de ISS sobre contratos de licenciamento ou de cessão de programas de computador (*softwares*), resta ainda a análise da argumentação relativa à impossibilidade de incidência de ISS sobre

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código AE91-914A-2F49-0C06 e senha 302A-54BB-8198-EA23

serviços provenientes do exterior.

Sobre o tema, cabe esclarecer que a Constituição Federal, em seu art. 156, §3º, II, determinou a incidência do ISS sobre "serviços de qualquer natureza", determinando ainda que caberia à lei complementar "excluir da sua incidência exportações de serviços para o exterior".

A imunidade tributária aos serviços destinados à exportações se baseia na ideia de que os países não devem exportar tributos, tendo como fundamento o princípio do destino, em contrapartida ao princípio da origem.

De acordo com o princípio da origem, a tributação se dará no local onde os bens/serviços são produzidos. Doutra banda, em consonância com o princípio do destino, a tributação caberá apenas ao Estado de destino dos bens/serviços, isto é, no local do consumo.

A adoção do princípio do destino busca incentivar as exportações, a fim de que o produto/serviço exportado não se encontre em uma posição de desvantagem em relação à mercadoria/serviço produzida ou prestada no país de destino. Conforme esclarece **Alberto Xavier**:

> "Os impostos de consumo sobre as transações são geralmente lançados no país consumidor, revertendo em benefício dos Estados nos quais são consumidos os bens sobre que incidem. Precisamente por isso, o país de origem, isto é, o país no qual o bem foi produzido, procede normalmente à restituição ou isenção do imposto no momento da exportação; e por razões simétricas o país do destino, onde o bem será consumido, institui um encargo compensatório sobre as mercadorias importadas, em ordem a colocá-las ao menos em pé de igualdade com os produtos nacionais". (XAVIER, Alberto. Direito Tributário Internacional do Brasil, Rio de Janeiro: Forense, p. 226)

Ora, a incidência de ISS sobre serviços provenientes do exterior ou que se tenham iniciado no exterior, conforme previsto no art. 1º, § 1º, da Lei Complementar 116/2003, e que tenha como destino o Brasil, encontra-se em consonância com a ideia de tributação do destino, isto é, da

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código AE91-914A-2F49-0C06 e senha 302A-54BB-8198-EA23

tributação onde o serviço é "consumido".

Assim, não merece prosperar o argumento da inconstitucionalidade da incidência de ISS sobre serviços encomendados a empresas situadas fora do Brasil.

VI – Da perda parcial de objeto da ADI 1.945

Com relação à ADI 1.945, há que se registrar que a circunstância enseja a perda parcial do objeto. Isso porque observo que o § 3º do art. 3º da Lei 7.098/1998, do Estado do Mato Grosso, foi substancialmente alterado após a propositura da presente ação direta. Confira-se:

Redação original:

> "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".

Redação atual:

> "Art. 3º Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:
>
> (…)
>
> § 3º Poderá ser exigido o pagamento antecipado do imposto, conforme disposto na legislação tributária, relativamente a determinadas operações, prestações, atividades ou categorias de contribuintes. (Nova redação dada pela Lei 8.628/06)"

Assim, tendo em vista alteração substancial dos dispositivos impugnados, inclusive com alteração de ponto específico que era objeto de impugnação no § 3º do artigo 3º da Lei 7.098/1998 – tratamento dispensado ao setor industrial -, e sem que tenha havido aditamento da inicial, entendo que houve perda superveniente de objeto em relação a

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código AE91-914A-2F49-0C06 e senha 302A-54BB-8198-EA23

esse dispositivo.

VII – Da inexistência de perda de objeto e da inconstitucionalidade do § 2º do art. 2º da Lei 7.098/1998

Discute-se ainda se teria havido perda de objeto quanto ao § 2º do art. 2º da Lei 7.098/1998, tendo em vista que o referido dispositivo fora alterado pela Lei 9.226/2009. Quanto a esse ponto, ponho-me de acordo com a Ministra relatora e o Ministro Dias Toffoli, em seu voto vista, no sentindo de inexistir prejudicialidade do objeto, eis que a alteração legislativa promovida se enquadra como continuidade normativa. Confira-se:

Redação original:

> "Art. 2º O imposto incide sobre:
> (...)
> § 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".

Redação atual:

> "Art. 2º O imposto incide sobre:
> (...)
> § 2º Para fins do disposto no inciso III do caput consideram-se, também, como prestações onerosas de serviços de comunicação: (Nova redação dada pela Lei 9.226/09)
> I – serviços de provimento de acesso à Internet, de transmissão de dados e de informações, adesão, acesso, disponibilização, ativação, habilitação, assinatura, facilidades,

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código AE91-914A-2F49-0C06 e senha 302A-54BB-8198-EA23

> 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;
>
> II – serviços prestados em regime de concorrência econômica por empresas públicas e sociedades de economia mista, bem como o serviço de telegramas, telefax e outros serviços, ainda que prestados pelos correios, suas agências franqueadas e congêneres;
>
> III – serviços relativos à ligação telefônica internacional, quando o tomador estiver no território nacional;
>
> IV – serviços de comunicação visual ou sonora;
>
> V – serviços a destinatário no exterior, desde que o resultado ocorra no território nacional;
>
> VI – serviços de disponibilização a outros prestadores de serviço de comunicação ou a usuário final, de redes, de infraestrutura de meios de comunicação e de equipamentos inerentes ao serviço;
>
> VII – serviços de rastreamento ou localização de bens ou pessoas".

No mérito, acompanho pontualmente a divergência aberta pelo Ministro Dias Toffoli, tão somente para declarar a inconstitucionalidade do § 2º do art. 2º da Lei 7.098/1998, com a redação dada pela Lei 9.226/2009. Isso porque, ao determinar a incidência de ICMS sobre serviços preparatórios aos de telecomunicações, penso ter a legislação estadual ofendido a jurisprudência desta Corte, nomeadamente aquela firmada nos RE 572.020/DF, Tribunal Pleno, Red. p/ acórdão Ministro Luiz Fux, DJe 13.10.2014; e RE 912.888/RE, Tribunal Pleno, Rel. Ministro Teori Zavascki, DJe 10.5.2017.

VIII- Conclusão

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código AE91-914A-2F49-0C06 e senha 302A-54BB-8198-EA23

Ante o exposto, voto no sentido da incidência do ISS sobre os *softwares* desenvolvidos de forma personalizada e de ICMS sobre *softwares* padronizados, isto é, comercializados em escala industrial e massificados.

Especificamente quanto à **ADI 1.945**, voto no sentido de declarar a perda parcial de objeto da ação em relação ao § 3º do art. 3º da Lei 7.098/1998, do Estado do Mato Grosso, bem como julgo a ação direta de inconstitucionalidade parcialmente prejudicada, nos termos do voto da eminente Relatora, Ministra Cármen Lúcia. No mérito, voto para confirmar a medida cautelar anteriormente concedida por este Tribunal tão somente para declarar a inconstitucionalidade da expressão "*observados os demais critérios determinados pelo regulamento*", presente no § 4º do art. 13, assim como o inteiro teor do parágrafo único do art. 22, ambos da Lei 7.098/1998, do Estado de Mato Grosso. Declaro ainda a inconstitucionalidade do § 2º do art. 2º da Lei 7.098/1998, com a redação dada pela Lei 9.226/2009.

Quanto à **ADI 5.659** julgo improcedente o pedido, na compreensão da possibilidade de incidência do ICMS no licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computador nas hipóteses já mencionadas.

É como voto.

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código AE91-914A-2F49-0C06 e senha 302A-54BB-8198-EA23

04/11/2020 **PLENÁRIO**

AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE 1.945 MATO GROSSO

INCIDÊNCIAS AO VOTO

O SENHOR MINISTRO GILMAR MENDES - Como nós sabemos, há um ensaio, no Congresso Nacional, de fazer uma reforma tributária, que está inclusive concentrada nesse debate sobre ICMS e ISS.

Não deixo de perceber, a título de exemplo, propostas como a veiculada na PEC nº 45, de 2019, que propõe a implantação do Imposto sobre Bens e Serviços - IBS, a unificar as bases do ISS e do ICMS, dentre outros tributos, submetendo a sua cobrança uma arrecadação centralizada e posterior rateio das receitas entre os entes subnacionais. O modelo proposto tem a possibilidade de superar grande parte das discussões que frequentam a pauta deste Supremo Tribunal Federal, como no presente caso.

Não se pode também olvidar, Presidente, que nós estamos a discutir dois tributos - como já ressaltado - básicos para a manutenção e a preservação da autonomia das unidades federadas: estados e municípios. Portanto, um debate extremamente relevante.

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 047B-5F7F-B3F6-5E85 e senha 7238-0C31-4B45-85EF

Se se confirmam as previsões - e já se falou aqui - de estarmos caminhando para adoção de um modelo de serviço, de forma generalizada, com a informatização dos serviços, é muito provável podermos prognosticar, Ministra Cármen Lúcia, que, de fato, o ICMS, tal como o conhecemos, tenderá a desaparecer. E essa notícia, Ministro Alexandre, é extremamente preocupante para os estados. Esse é o tributo básico, ancilar que carrega a estrutura federativa, no que diz respeito aos estados. Consequentemente, nós precisamos olhar nessa perspectiva.

Até me ocorreram, Ministra Cármen Lúcia - e aqui, talvez, como já foi falado de uma certa mudança, uma certa mobilidade no tempo, a erosão da base tributária vai se dando -, as lições de Friedrich Müller, o qual faz a distinção entre o chamado programa normativo - *Normprogramm* - e o âmbito normativo, chamado *Normbereich*, em que, de fato, a alteração do âmbito normativo afeta a própria normação.

A partir dessas reflexões, considerando o tema estar no Tribunal há muito tempo, eu vou tentar. E talvez, *de jure constituendo*, venha uma alteração, no âmbito do Congresso Nacional, que possa unificar essas bases do ISS e do ICMS, encontrando a forma adequada de repartição.

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 047B-5F7F-B3F6-5E85 e senha 7238-0C31-4B45-85EF

Em alemão, há uma expressão que diz que, quando tentamos fazer distinções quase indistinguíveis, estamos fazendo uma separação ou uma partição de cabelo - chama-se *Haarspalterei.* E parece que, aqui, nós estamos fazendo isso; estamos tentando dividir um fio de cabelo. Quando nós fazemos essa distinção, é claro que, de alguma forma, tentamos nos ancorar na questão da legislação, da lei complementar que define que são serviços para fins do ISS.

Então, adentro aqui a questão dizendo o seguinte: deve-se reconhecer que essa classificação entre *softwares* de prateleira, massificados ou elaborados de maneira personalizada, já vem sofrendo críticas por parte da doutrina, uma vez que se encontraria desatualizada diante das novas formas de tecnologia e do avanço da economia digital.

E este é o dilema, a toda hora nós temos uma atualização dos fatos *vis-à-vis* das normas, que continuam estáticas.

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 047B-5F7F-B3F6-5E85 e senha 7238-0C31-4B45-85EF

04/11/2020 **PLENÁRIO**

AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE 1.945 MATO GROSSO

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO – Gosto muito de parafrasear o que é correto, excomungando o negativo.

"Eu tenho vida!" Disse-o, nas Páginas Amarelas da revista Veja desta semana, o Vice-Presidente da República, Hamilton Mourão. Posso parafrasear o que dito por Sua Excelência, porque tenho 7 anos a mais que ele – ele conta com 67 anos de vida e eu com 74.

Colho da entrevista de Sua Excelência a máxima: "O tempo é o senhor da razão." Nada melhor que um dia atrás do outro para revelar a verdade.

Recordo, Presidente, 26 de maio de 2010, quando o Colegiado enfrentou o pedido de implemento, na ação direta de inconstitucionalidade nº 1.945, de tutela de urgência, sendo Relator o ministro Octavio Gallotti. Formou-se maioria no sentido do indeferimento da medida acauteladora. Compuseram-na os ministros Nelson Jobim, que abriu a divergência, Cezar Peluso, Carlos Ayres Britto, Gilmar Mendes – que acaba de demonstrar coerência, como ocorre na vida judicante de Sua Excelência –, Dias Toffoli e Eros Grau, ausente o ministro Joaquim Barbosa. Ficamos vencidos: o Relator, ministro Octavio Gallotti, que deferia a liminar, eu próprio, os ministros Ricardo Lewandowski e Celso de Mello.

Estava pronto para apenas pedir a juntada dos votos confeccionados para as duas ações diretas de inconstitucionalidade – caso tivessem sido alcançados, na corrente majoritária, 6 votos e, na minoritária, 4 votos. Mas meu voto tanto pode engrossar a corrente minoritária – e não sei qual será a concepção de Vossa Excelência –, como também pode consubstanciar a maioria absoluta.

Por isso, tomarei o tempo do Colegiado lendo o voto que preparei para o caso, e o farei, já que as premissas são as mesmas, na ação direta de inconstitucionalidade nº 5.659, requerente a Confederação Nacional de Serviços – CNS.

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código E61B-6889-BD02-E6B0 e senha 624A-FB50-813B-18EC

04/11/2020 **PLENÁRIO**

AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE 1.945 MATO GROSSO

V O T O

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO – O Partido do Movimento Democrático Brasileiro – PMDB ajuizou ação direta buscando ver declarada a incompatibilidade, com a Constituição Federal, da Lei nº 7.098, de 30 de dezembro de 1998, do Estado de Mato Grosso, a versar Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal – ICMS. Eis o teor:

> 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.

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 42E9-D6FF-049F-20E5 e senha 0ECA-46CC-1CC7-9316

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

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 42E9-D6FF-049F-20E5 e senha 0ECA-46CC-1CC7-9316

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.

A ação direta de inconstitucionalidade pressupõe norma abstrata autônoma em pleno vigor. Assento o prejuízo do pedido quanto ao artigo 3º, § 3º, ante superveniente alteração substancial do teor.

Cumpre inadmitir a ação relativamente aos artigos 2º, § 3º, 16, § 2º, e 22, parágrafo único. Descabe analisar eventual incompatibilidade com as Lei Complementares nº 87/1996, 92/1997, 99/1999 e 102/2000, circunstância a encerrar crise de legalidade e, por consequência, afastar a atuação do Supremo em sede concentrada.

No tocante ao alegado vício formal, improcede a irresignação. O

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 42E9-D6FF-049F-20E5 e senha 0ECA-46CC-1CC7-9316

artigo 146, inciso III, alínea "a", da Carta da República remete, a lei complementar, a definição de fato gerador, base de cálculo e contribuinte. Versa matéria que deve ser tratada no território brasileiro, e não de forma setorizada, considerada esta ou aquela unidade da Federação.

Conforme fiz ver no exame da medida acauteladora, acórdão publicado no Diário da Justiça de 14 de março de 2011, editou-se a Lei Complementar nº 87/1996, surgindo pertinente a atuação do legislador estadual, nos termos do artigo 24, inciso I, da Constituição Federal.

Em relação ao artigo 2º, § 2º, observem os parâmetros constitucionais do tributo. Incide sobre a prestação de serviços de comunicação, ainda que iniciada no exterior – artigo 155, inciso II, da Lei Maior.

O preceito não encerra qualquer distinção. Na alusão ao fato gerador, bastam, considerada gama de serviços, a existência de elo e a cobrança pela empresa.

A partir do que se contém na Carta da República, veio a Lei de Telecomunicações, expressa ao definir o serviço:

> Art. 60. Serviço de telecomunicações é o conjunto de atividades que possibilita a oferta de telecomunicação.
>
> § 1º Telecomunicação é a transmissão, emissão ou recepção, por fio, radioeletricidade, meios ópticos ou qualquer outro processo eletromagnético, de símbolos, caracteres, sinais, escritos, imagens, sons ou informações de qualquer natureza.

Reafirmo a óptica revelada quando proferi voto no julgamento do recurso extraordinário nº 572.020, do qual fui relator, sendo designado para redigir o acórdão o ministro Luiz Fux quanto ao cabimento do imposto. Inadequado distinguir onde o texto constitucional não o faz. Nessa esteira, eis a lição de Roque Antônio Carrazza:

> Note-se que o ICMS não incide sobre a comunicação propriamente dita, mas sobre a relação consumativa, isto é, a atividade de, em caráter negocial, alguém fornecer, a terceiro, condições materiais para que a comunicação ocorra. Isto é feito

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 42E9-D6FF-049F-20E5 e senha 0ECA-46CC-1CC7-9316

> mediante a instalação de microfones, caixas de som, telefones, rádio-transmissores etc. Tudo, enfim, que faz parte da infraestrutura mecânica, eletrônica e técnica necessárias à comunicação. (...) São irrelevantes, para fins de ICMS, tanto a transmissão em si mesma considerada (relação consumativa), como o conteúdo da mensagem transmitida.
>
> (CARRAZZA, Roque Antônio. *ICMS*, 2. ed., SP: Malheiros, 1995. p. 71.)

É impróprio concluir pela ausência de tributação considerados serviços preparatórios de adesão, acesso, disponibilização, ativação, habilitação e assinatura, sob pena de mitigação do ditame maior.

Declaro a inconstitucionalidade do artigo 2º, § 2º.

O artigo 13, § 4º, no que remete, ao regulamento do imposto, a definição de critérios para a fixação da base de cálculo na sistemática da substituição tributária progressiva, sem estabelecer parâmetro, revela contrariedade ao princípio da reserva legal.

Declaro-o inconstitucional.

A teor dos artigos 2º, § 1º, inciso VI, e 6º, § 6º, o ICMS recai sobre operações com *software*, ainda que realizadas por transferência eletrônica de dados, incluída, na base de cálculo, toda parcela debitada ao destinatário.

O requerente aponta instituída, sem previsão em lei complementar federal ou ordinária estadual, situação autorizadora da incidência do imposto alcançando operações com *software*, já tributadas pelo Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS, nos termos da Lei Complementar nº 116/2003. Toma o bem como abstrato, intangível, incorpóreo, com natureza de direito autoral ou propriedade intelectual, não de mercadoria. Afirma não haver circulação na operação, tendo em vista que a aquisição, ante disponibilização eletrônica de dados via *download* ou *streaming*, não revela compra e venda, mas licenciamento ou cessão de uso.

O desfecho da controvérsia pressupõe seja delimitada a abrangência dos vocábulos "mercadoria" e "serviço", observados os parâmetros

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 42E9-D6FF-049F-20E5 e senha 0ECA-46CC-1CC7-9316

atinentes ao campo de incidência de tributo, na forma dos artigos 155, inciso II e 156, inciso III, da Constituição Federal.

É preciso considerar o Direito como ciência, possuindo princípios, institutos, expressões, vocábulos com sentido próprio. Na pureza da linguagem está o entendimento. E a segurança jurídica vem do apego a uma técnica maior.

A matéria envolvendo o cabimento de um ou outro tributo não é nova. Quando da análise do recurso extraordinário nº 651.703, também sob o regime da repercussão maior – Tema nº 581 –, relator ministro Luiz Fux, com acórdão veiculado no Diário da Justiça de 26 de abril de 2017, a corrente majoritária formou-se no sentido da possibilidade de imposição do ISS considerada a atividade de administração de planos de saúde, constante dos itens 4.22 e 4.23 da lista anexa à Lei Complementar nº 116/2003.

O Relator teve como desvinculados o conceito de serviços e o instituto da obrigação de fazer, argumentando não ser a classificação civilista derivada do Direito das Obrigações – dar, fazer e não fazer – a mais adequada ao enquadramento dos produtos e serviços resultantes da atividade econômica, para efeito de aplicação no Direito Tributário. Propôs a superação da jurisprudência do Tribunal a fim de concluir-se que a legislação complementar de regência referida no artigo 156, inciso III, da Constituição Federal, ao arrolar os serviços de qualquer natureza a serem tributados pelo ISS, incluiu, na categoria serviços, aqueles não reveladores da natureza de outro tipo de atividade, objetivando a incidência do imposto, por força de lei, sob o fundamento de que, se assim não fosse, permaneceriam sem tributação.

Formalizei voto sublinhando inexistir prestação de serviço em si. Fiquei vencido, mas não convencido. Não houve, a meu ver, inequívoca superação do modelo civilístico, na contramão do entendimento construído pelo Supremo. A despeito de referir-se à construção de compreensão elastecida quanto ao alcance do conceito de serviço, a sempre ilustrada maioria concluiu figurar, no núcleo do negócio entabulado entre operadora de plano de saúde e usuário, obrigação de

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 42E9-D6FF-049F-20E5 e senha 0ECA-46CC-1CC7-9316

fazer alusiva à disponibilização de rede credenciada e garantia, ao contratante, da cobertura de sinistros, e não situação de contrato de seguro, como por mim assentado.

Mesmo que se diga haver o Tribunal conferido interpretação ampliativa ao vocábulo "serviço" encerrado no artigo 156, inciso III, da Constituição Federal, é passo demasiado largo articular com a completa superação da óptica relativa à necessidade de demonstração de um fazer a respaldar a incidência do ISS.

Do contrário, como justificar a permanência da eficácia do enunciado vinculante nº 31 da Súmula?

No âmbito das Turmas, tem-se a remissão à primazia, ou não, de um fazer na prestação ora examinada – atividade preponderante –, quando em jogo a materialidade do ISS, em especial nos ditos contratos híbridos.

Considerados negócios jurídicos complexos, mostra-se indispensável levar em conta o conjunto de atos praticados para extrair a essencialidade da prestação. É dizer: se, de um lado, o negócio entabulado revelar, em essência, obrigação de dar, há de excluir-se a atividade do campo de incidência tributária, por não se enquadrar a operação no tipo serviço. Se, de outro, existente, no núcleo da prestação, um fazer, surge caracterizado serviço, a viabilizar a cobrança de ISS.

O fato de a Constituição Federal, no artigo 156, inciso III, delegar a lei complementar – no caso a de nº 116/2003 – a delimitação dos tipos e elementos do tributo não conduz, necessariamente, à conclusão de não terem sido estes conceituados pela Lei Maior. A legislação de regência, ao versar a materialidade do imposto, deve obedecer às balizas estipuladas na tipologia constitucional de serviço (ÁVILA, H. *Competências tributárias*: um ensaio sobre a sua compatibilidade com as noções de tipo e conceito. São Paulo: Malheiros, 2018).

Não se pretende, com isso, interpretar a Carta da República a partir do artigo 110 do Código Tributário Nacional, mas, sim, observar os limites de competência encerrados no figurino constitucional.

