

29/10/2020

PLENÁRIO

AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE 5.659 MINAS GERAIS

RELATOR : **MIN. DIAS TOFFOLI**
REQTE.(S) : CONFEDERACAO NACIONAL DE SERVICOS - CNS
ADV.(A/S) : RICARDO OLIVEIRA GODOI
ADV.(A/S) : ALEXANDER GUSTAVO LOPES DE FRANCA
INTDO.(A/S) : PRESIDENTE DA REPÚBLICA
PROC.(A/S)(ES) : ADVOGADO-GERAL DA UNIÃO
INTDO.(A/S) : CONGRESSO NACIONAL
PROC.(A/S)(ES) : ADVOGADO-GERAL DA UNIÃO
INTDO.(A/S) : GOVERNADOR DO ESTADO DE MINAS GERAIS
PROC.(A/S)(ES) : ADVOGADO-GERAL DO ESTADO DE MINAS GERAIS
INTDO.(A/S) : ASSEMBLÉIA LEGISLATIVA DO ESTADO DE MINAS DE GERAIS
PROC.(A/S)(ES) : PROCURADOR-GERAL DA ASSEMBLEIA LEGISLATIVA DO ESTADO DE MINAS GERAIS
AM. CURIAE. : ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DAS EMPRESAS DE TECNOLOGIA DA INFORMAÇÃO E COMUNICAÇÃO - BRASSCOM
ADV.(A/S) : SERGIO PAULO GOMES GALLINDO E OUTRO(A/S)
AM. CURIAE. : ABES-ASSOCIACAO BRASILEIRA DAS EMPRESAS DE SOFTWARE
ADV.(A/S) : SAUL TOURINHO LEAL
AM. CURIAE. : ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DAS SECRETARIAS DE FINANÇAS DAS CAPITAIS BRASILEIRAS - ABRASF
ADV.(A/S) : RICARDO ALMEIDA RIBEIRO DA SILVA

RELATÓRIO

O SENHOR MINISTRO DIAS TOFFOLI (RELATOR):

Trata-se de ação direta de inconstitucionalidade, com pedido de medida cautelar, ajuizada pela Confederação Nacional de Serviços (CNS) com o objetivo de que seja declarada a inconstitucionalidade do art. 2º da Lei Complementar Federal nº 87/96 e do Decreto nº 46.877/15 do Estado

ADI 5659 / MG

de Minas Gerais, bem como a inconstitucionalidade parcial, sem redução de texto, do art. 5º da Lei nº 6.763/75 e do art. 1º, incisos I e II, do Decreto nº 43.080/02, ambos da mesma unidade federada, “a fim de [se] exclu[í]r[em] das hipóteses de incidência do ICMS as operações com programas de computador – *software*”.

Eis o teor da legislação questionada:

Lei nº 6.763/75:

“Art. 5º O Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS - tem como fato gerador as operações relativas à circulação de mercadorias e às prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

§ 1º – O imposto incide sobre:

1) a operação relativa à circulação de mercadoria, inclusive o fornecimento de alimentação e bebida em bar, restaurante ou estabelecimento similar;

2) o fornecimento de mercadoria com prestação de serviço:
a – não compreendido na competência tributária dos Municípios;

b – compreendido na competência tributária dos Municípios e com indicação expressa de incidência do imposto estadual, como definido em lei complementar;

3) a saída de mercadoria em hasta pública;

4) a entrada, em território mineiro, decorrente de operação interestadual, de petróleo, de lubrificante e combustível líquido ou gasoso dele derivados e de energia elétrica, quando não destinados à comercialização ou à industrialização do próprio produto; (Item com redação dada pelo art. 29 da Lei nº 14.699, de 6/8/2003.)

5) a entrada de mercadoria ou bem importados do exterior e a aquisição, em licitação promovida pelo poder público, por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte regular do imposto, de mercadoria ou bem importados do exterior e

apreendidos ou abandonados, qualquer que seja a sua destinação; (Item com redação dada pelo art. 29 da Lei nº 14.699, de 6/8/2003.)

6) a entrada, em estabelecimento de contribuinte, de mercadoria oriunda de outra unidade da Federação, destinada a uso, consumo ou ativo imobilizado; (Expressão "ativo permanente" substituída pela expressão "ativo imobilizado", pelo art. 3º da Lei nº 19.989, de 29/12/2011.)

(Vide art. 11 da Lei nº 20.824, de 31/7/2013.)