O federalismo brasileiro, instituído por desagregação de um Estado originalmente unitário, revela a opção pela descentralização política como

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 42E9-D6FF-049F-20E5 e senha 0ECA-46CC-1CC7-9316

método preferencial considerada a gestão da coisa pública. A forma de Estado federal reclama espaços de liberdade para atuação dos entes, tradicionalmente reconhecidos nas prerrogativas não absolutas de autogoverno, auto-organização e autoadministração, cujas balizas estão estabelecidas no texto constitucional.

O constituinte de 1988, ao atribuir aos entes competências comuns, adotou o "federalismo cooperativo", visando que se articulem para o exercício conjunto. Foram atribuídas receitas, ora pela atribuição direta de imposição de tributos – artigos 153 a 156 –, ora por meio de participação na arrecadação tributária de outro ente – artigos 157 a 159. A repartição consubstancia peça-chave do equilíbrio federativo, porquanto inviável ao membro, sem a fonte de financiamento, dar concretude aos objetivos constitucionais que lhe são conferidos.

Daí a relevância da proteção dada às fontes de recursos dos entes federados, expressa textualmente no artigo 160 da Constituição, no qual proclamada a impossibilidade de retenção de créditos, destinados aos Estados e Municípios, decorrentes do mecanismo de transferência de receitas tributárias.

Os artigos 1º e 18 da Lei Maior são inequívocos ao revelar a condição dos Municípios de legítimos integrantes do pacto federativo, assegurando-lhes autonomia. O rol de incisos do artigo 30 vem em reforço, indicando as competências municipais e afastando-as de eventual ingerência dos Estados. Não há autonomia sem recursos financeiros para assegurá-la e desenvolvê-la. Sobre o ponto, leciona o mestre Raul Machado Horta:

> O constituinte brasileiro de 1988 rompeu com sedimentada concepção, inaugurada na Constituição de 1891, quando se concebia o Município como 'planta do Estado', entendimento clássico que foi sendo paulatinamente abandonado nas Constituições sucessivas, até alcançar, em 1988, a integração do Município entre os componentes da República Federativa. O constituinte de 1988 cedeu ao irresistível movimento municipalista, que projetou a presença

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 42E9-D6FF-049F-20E5 e senha 0ECA-46CC-1CC7-9316

> do Município no centro das decisões da Assembléia Constituinte.
>
> (HORTA, Raul Machado. Pluralidade do federalismo. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Direito contemporâneo, estudos em homenagem a Oscar Dias Corrêa*, p. 257.)

A Constituição Federal reservou, aos Municípios, a instituição de imposto sobre serviços de qualquer natureza, definidos em lei complementar, e, aos Estados, do tributo sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação – artigos 155, inciso II, e 156, inciso III.

O que se tem na espécie? Tributação consideradas operações com *software*. Eis a lição de Sérgio Paulo Gomes Gallindo relativamente aos conceitos de *hardware* e *software*:

> Denomina-se *hardware* um equipamento que tenha capacidade de executar instruções lógicas matemáticas a partir de uma sequência de sinais elétricos em um substrato de silício dopado. *Hardware* é bem móvel tangível que pode ser objeto de operações de compra e venda ou de aluguel. Um conjunto de instruções executável pelo *hardware* é denominado *software.* Na sua forma processável, o *software* é uma sequência de "zeros e uns". Um conjunto destas instruções interpretáveis pelo *hardware* é denominado código-executável. Para viabilizar a criação mais ágil de *software,* os engenheiros criaram linguagens de programação de alto nível, mais palatáveis aos seres humanos e ferramentas capazes de traduzi-las em código-executável. Um conjunto de instruções em linguagem de alto nível é denominado código-fonte.
>
> (GALLINGO, Sérgio Paulo Gomes. *Sobre licenciamento de software, incide ISS.* Disponível em: https://www.conjur.com.br/dl/artigo-integra-licenciamento-software.pdf. Acesso em: 3 de novembro de 2020.)

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 42E9-D6FF-049F-20E5 e senha 0ECA-46CC-1CC7-9316

Para o fim de incidência do imposto sobre serviços de qualquer natureza, é necessário verificar, a partir da natureza do negócio jurídico, se estão presentes as características típicas de serviço, respeitados definições e regramentos trazidos por outros ramos do Direito além do Tributário.

A Primeira Turma, no julgamento do recurso extraordinário nº 176.626, relator ministro Sepúlveda Pertence, com acórdão publicado no Diário da Justiça de 11 de novembro de 1998, concluiu pela possibilidade de incidência do ICMS sobre operações com *software* gravado em suporte físico e comercializado no varejo, ante circulação de mercadoria tangível. Eis trecho da ementa:

> [...]
>
> 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.

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 42E9-D6FF-049F-20E5 e senha 0ECA-46CC-1CC7-9316

No voto condutor, o Relator assentou:

> Estou, de logo, em que o conceito de mercadoria efetivamente não inclui os bens incorpóreos, como os direitos em geral: mercadoria é bem corpóreo objeto de atos de comércio ou destinado a sê-lo.
>
> Ora, no caso, o que se pretende é a declaração de inexistência de relação jurídica de natureza tributária entre a autora e o Estado, relativamente às operações de "*licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computador*": trata-se, pois, de operações que têm como objeto um *direito de uso*, bem incorpóreo insuscetível de ser incluído no conceito de mercadoria e, conseqüentemente, de sofrer a incidência do ICMS.
>
> [...]
>
> "*O que individualiza o* software *em relação aos outros instrumentos a serviço da informação*" – assinala Rui Saavedra, em preciosa monografia acadêmica apresentada à Universidade de Coimbra (*A Proteção Jurídica do Software e a Internet*, Don Quixote, Lisboa, 1998, p. 106/107) – "*é a sua natureza imaterial na medida em que ele mesmo é constituído por informação – a qual não tem substância tangível, e é, em si, um bem imaterial. O* software *apresenta-se, pois, como um produto, simultaneamente, utilitário e imaterial. Sendo o* software *um dos chamados 'bens informacionais' ou 'produtos de informação', ele não pode ser objecto duma protecção eficaz contra os actos dos não proprietários. Tal protecção só poderá relevar do Direito Intelectual, ou seja, através da organização de um 'direito de exclusivo' a favor daqueles que elaboram o* software".
>
> É esse"direito de exclusivo"– que não é mercadoria, nem se aliena com o licenciamento de seu uso –, que se deve declarar fora do raio de incidência do ICMS, como exatamente concluíra, nos lindes do pedido, a decisão recorrida.
>
> Dessa exclusão, entretanto, não resulta que de logo se esteja também a subtrair do campo constitucional de incidência do mesmo tributo a circulação de cópias ou exemplares de

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 42E9-D6FF-049F-20E5 e senha 0ECA-46CC-1CC7-9316

> programas de computador produzidos em série e comercializados no varejo, isto é, do chamado "*software* de prateleira".

O Tribunal, ao apreciar a medida acauteladora nesta ação, designado redator do acórdão o ministro Gilmar Mendes, publicado no Diário da Justiça de 14 de março de 2011, proclamou incidir o ICMS sobre operações com *software* por meio de transferência eletrônica de dados (*download*), tendo em vista o conceito de mercadoria não estar limitado a bem corpóreo.

Na ocasião, formei na corrente minoritária para, acompanhando o Relator, ministro Octavio Gallotti, restringir o imposto aos exemplares comercializados no varejo, sem abranger licenciamento ou cessão de uso.

O quadro direciona a partir-se do princípio da realidade, dotado de eficácia maior, sobrepondo-se ao formal e ao que transparece no primeiro olhar.

Cito-o tendo em conta que os diversos tipos de *software* – (i) por encomenda, voltado à necessidade de certo usuário; (ii) padronizado, fornecido em larga escala; e (iii) customizável, reunindo características da duas categorias – passaram a ser oferecidos, praticamente na totalidade, virtualmente, quer via *download*, quer mediante infraestrutura chamada "em nuvem".

Prevalece a compreensão da operação com *software* a revelar fornecimento de serviço por meio do qual possibilitado acesso, considerada internet, a recursos de tecnologia subjacentes sob demanda, desde aplicativos até *data center*.

Software é criação intelectual, produto do engenho humano, revelando imprescindível esforço com a finalidade de desenvolvê-lo. Ao ser disponibilizado, não pressupõe transferência de propriedade, mostrando-se impróprio tomá-lo como mercadoria.

O desenvolvimento para terceiro, sem retenção de titularidade do direito autoral, pressupõe, no núcleo da incidência, obrigação de fazer, disponibilização de serviço.

Não se discute que a operação com *software* padronizado ou

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 42E9-D6FF-049F-20E5 e senha 0ECA-46CC-1CC7-9316

customizado possa integrar-se por obrigação de dar bem digital. É justamente em razão de constituir forma de negócio jurídico complexo, cuja atividade-fim consiste em direito real de uso sobre coisa alheia, que não há falar em mercadoria de modo a justificar a incidência do ICMS.

Serviço pressupõe, como núcleo do fato gerador, ato humano, seja material, seja imaterial. Eventual existência de obrigação de dar, como atividade-meio, não transforma em circulação de mercadoria operação que é essencialmente prestação de serviço.

Descabe tomar a parte pelo todo: os diferentes tipos de operação com *software* envolvem serviços e funcionalidades, previstos no contrato de licenciamento, voltados ao usuário, como entretenimento por meio gráfico, de áudio e vídeo.

Há de sobressair a definição de cada instituto, e a prestação de serviços, envolvido na via direta o esforço humano, é fato gerador do ISS.

Esse dado é fundamental. Impera a ordem natural das coisas, cuja força surge insuplantável. Prevalecem as balizas constitucionais e legais, a conferirem segurança às relações Estado-contribuinte.

Ante o texto da Constituição Federal e a legislação complementar de regência, é impertinente assentar a incidência do ICMS, ausente o núcleo a revelar operação de circulação de mercadoria. Observem os institutos em vigor tal como se contêm na lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116/2003:

> 1 – Serviços de informática e congêneres.
>
> 1.01 – Análise e desenvolvimento de sistemas.
>
> 1.02 – Programação.
>
> 1.03 – Processamento, armazenamento ou hospedagem de dados, textos, imagens, vídeos, páginas eletrônicas, aplicativos e sistemas de informação, entre outros formatos, e congêneres.
>
> 1.04 – Elaboração de programas de computadores, inclusive de jogos eletrônicos, independentemente da arquitetura construtiva da máquina em que o programa será executado, incluindo *tablets*, *smartphones* e congêneres;
>
> 1.05 – Licenciamento ou cessão de direito de uso de

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 42E9-D6FF-049F-20E5 e senha 0ECA-46CC-1CC7-9316

programas de computação.

1.06 – Assessoria e consultoria em informática.

1.07 – Suporte técnico em informática, inclusive instalação, configuração e manutenção de programas de computação e bancos de dados.

1.08 – Planejamento, confecção, manutenção e atualização de páginas eletrônicas.

A Lei nº 9.609/1998 – Lei de *Software* – disciplina o contrato de licenciamento nos artigos 6º a 9º, prevendo garantias ao usuário:

Art. 6º Não constituem ofensa aos direitos do titular de programa de computador:

I – a reprodução, em um só exemplar, de cópia legitimamente adquirida, desde que se destine à cópia de salvaguarda ou armazenamento eletrônico, hipótese em que o exemplar original servirá de salvaguarda;

II – a citação parcial do programa, para fins didáticos, desde que identificados o programa e o titular dos direitos respectivos;

III – a ocorrência de semelhança de programa a outro, preexistente, quando se der por força das características funcionais de sua aplicação, da observância de preceitos normativos e técnicos, ou de limitação de forma alternativa para a sua expressão;

IV – a integração de um programa, mantendo-se suas características essenciais, a um sistema aplicativo ou operacional, tecnicamente indispensável às necessidades do usuário, desde que para o uso exclusivo de quem a promoveu.

Art. 7º O contrato de licença de uso de programa de computador, o documento fiscal correspondente, os suportes físicos do programa ou as respectivas embalagens deverão consignar, de forma facilmente legível pelo usuário, o prazo de validade técnica da versão comercializada.

Art. 8º Aquele que comercializar programa de computador, quer seja titular dos direitos do programa, quer

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 42E9-D6FF-049F-20E5 e senha 0ECA-46CC-1CC7-9316

> seja titular dos direitos de comercialização, fica obrigado, no território nacional, durante o prazo de validade técnica da respectiva versão, a assegurar aos respectivos usuários a prestação de serviços técnicos complementares relativos ao adequado funcionamento do programa, consideradas as suas especificações.
>
> Parágrafo único. A obrigação persistirá no caso de retirada de circulação comercial do programa de computador durante o prazo de validade, salvo justa indenização de eventuais prejuízos causados a terceiros.
>
> Art. 9º O uso de programa de computador no País será objeto de contrato de licença.
>
> Parágrafo único. Na hipótese de eventual inexistência do contrato referido no *caput* deste artigo, o documento fiscal relativo à aquisição ou licenciamento de cópia servirá para comprovação da regularidade do seu uso.

O contrato de licenciamento assegura direito real de uso do *software*, bem incorpóreo. A operação é materializada mediante disponibilização em nuvem ou *download* de cópia do código-executável, inteligível ao *hardware*, superadas as mídias física, magnética e óptica, com a finalidade de viabilizar o uso e gozo do direito autoral e propriedade intelectual.

Declaro inconstitucionais os artigos 2º, § 1º, inciso VI, e 6º, § 6º.

Assento o prejuízo do pedido quanto ao artigo 3º, § 3º, ante a alteração substancial do dispositivo ocorrida.

Inadmito a ação relativamente aos artigos 2º, § 3º, 16, § 2º, e 22, parágrafo único.

Julgo parcialmente procedente o pedido, declarando a inconstitucionalidade dos artigos 2º, § 1º, inciso VI, e § 2º; 6º, § 6º; e 13, § 4º.

Deixo de modular os efeitos da decisão. Eis a denominada inconstitucionalidade útil. Praticamente aposta-se na morosidade da Justiça. Proclamado o conflito do preceito com a Constituição Federal, mitiga-se esta sob o ângulo da higidez, como se não estivesse em vigor

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 42E9-D6FF-049F-20E5 e senha 0ECA-46CC-1CC7-9316

até então, e assenta-se, como termo inicial do surgimento de efeitos da constatação do conflito, a data da publicação do acórdão. Norma inconstitucional é natimorta.

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 42E9-D6FF-049F-20E5 e senha 0ECA-46CC-1CC7-9316

PLENÁRIO

EXTRATO DE ATA

AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE 1.945
PROCED. : MATO GROSSO
RELATORA : MIN. CÁRMEN LÚCIA
REQTE.(S) : PARTIDO DO MOVIMENTO DEMOCRÁTICO BRASILEIRO - PMDB
ADV.(A/S) : VANIA KIRZNER (093704/MG)
ADV.(A/S) : RENATO OLIVEIRA RAMOS (20562/DF)
INTDO.(A/S) : GOVERNADOR DO ESTADO DE MATO GROSSO
INTDO.(A/S) : ASSEMBLEIA LEGISLATIVA DO ESTADO DE MATO GROSSO
AM. CURIAE. : DISTRITO FEDERAL
PROC.(A/S)(ES) : PROCURADOR-GERAL DO DISTRITO FEDERAL
AM. CURIAE. : CONFEDERACAO NACIONAL DE SERVICOS - CNS
AM. CURIAE. : ABES - ASSOCIAÇÃO BRASILEIRAS DAS EMPRESAS DE SOFTWARE
AM. CURIAE. : SINDICATO DAS EMPRESAS DE PROCESSAMENTO DE DADOS E SERVIÇOS DE INFORMÁTICA DO ESTADO DE SÃO PAULO - SEPROSP
ADV.(A/S) : RICARDO OLIVEIRA GODOI (143250/SP) E OUTRO(A/S)
AM. CURIAE. : ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DAS SECRETARIAS DE FINANÇAS DAS CAPITAIS - ABRASF
ADV.(A/S) : RICARDO ALMEIDA RIBEIRO DA SILVA (58935/DF, 81438/RJ)
AM. CURIAE. : FEDERAÇÃO DAS INDUSTRIAS NO ESTADO DO MATO GROSSO - FIEMT
ADV.(A/S) : VICTOR HUMBERTO MAIZMAN (04501/MT)
AM. CURIAE. : FEDERAÇÃO DAS ASSOCIAÇÕES DAS EMPRESAS BRASILEIRAS DE TECNOLOGIA DA INFORMAÇÃO - ASSESPRO NACIONAL
ADV.(A/S) : ALESSANDRO SPILLER (37848/RS)

Decisão: Após os votos dos Ministros Cármen Lúcia (Relatora) e Edson Fachin, que julgavam parcialmente prejudicada a ação direta quanto ao § 3º do art. 3º da Lei mato-grossense n. 7.098/1998 e, na parte remanescente, julgavam improcedente o pedido, pediu vista dos autos o Ministro Dias Toffoli (Presidente). Falaram: pelo interessado Governador do Estado de Mato Grosso, o Dr. Lucas Schwinden Dallamico; pelo *amicus curiae* Distrito Federal, o Dr. Jorge Octavio Lavocat Galvão; e, pelo *amicus curiae* Federação das Indústrias no Estado do Mato Grosso, o Dr. Victor Humberto da Silva Maizman. Plenário, Sessão Virtual de 17.4.2020 a 24.4.2020.

Decisão: Apregoado para julgamento em conjunto com a ADI 5.659. Após a leitura do relatório e a realização das sustentações orais na ADI 5.659, o julgamento das ações foi suspenso. Presidência do Ministro Luiz Fux. Plenário, 29.10.2020(Sessão realizada inteiramente por videoconferência - Resolução 672/2020/STF).

Decisão: Após o voto-vista do Ministro Dias Toffoli, que acompanhava a Ministra Cármen Lúcia (Relatora) quanto à

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código B295-D191-3C81-576D e senha 50A4-C254-DD65-566B

prejudicialidade da ação direta em relação ao art. 3º, § 3º, da Lei nº 7.098/98 do Estado de Mato Grosso e ao não conhecimento da ação no tocante aos arts. 2º, § 3º; 16, § 2º; e 22, parágrafo único, da mesma lei e, no mérito, divergia em parte da Relatora, a fim de julgar parcialmente procedente a ação direta, 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, 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, modulando os efeitos da decisão para dotá-la de eficácia a partir da data da publicação da ata de julgamento, no que foi acompanhado pelos Ministros Alexandre de Moraes, Roberto Barroso, Rosa Weber e Ricardo Lewandowski; do voto do Ministro Gilmar Mendes, que declarava a perda parcial do objeto da ação em relação ao § 3º do art. 3º da Lei nº 7.098/1998, do Estado do Mato Grosso, julgando a ação direta parcialmente prejudicada, acompanhando, neste ponto, a Relatora, e, no mérito, confirmava a medida cautelar anteriormente concedida tão somente para declarar a inconstitucionalidade da expressão observados os demais critérios determinados pelo regulamento, presente no § 4º do art. 13, assim como o inteiro teor do parágrafo único do art. 22, ambos da Lei nº 7.098/1998, do Estado do Mato Grosso, declarando, ainda, a inconstitucionalidade do § 2º do art. 2º da Lei nº 7.098/1998, com a redação dada pela Lei nº 9.226/2009; e do voto do Ministro Marco Aurélio, que assentava o prejuízo do pedido quanto ao artigo 3º, § 3º, inadmitia a ação relativamente aos arts. 2º, § 3º, 16, § 2º, e 22, parágrafo único, e julgava parcialmente procedente o pedido formulado na ação para declarar a inconstitucionalidade dos arts. 2º, § 1º, VI e § 2º; 6º, § 6º; e 13, § 4º, deixando de modular os efeitos da decisão, pediu vista dos autos o Ministro Luiz Fux (Presidente). Plenário, 04.11.2020 (Sessão realizada inteiramente por videoconferência - Resolução 672/2020/STF).

Presidência do Senhor Ministro Luiz Fux. Presentes à sessão os Senhores Ministros Marco Aurélio, Gilmar Mendes, Ricardo Lewandowski, Cármen Lúcia, Dias Toffoli, Rosa Weber, Roberto Barroso, Edson Fachin e Alexandre de Moraes.

Procurador-Geral da República, Dr. Antônio Augusto Brandão de Aras.

Carmen Lilian Oliveira de Souza
Assessora-Chefe do Plenário

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código B295-D191-3C81-576D e senha 50A4-C254-DD65-566B

11/11/2020 **PLENÁRIO**

AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE 1.945 MATO GROSSO

V O T O - VISTA

DIREITO TRIBUTÁRIO – ICMS. INCIDÊNCIA. SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO. SOFTWARE ADQUIRIDO POR MEIO DE TRANSFEÊNCIA ELETRÔNICA DE DADOS. ALEGAÇÃO DE BITRIBUTAÇÃO, INVASÃO DE COMPETÊNCIA LEGISLATIVA, OFENSA AO PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE E DE QUE SE TRATA DE MATÉRIA RESERVADA À LEI COMPLEMENTAR. LEI ESTADUAL Nº 7.098/1998-MT, ART. 25, § 6º. CF/88, ARTIGOS 19, III; 152; 155, § 2º, I, E XII, 'C'.

1. Não há inconstitucionalidade formal em lei estadual que disciplina a sistemática do ICMS.

2. Lei complementar federal (não estadual) é a exigida pela Constituição (arts. 146, III e 155, § 2º, XII) como elo indispensável entre os princípios nela contidos e as normas de direito local. (MC na ADI 1.945, Rel. Min. Octávio Gallotti, Rel. p/ acórdão, Min. Gilmar Mendes, Tribunal Pleno, DJe 11/03/2011)

3. A existência, em si, de dois tributos incidindo sobre uma mesma materialidade não gera um efeito inconstitucional *de per si*.

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código A0BC-CD08-14ED-EBD1 e senha FE0A-E3A4-02BF-43EB

A bitributação somente deve ser alijada do Sistema Tributário quando se tratar de uma dupla incidência não autorizada pelo Texto Constitucional.

4. O ISS e o ICMS não comportam a sobreposição de competência quanto à incidência sobre serviços, por opção constitucional (art. 155, § 2º., XI, "b"). *"A lógica deôntica aplicada à espécie nos leva inevitavelmente às seguintes conclusões: (i) todos os serviços, excluídos os de transportes interestaduais e intermunicipais e os de comunicação são tributáveis pelo ISS; e (ii) o conceito de serviço tributável deve ser feito por lei complementar, como de resto já previsto no art. 146, III, a, da CF, relativamente a todos os impostos discriminados na Carta."* (COELHO, Sacha Calmon Navarro. Manual de Direito Tributário. 2ª. Edição, página 324

5. A Lei 7.098/98 do Estado do Mato Grosso não transita pela discussão em torno dos serviços que servem de critério material para o ICMS. O ponto nodal é a leitura proposta pelo ente federado no sentido de que as aquisições de *softwares*, mesmo sem plataforma física, ou seja, por meio de *download*, caracterizam-se como circulação de mercadorias, e não como serviços prestados. Não se está diante da análise de bitributação, mas da necessidade de definição da materialidade dos tributos. À evidência, o que é serviço não é mercadoria e *vice versa*.

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código A0BC-CD08-14ED-EBD1 e senha FE0A-E3A4-02BF-43EB

6. A definição de serviços para fins de incidência do ISS foi estabelecida por essa Suprema Corte nos autos do RE 651.703/PR, Rel. Min. Luiz Fux, Tribunal Pleno, julgado em 29/09/2016, recurso julgado em repercussão geral. O Tribunal superou a adoção de uma mera sobreposição de conceitos jurídicos para a definição da hipótese de incidência do tributo. A mesma orientação foi tomada no julgamento do RE 603136, Rel. Min. Gilmar Mendes, Tribunal Pleno, julgado em 29/05/2020, Repercussão Geral DJe 16/06/2020. Adotou-se leitura atual do Texto Constitucional, encampando o conceito econômico de serviços prestados.

7. Partindo mais uma vez de fatores econômicos, associados, evidentemente, à fundamentação jurídica, reconhece-se a atividade de licenciamento e cessão de direitos de uso de programas de computação como serviço passível de incidência do ISS.

8. O critério econômico não se confunde com a teoria da interpretação econômica do fato gerador, consagrada no Código Tributário Alemão de 1919, rechaçada pela doutrina e jurisprudência, mas antes em reconhecimento da interação entre o Direito e a Economia, em substituição ao formalismo jurídico, a permitir a incidência do Princípio da Capacidade Contributiva.

9. A classificação das obrigações em obrigação de dar, de fazer e não fazer, tem

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código A0BC-CD08-14ED-EBD1 e senha FE0A-E3A4-02BF-43EB

cunho eminentemente civilista, como se observa das disposições no Título Das Modalidades das Obrigações, no Código Civil de 2002 (que seguiu a classificação do Código Civil de 1916), em: (i) obrigação de dar (coisa certa ou incerta) (arts. 233 a 246, CC); (ii) obrigação de fazer (arts. 247 a 249, CC); e (iii) obrigação de não fazer (arts. 250 e 251, CC), não é a mais apropriada para o enquadramento dos produtos e serviços resultantes da atividade econômica, pelo que deve ser apreciada cum grano salis.

10. Dita classificação (obrigação de dar e obrigação de fazer) escapa à ratio que o legislador constitucional pretendeu alcançar, explicitando os serviços de qualquer natureza tributáveis pelo ISSQN, art. 156. III, CRFB/88), qual seja, a de captar todas as atividades empresariais cujos produtos fossem serviços sujeitos a remuneração no mercado.

11. Sob este ângulo, o conceito de prestação de serviços não tem por premissa a configuração dada pelo Direito Civil, mas vinculada ao oferecimento de uma utilidade para outrem, a partir de um conjunto de atividades materiais ou imateriais, prestadas com habitualidade e intuito de lucro, podendo estar conjugada ou não com a entrega de bens ao tomador.

12. A dicotomia que se adotou por um tempo entre "softwares de prateleira" (*off the shelf*) e "softwares sob

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código A0BC-CD08-14ED-EBD1 e senha FE0A-E3A4-02BF-43EB

encomenda"(*customized*), que resultava na incidência de um imposto ou outro (ICMS para os de prateleira e ISS para aqueles sob encomenda), não mais se sustenta. Em verdade, essa diferenciação foi toda ela construída em julgado deste Supremo nos autos do RE 176.626, no qual o elemento determinante para a incidência estava concentrado no corpus mechanicum, ou seja, na existência de bem material a circular como mercadoria. A diferenciação não se aplica mais.

13. Desde 1.998, o ECOFIN – Conselho de Assuntos Econômicos e Financeiros da União Europeia definiu que a tributação da disponibilização de softwares sem suporte físico, ou seja, on line, deve ser tratada como se serviço fosse para fins de Imposto sobre Valor Agregado (IVA). A diretriz vale para os países da União Europeia e pode ser lida no segundo tópico da ata de reunião daquele Conselho, realizada em Bruxelas, aos 6 de julho de 1.998: *A operação pela qual um produto é disponibilizado ao destinatário em formato digital através de uma rede electrónica deve ser considerada, para efeitos de IVA, uma prestação de serviços. Esses serviços incluem o que é comumente chamado de bens virtuais. Estes produtos entregues em formato eletrônico também podem ser fornecidos de uma forma mais tradicional na forma física. Dependendo das suas características, podem ser considerados para efeitos de IVA, quer como*

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código A0BC-CD08-14ED-EBD1 e senha FE0A-E3A4-02BF-43EB

*prestações de serviços, quer como entregas de bens. As que atualmente são consideradas entregas de bens, por exemplo, a entrega de obras musicais ou de vídeo, gravadas ou em cassete, podem estar sujeitas a direitos de importação. Os produtos que, na sua forma física, são considerados mercadorias para efeitos de IVA, são frequentemente designados por mercadorias "virtuais" quando entregues por via eletrónica***.**

14. No Brasil, a diretriz a respeito da caracterização jurídica das operações com softwares foi assimilada também no final da década de 1990. A lei 9.610/98 deixa muito claro que a aquisição de um programa de computador não é a aquisição de uma mercadoria, mas sim a cessão de um direito objeto de um contrato de licença.

15. A jurisdição constitucional na tarefa da exegese de conceitos genéricos de direito tributário constitucional deve abarcar situações novas, consequências concretas do mundo real, com base em premissas jurídicas mais adequadas ao avanço tecnológico, máxime no campo da economia digital.

16. A tributação do *software*, assim como os futuros desafios da tributação da economia digital funda-se em premissas singulares, a saber: 1) a primeira é a de que sempre existirá uma licença de uso no contrato de comercialização de programa de computador quando não houver a cessão

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código A0BC-CD08-14ED-EBD1 e senha FE0A-E3A4-02BF-43EB

integral de direitos; 2) a segunda é a de que o distinguish software de prateleira e software customizado, além de não estar preconizado pela legislação de regência, já restou superado pela evolução tecnológica; 3) a terceira, no sentido de que a LC nº 116/2003, ao preconizar a incidência do ISSQN sobre "Licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação", colmatou os artigos 146, I c/c III, da CRFB, ao evidenciar que esta matéria afeta tão somente a competência impositiva dos Municípios, por ausência de disposição normativa que autorize os Estados a tributá-la com fundamento na LC nº 87/96; 4) a quarta, no sentido de que, na zona cinzenta quanto à definição de mercadoria e serviço, deve prevalecer a apuração do caso concreto implementado pela jurisdição de primeiro grau, à luz da análise dos fatos e provas carreados aos autos; 5) a quinta e última, no sentido de que a revolução tecnológica cria utilidades com velocidade exponencial, v.g., a computação em nuvem, a desafiar o quadro normativo posto em face da complexidade e integralidade das soluções de software, plataforma e infraestrutura oferecidas aos usuários, restando ao aplicador do direito, em especial a Suprema Corte, identificar critérios o mais objetivos possíveis para definir competências tributárias.

17. A alegação de inconstitucionalidade dos

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código A0BC-CD08-14ED-EBD1 e senha FE0A-E3A4-02BF-43EB

dispositivos impugnados é procedente. A atividade de comercialização de *softwares* por *download*, independentemente de se tratar de um "*software* de prateleira" ou de um "*software* sob encomenda" enseja a tributação pelo ISS e não pelo ICMS.

18. Também é procedente a ação em relação ao § 2º do art. 2º da lei mato-grossense. Este Supremo Tribunal Federal já assentou jurisprudência no sentido de que as atividades acessórias ao serviço de comunicação não se consubstanciam em materialidade do ICMS. RE 572020, Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO, Relator(a) p/ Acórdão: Min. LUIZ FUX, Tribunal Pleno, julgado em 06/02/2014; ARE 770102 AgR, Relator(a): Min. DIAS TOFFOLI, Primeira Turma, julgado em 04/11/2014; ARE 1136303 AgR, Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO, Primeira Turma, julgado em 17/09/2019.

19. A jurisprudência da Corte é pacífica com relação ao reconhecimento da perda de objeto da ação direta de inconstitucionalidade quando a lei impugnada sofre substancial modificação por lei superveniente e não há emenda à petição inicial para questionar o novel texto legal.

20. *In casu*, o art. 3º, § 3º. da Lei 7.098/98 do Estado do Mato Grosso foi substancialmente modificado pela Lei 8.628/06, sem que a petição inicial tenha

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código A0BC-CD08-14ED-EBD1 e senha FE0A-E3A4-02BF-43EB

sido aditada para incluir a novel redação do dispositivo. Dessa maneira, a ação não merece conhecimento neste ponto.

21. A ação direta merece ser não conhecida quanto aos arts. 13, § 4º e 22, parágrafo único da Lei 7.098/98.

22. Em face do primeiro, se questiona a definição da Margem de Valor Agregado, para fins de cálculo do ICMS em substituição tributária. Esse Supremo Tribunal Federal já decidiu em diversas ocasiões que a questão não guarda gradiente constitucional (ARE 1.162.787 AgR, Rel. Min. Gilmar Mendes, Segunda Turma, DJe de 1/10/2019; ARE 1.017.919-AgR, Rel. Min. Rosa Weber, Primeira Turma, DJe de 16/6/2017; RE 927.274-AgR, Rel. Min Edson Fachin, Primeira Turma, DJe de 28/6/2016; RE 646.737-AgR, Rel. Min. Dias Toffoli, Primeira Turma, DJe de 3/4/2014; AI 762.365-AgR, Rel. Min. Joaquim Barbosa, Segunda Turma, DJe de 1/8/2012). Nesses termos a matéria não pode ser conhecida em sede de controle direto em vista da carência de dispositivo constitucional a ser preservado pela Corte.

23. Quanto ao art. 22, parágrafo único da Lei 7.098/98 a insurgência do autor remonta à sistemática de restituição de valores recolhidos a maior no regime de substituição tributária. À evidência, a disposição não congrega agressão direta ao Texto Constitucional, o que não permite o

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código A0BC-CD08-14ED-EBD1 e senha FE0A-E3A4-02BF-43EB

conhecimento da ação em controle concentrado. AI 658635 AgR, Relator Min. Dias Toffoli, Primeira Turma, julgado em 05/08/2014; RE 385268 AgR, Relator Min. Sepúlveda Pertence, Primeira Turma, julgado em 21/02/2006.

24. Não se verifica inconstitucionalidade no § 2º do artigo 16, que "interpreta extensivamente a questão da competência territorial, pois acrescenta (...) a expressão 'fora do território do Estado', determinando a incidência do tributo "também quando o serviço de comunicação for prestado ou iniciado fora do território mato-grossense". O dispositivo apenas repete o que consta na Lei Complementar nº 87/96, adotando sistemática legítima de incidência do tributo para serviços iniciados ou prestados fora do Estado por contribuintes sediados em Mato Grosso.

25. Ação Direta não conhecida em relação aos arts. 3º, § 3º, 13, § 4º e 22, parágrafo único, da Lei 7.098/98 do Estado do Mato Grosso e, no mérito, procedente para que seja declarada a inconstitucionalidade do art. 2º, § 1º, VI e § 2º e art. 6º, § 6º da mesma lei.

O SENHOR MINISTRO LUIZ FUX: Inicialmente quanto à inconstitucionalidade formal da norma impugnada, há muito esta Corte já pugnou o entendimento de que a Lei Complementar nº 87/96 cumpre o papel delineado pelo Texto Constitucional para fins de incidência do ICMS. A Lei Estadual em comento não modifica o sistema desenhado em

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código A0BC-CD08-14ED-EBD1 e senha FE0A-E3A4-02BF-43EB

sede complementar federal, no que não se vislumbra a inconstitucionalidade arguída. Nesse sentido foi a decisão prolatada na Medida Cautelar incidental a esta ação:

> *Ação Direta de Inconstitucionalidade. Direito Tributário. ICMS. 2. Lei Estadual 7.098, de 30 de dezembro de 1998, do Estado de Mato Grosso. Inconstitucionalidade formal. Matéria reservada à disciplina de lei complementar. Inexistência. Lei complementar federal (não estadual) é a exigida pela Constituição (arts. 146, III, e 155, § 2º, XII) como elo indispensável entre os princípios nela contidos e as normas de direito local. 3. Competência do Supremo Tribunal para realizar controle abstrato de constitucionalidade. Lei que dá efetividade a comando da Constituição Federal pela disciplina de normas específicas para o Estado-membro. 4. Restituição de valores cobrados em substituição tributária e fixação de critérios para o cálculo do imposto (arts. 13, § 4º, e 22, par. Único, da Lei impugnada). Delegação a decreto de matérias albergadas sob o manto da reserva legal. Existência de fumus boni iuris. 5. Discriminação do pagamento antecipado a determinado setor produtivo (art. 3º, § 3º, da Lei impugnada). Razoabilidade do critério objetivo em que repousa a distinção. Inexistência de violação ao princípio da isonomia. 6. Previsão de incidência do ICMS sobre "prestações onerosas de serviços de comunicações, por qualquer meio" (art. 2º, § 2º, da Lei impugnada). Dispositivo cuja redação pouco destoa da determinação constitucional (art. 155, II). Ausência de relevância jurídica na fundamentação para o deferimento da liminar. 7. Previsão de incidência de ICMS sobre serviço de comunicação "iniciado fora do território mato-grossense" (arts. 16, § 2º, e 2º, § 3º, da Lei impugnada). Inexistência, em juízo preliminar, de interpretação extensiva a violar o regime constitucional de competências. 8. ICMS. Incidência sobre softwares adquiridos por meio de transferência eletrônica de dados (art. 2º, § 1º, item 6, e art. 6º, § 6º, ambos da Lei impugnada). Possibilidade. Inexistência de bem corpóreo ou mercadoria em sentido estrito. Irrelevância. O Tribunal não pode se furtar a abarcar situações novas, consequências concretas do mundo real, com base em premissas jurídicas que não são mais totalmente*

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código A0BC-CD08-14ED-EBD1 e senha FE0A-E3A4-02BF-43EB

> *corretas. O apego a tais diretrizes jurídicas acaba por enfraquecer o texto constitucional, pois não permite que a abertura dos dispositivos da Constituição possa se adaptar aos novos tempos, antes imprevisíveis. 9. Medida liminar parcialmente deferida, para suspender a expressão "observados os demais critérios determinados pelo regulamento", presente no parágrafo 4º do art. 13, assim como o inteiro teor do parágrafo único do art. 22, ambos da Lei 7.098/98, do Estado de Mato Grosso.*
>
> *(ADI 1945 MC, Relator(a): Min. OCTAVIO GALLOTTI, Relator(a) p/ Acórdão: Min. GILMAR MENDES, Tribunal Pleno, julgado em 26/05/2010, DJe-047 DIVULG 11-03-2011 PUBLIC 14-03-2011 EMENT VOL-02480-01 PP-00008 RTJ VOL-00220-01 PP-00050)*

Especificamente no que parece ser o ponto mais relevante da lide posta a julgamento, o partido autor impugna o inciso VI do artigo 2º e o § 6º do artigo 6º da Lei 7.098/98 que instituíram a incidência de ICMS sobre operações com programas de computador - *software* -, ainda que realizadas por transferência eletrônica de dados.

Nas palavras do requerente, a materialidade estaria adstrita à incidência do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza o que implicaria uma violação das competências constitucionais e bitributação.

Em primeiro lugar, tratando especificamente da "bitributação", deve-se mencionar que a existência, em si, de dois tributos incidindo sobre uma mesma materialidade não gera um efeito inconstitucional *de per si*. A bitributação somente deve ser alijada do Sistema Tributário quando se tratar de uma bitributação não autorizada pelo Texto Constitucional.

A título de exemplo, não existe vício na incidência sobre o lucro do Imposto de Renda Pessoa Jurídica e da Contribuição Social sobre o Lucro. Justamente porque, o Texto Constitucional previu a distribuição de competências tributárias que inclui essa possibilidade em seu sistema.

No caso do ISS e do ICMS, entretanto, a discussão, de fato, ganha outros contornos. É que já se assinalou que esses impostos não comportam, por opção constitucional, a sobreposição de suas

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código A0BC-CD08-14ED-EBD1 e senha FE0A-E3A4-02BF-43EB

competências. Mesmo nos casos em que a circulação da mercadoria vem acompanhada de um serviço prestado, o conflito deve ser resolvido pela incidência de só um dos tributos ou pelo fracionamento das atividades de modo a que cada qual incida sobre a respectiva hipótese. O Texto Constitucional adota essa premissa ao dispor:

> Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:
>
> (...)
>
> II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;
>
> (...)
>
> § 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:
>
> (...)
>
> IX - incidirá também:
>
> (...)
>
> b) sobre o valor total da operação, quando mercadorias forem fornecidas com serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios;
>
> Em doutrina:
>
> A lógica deôntica aplicada à espécie nos leva inevitavelmente às seguintes conclusões:
>
> *a) Todos os serviços, excluídos os de transportes interestaduais e intermunicipais e os de comunicação são tributáveis pelo ISS;*
>
> *b) O conceito de serviço tributável deve ser feito por lei complementar, como de resto já previsto no art. 146, III, a, da CF, relativamente a todos os impostos discriminados na Carta.* (COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Manual de Direito Tributário.* 2ª. Edição, página 324).

Assim, a bitributação inconstitucional é aquela que afeta diretamente a distribuição das competências previstas na Lei Maior, tal qual a que eventualmente pode acontecer na dupla incidência de ICMS e ISS sobre o mesmo fato gerador. Isso nos leva ao segundo ponto do questionamento

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código A0BC-CD08-14ED-EBD1 e senha FE0A-E3A4-02BF-43EB

formulado na ADI em tela.

É incontestável que os serviços que foram adstritos pelo Constituinte à incidência do ICMS são exclusivamente os de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação.

A discussão aqui não orbita em torno dos serviços que servem de critério material para o ICMS. O ponto nodal é a leitura proposta pelo Estado do Mato Grosso no sentido de que as aquisições de *softwares* caracterizam-se como circulação de mercadorias, e não como serviços prestados.

Tive a oportunidade de decidir questão sensível sobre a definição de serviços para afins de incidência do ISS nos autos do RE 651.703/PR, recurso julgado em repercussão geral. Ali, creio que restou superada pela jurisprudência desta Corte a adoção de uma mera sobreposição de conceitos jurídicos para a definição da hipótese de incidência do tributo. Fiz questão de adotar leitura atual do Texto Constitucional, encampando o conceito econômico de serviços prestados. A ementa do julgado é a seguinte:

> *EMENTA: RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. ISSQN. ART. 156, III, CRFB/88. CONCEITO CONSTITUCIONAL DE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA. ARTIGOS 109 E 110 DO CTN. AS OPERADORAS DE PLANOS PRIVADOS DE ASSISTÊNCIA À SAÚDE (PLANO DE SAÚDE E SEGURO-SAÚDE) REALIZAM PRESTAÇÃO DE SERVIÇO SUJEITA AO IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA-ISSQN, PREVISTO NO ART. 156, III, DA CRFB/88. 1. O ISSQN incide nas atividades realizadas pelas Operadoras de Planos Privados de Assistência à Saúde (Plano de Saúde e Seguro-Saúde). 2. A coexistência de conceitos jurídicos e extrajurídicos passíveis de recondução a um mesmo termo ou expressão, onde se requer a definição de qual conceito prevalece, se o jurídico ou o extrajurídico, impõe não deva ser excluída, a priori, a possibilidade de o Direito Tributário ter conceitos implícitos próprios ou mesmo fazer remissão, de forma tácita, a conceitos diversos daqueles constantes na legislação*

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código A0BC-CD08-14ED-EBD1 e senha FE0A-E3A4-02BF-43EB

infraconstitucional, mormente quando se trata de interpretação do texto constitucional. 3. O Direito Constitucional Tributário adota conceitos próprios, razão pela qual não há um primado do Direito Privado. 4. O art. 110, do CTN, não veicula norma de interpretação constitucional, posto inadmissível interpretação autêntica da Constituição encartada com exclusividade pelo legislador infraconstitucional. 5. O conceito de prestação de "serviços de qualquer natureza" e seu alcance no texto constitucional não é condicionado de forma imutável pela legislação ordinária, tanto mais que, de outra forma, seria necessário concluir pela possibilidade de estabilização com força constitucional da legislação infraconstitucional, de modo a gerar confusão entre os planos normativos. 6. O texto constitucional ao empregar o signo "serviço", que, a priori, conota um conceito específico na legislação infraconstitucional, não inibe a exegese constitucional que conjura o conceito de Direito Privado. 7. A exegese da Constituição configura a limitação hermenêutica dos arts. 109 e 110 do Código Tributário Nacional, por isso que, ainda que a contraposição entre obrigações de dar e de fazer, para fins de dirimir o conflito de competência entre o ISS e o ICMS, seja utilizada no âmbito do Direito Tributário, à luz do que dispõem os artigos 109 e 110, do CTN, novos critérios de interpretação têm progressivamente ampliado o seu espaço, permitindo uma releitura do papel conferido aos supracitados dispositivos. 8. A doutrina do tema, ao analisar os artigos 109 e 110, aponta que o CTN, que tem status de lei complementar, não pode estabelecer normas sobre a interpretação da Constituição, sob pena de restar vulnerado o princípio da sua supremacia constitucional. 9. A Constituição posto carente de conceitos verdadeiramente constitucionais, admite a fórmula diversa da interpretação da Constituição conforme a lei, o que significa que os conceitos constitucionais não são necessariamente aqueles assimilados na lei ordinária. 10. A Constituição Tributária deve ser interpretada de acordo com o pluralismo metodológico, abrindo-se para a interpretação segundo variados métodos, que vão desde o literal até o sistemático e teleológico, sendo certo que os conceitos constitucionais tributários não são fechados e unívocos, devendo-se recorrer também aos aportes