7) a prestação de serviço de transporte interestadual e intermunicipal, por qualquer via ou meio, inclusive gasoduto e oleoduto, de bem, mercadoria, valor, pessoa e passageiro;

8) a prestação onerosa de serviço de comunicação de qualquer natureza, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação;

9) o serviço de transporte ou de comunicação prestado a pessoa física ou jurídica no exterior, ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior;

10) a utilização, por contribuinte, de serviço cuja prestação tenha se iniciado em outra unidade da Federação e não esteja vinculada a operação ou prestação subseqüentes. (Parágrafo com redação dada pelo art. 1º da Lei nº 12.423, de 27/12/1996.)

(Vide art. 11 da Lei nº 20.824, de 31/7/2013.)

11) a operação interestadual que destine mercadoria ou bem a consumidor final não contribuinte do imposto, localizado neste Estado, relativamente à parcela do imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna estabelecida para a mercadoria neste Estado e a alíquota interestadual; (Item acrescentado pelo art. 1º da Lei nº 21.781, de 1/10/2015.)

12) a prestação interestadual de serviço destinada a este Estado, tomada por consumidor final não contribuinte do imposto, relativamente à parcela do imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna estabelecida para a prestação do serviço neste Estado e a alíquota interestadual.

(Item acrescentado pelo art. 1º da Lei nº 21.781, de

1/10/2015.)

§ 2º – O imposto poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços, conforme dispuser a lei.

(Artigo com redação dada pelo art. 1º da Lei nº 9.758, de 10/2/1989.)”

Decreto nº 43.080/02:

“Art. 1º O Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) incide sobre:

I - a operação relativa à circulação de mercadoria, inclusive o fornecimento de alimentação ou de bebida em bar, restaurante ou estabelecimento similar;

II - o fornecimento de mercadoria com prestação de serviço:

a) não compreendido na competência tributária dos Municípios;

b) compreendido na competência tributária dos Municípios e com indicação expressa de incidência do imposto estadual, como definido em lei complementar”.

(...)

Art. 43 Ressalvado disposto no artigo seguinte e em outras hipóteses previstas neste Regulamento e no Anexo IV, a base de cálculo do imposto é:

(...)

XV - na saída ou no fornecimento de programa para computador:

a) exclusivo para uso do encomendante, o valor do suporte físico ou informático, de qualquer natureza;

b) destinado a comercialização, duas vezes o valor de mercado do suporte informático; (Efeitos de 15/12/2002 a 1º/02/2016)

Decreto nº 46.877/15:

ADI 5659 / MG

“Art. 1º Fica revogado o inciso XV do art. 43 do Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto nº 43.080, de 13 de dezembro de 2002.

Art. 2º Este Decreto entra em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos após decorridos noventa dias da sua publicação.”

Lei Complementar nº 87/96:

“Art. 2º O imposto incide sobre:

I - operações relativas à circulação de mercadorias, inclusive o fornecimento de alimentação e bebidas em bares, restaurantes e estabelecimentos similares;

[...]

IV - fornecimento de mercadorias com prestação de serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios;

V - fornecimento de mercadorias com prestação de serviços sujeitos ao imposto sobre serviços, de competência dos Municípios, quando a lei complementar aplicável expressamente o sujeitar à incidência do imposto estadual.”

A requerente aduz ter legitimidade ativa para a propositura da ação, nos termos do art. 103, IX, da Constituição Federal. Diz também estar presente o requisito da pertinência temática, haja vista que a tributação impugnada “atinge diretamente os interesses de grande parte das empresas filiadas às Federações vinculadas à autora”. Ressalta que, dentre essas empresas, encontram-se as prestadoras de serviços técnicos de informática e similares, “que praticam operações com programas de computador – *software*, realizadas ou não por transferência eletrônica de dados”.

Alega que, com o advento do Decreto nº 43.080/02, passou-se a prever, no Estado de Minas Gerais, a incidência do ICMS sobre as operações com programas de computador. Segundo o diploma, **a base de cálculo do imposto corresponderia “ao valor do suporte informático (mídia) e, se destinado à comercialização, ao dobro do valor do referido**

ADI 5659 / MG

suporte". Com o Decreto nº 46.877/15, houve a revogação do referido dispositivo. Destaca a requerente, contudo, não ter essa modificação afastado a incidência do imposto sobre a totalidade das operações com **softwares**, consoante concluiu o fisco mineiro em resposta à Consulta de Contribuinte nº 029/2016, embora tenham os respondentes feito salvaguarda em relação à incidência do ISS sobre os programas de computador customizados.

Sustenta a requerente ter o estado mineiro incorrido em bitributação ao determinar a incidência do ICMS sobre as operações com **software** realizadas ou não por meio de transferência eletrônica de dados. Segundo sua compreensão, a elaboração, o licenciamento e a cessão de direito de uso de programas de computador seriam serviços tributáveis pelo ISS, nos termos da Lei Complementar nº 116/03 (subitens 1.01, 1.02, 1.04, 1.05, 1.07 e 1.08 da lista anexa).