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código A0BC-CD08-14ED-EBD1 e senha FE0A-E3A4-02BF-43EB

de ciências afins para a sua interpretação, como a Ciência das Finanças, Economia e Contabilidade. 11. A interpretação isolada do art. 110, do CTN, conduz à prevalência do método literal, dando aos conceitos de Direito Privado a primazia hermenêutica na ordem jurídica, o que resta inconcebível. Consequentemente, deve-se promover a interpretação conjugada dos artigos 109 e 110, do CTN, avultando o método sistemático quando estiverem em jogo institutos e conceitos utilizados pela Constituição, e, de outro, o método teleológico quando não haja a constitucionalização dos conceitos. 12. A unidade do ordenamento jurídico é conferida pela própria Constituição, por interpretação sistemática e axiológica, entre outros valores e princípios relevantes do ordenamento jurídico. 13. Os tributos sobre o consumo, ou tributos sobre o valor agregado, de que são exemplos o ISSQN e o ICMS, assimilam considerações econômicas, porquanto baseados em conceitos elaborados pelo próprio Direito Tributário ou em conceitos tecnológicos, caracterizados por grande fluidez e mutação quanto à sua natureza jurídica. 14. O critério econômico não se confunde com a vetusta teoria da interpretação econômica do fato gerador, consagrada no Código Tributário Alemão de 1919, rechaçada pela doutrina e jurisprudência, mas antes em reconhecimento da interação entre o Direito e a Economia, em substituição ao formalismo jurídico, a permitir a incidência do Princípio da Capacidade Contributiva. 15. A classificação das obrigações em "obrigação de dar", de "fazer" e "não fazer", tem cunho eminentemente civilista, como se observa das disposições no Título "Das Modalidades das Obrigações", no Código Civil de 2002 (que seguiu a classificação do Código Civil de 1916), em: (i) obrigação de dar (coisa certa ou incerta) (arts. 233 a 246, CC); (ii) obrigação de fazer (arts. 247 a 249, CC); e (iii) obrigação de não fazer (arts. 250 e 251, CC), não é a mais apropriada para o enquadramento dos produtos e serviços resultantes da atividade econômica, pelo que deve ser apreciada cum grano salis. 16. A Suprema Corte, ao permitir a incidência do ISSQN nas operações de leasing financeiro e leaseback (RREE 547.245 e 592.205), admitiu uma interpretação mais ampla do texto constitucional quanto ao conceito de "serviços" desvinculado do conceito de "obrigação de

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código A0BC-CD08-14ED-EBD1 e senha FE0A-E3A4-02BF-43EB

fazer" (RE 116.121), verbis: "EMENTA: RECURSO EXTRAORDINÁRIO. DIREITO TRIBUTÁRIO. ISS. ARRENDAMENTO MERCANTIL. OPERAÇÃO DE LEASING FINANCEIRO. ARTIGO 156, III, DA CONSTITUIÇÃO DO BRASIL. O arrendamento mercantil compreende três modalidades, [i] o leasing operacional, [ii] o leasing financeiro e [iii] o chamado leaseback. No primeiro caso há locação, nos outros dois, serviço. A lei complementar não define o que é serviço, apenas o declara, para os fins do inciso III do artigo 156 da Constituição. Não o inventa, simplesmente descobre o que é serviço para os efeitos do inciso III do artigo 156 da Constituição. No arrendamento mercantil (leasing financeiro), contrato autônomo que não é misto, o núcleo é o financiamento, não uma prestação de dar. E financiamento é serviço, sobre o qual o ISS pode incidir, resultando irrelevante a existência de uma compra nas hipóteses do leasing financeiro e do leaseback. Recurso extraordinário a que se nega provimento." (grifo nosso)(RE 592905, Relator Min. EROS GRAU, Tribunal Pleno, julgado em 02/12/2009). 17. A lei complementar a que se refere o art. 156, III, da CRFB/88, ao definir os serviços de qualquer natureza a serem tributados pelo ISS a) arrola serviços por natureza; b) inclui serviços que, não exprimindo a natureza de outro tipo de atividade, passam à categoria de serviços, para fim de incidência do tributo, por força de lei, visto que, se assim não considerados, restariam incólumes a qualquer tributo; e c) em caso de operações mistas, afirma a prevalência do serviço, para fim de tributação pelo ISS. 18. O artigo 156, III, da CRFB/88, ao referir-se a serviços de qualquer natureza não os adstringiu às típicas obrigações de fazer, já que raciocínio adverso conduziria à afirmação de que haveria serviço apenas nas prestações de fazer, nos termos do que define o Direito Privado, o que contrasta com a maior amplitude semântica do termo adotado pela constituição, a qual inevitavelmente leva à ampliação da competência tributária na incidência do ISSQN. 19. A regra do art. 146, III, "a", combinado com o art. 146, I, CRFB/88, remete à lei complementar a função de definir o conceito "de serviços de qualquer natureza", o que é efetuado pela LC nº 116/2003. 20. A classificação (obrigação de dar e obrigação de fazer) escapa à ratio que o legislador constitucional

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código A0BC-CD08-14ED-EBD1 e senha FE0A-E3A4-02BF-43EB

pretendeu alcançar, ao elencar os serviços no texto constitucional tributáveis pelos impostos (v.g., serviços de comunicação – tributáveis pelo ICMS, art. 155, II, CRFB/88; serviços financeiros e securitários – tributáveis pelo IOF, art. 153, V, CRFB/88; e, residualmente, os demais serviços de qualquer natureza – tributáveis pelo ISSQN, art. 156. III, CRFB/88), qual seja, a de captar todas as atividades empresariais cujos produtos fossem serviços sujeitos a remuneração no mercado. 21. Sob este ângulo, o conceito de prestação de serviços não tem por premissa a configuração dada pelo Direito Civil, mas relacionado ao oferecimento de uma utilidade para outrem, a partir de um conjunto de atividades materiais ou imateriais, prestadas com habitualidade e intuito de lucro, podendo estar conjugada ou não com a entrega de bens ao tomador. 22. A LC nº 116/2003 imbricada ao thema decidendum traz consigo lista anexa que estabelece os serviços tributáveis pelo ISSQN, dentre eles, o objeto da presente ação, que se encontra nos itens 4.22 e 4.23, verbis: "Art. 1º O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, tem como fato gerador a prestação de serviços constantes da lista anexa, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador. (…) 4.22 – Planos de medicina de grupo ou individual e convênios para prestação de assistência médica, hospitalar, odontológica e congêneres. 4.23 – Outros planos de saúde que se cumpram através de serviços de terceiros contratados, credenciados, cooperados ou apenas pagos pelo operador do plano mediante indicação do beneficiário." 23. A exegese histórica revela que a legislação pretérita (Decreto-Lei nº 406/68) que estabelecia as normas gerais aplicáveis aos impostos sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre serviços de qualquer natureza já trazia regulamentação sobre o tema, com o escopo de alcançar estas atividades. 24. A LC nº 116/2003 teve por objetivo ampliar o campo de incidência do ISSQN, principalmente no sentido de adaptar a sua anexa lista de serviços à realidade atual, relacionando numerosas atividades que não constavam dos atos legais antecedentes. 25. A base de cálculo do ISSQN incidente tão somente sobre a comissão, vale dizer: a receita auferida sobre a diferença entre o valor recebido pelo contratante e o que é repassado para os terceiros prestadores dos

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código A0BC-CD08-14ED-EBD1 e senha FE0A-E3A4-02BF-43EB

> *serviços, conforme assentado em sede jurisprudencial. 27. Ex positis, em sede de Repercussão Geral a tese jurídica assentada é: "As operadoras de planos de saúde e de seguro-saúde realizam prestação de serviço sujeita ao Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISSQN, previsto no art. 156, III, da CRFB/88". 28. Recurso extraordinário DESPROVIDO.*
>
> *(RE 651703, Relator(a): Min. LUIZ FUX, Tribunal Pleno, julgado em 29/09/2016, PROCESSO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-086 DIVULG 25-04-2017 PUBLIC 26-04-2017)*

De se mencionar que, a meu sentir, mesmo a definição que se adotou por um tempo de *softwares* de prateleira e *softwares* sob encomenda, que resultava na incidência de um imposto ou outro (ICMS para os de prateleira e ISS para aqueles sob encomenda), não mais se sustenta. Em verdade, essa diferenciação foi toda ela construída em julgado deste Supremo nos autos do RE 176.626, no qual o elemento determinante para a incidência estava concentrado no *corpus mechanicum*, ou seja, na existência de bem material a circular como mercadoria. Evidentemente, isso não se aplica mais.

Aliás, deve-se dizer que desde 1.998 o ECOFIN – Conselho de Assuntos Econômicos e Financeiros da União Europeia definiu que a tributação da disponibilização de *softwares* sem suporte físico, ou seja, *on line*, deve ser tratada como se serviço fosse para fins de Imposto sobre Valor Agregado (IVA).

A diretriz vale para os países da União Europeia e pode ser lida no segundo tópico da ata de reunião daquele Conselho, realizada em Bruxelas, aos 6 de julho de 1.998:

> *2. Une opération par laquelle un produit est mis à la disposition du destinataire sous forme numérique via un réseau électronique doit être considérée, aux fins de la TVA, comme une prestation de services. Ces prestations de services comprennent ce qu'il est convenu d'appeler les biens virtuels Ces produits livrés sous forme électronique peuvent également l'être de manière plus traditionnelle sous une*

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código A0BC-CD08-14ED-EBD1 e senha FE0A-E3A4-02BF-43EB

> *forme matérielle. Selon leurs caractéristiques, ils peuvent être considérés aux fins de la TVA soit comme des prestations de services, soit comme des livraisons de biens. Ceux qui sont actuellement considérés comme des livraisons de biens, par exemple la livraison d'oeuvres musicales ou de vidéo, sur disque ou sur cassette, peuvent être frappés de droits de douane à l'importation. Les produits qui, sous leur forme matérielle, sont considérés comme des biens aux fins de la TVA sont souvent appelés biens "virtuels" quand ils sont livrés par des moyens électroniques..*

Em tradução livre:

> *2. Uma transação pela qual um produto é disponibilizado ao destinatário em formato digital por meio de uma rede eletrônica deve ser considerada, para fins de IVA, como uma prestação de serviços. Esses serviços incluem o que é conhecido como bens virtuais e também podem ser entregues de maneira mais tradicional e física. Dependendo de suas características, eles podem ser considerados para fins de IVA como prestação de serviços ou entrega de mercadorias. Aqueles que são atualmente considerados entregas de mercadorias, por exemplo, entrega de obras musicais ou de vídeo, em disco ou cassete, podem estar sujeitos a direitos aduaneiros de importação. Os produtos que, em sua forma material, são considerados bens para fins de IVA são freqüentemente chamados de bens "virtuais" quando são entregues por meios eletrônicos.*

No Brasil, a diretriz a respeito da caracterização jurídica das operações com *softwares* foi assimilada também no final da década de 1990. A lei 9.610/98 deixa muito claro que a aquisição de um programa de computador não é a aquisição de uma mercadoria, mas sim a cessão de um direito objeto de um contrato de licença.

Assim, vislumbro a inconstitucionalidade dos dispositivos impugnados, na medida em que a atividade de comercialização de *softwares* por *download*, independentemente de se tratar de um "*software* de prateleira" ou de um "*software* sob encomenda" enseja a tributação

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código A0BC-CD08-14ED-EBD1 e senha FE0A-E3A4-02BF-43EB

pelo ISS e não pelo ICMS.

Ultrapassado o ponto nodal da demanda em causa, cabem considerações sobre outros aspectos que foram impugnados pelo autor.

Em relação ao § 2º do art. 2º da lei mato-grossense, este Supremo Tribunal Federal já assentou jurisprudência no sentido de que as atividades acessórias ao serviço de comunicação não se consubstanciam em materialidade do ICMS. Há precedente formado em regime de repercussão geral (RE 572020, Relator(a): Min. Marco Aurélio, Relator(a) p/ Acórdão: Min. Luiz Fux, Tribunal Pleno, julgado em 06/02/2014), repetido em outros julgamentos: ARE 770102 AgR, Relator(a): Min. Dias Toffoli, Primeira Turma, julgado em 04/11/2014, acórdão eletrônico dje-021 divulg 30-01-2015 public 02-02-2015. ARE 1136303 AgR, Relator(a): Min. Marco Aurélio, Primeira Turma, julgado em 17/09/2019, processo eletrônico dje-214 divulg 01-10-2019 public 02-10-2019.

Desse modo, há procedência também neste ponto da demanda, de modo a se decotar da norma a incidência do imposto sobre as atividades de acesso, adesão, ativação, habilitação, disponibilidade, assinatura, utilização, serviços suplementares e outras facilidades que agilizem ou otimizem o processo de comunicação.

Quanto aos arts. 3º, § 3º e 16, §2º da Lei 7.098/98 do Estado do Mato Grosso, a alegação de tratamento diferenciado em relação aos contribuintes deve ser tida como prejudicada.

Conforme traz a Procuradoria-Geral da República, o dispositivo foi substancialmente modificado pela Lei 8.628/06, sem que a petição inicial tenha sido aditada para incluir a novel redação do dispositivo. Entendo, dessa maneira, por julgar prejudicada a impugnação.

Merece ser não conhecida a ação quanto aos arts. 13, § 4º e 22, parágrafo único da Lei 7.098/98.

Em face do primeiro, se questiona a definição da Margem de Valor Agregado, para fins de cálculo do ICMS em substituição tributária. Esse Supremo Tribunal Federal já decidiu em diversas ocasiões que a questão não guarda gradiente constitucional (ARE 1.162.787 AgR, Rel. Min. Gilmar Mendes, Segunda Turma, DJe de 1/10/2019; ARE 1.017.919-AgR,

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código A0BC-CD08-14ED-EBD1 e senha FE0A-E3A4-02BF-43EB

Rel. Min. Rosa Weber, Primeira Turma, DJe de 16/6/2017; RE 927.274-AgR, Rel. Min Edson Fachin, Primeira Turma, DJe de 28/6/2016; RE 646.737-AgR, Rel. Min. Dias Toffoli, Primeira Turma, DJe de 3/4/2014; AI 762.365-AgR, Rel. Min. Joaquim Barbosa, Segunda Turma, DJe de 1/8/2012). Nesses termos a matéria não pode ser conhecida em sede de controle direto em vista da carência de dispositivo constitucional a ser preservado pela Corte.

Também o art. 22, parágrafo único da Lei 7.098/98 deve seguir pelo caminho do não conhecimento de sua impugnação. É que a insurgência do autor remonta à sistemática de restituição de valores recolhidos a maior no regime de substituição tributária. À evidência, a disposição não congrega agressão direta ao Texto Constitucional, o que não permite o conhecimento da ação em controle concentrado. AI 658635 AgR, Relator(a): Min. Dias Toffoli, Primeira Turma, julgado em 05/08/2014, acórdão eletrônico DJE-180 divulg 16-09-2014 public 17-09-2014; RE 385268 AgR, Relator(a): Min. Sepúlveda Pertence, Primeira Turma, julgado em 21/02/2006, DJ 24-03-2006 PP-00031 ement vol-02226-03 pp-00507.

Finalmente, também não se verifica inconstitucionalidade no § 2º do artigo 16, que "interpreta extensivamente a questão da competência territorial, pois acrescenta (...) a expressão 'fora do território do Estado', determinando a incidência do tributo “também quando o serviço de comunicação for prestado ou iniciado fora do território mato-grossense".

O dispositivo apenas repete o que consta na Lei Complementar nº 87/96, adotando sistemática legítima de incidência do tributo para serviços iniciados ou prestados fora do Estado por contribuintes sediados em Mato Grosso.

Ex positis, acompanho o voto do Ministro Dias Toffoli.

É como voto.

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código A0BC-CD08-14ED-EBD1 e senha FE0A-E3A4-02BF-43EB

11/11/2020 **PLENÁRIO**

AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE 1.945 MATO GROSSO

RELATORA	**: MIN. CÁRMEN LÚCIA**
REDATOR DO ACÓRDÃO	**: MIN. DIAS TOFFOLI**
REQTE.(S)	: PARTIDO DO MOVIMENTO DEMOCRÁTICO BRASILEIRO - PMDB
ADV.(A/S)	: VANIA KIRZNER
ADV.(A/S)	: RENATO OLIVEIRA RAMOS
INTDO.(A/S)	: GOVERNADOR DO ESTADO DE MATO GROSSO
INTDO.(A/S)	: ASSEMBLEIA LEGISLATIVA DO ESTADO DE MATO GROSSO
AM. CURIAE.	: DISTRITO FEDERAL
PROC.(A/S)(ES)	: PROCURADOR-GERAL DO DISTRITO FEDERAL
AM. CURIAE.	: CONFEDERACAO NACIONAL DE SERVICOS - CNS
AM. CURIAE.	: ABES - ASSOCIAÇÃO BRASILEIRAS DAS EMPRESAS DE SOFTWARE
AM. CURIAE.	: SINDICATO DAS EMPRESAS DE PROCESSAMENTO DE DADOS E SERVIÇOS DE INFORMÁTICA DO ESTADO DE SÃO PAULO - SEPROSP
ADV.(A/S)	: RICARDO OLIVEIRA GODOI E OUTRO(A/S)
AM. CURIAE.	: ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DAS SECRETARIAS DE FINANÇAS DAS CAPITAIS - ABRASF
ADV.(A/S)	: RICARDO ALMEIDA RIBEIRO DA SILVA
AM. CURIAE.	: FEDERAÇÃO DAS INDUSTRIAS NO ESTADO DO MATO GROSSO - FIEMT
ADV.(A/S)	: VICTOR HUMBERTO MAIZMAN
AM. CURIAE.	: FEDERAÇÃO DAS ASSOCIAÇÕES DAS EMPRESAS BRASILEIRAS DE TECNOLOGIA DA INFORMAÇÃO - ASSESPRO NACIONAL
ADV.(A/S)	: ALESSANDRO SPILLER

V I S T A

O SENHOR MINISTRO NUNES MARQUES: Boa tarde a todos! Muito obrigado pela palavra, Presidente! Boa tarde a todos os Colegas!

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 11FB-F109-838D-F723 e senha B385-CCF7-E58A-1E56

Como já havia anunciado no início, em que pesem as pautas estarem disponíveis quase de forma semestral, estou em meu quarto dia útil no Tribunal e somente tive acesso ao sistema segunda-feira. Em razão disso, peço a compreensão dos Colegas. Quero pedir vista deste processo; comprometo-me a trazê-lo com a maior brevidade possível.

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 11FB-F109-838D-F723 e senha B385-CCF7-E58A-1E56

PLENÁRIO

EXTRATO DE ATA

AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE 1.945
PROCED. : MATO GROSSO
RELATORA : MIN. CÁRMEN LÚCIA
REQTE.(S) : PARTIDO DO MOVIMENTO DEMOCRÁTICO BRASILEIRO - PMDB
ADV.(A/S) : VANIA KIRZNER (093704/MG)
ADV.(A/S) : RENATO OLIVEIRA RAMOS (20562/DF)
INTDO.(A/S) : GOVERNADOR DO ESTADO DE MATO GROSSO
INTDO.(A/S) : ASSEMBLEIA LEGISLATIVA DO ESTADO DE MATO GROSSO
AM. CURIAE. : DISTRITO FEDERAL
PROC.(A/S)(ES) : PROCURADOR-GERAL DO DISTRITO FEDERAL
AM. CURIAE. : CONFEDERACAO NACIONAL DE SERVICOS - CNS
AM. CURIAE. : ABES - ASSOCIAÇÃO BRASILEIRAS DAS EMPRESAS DE SOFTWARE
AM. CURIAE. : SINDICATO DAS EMPRESAS DE PROCESSAMENTO DE DADOS E SERVIÇOS DE INFORMÁTICA DO ESTADO DE SÃO PAULO - SEPROSP
ADV.(A/S) : RICARDO OLIVEIRA GODOI (143250/SP) E OUTRO(A/S)
AM. CURIAE. : ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DAS SECRETARIAS DE FINANÇAS DAS CAPITAIS - ABRASF
ADV.(A/S) : RICARDO ALMEIDA RIBEIRO DA SILVA (58935/DF, 81438/RJ)
AM. CURIAE. : FEDERAÇÃO DAS INDUSTRIAS NO ESTADO DO MATO GROSSO - FIEMT
ADV.(A/S) : VICTOR HUMBERTO MAIZMAN (04501/MT)
AM. CURIAE. : FEDERAÇÃO DAS ASSOCIAÇÕES DAS EMPRESAS BRASILEIRAS DE TECNOLOGIA DA INFORMAÇÃO - ASSESPRO NACIONAL
ADV.(A/S) : ALESSANDRO SPILLER (37848/RS)

Decisão: Após os votos dos Ministros Cármen Lúcia (Relatora) e Edson Fachin, que julgavam parcialmente prejudicada a ação direta quanto ao § 3º do art. 3º da Lei mato-grossense n. 7.098/1998 e, na parte remanescente, julgavam improcedente o pedido, pediu vista dos autos o Ministro Dias Toffoli (Presidente). Falaram: pelo interessado Governador do Estado de Mato Grosso, o Dr. Lucas Schwinden Dallamico; pelo *amicus curiae* Distrito Federal, o Dr. Jorge Octavio Lavocat Galvão; e, pelo *amicus curiae* Federação das Indústrias no Estado do Mato Grosso, o Dr. Victor Humberto da Silva Maizman. Plenário, Sessão Virtual de 17.4.2020 a 24.4.2020.

Decisão: Apregoado para julgamento em conjunto com a ADI 5.659. Após a leitura do relatório e a realização das sustentações orais na ADI 5.659, o julgamento das ações foi suspenso. Presidência do Ministro Luiz Fux. Plenário, 29.10.2020(Sessão realizada inteiramente por videoconferência - Resolução 672/2020/STF).

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código A1B5-C599-684A-B5DF e senha CC47-421F-038C-6989

Decisão: Após o voto-vista do Ministro Dias Toffoli, que acompanhava a Ministra Cármen Lúcia (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 ao não conhecimento da ação no tocante aos arts. 2º, § 3º; 16, § 2º; e 22, parágrafo único, da mesma lei e, no mérito, divergia em parte da Relatora, a fim de julgar parcialmente procedente a ação direta, 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, 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, modulando os efeitos da decisão para dotá-la de eficácia a partir da data da publicação da ata de julgamento, no que foi acompanhado pelos Ministros Alexandre de Moraes, Roberto Barroso, Rosa Weber e Ricardo Lewandowski; do voto do Ministro Gilmar Mendes, que declarava a perda parcial do objeto da ação em relação ao § 3º do art. 3º da Lei nº 7.098/1998, do Estado do Mato Grosso, julgando a ação direta parcialmente prejudicada, acompanhando, neste ponto, a Relatora, e, no mérito, confirmava a medida cautelar anteriormente concedida tão somente para declarar a inconstitucionalidade da expressão observados os demais critérios determinados pelo regulamento, presente no § 4º do art. 13, assim como o inteiro teor do parágrafo único do art. 22, ambos da Lei nº 7.098/1998, do Estado do Mato Grosso, declarando, ainda, a inconstitucionalidade do § 2º do art. 2º da Lei nº 7.098/1998, com a redação dada pela Lei nº 9.226/2009; e do voto do Ministro Marco Aurélio, que assentava o prejuízo do pedido quanto ao artigo 3º, § 3º, inadmitia a ação relativamente aos arts. 2º, § 3º, 16, § 2º, e 22, parágrafo único, e julgava parcialmente procedente o pedido formulado na ação para declarar a inconstitucionalidade dos arts. 2º, § 1º, VI e § 2º; 6º, § 6º; e 13, § 4º, deixando de modular os efeitos da decisão, pediu vista dos autos o Ministro Luiz Fux (Presidente). Plenário, 04.11.2020 (Sessão realizada inteiramente por videoconferência - Resolução 672/2020/STF).

Decisão: Após o voto-vista do Ministro Luiz Fux (Presidente), que acompanhava o voto do Ministro Dias Toffoli, pediu vista dos autos o Ministro Nunes Marques. Plenário, 11.11.2020 (Sessão realizada inteiramente por videoconferência - Resolução 672/2020/STF).

Presidência do Senhor Ministro Luiz Fux. Presentes à sessão os Senhores Ministros Marco Aurélio, Gilmar Mendes, Ricardo

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código A1B5-C599-684A-B5DF e senha CC47-421F-038C-6989

Lewandowski, Cármen Lúcia, Dias Toffoli, Rosa Weber, Roberto Barroso, Edson Fachin, Alexandre de Moraes e Nunes Marques.

Procurador-Geral da República, Dr. Antônio Augusto Brandão de Aras.

Carmen Lilian Oliveira de Souza
Assessora-Chefe do Plenário

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código A1B5-C599-684A-B5DF e senha CC47-421F-038C-6989

18/02/2021 **PLENÁRIO**

AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE 1.945 MATO GROSSO

V O T O - V I S T A

O SENHOR MINISTRO NUNES MARQUES: A presente ação direta impugna a constitucionalidade da Lei estadual mato-grossense nº 7.098/98 (notadamente os arts. 2º, § 1º, VI, e §§ 2º e 3º; 3º, § 3º; 6º, § 6º; 13, § 4º; 16, § 2º; e 22, parágrafo único), que consolida normas referentes ao Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS.

O requerente alega, em síntese, os seguintes vícios de constitucionalidade na Lei nº 7.098/98 do Estado de Mato Grosso:

a) a matéria tributária relativa ao ICMS deveria ser disciplinada por lei complementar, e não por lei ordinária, como a ora impugnada;

b) ocorrência de bitributação e invasão da competência municipal nos arts. 2º, VI, e 6º, § 6º, da lei estadual em referência, na medida em que a Lei nº 7.098/98 instituiu a cobrança de ICMS sobre as operações com programas de computadores (*softwares*), ainda quando realizada sobre transferências eletrônicas já tributadas pelo ISSQN;

c) trata-se de matéria de competência legislativa privativa da União, daí a inconstitucionalidade dos §§ 2º e 3º do art. 2º da lei ora impugnada;

d) inconstitucionalidade do § 3º do art. 3º, devido ao tratamento diferenciado a contribuintes;

e) inconstitucionalidade do § 4º do art. 13, visto que "a Lei nº 7.098/98 repetiu os ditames da Lei Complementar 87/96, à exceção da exigência da

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 2A88-CBD0-A015-6FAA e senha 1AA1-AB6C-1071-3282

lei para os critérios, legando ao Poder Executivo a competência para definir os critérios por Regulamento";

f) inconstitucionalidade da interpretação extensiva na competência realizada pelo § 2º do art. 16; e

g) inconstitucionalidade por omissão do parágrafo único do art. 22.

Após as informações prévias prestadas pelos órgãos de que emanou a lei ora questionada (Governador e Assembleia Legislativa do Estado de Mato Grosso), o Plenário do Supremo Tribunal Federal, ao examinar a liminar requerida nestes autos, deferiu-a parcialmente, para suspender a expressão "*observados os demais critérios determinados pelo regulamento*", prevista no art. 13, § 4º, da Lei nº 7.098/98 do Estado de Mato Grosso, e, ainda, o inteiro teor do art. 22, parágrafo único, de referida lei.

Na sequência, o Governador do Estado de Mato Grosso pronunciou-se pela extinção do processo, sem julgamento de mérito, por impugnar dispositivo de lei já revogado (art. 3º, § 3º, da Lei estadual nº 7.098/98) e por adotar normas infraconstitucionais como parâmetro de constitucionalidade (art. 2º, §§ 2º e 3º, art. 13, § 4º, art. 16, § 2º, e art. 22, parágrafo único, todos da Lei estadual nº 7.098/98). No mérito, requereu, ainda, a improcedência dos pedidos do autor.

A Assembleia Legislativa do Estado de Mato Grosso, por sua vez, manifestou-se pela improcedência da ação.

Foram admitidos pela Relatora, na condição de *amicus curiae*, o Distrito Federal – que defendeu a constitucionalidade dos arts. 2º, § 1º, inciso VI, e 6º, § 6º, da Lei nº 7.098/98 do Estado de Mato Grosso – e a Confederação Nacional de Serviços – CNS, o Sindicato das Empresas de Processamento de Dados e Serviços de Informática do Estado de São Paulo – SEPROSP e a Associação Brasileira das Empresas de Software – ABES – que se manifestaram pela procedência da ação.

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 2A88-CBD0-A015-6FAA e senha 1AA1-AB6C-1071-3282

A Advocacia-Geral da União opinou pelo não conhecimento da ação quanto aos arts. 2º, § 2º; 3º, § 3º; 13, § 4º, 16, § 2º; e 22, parágrafo único, todos da Lei nº 7.098/98, e, no mérito, pela improcedência do pedido.

O Ministério Público Federal formulou parecer que está assim ementado:

> *"Ação direta de inconstitucionalidade. Lei 7.098/1998, do Estado de Mato Grosso. ICMS. Preliminares. Prejuízo do pedido quanto ao art. 3º, § 3º, em razão de alteração substancial por norma superveniente. Não conhecimento quanto aos arts. 13, § 4º; e 22, parágrafo único. Ofensa indireta à Constituição. Mérito. Ausência de exigência de lei complementar para o exercício da competência suplementar relativa ao ICMS. Inocorrência de violação ao art. 22, IV, CR. 'Software'. Obra intelectual. Direito autoral. Operações econômicas caracterizadas pela licença ou cessão do direito de uso. ICMS. Não incidência. Parecer pelo não conhecimento do pedido em relação aos arts. 3º, § 3º; 13, § 4º; e 22, parágrafo único, todos da Lei 7.098/1998, do Estado do Mato Grosso, 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."*

Preliminarmente, **ressalto que resta prejudicado o pedido de exame de constitucionalidade do art. 3º, § 3º, da Lei nº 7.098/98 do Estado de Mato Grosso**, na medida em que ocorreu uma alteração substancial de seu conteúdo por norma superveniente, o que acarreta, no ponto impugnado, a perda do interesse de agir do autor, na linha da jurisprudência desta Suprema Corte (**ADI 1.094/DF**, Ministro Celso de Mello; **ADI 2.334-ED/DF**, Ministra Rosa Weber; **ADI 3.261/AL**, Redator para o acórdão Ministro Alexandre de Moraes; **ADI 3.567/MA**, Ministro Ricardo Lewandowski; **ADI 5.581/DF**, Ministra Cármen Lúcia).

Entendo, tal qual destacado nos votos dos ilustres Ministros Cármen Lúcia e Dias Toffoli, **não estar prejudicado o exame da**

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 2A88-CBD0-A015-6FAA e senha 1AA1-AB6C-1071-3282

constitucionalidade do art. 2º, § 2º, da lei ora impugnada, pois a alteração legislativa superveniente (introduzida pela Lei estadual nº 9.226/2009) não foi capaz de modificar o conteúdo normativo referente à incidência do ICMS nos serviços de transmissão de dados.

Entendo, também, **não ser o caso de conhecer da alegada inconstitucionalidade dos arts. 2º, § 3º, 16, § 2º, e 22, parágrafo único, da lei mato-grossense**, tendo em vista que o autor questiona a incompatibilidade dos referidos dispositivos utilizando-se de parâmetros infraconstitucionais, notadamente a LC nº 87/96.

Assim, nos termos da jurisprudência pacífica do Supremo Tribunal Federal, ainda que a alegação acima fosse acolhível, seria ela meramente reflexa à Constituição (**ADI 3.132/SE**, Ministro Sepúlveda Pertence, **ADI 4.735/DF**, Ministro Alexandre de Moraes; **ADI 5.904-AgR/PR**, Ministro Dias Toffoli; **ADI 6.481-AgR/DF**, Ministro Celso de Mello), o que, como já demonstrado, acarreta, no ponto, o não conhecimento do pleito formulado pelo autor.

Quanto às demais alegações, passo a examinar o **mérito**.

Da análise do atual art. 2º, § 2º, I, da lei estadual ora impugnada, é possível perceber a contrariedade ao entendimento jurisprudencial desta Corte.

Isso porque, como bem ressaltado nos votos anteriormente proferidos, a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal é firme no sentido de que o ICMS não poderá incidir nos atos preparatórios do serviço de comunicação, ou seja, nas atividades-meio ou suplementares destinados a tais serviços (**ARE 1.138.434-AgR/SP**, Ministro Ricardo Lewandowski; **RE 572.020/DF**, Redator para o acórdão Ministro Luiz Fux; **RE 912.888/RS**, Ministro Teori Zavascki; **RE 1.160.965-AgR/RS**, Ministro Edson Fachin).

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 2A88-CBD0-A015-6FAA e senha 1AA1-AB6C-1071-3282

No que tange ao art. 13, § 4º, da lei mato-grossense, também vislumbro sua inconstitucionalidade em razão da violação ao princípio da legalidade tributária, ao permitir que o Poder Executivo institua, mediante regulamento, critérios de cálculo do valor agregado para fins de cobrança do ICMS, matéria essa de reserva legal.

Já quanto à análise dos arts. 2º, § 1º, VI, e 6º, § 6º, da lei estadual ora questionada, no que toca à incidência tributária envolvendo operações com programas de computador, cumpre aqui realizar uma pequena digressão para melhor definir as balizas do debate.

Anoto que a fundamentação ora exposta é compatível com as razões que adoto para a **ADI 5.659/MG**, de relatoria do Ministro Dias Toffoli.

Prendo-me ao objeto ora posto para análise, qual seja, a incidência de ICMS sobre a venda de *softwares*, ainda que sem o chamado suporte físico.

A evolução tecnológica observada nos últimos anos tem imprimido uma série de debates na jurisprudência tributária da Corte, que tenta acompanhar as inovações, delimitando o exercício do poder de tributar por parte do Estado – gênero – ante as atividades econômicas desenvolvidas.

Desde sua previsão primeira, ainda sob a redação conferida pela Emenda Constitucional nº 18/65, o então ICM era responsável por incidir sobre as operações de circulação de mercadoria. Ou seja, a materialidade do tributo envolvia tanto a realização de um negócio jurídico que incluísse o ato de transmissão de certo bem quanto que a circulação do bem se revestisse de um caráter mercantil, caracterizando-se como um ato de comércio.

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 2A88-CBD0-A015-6FAA e senha 1AA1-AB6C-1071-3282

Com a promulgação da Constituição de 1988, tal materialidade permanece, sendo a ela agregados, ainda, nos termos do art. 155, II, serviços específicos para configurar o atual ICMS.

No que toca aos *softwares*, embora inicialmente fosse possível exigir-se a existência de um suporte físico para sua caracterização enquanto mercadoria, registro que esse entendimento restou superado na apreciação da cautelar na presente ação direta, tendo esta Corte adotado fundamentos com os quais concordo.

Compreendo que o mero licenciamento ou cessão de *software* por meio "digital", sem que o produto esteja acompanhado de suporte físico, não faz surgir, por si só, a incidência de ISS. Adoto as razões trazidas pelo Ministro Nelson Jobim por ocasião do citado julgamento:

> *"A pergunta fundamental, portanto, é essa: é possível a incidência de ICMS sobre a circulação de mercadoria virtual?*
>
> *A resposta, para mim, é afirmativa.*
>
> *….....*
>
> *Existem, basicamente, duas formas, hoje, de aquisição de programa de computador: uma delas se dá pela tradição material, corpórea de um instrumento que armazena o mencionado programa.*
>
> *Tratava-se de forma usual e a mais comum de aquisição de programa de computador.*
>
> *Entretanto, a revolução da 'internet' demoliu algumas fronteiras por meio da criação e aprimoramento de um 'mundo digital'.*
>
> *A época hoje é de realizações de negócios, operações bancárias, compra de mercadorias, acesso a banco de dados de informações, compra de músicas e vídeos, e aquisição de programa de computador nesse ambiente digital.*
>
> *Não há nessas operações a referência ao corpóreo, ao tateável, mas simplesmente pedidos, entregas e objetos que são, em realidade, linguagem matemática binária.*
>
> *….....*

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 2A88-CBD0-A015-6FAA e senha 1AA1-AB6C-1071-3282

Em realidade, não há diferença alguma entre uma operação de compra de programa de computador que se desenvolve no interior de um estabelecimento comercial e uma operação de compra de programa de computador que se desenvolve por meio do próprio computador.

O que há de novo é apenas 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 arquivos que são transmitidos via 'internet'.

….....

No caso da incidência do ICMS, o problema é ainda mais grave porque a figura do 'ambiente digital' e da possibilidade de aquisição de programas de computador por meio de 'downloads' realizados via 'internet' era algo simplesmente impensável.

A questão, portanto, passa a ser outra: existiriam elementos na Constituição que demonstrariam que o ICMS somente pode ser cobrado por conta de circulação de mercadoria corpórea?

A resposta somente pode ser negativa.

O grande exemplo da falsidade do argumento é o caso da 'energia elétrica', bem incorpóreo por natureza. O art. 155, § 3º, da Constituição é expresso ao reconhecer a possibilidade de incidência do ICMS à energia elétrica.

….....

Finalmente, um último argumento vem a corroborar a posição. É que estamos a falar de programa de computador. Programa de computador é código binário e, por isso, não corpóreo.

O fato de ser ele transmitido por meio de um disquete, CD ou DVD não o transforma em algo material.

Entretanto, a jurisprudência do Tribunal – no que está absolutamente correto – reconhece que é cabível o ICMS na aquisição de programas de computador.

Ora, se o fato de ser bem incorpóreo fosse ressalva à incidência do ICMS, não poderia ser cobrado o imposto também da aquisição de programa de computador de prateleira.

É que, nesse caso, o que se está adquirindo não é o disquete, o CD, o DVD, a caixa ou o livreto de manual, mas também e principalmente a mercadoria virtual gravada no instrumento de transmissão.

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 2A88-CBD0-A015-6FAA e senha 1AA1-AB6C-1071-3282

> *Portanto, se o argumento é de que bem incorpóreo não pode ser objeto da incidência de ICMS, o argumento valeria também para o caso de bens incorpóreos vendidos por meio de bens materiais.*"

Vê-se, assim, que esta Corte já superou a necessidade de um suporte mecânico para caracterização de determinado bem como mercadoria, acatando, há muito, a possibilidade de incidir ICMS sobre a circulação de bens imateriais. Muito mais do que a existência ou não de suporte, o que importa é o ato de comércio essencial à circulação do produto, não sendo demais reconhecer que haveria ato de mercancia na disponibilização indiscriminada de licenças de utilização de programas de computador, atraindo a incidência do tributo estadual.

Ora, como consignado no julgamento da medida cautelar na presente ação direta, o simples fato de ser o *software* transferido por meio digital não pode representar um óbice à incidência do ICMS. Se o problema fosse a imaterialidade do bem digital, não haveria que se falar em tributar sua circulação, seja pelo meio eletrônico, seja pelo meio físico, o que não me parece o caso, considerado o histórico jurisprudencial desta Corte (**RE 176.626/SP**, Ministro Sepúlveda Pertence; **RE 199.464/SP**, Ministro Ilmar Galvão).

E, se é possível conferir ao *software* a natureza de um bem, ainda que digital, entendo que a transmissão desse bem, em típico ato de comércio, implicaria reconhecimento de uma circulação, pois destinada ao consumo por aquele que adquire tal mercadoria, nos termos do preconizado pelo tipo constitucional trazido pelo art. 155, II, da Constituição Federal.

Avançando na discussão, ainda que adote neste momento a premissa de que a materialidade constitucionalmente prevista para "serviço" guarde como essência um fazer humano, não reconheço, no *software* padronizado – aquele elaborado para fornecimento em larga escala –, o elemento necessário para atrair a incidência do ISS.

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 2A88-CBD0-A015-6FAA e senha 1AA1-AB6C-1071-3282

Para fins de incidência do ISS, no que toca à operação envolvendo um *software*, haveria a necessidade de que o "fazer humano" em questão fosse voltado a uma personalização enquanto núcleo da contratação entre o prestador e o tomador. Apenas quando desenvolvido diretamente para atender aos interesses daquele que o encomenda, é que verificamos a materialidade típica do tributo municipal, ou seja, um fazer humano que assume contornos de elemento principal do negócio entabulado.

Nesse sentido, ao tratar da incidência de ISS ou ICMS nas atividades de gravação e distribuição de fitas de vídeo, esta Corte já se pronunciou, utilizando, como razão de decidir, justamente os mencionados precedentes que cuidam das operações envolvendo *software* (**RE 182.781/SP**, Ministro Sepúlveda Pertence):

> "*ICMS: Incidência: comercialização, mediante oferta ao público, de fitas para 'vídeo-cassete' gravadas em série.*
>
> *Tal como sucede com relação a programas de computador ou* ***software*** *(cf. RE 176626, Pertence, 11.12.98), a fita de vídeo pode ser o exemplar de uma obra oferecido ao público em geral – e nesse caso não seria lícito negar-lhe o qualificativo de mercadoria –, ou o produto final de um serviço realizado sob encomenda, para atender à necessidade específica de determinado consumidor, hipótese em que se sujeita à competência tributária dos Municípios.*
>
> *Se há de fato, comercialização de filmes para 'vídeo-cassete', não se caracteriza, para fins de incidência do ISS municipal, a prestação de serviços que se realiza sob encomenda com a entrega do serviço ou do seu produto e não com sua oferta ao público consumidor.*"

Por outro lado, no caso dos *softwares* padronizados – sendo eles comercializados em meio físico ou digital –, estamos diante de um produto pronto e acabado que, disponibilizado a todos e qualquer um, não guarda como elemento central da contratação o fazer humano do desenvolvedor. Como assentado pela jurisprudência da Corte, tais bens

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 2A88-CBD0-A015-6FAA e senha 1AA1-AB6C-1071-3282

trazem em si certa funcionalidade prévia que, padronizada, é posta para atender a pluralidade de usuários que vierem a adquirir tal programa. O fato de serem fruto do intelecto humano, portanto, não afasta sua caracterização como uma mercadoria, visto que elaborados em larga escala e colocados à disponibilização no mercado, enquanto produtos finalizados, indistintamente.

Eventual atividade humana no desenvolvimento do *software* produto deve, pois, ser entendida como um fazer interno, prévio, voltado para elaboração dessa mercadoria que, acabada, será comercializada. Assim, não pode tal "fazer" ser tomado como nota para caracterização da disponibilização de qualquer *software* como se serviço fosse.

A distinção é importante, uma vez que é possível visualizar, em inúmeras atividades que trazem uma mercadoria como resultado, a existência de um fazer prévio, reflexo do intelecto humano, sem que, para isso, tenhamos necessariamente campo de incidência para o ISS. Tal distinção foi bem exposta pela Ministra Ellen Gracie no voto que proferiu por ocasião do julgamento da **ADI 4.389-MC/DF**, Relator o Ministro Joaquim Barbosa:

> *"Ainda que a lógica do sistema seja relativamente clara e de fácil compreensão, a aplicação dos critérios referidos só levará a uma solução em conformidade com a Constituição quando estiverem devidamente extremadas as operações mistas daquelas em que a prestação de serviços seja apenas uma das etapas do processo produtivo, sem predominância ou equivalência que justifique atrair a incidência do ISS em detrimento da incidência dos demais impostos passíveis de incidir na espécie."*

O foco, portanto, deve estar no objeto da contratação, que, no caso do chamado *software* padronizado, não se confunde com a atividade do desenvolvedor – enquanto atividade-meio –, mas se traduz, isso sim,

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 2A88-CBD0-A015-6FAA e senha 1AA1-AB6C-1071-3282

no produto colocado em circulação. Devemos atentar para qual aspecto do *software* se destaca no momento de sua aquisição, se a prestação de um serviço de personalização sob encomenda – contida na materialidade do ISS – ou sua comercialização massificada – dentro do âmbito de incidência do ICMS.

A disponibilização de assistência técnica ou a oferta de pacotes de atualização não possuem o condão de desnaturalizar as conclusões a que chego, visto que o *software* padronizado permanece como núcleo do contrato de licenciamento, e não as prestações acessórias que venham a fazer parte de contratação complexa. Não se pode esperar que a eventualidade de uma futura assistência, que, mesmo se for contratada previamente, pode não vir a concretizar-se, seja, por si só, elemento caracterizador da prestação global como um serviço.

Mesmo nesse tipo de contratação em que envolvidas tanto obrigações de dar quanto de fazer, devemos verificar a essência da prestação disponibilizada ao consumidor. Se preponderar um dar, se o objeto principal da contratação envolver o fornecimento de uma mercadoria – ainda que imaterial –, não podemos ter caracterizado um serviço (*PAULSEN, Leandro.* ***Constituição e Código Tributário Comentados à luz da doutrina e da jurisprudência****. 18ª ed. São Paulo: Saraiva, 2017. P. 421-422*).