Defende também estar incorreto o entendimento de que o **software** tem natureza de mercadoria. De sua perspectiva, "o software pode ser definido como um conjunto de informações e procedimentos que permite o processamento de dados no computador e comandam o seu funcionamento, segundo os objetivos do usuário". Sustenta que os programas de computador têm natureza jurídica de direito autoral, de propriedade intelectual. Diz também que eles são abstratos, intangíveis, incorpóreos, embora sejam passíveis de serem avaliados do ponto de vista econômico.

Entende inexistir circulação de mercadorias nas operações com **software**, o que seria um pressuposto para a incidência do imposto estadual. Isso porque nas operações com **software** "não existe a transmissão da titularidade do bem ao adquirente (...), mas tão somente o licenciamento/cessão de direito de uso".

Argumenta a requerente que, para ser possível a incidência do tributo sobre operações com **software**, seria necessário lei complementar dispendo sobre o fato gerador, a base de cálculo e os contribuintes sujeitos ao tributo, o que, de sua óptica, não teria ocorrido na LC nº 87/96. Entende, além disso, que a alteração promovida na base de cálculo do

ADI 5659 / MG

ICMS “acabou por instituir, por via transversa, imposto por intermédio de Decreto e não por lei”.

Na concepção da requerente, os dispositivos impugnados violam os arts. 146, III; 150, I; 155, II; e 156, III, da Constituição Federal, bem como os princípios da legalidade tributária, da tipicidade tributária e da segurança jurídica.

O Governador do Estado de Minas Gerais apresentou informações. Preliminarmente, diz que não possui legitimidade para figurar na ação. Em suas palavras, o pedido deduzido na inicial “envolve a interpretação de dispositivo de lei nacional, devendo ser reconhecida, por isso, a legitimidade passiva do Presidente da República e do Congresso Nacional”. No mérito, defende a improcedência do pedido. Informa que, no Estado de Minas Gerais, a comercialização de **software** tinha o benefício fiscal da redução da base de cálculo. Com o advento do Decreto nº 46.877/15, esse benefício foi revogado. Destaca que a Corte, no julgamento do RE nº 176.626/SP, admitiu a incidência do imposto sobre os **softwares** de prateleira. E, no julgamento da medida cautelar na ADI nº 1.945/MT, ela indicou que o **software**, “ainda que qualificado como **bem incorpóreo**, poderia e deveria ser abarcado pelo conceito jurídico-constitucional de **mercadoria**”. Cita o governador doutrina defendendo a existência de mutação do conceito constitucional de mercadoria e, em função disso, a incidência do ICMS sobre “a venda de softwares produzidos em série, sejam eles físicos ou virtuais”. Sustenta que a interpretação evolutiva corrobora esse entendimento.

A Advocacia-Geral da União manifesta-se pela improcedência do pedido. Entende que o Estado de Minas Gerais não criou imposto por vias transversas. Diz que o art. 43, XV, do Decreto nº 43.080/02, trazia apenas um benefício fiscal, “consistente na adoção de base de cálculo reduzida, distinta da base de cálculo normal do ICMS, que corresponde ao valor da operação”. Tal benefício foi, posteriormente, revogado pelo Decreto nº 46.877/15. Ressalta que a Corte entende ser possível a incidência do imposto sobre **softwares**, “mesmo diante da inexistência de bem corpóreo ou de mercadoria em sentido estrito”. Cita, nessa direção, o

ADI 5659 / MG

juízo da medida cautelar na ADI nº 1.945/MT. Não vislumbra a ocorrência de bitributação, “uma vez que não ocorre a cobrança, por dois entes tributantes, de impostos distintos sobre o mesmo fato gerador”.

O Presidente do Congresso Nacional apresentou informações. Aduz, em síntese, que a Corte, no exame da referida ação direta, “já se posicionou no sentido de admitir a possibilidade de incidência de ICMS sobre programas de computador”. Nesse sentido, alega não haver motivos para a declaração de inconstitucionalidade da aplicação do art. 2º da LC nº 87/96 ao caso em tela. Entende que a ele não cabe proceder ao “eventual cotejo analítico entre as alegações da petição inicial e as normas estaduais”, tendo em vista que elas não foram produzidas por qualquer das Casas do Congresso Nacional. Diz, ainda, não estarem presentes os requisitos para a concessão da medida cautelar pleiteada.