É bem verdade que, com os avanços observados, em especial na chamada economia digital, temos enfrentado uma tendência cada vez maior à especialização e personalização dos produtos ofertados aos consumidores, inclusive como nota característica de setores econômicos altamente competitivos.

Ainda assim, tal fato, por si só, não me parece suficiente para abandonarmos, neste momento, o critério que vem sendo utilizado por esta Corte para fins de definir o tributo incidente sobre operações com

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 2A88-CBD0-A015-6FAA e senha 1AA1-AB6C-1071-3282

software, à luz das materialidades definidas nos arts. 155, II, e 156, III, da Constituição Federal. A meu ver, seria cabível, no caso concreto, a partir da constatação de uma maior ou menor personalização do programa de computador, a verificação quanto à incidência do ISS ou do ICMS, sempre tendo por norte o núcleo da contratação, se voltado para a prestação de um serviço ou para o fornecimento de mercadoria.

O fato de haver previsão em lei complementar para tributação de licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação pelo ISS não impressiona, uma vez que não podemos atribuir ao legislador competência para determinar tributação como serviço de algo que não corresponda à materialidade constitucionalmente delimitada.

Guardo deferência ao legislador complementar quanto à definição do fato gerador do tributo ou ainda no que toca à solução de conflitos de competência. Não decorre disso, entretanto, assumir a possibilidade de que ele venha a definir como serviço prestação que não se amolde às balizas constitucionais trazidas pelo art. 156, III, da Constituição.

Por fim, ressalto que analiso a presente controvérsia à luz do entendimento atual desta Corte quanto ao conceito de serviço, destacando, desde já, reconhecer que a ainda existente dicotomia observada entre obrigações de dar e de fazer encontra-se em caminho para ser melhor contextualizada, ante sua inerente dificuldade para lidar com a complexidade da economia digital.

Todavia, dos votos colhidos até agora, creio não ser o momento oportuno para lançar tal provocação, deixando a reflexão para o futuro.

Concluindo, voto pela incidência do ICMS nas hipóteses a envolver *softwares* padronizados, comercializados de maneira massificada, pouco importando o meio em que realizada tal operação.

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 2A88-CBD0-A015-6FAA e senha 1AA1-AB6C-1071-3282

Ante o quadro, no que se refere à **ADI 1.945/MT**, **declaro o prejuízo** do pedido formulado quanto ao art. 3º, § 3º, da Lei estadual mato-grossense nº 7.098/98, em razão da alteração substancial de tal dispositivo. **Não conheço** quanto aos arts. 2º, § 3º, 16, § 2º, e 22, parágrafo único, do mesmo diploma legal. E, no mérito, **julgo parcialmente procedente o pedido**, para declarar a inconstitucionalidade dos arts. 2º, § 2º, inciso I, e 13, § 4º, da lei estadual em questão.

É como voto.

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 2A88-CBD0-A015-6FAA e senha 1AA1-AB6C-1071-3282

18/02/2021 **PLENÁRIO**

AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE 1.945 MATO GROSSO

ESCLARECIMENTO

O SENHOR MINISTRO LUIZ FUX (PRESIDENTE) - Ministro Nunes Marques, apenas para organizar aqui o resultado, na Ação Direta de Inconstitucionalidade 5.659, da relatoria do Ministro Dias Toffoli, Vossa Excelência está julgando improcedente, é isso?

O SENHOR MINISTRO NUNES MARQUES: Eu julgo a ação parcialmente prejudicada, acompanhando, nesse ponto, o Relator. Na parte não prejudicada, eu divirjo de Sua Excelência para julgar improcedente o pedido.

O SENHOR MINISTRO LUIZ FUX (PRESIDENTE) - Certo. Então, basicamente, na prejudicialidade, está de acordo, mas, quando enfrenta o mérito, julga improcedente. Isso, na ADI 5.659, e, *a fortiori*, acompanha os Ministros Edson Fachin, Cármen Lúcia, e agora o seu voto julgando improcedente.

Agora, na Ação Direta de Inconstitucionalidade 1.945, como é o resultado final de Vossa Excelência? Só o resultado, não precisa mencionar os dispositivos, eu já anotei. Vossa Excelência julga prejudicado?

O SENHOR MINISTRO NUNES MARQUES: Parcialmente procedente para declarar a inconstitucionalidade dos arts. 2º, § 2º, I, e 13, § 4º, em suma.

O SENHOR MINISTRO LUIZ FUX (PRESIDENTE) - Então, na ADI 1.945, Vossa Excelência diverge da Relatora e acompanha os Ministros Dias Toffoli, Alexandre de Moraes, Roberto Barroso, Rosa Weber, Ricardo Lewandowski, Luiz Fux e agora o Ministro Nunes Marques.

Perfeito, então. Foi assim que eu anotei aqui.

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 1D16-35B8-53B2-D0BE e senha 15BB-0B0F-2854-EEAE

18/02/2021 **PLENÁRIO**

AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE 1.945 MATO GROSSO

PROPOSTA

(MODULAÇÃO)

O SENHOR MINISTRO DIAS TOFFOLI:

Senhor Presidente, novamente cumprimento as eminentes Ministras, os eminentes Ministros, o Senhor Procurador-Geral da República, os Advogados que nos acompanham.

Senhor Presidente, com o voto do Ministro **Nunes Marques**, completa-se, então, o posicionamento do Colegiado.

Verifico que, na ação da qual sou relator, prevaleceu meu voto. Eu tive a honra de ser acompanhado integralmente por cinco Colegas em meu posicionamento.

O SENHOR MINISTRO LUIZ FUX (PRESIDENTE) - Seis.

O SENHOR MINISTRO DIAS TOFFOLI:

E também, na ação direta de relatoria da Ministra **Cármen Lúcia**, verifico, com dor no coração, que minha divergência em relação a Sua Excelência também prevaleceu.

Então, como eu havia já apresentado uma proposta de tese, diante dos memoriais que me chegaram e da necessidade de, uma vez tendo prevalecido meu posicionamento,se evitar que venham embargos de declaração futuros, fiz uma proposta de ajuste, que fiz chegar aos Gabinetes de Vossas Excelências, em relação a minha proposta de modulação. Pergunto a Vossa Excelência se eu poderia discutir a modulação agora ou se seria melhor Vossa Excelência proclamar o resultado, para que, depois, pudéssemos discutir a modulação.

Mas vou a minha proposta de modulação, já que estou com a palavra.

O Ministro **Marco Aurélio** já votou coerentemente e recusa a modulação; ele acompanhou pela inconstitucionalidade, mas não modula, mantendo a posição sempre coerente que Sua Excelência tem

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 2B0D-110E-EDB6-DB00 e senha 6251-8CC8-9E0B-98CF

quanto à modulação: aquilo que é incompatível com a Constituição não pode ser, de forma alguma, convalidado pelo fato de ter vigido em dado momento.

Penso que, diante dos votos divergentes, que foram no sentido da incidência do ICMS, os eminentes Colegas poderão eventualmente aderir à modulação, até porque, **a fortiori**, ela atende em parte àquilo que seria a incidência do ICMS. Para se evitar uma discussão futura sobre aquilo que já foi pago aos estados ou aquilo que já foi pago aos municípios, faço, então, esse adendo à proposta anterior.

No voto que proferi anteriormente, havia proposto a modulação dos efeitos da decisão simplesmente para dotá-la de eficácia a partir da data da publicação da ata de julgamento, em prol da segurança jurídica, da boa-fé e da estabilidade das relações constituídas.

O SENHOR MINISTRO LUIZ FUX (PRESIDENTE) - A partir da data da publicação da ata?

O SENHOR MINISTRO DIAS TOFFOLI:

Isso. É o que propus anteriormente. Sugeri isso, considerando o julgamento conjunto das ADI nºs 5.659, procedente de Minas Gerais, de **minha relatoria**, e 1.945, de relatoria da Ministra **Cármen Lúcia**, procedente de Mato Grosso, bem como o tempo transcorrido desde a propositura dessa ação direta até a decisão que concedeu a cautelar, na qual não houve suspensão das disposições que tratavam do ICMS nas operações com programas de computador.

Esclareço que a modulação tem por objetivo considerar como bons os recolhimentos do ISS ou ICMS já realizados pelos sujeitos passivos em relação às operações com programas de computador. Com isso, proteger-se-iam os preceitos da Lei Complementar nº 116/2003 e das leis estaduais questionadas em ambas as ações diretas.

E concluo, então, Senhor Presidente, nesse sentido . A modulação proposta agora é para i) impedir a repetição de indébito do ICMS incidente sobre operações com **softwares** em favor de quem recolheu esse tributo à luz das legislações questionadas até a véspera da data da publicação da ata de julgamento, vedando, nesse caso, que os municípios

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 2B0D-110E-EDB6-DB00 e senha 6251-8CC8-9E0B-98CF

cobrem o ISS; e ii) para confirmar a validade dos recolhimentos do ISS já realizados até então pelos sujeitos passivos, vedando, nesse caso, que os estados cobrem ICMS.

Ou seja, a proposta de modulação aqui, em outras palavras, é para evitar que se abra uma discussão jurídica, que será enorme, sobre repetição de indébito de ICMS para aqueles que recolheram esse imposto nos cinco anos anteriores. A propósito, nós não havíamos suspendido essa possibilidade em sede de cautelar. Então, penso que essa proposta é mais consentânea com a segurança jurídica, traz mais previsibilidade e evita discussões sobre a cobrança de tributos nos cinco anos anteriores.

Eu não sei se me fiz entender, mas é essa a proposta que trago, ou seja, a de considerar que aquilo que já foi pago até a publicação da ata está efetivamente realizado, seja em relação ao ICMS, seja em relação ao ISS, e não seriam cabíveis nesse caso execuções ou repetição de indébito.

É essa a proposta em síntese, Senhor Presidente.

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 2B0D-110E-EDB6-DB00 e senha 6251-8CC8-9E0B-98CF

18/02/2021 **PLENÁRIO**

AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE 1.945 MATO GROSSO

ESCLARECIMENTO

O SENHOR MINISTRO NUNES MARQUES: Senhor Presidente, antes da proclamação do resultado, apenas uma indagação. Vossa Excelência lançou o meu nome – refiro-me à ADI 1.945 –, salvo engano, eu não sei se ouvi bem, (ininteligível).

O SENHOR MINISTRO LUIZ FUX (PRESIDENTE) - Na ADI 1.945, tanto quanto entendi do voto, Vossa Excelência declarou a inconstitucionalidade do art. 2º, § 2º, I, e do art. 13, § 4º, da Lei 7.098. Vossa Excelência declarou a inconstitucionalidade em menor extensão. Não foi isso?

O SENHOR MINISTRO NUNES MARQUES: Isso. A minha dúvida – não sei se ouvi bem – é que, pelas minhas anotações, eu votei acompanhando a Ministra Cármen Lúcia, o Ministro Edson Fachin e o Ministro Gilmar Mendes, não o Ministro Toffoli. É só essa dúvida.

O SENHOR MINISTRO LUIZ FUX (PRESIDENTE) - O resultado do Ministro Gilmar Mendes é diferente. Ele declarava a perda parcial do objeto em relação ao art. 3º, § 3º, da Lei 7.098, acompanhando nesse ponto a Relatora, e, no mérito, confirmava a medida cautelar anteriormente concedida tão somente para declarar a inconstitucionalidade da expressão "observados os demais critérios determinados pelo regulamento", presente no § 4º do art. 13, que coincide com o voto de Vossa Excelência nessa parte do mérito.

O SENHOR MINISTRO NUNES MARQUES: Eu declaro a prejudicialidade também, Presidente. É que eu resumi. Vossa Excelência pediu para não repetir tudo, eu só resumi, mas eu também declaro

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 7322-76EA-7242-090F e senha FF5A-0BF3-451E-0456

prejudicado o pedido formulado quanto ao art. 3º, § 3º, não conheço quanto aos arts. 2º, § 3º, 16, § 2º, e 22, parágrafo único. E, na parte que eu não julgo prejudicado e conheço, aí, sim, julgo parcialmente procedente. Como esse julgamento já tem algum tempo, eu posso também ter anotado errado e me ancorava aqui no rol da Ministra Relatora, Cármen Lúcia, e dos Ministros Edson Fachin e Gilmar Mendes. É só essa conferência que eu peço a Vossa Excelência.

O SENHOR MINISTRO LUIZ FUX (PRESIDENTE) - Então, Vossa Excelência soma com os votos da Ministra-Relatora Cármen Lúcia, Edson Fachin e Gilmar Mendes, nessa ADI 1.945?

O SENHOR MINISTRO NUNES MARQUES: ADI 1.945. Era só essa eventual correção. Eu nem estava tão seguro quanto às minhas próprias anotações.

O SENHOR MINISTRO LUIZ FUX (PRESIDENTE) - Agora, com relação à ADI 5.659...

O SENHOR MINISTRO NUNES MARQUES: Mantém-se da forma como Vossa Excelência registrou.

O SENHOR MINISTRO LUIZ FUX (PRESIDENTE) - Na ADI 5.659, eu registrei Vossa Excelência coerentemente de acordo com o Ministro Edson Fachin, Cármen Lúcia e Gilmar Mendes.

O SENHOR MINISTRO NUNES MARQUES: Isso.

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 7322-76EA-7242-090F e senha FF5A-0BF3-451E-0456

18/02/2021 **PLENÁRIO**

AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE 1.945 MATO GROSSO

DEBATE

O SENHOR MINISTRO LUIZ FUX (PRESIDENTE) - Tendo em vista não termos oito votos para modular, e o Ministro Toffoli acaba de sugerir uma nova modulação - considerando que impostos foram recolhidos e, com a declaração de inconstitucionalidade, haveria repetição de indébito -, para manter o *status quo*, ele sugere sejam modulados os efeitos em ambos os feitos.

O SENHOR MINISTRO DIAS TOFFOLI:

Modular os efeitos para se manterem hígidos os recolhimentos de ICMS já ocorridos até a véspera da data de publicação do julgamento, evitando-se, assim, as ações de repetição de indébito. O mesmo se daria em relação ao ISS; mantendo-se hígidos os pagamentos já efetuados até a véspera da publicação da ata de julgamento, até para evitarmos a discussão de repetição de indébito, que criaria milhares e milhares de ações na justiça.

Penso que temos **quorum.** Todos os Colegas estão aqui presentes para que cada qual se manifeste sobre essa proposta de modulação.

O SENHOR MINISTRO LUIZ FUX (PRESIDENTE) - Claro. O Ministro Lewandowski está pedindo a palavra.

O SENHOR MINISTRO RICARDO LEWANDOWSKI - Presidente, uma indagação ao eminente Relator.

Aqueles que pagaram não vão poder repetir o indébito. E aqueles que não pagaram vão poder ser cobrados neste prazo?

O SENHOR MINISTRO DIAS TOFFOLI:

Minha modulação deixa isso claro. Em relação àqueles que pagaram o imposto, àqueles que o recolheram, eles não poderão pedir repetição de indébito. Agora, em relação àqueles que estão inadimplentes, será o ente que foi reconhecido como competente que poderá fazer a propositura de uma ação futura.

O SENHOR MINISTRO LUIZ FUX (PRESIDENTE) - Agora,

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código E632-4BC8-7EFD-00BA e senha A88B-22B7-5684-E015

Ministro Lewandowski, se foi declarada a inconstitucionalidade, não há nada a se cobrar.

O SENHOR MINISTRO DIAS TOFFOLI:

Exatamente. Veja bem: minha proposta é de que a eficácia deste julgamento se dê a partir da data de publicação da respectiva ata, esclarecendo-se que, até a véspera dessa data, quem já recolheu ICMS não poderá pedir repetição de indébito, e o município não poderá cobrar desse contribuinte o ISS. Sem esse esclarecimento, haverá uma discussão futura em ações locais.

É por isso que, na realidade, minha proposta principal de modulação é de que a eficácia do julgamento seja **ex nunc**, a partir da publicação da ata, esclarecendo-se que o município não poderá cobrar o ISS de quem já pagou ICMS, nem poderá o contribuinte pedir o ressarcimento do ICMS nos últimos cinco anos. Ele não poderá pedir a repetição de indébito.

É esse o esclarecimento que faço, mas a modulação principal é a de eficácia da decisão a partir da publicação da ata. Parece que o Ministro **Alexandre de Moraes** gostaria de falar, Presidente.

O SENHOR MINISTRO LUIZ FUX (PRESIDENTE) - Ministro Alexandre de Moraes, Vossa Excelência tem a palavra.

O SENHOR MINISTRO ALEXANDRE DE MORAES - Agradeço, Presidente, agradeço ao Ministro Toffoli.

Talvez a minha dúvida seja a mesma do Ministro Ricardo Lewandowski. Isso nós acabamos, lá trás, se não me engano, em 2017, também discutindo quando foi a questão do Fundo Rural, porque aqui podemos acabar dando tratamento diferente e prejudicial a quem pagou.

Então, no mesmo município, aquele que pagou ISS, pagou em dia, e hoje nós reconhecemos a inconstitucionalidade, que não deveria ser ISS. Por essa modulação - e acompanhei a declaração de inconstitucionalidade, acompanhei o voto do eminente Ministro Dias Toffoli -, não se poderia pedir a repetição de indébito. Aquele que está inadimplente e não pagou como fica? E uma terceira situação: E aquele que entrou com uma ação dizendo "não é ISS"?

Então, creio que deveríamos modular para as três situações, senão

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código E632-4BC8-7EFD-00BA e senha A88B-22B7-5684-E015

vamos acabar prejudicando o contribuinte adimplente. Aquele que foi e pagou tudo certinho não pode pedir de volta; agora, aquele que ou não pagou ou acionou a Justiça como ficaria?

Essa é a minha dúvida, penso que seja a mesma do Ministro Ricardo.

O SENHOR MINISTRO RICARDO LEWANDOWSKI - Essa mesmo. Agora como é que o município vai cobrar para trás um tributo que nós consideramos inconstitucional?

O SENHOR MINISTRO LUIZ FUX (PRESIDENTE) - Pois é, não há como.

O SENHOR MINISTRO ALEXANDRE DE MORAES - De fato, ele nem teria competência mais.

O SENHOR MINISTRO RICARDO LEWANDOWSKI - Pois é! Mas isso precisa ficar claro.

O SENHOR MINISTRO DIAS TOFFOLI:

Essa é a ideia da modulação.

O SENHOR MINISTRO RICARDO LEWANDOWSKI - Quem pagou não pode repetir, e quem não pagou pode ser cobrado?

Nós temos que apagar o passado, ainda que haja uma injustiça.

O SENHOR MINISTRO LUIZ FUX (PRESIDENTE) - Bom, penso que a partir do momento em que nós evitamos a repetição do indébito, nós também temos que adotar o mesmo raciocínio com relação a outra parte da relação tributária, que é o Poder Público.

O SENHOR MINISTRO RICARDO LEWANDOWSKI - Perfeito, temos que apagar o passado.

O SENHOR MINISTRO GILMAR MENDES - Talvez, Ministro Toffoli, se me permite, agora, diante dessa abordagem mais ampla, talvez passar para a semana que vem, Vossa Excelência levantar essa casuística toda, porque teremos casos, por exemplo, de bitributação em que os dois entes cobraram. Pode ser que não tenham levado à execução. Então, em suma, acho que valeria a pena fazer uma tabela das hipóteses para que nós pudéssemos, então, discutir a modulação.

O SENHOR MINISTRO DIAS TOFFOLI:

Pois não. Podemos dialogar nesse período. E, se o Presidente

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código E632-4BC8-7EFD-00BA e senha A88B-22B7-5684-E015

concordar, eu colocaria a proposta de modulação como primeiro item da pauta da próxima quarta-feira, para encerrar o julgamento desse caso.

O SENHOR MINISTRO LUIZ FUX (PRESIDENTE) - Eu não me oponho a isso. Acho que o Ministro Gilmar tem razão, porque há peculiaridades que podem escapar agora, nesse momento, em que nós conseguimos, pelo menos, proclamar o resultado.

Eu estou de acordo e pergunto se o Colegiado concorda que essa modulação seja trazida na pauta da próxima semana.

Não havendo oposição, então, fica proclamado o resultado.

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código E632-4BC8-7EFD-00BA e senha A88B-22B7-5684-E015

PLENÁRIO

EXTRATO DE ATA

AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE 1.945
PROCED. : MATO GROSSO
RELATORA : MIN. CÁRMEN LÚCIA
REDATOR DO ACÓRDÃO : MIN. DIAS TOFFOLI
REQTE.(S) : PARTIDO DO MOVIMENTO DEMOCRÁTICO BRASILEIRO - PMDB
ADV.(A/S) : VANIA KIRZNER (093704/MG)
ADV.(A/S) : RENATO OLIVEIRA RAMOS (20562/DF)
INTDO.(A/S) : GOVERNADOR DO ESTADO DE MATO GROSSO
INTDO.(A/S) : ASSEMBLEIA LEGISLATIVA DO ESTADO DE MATO GROSSO
AM. CURIAE. : DISTRITO FEDERAL
PROC.(A/S)(ES) : PROCURADOR-GERAL DO DISTRITO FEDERAL
AM. CURIAE. : CONFEDERACAO NACIONAL DE SERVICOS - CNS
AM. CURIAE. : ABES - ASSOCIAÇÃO BRASILEIRAS DAS EMPRESAS DE SOFTWARE
AM. CURIAE. : SINDICATO DAS EMPRESAS DE PROCESSAMENTO DE DADOS E SERVIÇOS DE INFORMÁTICA DO ESTADO DE SÃO PAULO - SEPROSP
ADV.(A/S) : RICARDO OLIVEIRA GODOI (143250/SP) E OUTRO(A/S)
AM. CURIAE. : ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DAS SECRETARIAS DE FINANÇAS DAS CAPITAIS - ABRASF
ADV.(A/S) : RICARDO ALMEIDA RIBEIRO DA SILVA (58935/DF, 81438/RJ)
AM. CURIAE. : FEDERAÇÃO DAS INDUSTRIAS NO ESTADO DO MATO GROSSO - FIEMT
ADV.(A/S) : VICTOR HUMBERTO MAIZMAN (04501/MT)
AM. CURIAE. : FEDERAÇÃO DAS ASSOCIAÇÕES DAS EMPRESAS BRASILEIRAS DE TECNOLOGIA DA INFORMAÇÃO - ASSESPRO NACIONAL
ADV.(A/S) : ALESSANDRO SPILLER (37848/RS)

Decisão: Após os votos dos Ministros Cármen Lúcia (Relatora) e Edson Fachin, que julgavam parcialmente prejudicada a ação direta quanto ao § 3º do art. 3º da Lei mato-grossense n. 7.098/1998 e, na parte remanescente, julgavam improcedente o pedido, pediu vista dos autos o Ministro Dias Toffoli (Presidente). Falaram: pelo interessado Governador do Estado de Mato Grosso, o Dr. Lucas Schwinden Dallamico; pelo *amicus curiae* Distrito Federal, o Dr. Jorge Octavio Lavocat Galvão; e, pelo *amicus curiae* Federação das Indústrias no Estado do Mato Grosso, o Dr. Victor Humberto da Silva Maizman. Plenário, Sessão Virtual de 17.4.2020 a 24.4.2020.

Decisão: Apregoado para julgamento em conjunto com a ADI 5.659. Após a leitura do relatório e a realização das sustentações orais na ADI 5.659, o julgamento das ações foi suspenso. Presidência do Ministro Luiz Fux. Plenário, 29.10.2020(Sessão realizada inteiramente por videoconferência - Resolução 672/2020/STF).

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 9380-0F88-2F2F-D2BC e senha 439E-5496-91B5-4BF4

Decisão: Após o voto-vista do Ministro Dias Toffoli, que acompanhava a Ministra Cármen Lúcia (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 ao não conhecimento da ação no tocante aos arts. 2º, § 3º; 16, § 2º; e 22, parágrafo único, da mesma lei e, no mérito, divergia em parte da Relatora, a fim de julgar parcialmente procedente a ação direta, 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, 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, modulando os efeitos da decisão para dotá-la de eficácia a partir da data da publicação da ata de julgamento, no que foi acompanhado pelos Ministros Alexandre de Moraes, Roberto Barroso, Rosa Weber e Ricardo Lewandowski; do voto do Ministro Gilmar Mendes, que declarava a perda parcial do objeto da ação em relação ao § 3º do art. 3º da Lei nº 7.098/1998, do Estado do Mato Grosso, julgando a ação direta parcialmente prejudicada, acompanhando, neste ponto, a Relatora, e, no mérito, confirmava a medida cautelar anteriormente concedida tão somente para declarar a inconstitucionalidade da expressão observados os demais critérios determinados pelo regulamento, presente no § 4º do art. 13, assim como o inteiro teor do parágrafo único do art. 22, ambos da Lei nº 7.098/1998, do Estado do Mato Grosso, declarando, ainda, a inconstitucionalidade do § 2º do art. 2º da Lei nº 7.098/1998, com a redação dada pela Lei nº 9.226/2009; e do voto do Ministro Marco Aurélio, que assentava o prejuízo do pedido quanto ao artigo 3º, § 3º, inadmitia a ação relativamente aos arts. 2º, § 3º, 16, § 2º, e 22, parágrafo único, e julgava parcialmente procedente o pedido formulado na ação para declarar a inconstitucionalidade dos arts. 2º, § 1º, VI e § 2º; 6º, § 6º; e 13, § 4º, deixando de modular os efeitos da decisão, pediu vista dos autos o Ministro Luiz Fux (Presidente). Plenário, 04.11.2020 (Sessão realizada inteiramente por videoconferência - Resolução 672/2020/STF).

Decisão: Após o voto-vista do Ministro Luiz Fux (Presidente), que acompanhava o voto do Ministro Dias Toffoli, pediu vista dos autos o Ministro Nunes Marques. Plenário, 11.11.2020 (Sessão realizada inteiramente por videoconferência - Resolução 672/2020/STF).

Decisão: O Tribunal, por maioria, julgou prejudicada a ação direta em relação ao art. 3º, § 3º, da Lei nº 7.098/98 do Estado

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 9380-0F88-2F2F-D2BC e senha 439E-5496-91B5-4BF4

de Mato Grosso, não conheceu da ação no tocante aos arts. 2º, § 3º; 16, § 2º; e 22, parágrafo único, da mesma lei e, no mérito, julgou parcialmente procedente a ação direta, 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, 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, tudo nos termos do voto do Ministro Dias Toffoli, Redator para o acórdão, vencidos os Ministros Cármen Lúcia (Relatora) e Edson Fachin, que julgavam parcialmente prejudicada a ação direta quanto ao § 3º do art. 3º da Lei mato-grossense nº 7.098/1998 e, na parte remanescente, julgavam improcedente o pedido; o Ministro Gilmar Mendes, que declarava a perda parcial do objeto da ação em relação ao § 3º do art. 3º da Lei nº 7.098/1998 do Estado do Mato Grosso, julgando a ação direta parcialmente prejudicada, e, no mérito, confirmava a medida cautelar anteriormente concedida tão somente para declarar a inconstitucionalidade da expressão "observados os demais critérios determinados pelo regulamento", presente no § 4º do art. 13, assim como o inteiro teor do parágrafo único do art. 22, ambos da Lei nº 7.098/1998 do Estado do Mato Grosso, declarando, ainda, a inconstitucionalidade do § 2º do art. 2º da Lei nº 7.098/1998, com a redação dada pela Lei nº 9.226/2009; o Ministro Marco Aurélio, que assentava o prejuízo do pedido quanto ao artigo 3º, § 3º, inadmitia a ação relativamente aos arts. 2º, § 3º, 16, § 2º, e 22, parágrafo único, e julgava parcialmente procedente o pedido formulado na ação para declarar a inconstitucionalidade dos arts. 2º, § 1º, VI, e § 2º; 6º, § 6º; e 13, § 4º; e o Ministro Nunes Marques, que declarava o prejuízo do pedido formulado na presente ação direta quanto ao artigo 3º, § 3º, da Lei estadual nº 7.098/1998, não conhecia da ação quanto aos artigos 2º, § 3º, 16, § 2º, e 22, parágrafo único, do mesmo diploma legal e julgava parcialmente procedente o pedido para declarar a inconstitucionalidade dos artigos 2º, § 2º, inciso I, e 13, § 4º, da lei estadual. Em seguida, o Tribunal deliberou apreciar a proposta de modulação dos efeitos da decisão em assentada posterior. Presidência do Ministro Luiz Fux. Plenário, 18.02.2021 (Sessão realizada por videoconferência - Resolução 672/2020/STF).

Presidência do Senhor Ministro Luiz Fux. Presentes à sessão os Senhores Ministros Marco Aurélio, Gilmar Mendes, Ricardo Lewandowski, Cármen Lúcia, Dias Toffoli, Rosa Weber, Roberto Barroso, Edson Fachin, Alexandre de Moraes e Nunes Marques.

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 9380-0F88-2F2F-D2BC e senha 439E-5496-91B5-4BF4

Procurador-Geral da República, Dr. Antônio Augusto Brandão de Aras.

Carmen Lilian Oliveira de Souza
Assessora-Chefe do Plenário

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 9380-0F88-2F2F-D2BC e senha 439E-5496-91B5-4BF4

24/02/2021 **PLENÁRIO**

AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE 1.945 MATO GROSSO

RELATORA	**: MIN. CÁRMEN LÚCIA**
REDATOR DO ACÓRDÃO	**: MIN. DIAS TOFFOLI**
REQTE.(S)	: PARTIDO DO MOVIMENTO DEMOCRÁTICO BRASILEIRO - PMDB
ADV.(A/S)	: VANIA KIRZNER
ADV.(A/S)	: RENATO OLIVEIRA RAMOS
INTDO.(A/S)	: GOVERNADOR DO ESTADO DE MATO GROSSO
INTDO.(A/S)	: ASSEMBLEIA LEGISLATIVA DO ESTADO DE MATO GROSSO
AM. CURIAE.	: DISTRITO FEDERAL
PROC.(A/S)(ES)	: PROCURADOR-GERAL DO DISTRITO FEDERAL
AM. CURIAE.	: CONFEDERACAO NACIONAL DE SERVICOS - CNS
AM. CURIAE.	: ABES - ASSOCIAÇÃO BRASILEIRAS DAS EMPRESAS DE SOFTWARE
AM. CURIAE.	: SINDICATO DAS EMPRESAS DE PROCESSAMENTO DE DADOS E SERVIÇOS DE INFORMÁTICA DO ESTADO DE SÃO PAULO - SEPROSP
ADV.(A/S)	: RICARDO OLIVEIRA GODOI E OUTRO(A/S)
AM. CURIAE.	: ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DAS SECRETARIAS DE FINANÇAS DAS CAPITAIS - ABRASF
ADV.(A/S)	: RICARDO ALMEIDA RIBEIRO DA SILVA
AM. CURIAE.	: FEDERAÇÃO DAS INDUSTRIAS NO ESTADO DO MATO GROSSO - FIEMT
ADV.(A/S)	: VICTOR HUMBERTO MAIZMAN
AM. CURIAE.	: FEDERAÇÃO DAS ASSOCIAÇÕES DAS EMPRESAS BRASILEIRAS DE TECNOLOGIA DA INFORMAÇÃO - ASSESPRO NACIONAL
ADV.(A/S)	: ALESSANDRO SPILLER

ADITAMENTO À PROPOSTA

(MODULAÇÃO)

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código A0AE-2F8D-BC61-182E e senha DE73-62F6-5FD2-D8A3

O SENHOR MINISTRO DIAS TOFFOLI:

Boa tarde, Senhor Presidente, Senhoras Ministras, Senhores Ministros, Senhor Procurador-Geral da República, senhoras e senhores advogadas e advogados, servidoras e servidores e todos que nos acompanham!

Inicialmente, Senhor Presidente, devo agradecer aos eminentes Colegas, que, ao final da sessão passada, fizeram importantíssimas ponderações para que pudéssemos trazer esta proposta, que já fiz circular entre as senhoras e senhores, bem como entre todos os Gabinetes, que enviaram contribuições para que tentássemos, nesta síntese de modulação, chegar a maior segurança jurídica e previsibilidade e evitar eventuais embargos de declaração, bem assim evitar discussões nas instâncias superiores.

Digo, então, Senhor Presidente, para fins de registro e de ciência de todas as pessoas que nos acompanham neste importante julgamento, que, na última sessão, ao findar o julgamento do mérito do recurso e das ações diretas de inconstitucionalidade, pedi a palavra para esclarecer a amplitude da modulação dos efeitos da decisão por mim anteriormente proposta no que diz respeito exatamente à tributação incidente sobre **softwares**.

Nos debates surgiram dúvidas. O Ministro **Ricardo Lewandowski** indagou a respeito daqueles que não pagaram nem o ICMS nem o ISS.

O Ministro **Alexandre de Moraes** questionou, além da situação dos inadimplentes, como ficariam os que entraram com ação judicial contestando a tributação.

Por sua vez, Vossa Excelência, Presidente **Luiz Fux**, propôs que, se se veda a repetição de indébito, deveria ser adotado raciocínio análogo em relação ao Poder Público.

Já o Ministro **Gilmar Mendes**, em síntese, lembrou a existência de casos de bitributação e sugeriu a elaboração de uma tabela com as as situações fáticas possíveis em que se encontram os contribuintes e as respectivas soluções sugeridas, exatamente para facilitar o julgamento da proposta de modulação.

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código A0AE-2F8D-BC61-182E e senha DE73-62F6-5FD2-D8A3

Diante dos debates e das sugestões acima referidos, apresentamos a seguinte tabela com as situações fáticas vislumbradas e as respectivas soluções sugeridas, para fins da proposição analítica da tese, com eficácia **ex nunc** − decisão tomada na última sessão −, tendo como marco a data da publicação da ata de julgamento das respectivas ações.

São oito quadros, Senhor Presidente, Senhoras Ministras e Senhores Ministros, cuja leitura reputo importante, embora saiba que Vossas Excelências têm, em mãos, os respectivos quadros.

Mas, para fins de se dar ciência aos interessados, às advogadas e aos advogados, procuradores dos estados e dos municípios que nos acompanham, penso que é meu dever fazer a leitura dessas oito linhas, que são divididas em três colunas com os seguintes títulos: situação fática, solução proposta e efeito prático.

Na primeira linha, temos os contribuintes que recolheram somente o ICMS. A solução proposta para essa situação é que não haverá direito à repetição de indébito por conta do contribuinte e, ao mesmo tempo, será vedado ao município cobrar o ISS, sob pena de bitributação. Qual é o efeito prático? Evitar ações de repetição de indébito de ICMS e e ações de cobrança de ISS pelo município, sob pena de tributação daquele que já pagou o ICMS.

Da segunda linha constam os contribuintes que recolheram somente o ISS; solução proposta: será confirmada a validade do pagamento do ISS será vedado ao estado cobrar o ICMS. Efeitos práticos: pacificar a incidência do ISS nas operações com **software** e evitar que os estados cobrem o ICMS.

Da terceira linha constam os contribuintes que não recolheram nem o ICMS nem o ISS. Será permitida a cobrança apenas do ISS, respeitada a prescrição, por óbvio. Os municípios − como consequência e efeito prático − poderão efetuar lançamentos e cobrar créditos do ISS; já os estados não poderão lançar nem cobrar o ICMS.

Na quarta linha estão os contribuintes que recolheram o ISS e o ICMS, mas não ingressaram com ação de repetição de indébito, o que configura situação de bitributação: recolheram para os dois entes. Qual é

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código A0AE-2F8D-BC61-182E e senha DE73-62F6-5FD2-D8A3

a solução proposta? Será reconhecida a possibilidade de repetição de indébito do ICMS, sob pena de enriquecimento sem causa do Estado, mesmo se não houver ação judicial em curso, bem como a validade do recolhimento do ISS já efetuado. Efeito prático: validar o pagamento do ISS já realizado, oferecer ao particular a opção de pedir a repetição do ICMS pago dentro do prazo prescricional.

O quinto quadro apresenta os contribuintes que ajuizaram ações contra os estados cujo julgamento se encontra pendente, inclusive ações de repetição de indébito, nas quais se questiona a tributação do ICMS. Solução proposta: as ações serão julgadas à luz da orientação da Corte, reconhecendo-se a incidência apenas do ISS, com possibilidade de repetição do ICMS pago indevidamente. Efeito prático: declaração de inexistência de relação jurídica (com a opção de levantamento de depósitos eventualmente efetuados) e/ou repetição de indébito (caso o contribuinte já tenha recolhido o ICMS).

No sexto quadro se encontram os contribuintes contra os quais tenham sido ajuizadas ações, inclusive execuções fiscais pendentes de julgamento movidas por estados, visando à cobrança do ICMS. Solução proposta: a ação será julgada à luz da orientação da Corte, reconhecendo-se a incidência apenas do ISS. Efeito prático: extinguir ações de cobrança, inclusive execuções fiscais dos estados, com opção de levantamento de depósitos ou penhora.

No sétimo quadro estão os contribuintes contra os quais tenham sido ajuizadas ações de cobrança, inclusive execuções fiscais pendentes de julgamento movidas por municípios, visando à cobrança do ISS. Solução proposta: a ação será julgada à luz da orientação da Corte, reconhecendo-se a incidência apenas do ISS, salvo se o contribuinte já tenha recolhido o ICMS. Efeito prático: pacificar a incidência do ISS com ganho de causa para o município, salvo se o contribuinte já tenha recolhido o ICMS.

Já na oitava e última linha se encontram os contribuintes que ajuizaram ações contra os municípios pendentes de julgamento nas quais se discuta a incidência do ISS sobre operações envolvendo **softwares**. Solução proposta: a ação será julgada à luz da orientação da Corte,

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código A0AE-2F8D-BC61-182E e senha DE73-62F6-5FD2-D8A3

reconhecendo-se a incidência do ISS. Efeito prático: pacificar a incidência do ISS, com ganho de causa para o município, inclusive conversão em renda de depósitos judiciais e/ou execução de penhora.

Colocados os quadros, concluo, então, que a proposta de modulação dos efeitos das decisões proferidas nas ADI nºs 1.945/MT e 5.659/MG, em substituição à proposta anterior que fizera, fica, do ponto de vista analítico, da seguinte forma:

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

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

b) impedir que os estados cobrem o ICMS em relação aos fatos geradores ocorridos até a véspera da data da publicação da ata de julgamento do mérito.

Ficam ressalvadas:

1º As ações judiciais em curso, inclusive de repetição de indébito e execuções fiscais em que se discutam a incidência do ICMS;

2º As hipóteses de comprovada bitributação, caso em que o contribuinte terá direito à repetição do indébito do ICMS.

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

No que diz respeito em particular apenas à ADI nº 1.945/MT, há duas situações que deverão ser tratadas em separado. Proposta de modulação para também se estabelecer efeito **ex nunc**, a partir da data de publicação da ata de julgamento do mérito, no tocante à declaração de inconstitucionalidade das expressões "adesão, acesso, disponibilização, ativação, habilitação, assinatura" e "ainda que preparatórios", constantes

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código A0AE-2F8D-BC61-182E e senha DE73-62F6-5FD2-D8A3

do art. 2º, § 2º, I, da Lei nº 7.098/1998, com a redação dada pela Lei nº 9.226/2009.

Já em relação à expressão "observados os demais critérios determinados pelo regulamento", presente no art. 13, § 4º, da Lei nº 7.098/1998, que já havia sido suspensa no julgamento da medida cautelar, sessão de 19 de abril de 1999, a proposta seria de que a declaração de inconstitucionalidade deve operar, neste caso, efeitos **ex tun***c*, haja vista que a liminar é de 1999.

Com essa proposta, espero ter conseguido, Senhor Presidente, Senhoras Ministras e Senhores Ministros, traduzir as dúvidas e esclarecer e evitar demandas, para dar maior segurança jurídica ao julgado e seus efeitos.

Agradeço a atenção e a paciência dos Colegas em relação a tão complexo sistema. Temos que fazer ou tentar fazer o melhor para encontrar a solução mais adequada.

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código A0AE-2F8D-BC61-182E e senha DE73-62F6-5FD2-D8A3

24/02/2021 **PLENÁRIO**

AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE 1.945 MATO GROSSO

V O T O

(s/ modulação)

O SENHOR MINISTRO NUNES MARQUES: Boa tarde, Senhor Presidente! Boa tarde, todos os Colegas Ministros e Ministras! Senhores Advogados, Procurador-Geral da República.

Aos olhos de outrem, esse caso pode aparentar estranheza, pelo efeito prospectivo, porque termina regulando fatos pretéritos. Também tive esse impacto no primeiro momento, mas, depois de muita reflexão e dentro da necessidade que esse caso requer de uma política judiciária - principalmente pelos efeitos práticos que advirão dos litígios que, provavelmente, virão entre municípios e estados, se assim não encaminharmos, inclusive com a definição de que produto é considerado personalizado ou padronizado -, vou acolher na integralidade a proposta do Ministro Dias Toffoli. Compreendo que ela termina mesmo lançando um efeito prospectivo, lançando luzes ao passado e modificando fatos anteriores, mas, diante da singularidade do caso, concluo que o Judiciário entenda que é a melhor solução.

Acompanho na integralidade.

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código E002-D105-E0CB-B9B5 e senha 34AF-0666-D76F-334D

AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE 1.945 MATO GROSSO

RELATORA	**: MIN. CÁRMEN LÚCIA**
REDATOR DO ACÓRDÃO	**: MIN. DIAS TOFFOLI**
REQTE.(S)	: PARTIDO DO MOVIMENTO DEMOCRÁTICO BRASILEIRO - PMDB
ADV.(A/S)	: VANIA KIRZNER (093704/MG)
ADV.(A/S)	: RENATO OLIVEIRA RAMOS (20562/DF)
INTDO.(A/S)	: GOVERNADOR DO ESTADO DE MATO GROSSO
INTDO.(A/S)	: ASSEMBLEIA LEGISLATIVA DO ESTADO DE MATO GROSSO
AM. CURIAE.	: DISTRITO FEDERAL
PROC.(A/S)(ES)	: PROCURADOR-GERAL DO DISTRITO FEDERAL
AM. CURIAE.	: CONFEDERACAO NACIONAL DE SERVICOS - CNS
AM. CURIAE.	: ABES - ASSOCIAÇÃO BRASILEIRAS DAS EMPRESAS DE SOFTWARE
AM. CURIAE.	: SINDICATO DAS EMPRESAS DE PROCESSAMENTO DE DADOS E SERVIÇOS DE INFORMÁTICA DO ESTADO DE SÃO PAULO - SEPROSP
ADV.(A/S)	: RICARDO OLIVEIRA GODOI (143250/SP) E OUTRO(A/S)
AM. CURIAE.	: ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DAS SECRETARIAS DE FINANÇAS DAS CAPITAIS - ABRASF
ADV.(A/S)	: RICARDO ALMEIDA RIBEIRO DA SILVA (58935/DF, 81438/RJ)
AM. CURIAE.	: FEDERAÇÃO DAS INDUSTRIAS NO ESTADO DO MATO GROSSO - FIEMT
ADV.(A/S)	: VICTOR HUMBERTO MAIZMAN (04501/MT)
AM. CURIAE.	: FEDERAÇÃO DAS ASSOCIAÇÕES DAS EMPRESAS BRASILEIRAS DE TECNOLOGIA DA INFORMAÇÃO - ASSESPRO NACIONAL
ADV.(A/S)	: ALESSANDRO SPILLER (37848/RS)

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código E3BC-80E7-6905-7A9E e senha 0F17-C0C2-F20D-B421

VOTO S/ MODULAÇÃO

O SENHOR MINISTRO ALEXANDRE DE MORAES - Boa tarde, Presidente, Ministro Luiz Fux! Cumprimento também nossa Vice-Presidente, Ministra Rosa Weber, Ministra Cármen, Ministros, Procurador-Geral da República, Doutor Augusto Aras, Advogados presentes.

Presidente, quero, inicialmente, parabenizar o eminente Ministro Dias Toffoli pela análise detalhada de todas as hipóteses possíveis, aquelas levantadas pelo Ministro Ricardo Lewandowski, as que o próprio Ministro Gilmar, Vossa Excelência, Presidente e eu levantamos, a fim de garantir - o que me preocupava no final da sessão passada - o tratamento isonômico em relação àqueles que pagaram, que não poderiam ser prejudicados em relação àqueles que continuaram inadimplentes ou aqueles que entraram com ações judiciais ainda em trâmite. Essa regulamentação, essa modulação proposta pelo eminente Ministro Dias Toffoli se faz do ponto de vista isonômico em relação não só aos contribuintes, às situações diversas de cada um dos contribuintes, mas também em relação a estados e municípios, evitando

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código E3BC-80E7-6905-7A9E e senha 0F17-C0C2-F20D-B421

prejuízo maior também em relação aos contribuintes.

Novamente parabenizando o eminente Ministro Dias Toffoli, acompanho integralmente a proposta de modulação feita por Sua Excelência.

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código E3BC-80E7-6905-7A9E e senha 0F17-C0C2-F20D-B421

24/02/2021 **PLENÁRIO**

AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE 1.945 MATO GROSSO

VOTO S/ MODULAÇÃO

O SENHOR MINISTRO EDSON FACHIN - Senhor Presidente, Senhoras Ministras, Senhores Ministros, Senhor Procurador-Geral da República, Advogadas e Advogados presentes nesta sessão virtual.

Senhor Presidente, permito-me, ao início, reiterar os cumprimentos manifestados pelo Ministro Alexandre de Moraes a Sua Excelência o Ministro-Relator, Ministro Dias Toffoli, que fez uma exemplar minudência de todas as hipóteses que buscam, tal como o eminente Relator salientou, a segurança jurídica. Permito-me acrescer que também buscam deixar nítida a resolução que este Tribunal vem de exarar do ponto de vista do equilíbrio fiscal, segundo a tese vencedora. O que estamos fazendo agora é discutir a congruência dessa proposta de modulação com a tese que se sagrou majoritária neste Plenário e é, em tudo e por tudo, em meu modo de ver, coerente.

Cumprimentando o eminente Ministro-Relator, na linha dos eminentes Ministros que me precederam, acompanho a proposta de modulação, reiterando meus cumprimentos ao Ministro Dias Toffoli.

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 2C4C-F7DC-AA72-2241 e senha 9C6D-29D8-3056-2E74

24/02/2021 **PLENÁRIO**

AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE 1.945 MATO GROSSO

VOTO S/ MODULAÇÃO

O SENHOR MINISTRO LUÍS ROBERTO BARROSO - Boa tarde, Presidente! Boa tarde, Senhoras Ministras Rosa Weber e Cármen Lúcia, prezados Colegas, Senhor Procurador-Geral da República, Senhores Advogados, Senhora Secretária do Plenário!

Presidente, também eu, na votação originária, havia acompanhado a posição do Ministro Dias Toffoli. Aqui, com respeito a eventuais posições contrárias, acho que a hipótese é típica de modulação de efeitos, porque um quadro de insegurança jurídica se criou, inclusive por força de decisões judiciais e alterações legislativas.

Não poderia também, como os que me antecederam, deixar de cumprimentar o Ministro Dias Toffoli por haver equacionado, com proficiência e grande clareza, as diferentes possibilidades que, em abstrato, pelo menos, são possíveis de imaginarmos e por apresentar uma solução de modulação para cada uma delas, respeitando as circunstâncias fiscais dos estados e as circunstâncias de justiça tributária para os contribuintes.

Evidentemente, sempre que se modula um tributo cuja cobrança se considerou inconstitucional e não se invalidam as cobranças anteriores, há em alguma medida uma penalização ao contribuinte que cumpriu a legislação, que é o que ocorre com quem efetivamente recolheu o ICMS, mas acho que esse é o preço a se pagar em nome de uma ponderação e de um equilíbrio possível e necessário entre responsabilidade fiscal e respeito à legalidade tributária.

De modo que estou acompanhando a modulação proposta pelo Ministro Dias Toffoli, a quem, como disse, cumprimento pelo trabalho bem realizado.

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 5D05-C15D-A14A-ED2E e senha A182-E443-CBF8-1B25

24/02/2021 **PLENÁRIO**

AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE 1.945 MATO GROSSO

VOTO S/ MODULAÇÃO

A SENHORA MINISTRA ROSA WEBER - Boa tarde, Senhor Presidente. Agradeço a Vossa Excelência.

Cumprimento o eminente Relator e o acompanho na íntegra, como já o fizera nas assentadas anteriores.

É o voto.

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 4994-395E-B0D5-08A9 e senha BB11-C7FD-0C51-E161

24/02/2021 **PLENÁRIO**

AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE 1.945 MATO GROSSO

VOTO S/ MODULAÇÃO

A SENHORA MINISTRA CÁRMEN LÚCIA - Senhor Presidente, Senhora Ministra Rosa Weber, Senhores Ministros, Ministro Dias Toffoli, a quem cumprimento de forma especial, Senhor Procurador-Geral, Senhores Advogados.

Também como os que me antecederam, faço questão de registrar o voto tão minucioso que traz nessa modulação o Ministro Dias Toffoli. Votei vencida no mérito, incluída a ADI n. 1.945, de que sou Relatora, e que ficou Redator para o acórdão o Ministro.

Mas, nesse trabalho tão proficiente e tão minucioso por ele elaborado, ponho-me de acordo porque, exatamente como acaba de veicular Sua Excelência, além de haver situações que não seria de justiça manter de forma linear, ainda temos a decisão, pelo menos em parte, no caso da ADI n. 1.945, em que o Plenário deste Tribunal, em 1999, tinha deferido uma cautelar. Daquela assentada, parece-me que apenas o Ministro Marco Aurélio compunha este Tribunal. Portanto, temos outra realidade, inclusive jurídico-processual, que, neste caso, leva à necessidade de tão pormenorizado estudo, como foi feito.

Estou acompanhando, Senhor Presidente, a modulação proposta pelo Ministro Dias Toffoli nas duas ações, na que ficou Redator para o acórdão e na de que é Relator original.

É como voto, Senhor Presidente.

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 5398-495A-514F-FFB8 e senha 8778-0ADC-E4C8-EEC5

24/02/2021 **PLENÁRIO**

AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE 1.945 MATO GROSSO

V O T O
(S/ MODULAÇÃO)

O SENHOR MINISTRO RICARDO LEWANDOWSKI - Senhor Presidente, boa tarde!

Em nome de Vossa Excelência, cumprimento todos os presentes, inclusive e especialmente nossas prezadas Ministras.

Penso que o Ministro Toffoli, a quem também cumprimento e felicito, elaborou um verdadeiro trabalho de ourivesaria, ou seja, anteviu todas as possíveis situações e desdobramentos deste nosso julgamento. Penso que ele cumpriu integralmente o dever desta Suprema Corte, pináculo de todo o sistema judicial brasileiro, no sentido de ofertar a mais completa prestação jurisdicional possível.

Portanto, Senhor Presidente, acompanho integralmente o Ministro Toffoli e, mais uma vez, cumprimento Sua Excelência, não apenas pelo trabalho que teve para elaborar essas sugestões e soluções, mas, sobretudo, porque, de forma muito democrática, atendeu ou procurou esclarecer as dúvidas dos Colegas, de seus Pares.

Portanto, acompanho o Ministro Dias Toffoli, Relator.

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código D55A-FA51-2F58-722F e senha E573-FA8F-EDE9-CCBE

24/02/2021 **PLENÁRIO**

AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE 1.945 MATO GROSSO

VOTO S/ MODULAÇÃO

O SENHOR MINISTRO GILMAR MENDES - Boa tarde, Presidente! Também cumprimento Vossa Excelência, cumprimento as Senhoras Ministras Cármen Lúcia e Rosa Weber, cumprimento todos os Ministros, sobretudo, o Ministro Dias Toffoli, por essa bem elaborada proposta, que me parece estar a merecer o consenso amplo do Tribunal.

Também subscrevo o voto de Sua Excelência.

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 741C-8E69-7F2E-BFFC e senha 95F1-CCAB-3AD6-BAD1

24/02/2021 **PLENÁRIO**

AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE 1.945 MATO GROSSO

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO – A realidade é muito mais rica do que se pode imaginar. O Tribunal está julgando processos objetivos. Está-se pronunciando apenas quanto às duas ações formalizadas.

É possível, nesses processos objetivos, julgar-se, inclusive sem ouvir as partes, inúmeras ações em andamento? É possível, em penada única, liquidar-se as múltiplas, centenas, milhares de ações em curso e talvez já julgadas em primeira instância? A meu ver, não. A meu ver, há de observar-se a organicidade dinâmica do Direito, sem se pretender solucionar esses litígios, que são litígios subjetivos.

O devido processo legal é medula do Estado Democrático de Direito e direciona no sentido de não se poder julgar uma ação sem ouvir os interessados. No bojo das duas ações diretas de inconstitucionalidade, estar-se-á julgando as múltiplas ações em curso, no território nacional, sem ouvir as partes interessadas e extinguindo os processos.

O Supremo não pode tudo. O Supremo, em termos de respeito, de respeitabilidade, de pronunciamento, há de estar apegado aos ditames constitucionais. Não cabe nem julgar as ações subjetivas nem obstaculizar ingresso de contribuintes em Juízo, já que esse ingresso é garantia constitucional. Tem-se situações diversificadas, que revelam a participação de sujeitos ativos de tributos diversos, situações que revelam Municípios, que revelam Estados. Não cabe preocupação maior com a tramitação dessas ações. Cabe, sim, preocupação maior com a preservação do devido processo legal. E pressupõe, como ressaltei, a audição, a manifestação dos interessados. Os interessados não foram chamados nessas duas ações diretas de inconstitucionalidade, porque, senão, ter-se-ia a mesclagem de processo objetivo com processo subjetivo.

Vejo com muita preocupação a maioria já formada no sentido de atuar o Supremo em substituição a inúmeros juízes, aos juízes naturais, aos juízes existentes no País. E, então, sem conhecer os parâmetros dos processos – repito –, sem ouvir os interessados.

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código BD3D-6DD9-A243-FADD e senha 4412-A2AD-5A63-9DC4

Continuo entendendo que norma contrária à Constituição é norma natimorta e que não se pode partir para a denominada inconstitucionalidade útil, apostando-se na morosidade da Justiça. Fulminada a lei, tem-se consequências jurídicas, e essas consequências devem ser definidas em processos subjetivos, manifestando-se os interessados.

Voto no sentido de não modular a decisão do Tribunal.

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código BD3D-6DD9-A243-FADD e senha 4412-A2AD-5A63-9DC4

24/02/2021 **PLENÁRIO**

AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE 1.945 MATO GROSSO

VOTO S/MODULAÇÃO

O SENHOR MINISTRO LUIZ FUX (PRESIDENTE) - Também gostaria de cumprimentar o Ministro Dias Toffoli e pedir escusas às opiniões em contrário em razão desse modelo de modulação de decisão judicial tão complexa.

Quando o Brasil passou a adotar a cultura do precedente judicial, ele o fez exatamente no afã de obter dois valores fundamentais da Constituição da República: isonomia e segurança jurídica. A modulação proposta por Vossa Excelência, Ministro Dias Toffoli, consagra esses dois valores: dá tratamento isonômico e pacifica, de maneira irretocável - com as vênias das opiniões contrárias -, essas questões tão controvertidas.

De sorte que, aderindo a todas as homenagens feitas a Vossa Excelência por esse minudente trabalho, difícil e complexo, também acompanho integralmente a modulação de Vossa Excelência.

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 7B57-43B6-5833-B99D e senha B72E-1595-E1E2-A728

PLENÁRIO

EXTRATO DE ATA

AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE 1.945
PROCED. : MATO GROSSO
RELATORA : MIN. CÁRMEN LÚCIA
REDATOR DO ACÓRDÃO : MIN. DIAS TOFFOLI
REQTE.(S) : PARTIDO DO MOVIMENTO DEMOCRÁTICO BRASILEIRO - PMDB
ADV.(A/S) : VANIA KIRZNER (093704/MG)
ADV.(A/S) : RENATO OLIVEIRA RAMOS (20562/DF)
INTDO.(A/S) : GOVERNADOR DO ESTADO DE MATO GROSSO
INTDO.(A/S) : ASSEMBLEIA LEGISLATIVA DO ESTADO DE MATO GROSSO
AM. CURIAE. : DISTRITO FEDERAL
PROC.(A/S)(ES) : PROCURADOR-GERAL DO DISTRITO FEDERAL
AM. CURIAE. : CONFEDERACAO NACIONAL DE SERVICOS - CNS
AM. CURIAE. : ABES - ASSOCIAÇÃO BRASILEIRAS DAS EMPRESAS DE SOFTWARE
AM. CURIAE. : SINDICATO DAS EMPRESAS DE PROCESSAMENTO DE DADOS E SERVIÇOS DE INFORMÁTICA DO ESTADO DE SÃO PAULO - SEPROSP
ADV.(A/S) : RICARDO OLIVEIRA GODOI (143250/SP) E OUTRO(A/S)
AM. CURIAE. : ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DAS SECRETARIAS DE FINANÇAS DAS CAPITAIS - ABRASF
ADV.(A/S) : RICARDO ALMEIDA RIBEIRO DA SILVA (58935/DF, 81438/RJ)
AM. CURIAE. : FEDERAÇÃO DAS INDUSTRIAS NO ESTADO DO MATO GROSSO - FIEMT
ADV.(A/S) : VICTOR HUMBERTO MAIZMAN (04501/MT)
AM. CURIAE. : FEDERAÇÃO DAS ASSOCIAÇÕES DAS EMPRESAS BRASILEIRAS DE TECNOLOGIA DA INFORMAÇÃO - ASSESPRO NACIONAL
ADV.(A/S) : ALESSANDRO SPILLER (37848/RS)

Decisão: Após os votos dos Ministros Cármen Lúcia (Relatora) e Edson Fachin, que julgavam parcialmente prejudicada a ação direta quanto ao § 3º do art. 3º da Lei mato-grossense n. 7.098/1998 e, na parte remanescente, julgavam improcedente o pedido, pediu vista dos autos o Ministro Dias Toffoli (Presidente). Falaram: pelo interessado Governador do Estado de Mato Grosso, o Dr. Lucas Schwinden Dallamico; pelo *amicus curiae* Distrito Federal, o Dr. Jorge Octavio Lavocat Galvão; e, pelo *amicus curiae* Federação das Indústrias no Estado do Mato Grosso, o Dr. Victor Humberto da Silva Maizman. Plenário, Sessão Virtual de 17.4.2020 a 24.4.2020.

Decisão: Apregoado para julgamento em conjunto com a ADI 5.659. Após a leitura do relatório e a realização das sustentações orais na ADI 5.659, o julgamento das ações foi suspenso. Presidência do Ministro Luiz Fux. Plenário, 29.10.2020(Sessão realizada inteiramente por videoconferência - Resolução 672/2020/STF).

Decisão: Após o voto-vista do Ministro Dias Toffoli, que

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 9536-3519-7CA9-B3E8 e senha 2DA6-3987-1198-C047

acompanhava a Ministra Cármen Lúcia (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 ao não conhecimento da ação no tocante aos arts. 2º, § 3º; 16, § 2º; e 22, parágrafo único, da mesma lei e, no mérito, divergia em parte da Relatora, a fim de julgar parcialmente procedente a ação direta, 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, 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, modulando os efeitos da decisão para dotá-la de eficácia a partir da data da publicação da ata de julgamento, no que foi acompanhado pelos Ministros Alexandre de Moraes, Roberto Barroso, Rosa Weber e Ricardo Lewandowski; do voto do Ministro Gilmar Mendes, que declarava a perda parcial do objeto da ação em relação ao § 3º do art. 3º da Lei nº 7.098/1998, do Estado do Mato Grosso, julgando a ação direta parcialmente prejudicada, acompanhando, neste ponto, a Relatora, e, no mérito, confirmava a medida cautelar anteriormente concedida tão somente para declarar a inconstitucionalidade da expressão observados os demais critérios determinados pelo regulamento, presente no § 4º do art. 13, assim como o inteiro teor do parágrafo único do art. 22, ambos da Lei nº 7.098/1998, do Estado do Mato Grosso, declarando, ainda, a inconstitucionalidade do § 2º do art. 2º da Lei nº 7.098/1998, com a redação dada pela Lei nº 9.226/2009; e do voto do Ministro Marco Aurélio, que assentava o prejuízo do pedido quanto ao artigo 3º, § 3º, inadmitia a ação relativamente aos arts. 2º, § 3º, 16, § 2º, e 22, parágrafo único, e julgava parcialmente procedente o pedido formulado na ação para declarar a inconstitucionalidade dos arts. 2º, § 1º, VI e § 2º; 6º, § 6º; e 13, § 4º, deixando de modular os efeitos da decisão, pediu vista dos autos o Ministro Luiz Fux (Presidente). Plenário, 04.11.2020 (Sessão realizada inteiramente por videoconferência - Resolução 672/2020/STF).

Decisão: Após o voto-vista do Ministro Luiz Fux (Presidente), que acompanhava o voto do Ministro Dias Toffoli, pediu vista dos autos o Ministro Nunes Marques. Plenário, 11.11.2020 (Sessão realizada inteiramente por videoconferência - Resolução 672/2020/STF).

Decisão: O Tribunal, por maioria, julgou prejudicada a ação direta em relação ao art. 3º, § 3º, da Lei nº 7.098/98 do Estado de Mato Grosso, não conheceu da ação no tocante aos arts. 2º, § 3º; 16, § 2º; e 22, parágrafo único, da mesma lei e, no mérito, julgou parcialmente procedente a ação direta, declarando a inconstitucionalidade (i) das expressões "adesão, acesso,

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 9536-3519-7CA9-B3E8 e senha 2DA6-3987-1198-C047

disponibilização, ativação, habilitação, assinatura" e "ainda que preparatórios", constantes do art. 2º, § 2º, I, da Lei nº 7.098/98, 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, tudo nos termos do voto do Ministro Dias Toffoli, Redator para o acórdão, vencidos os Ministros Cármen Lúcia (Relatora) e Edson Fachin, que julgavam parcialmente prejudicada a ação direta quanto ao § 3º do art. 3º da Lei mato-grossense nº 7.098/1998 e, na parte remanescente, julgavam improcedente o pedido; o Ministro Gilmar Mendes, que declarava a perda parcial do objeto da ação em relação ao § 3º do art. 3º da Lei nº 7.098/1998 do Estado do Mato Grosso, julgando a ação direta parcialmente prejudicada, e, no mérito, confirmava a medida cautelar anteriormente concedida tão somente para declarar a inconstitucionalidade da expressão "observados os demais critérios determinados pelo regulamento", presente no § 4º do art. 13, assim como o inteiro teor do parágrafo único do art. 22, ambos da Lei nº 7.098/1998 do Estado do Mato Grosso, declarando, ainda, a inconstitucionalidade do § 2º do art. 2º da Lei nº 7.098/1998, com a redação dada pela Lei nº 9.226/2009; o Ministro Marco Aurélio, que assentava o prejuízo do pedido quanto ao artigo 3º, § 3º, inadmitia a ação relativamente aos arts. 2º, § 3º, 16, § 2º, e 22, parágrafo único, e julgava parcialmente procedente o pedido formulado na ação para declarar a inconstitucionalidade dos arts. 2º, § 1º, VI, e § 2º; 6º, § 6º; e 13, § 4º; e o Ministro Nunes Marques, que declarava o prejuízo do pedido formulado na presente ação direta quanto ao artigo 3º, § 3º, da Lei estadual nº 7.098/1998, não conhecia da ação quanto aos artigos 2º, § 3º, 16, § 2º, e 22, parágrafo único, do mesmo diploma legal e julgava parcialmente procedente o pedido para declarar a inconstitucionalidade dos artigos 2º, § 2º, inciso I, e 13, § 4º, da lei estadual. Em seguida, o Tribunal deliberou apreciar a proposta de modulação dos efeitos da decisão em assentada posterior. Presidência do Ministro Luiz Fux. Plenário, 18.02.2021 (Sessão realizada por videoconferência - Resolução 672/2020/STF).

Decisão: Em continuidade de julgamento, o Tribunal, por maioria, modulou os efeitos da decisão, atribuindo eficácia **ex nunc**, a contar da publicação da ata de julgamento do mérito em questão **para:** a) impossibilitar a repetição de indébito do ICMS incidente sobre operações com **softwares** em favor de quem recolheu esse imposto, até a véspera da data da publicação da ata de julgamento do mérito, vedando, nesse caso, que os municípios cobrem o ISS em relação aos mesmos fatos geradores; b) impedir que os estados cobrem o ICMS em relação aos fatos geradores ocorridos até a véspera da data da publicação da ata de julgamento do mérito. Ficam ressalvadas (i) as ações judiciais em curso, inclusive de repetição de indébito e execuções fiscais em que se

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 9536-3519-7CA9-B3E8 e senha 2DA6-3987-1198-C047

discutam a incidência do ICMS e (ii) as hipóteses de comprovada bitributação, caso em que o contribuinte terá direito à repetição do indébito do ICMS. Por sua vez, incide o ISS no caso de não recolhimento do ICMS ou do ISS em relação aos fatos geradores ocorridos até a véspera da data da publicação da ata de julgamento do mérito. Por fim, modulou os efeitos da decisão para também se estabelecer eficácia **ex nunc**, a partir da data da publicação da ata de julgamento do mérito, no tocante à declaração de inconstitucionalidade 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; e, em relação à expressão "observados os demais critérios determinados pelo regulamento", presente no art. 13, § 4º, da Lei nº 7.098/98, que já havia sido suspensa no julgamento da medida cautelar (sessão de 19/4/99), a declaração de inconstitucionalidade deve operar efeitos **ex tunc**, nos termos do voto do Ministro Dias Toffoli, Redator para o acórdão, vencido o Ministro Marco Aurélio, que não modulava os efeitos da decisão. Presidência do Ministro Luiz Fux. Plenário, 24.02.2021 (Sessão realizada por videoconferência - Resolução 672/2020/STF).

Presidência do Senhor Ministro Luiz Fux. Presentes à sessão os Senhores Ministros Marco Aurélio, Gilmar Mendes, Ricardo Lewandowski, Cármen Lúcia, Dias Toffoli, Rosa Weber, Roberto Barroso, Edson Fachin, Alexandre de Moraes e Nunes Marques.

Procurador-Geral da República, Dr. Antônio Augusto Brandão de Aras.

Carmen Lilian Oliveira de Souza
Assessora-Chefe do Plenário

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 9536-3519-7CA9-B3E8 e senha 2DA6-3987-1198-C047