A Assembleia Legislativa do Estado de Minas Gerais igualmente apresentou informações. Argumenta não ser possível a declaração de inconstitucionalidade sem redução de texto do **caput** do art. 5º da Lei mineira nº 6.763/75, “pois trata-se de dispositivo que reproduz a letra da própria Constituição Federal”. Alega não ter havido a impugnação específica do mencionado artigo. Cita, em desfavor da tese defendida na petição inicial, o RE nº 176.626/SP e a medida cautelar na ADI nº 1.945/MT.

A Presidência da República também encaminhou informações (doc. eletrônico nº 52). Diz que a Corte tem o entendimento de que “os **softwares**, ainda que qualificados como bens incorpóreos e adquiridos por meio de transferência eletrônica de dados, podem e devem ser alcançados pelo conceito constitucional e legal de mercadoria”. Cita, nessa direção, o RE nº 176.626/SP, o RE nº 199.464/SP, o RE nº 285.870/SP e a ADI nº 1.945/MT. Relata estarem sujeitos ao ISS os **softwares** adquiridos “mediante encomenda personalizada, atendendo as necessidades específicas do adquirente”. Ressalta serem aplicáveis às operações com **softwares** as imunidades previstas na Constituição Federal. Aduz, além disso, estarem isentos do ISS os programas de computador personalizados exportados para o estrangeiro (art. 156, II, da Constituição

ADI 5659 / MG

Federal c/c o art. 2º, I e parágrafo único, da LC nº 116/03). Conclui ser constitucional o art. 2º da LC nº 87/96.

A Procuradoria-Geral da República opina pela improcedência do pedido. Informa que a incidência do imposto estadual sobre operações relativas a compra e venda de **software** ocorre por força do art. 5º da Lei mineira nº 6.763/75 e do art. 2º da LC nº 87/96. Refere não terem os decretos questionados instituído o ICMS sobre tais operações. Aduz que a Corte tem jurisprudência de que incide esse imposto sobre operações com **software** de prateleira, seja por meio físico ou digital, assim como o ISS incide sobre operações com **software** desenvolvido por encomenda. Quanto aos subitens 1.01 a 1.08 da lista anexa à LC nº 116/03, consideradas as alterações promovidas pela LC nº 157/16, diz que apenas o subitem 1.05 “cuida de programas de computador e se refere a licenciamento ou cessão de uso”, devendo ser esse subitem compreendido, “na esteira da jurisprudência do STF, como licenciamento ou cessão de uso de **software** de encomenda”.

É o relatório.

AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE 5.659 MINAS GERAIS

VOTO

O SENHOR MINISTRO DIAS TOFFOLI (RELATOR):

Preliminarmente, não acolho a alegação de que o Governador do Estado de Minas Gerais não tem legitimidade para figurar nesta ação direta.

Com efeito, a requerente incluiu no objeto da demanda não só dispositivo da LC nº 87/96, mas também normas constantes dos Decretos mineiros nºs 43.080/02 e 46.877/15 e da Lei mineira nº 6.763/75. Nos termos da Lei nº 9.868/99, para a instrução da ação direta de inconstitucionalidade devem-se pedir informações aos órgãos ou às autoridades das quais emanou a lei ou o ato normativo impugnado. Correta, portanto, a solicitação de informações ao Governador do Estado de Minas Gerais e a inclusão de Sua Excelência nos autos como interessado.

É certo, ademais, que a Presidência da República e o Congresso Nacional prestaram informações a respeito da lei complementar federal impugnada (LC nº 87/96).

Passo ao exame do mérito.

O que se discute na presente ação direta é, em síntese, a validade da incidência do ICMS sobre negócios jurídicos realizados com programa de computador (**software**), tendo em vista a matriz constitucional do imposto.

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 visando a abarcar 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

ADI 5659 / MG

requerente, na disponibilização eletrônica de dados (**download ou streaming**) inexistente 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, hipótese de incidência do ICMS sem previsão em lei ordinária estadual nem em lei complementar federal para fazê-lo incidir 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 decreto revogador, notadamente porque, caso se considere 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 melhor será dirimida ao longo do 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”¹. 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”².

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

“Art. 1º Programa de computador é a expressão de um conjunto organizado de instruções em linguagem natural ou codificada, contida em suporte físico de qualquer natureza, de emprego necessário em máquinas automáticas de tratamento da informação, dispositivos, instrumentos ou equipamentos periféricos, baseados em 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).

1 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.

2 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.

ADI 5659 / MG

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

DA JURISPRUDÊNCIA DA CORTE SOBRE A TRIBUTAÇÃO DO SOFTWARE.

Como se sabe, no julgamento do RE nº 176.626/SP, 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 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 **referida 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 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,

ADI 5659 / MG

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”.

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

ADI 5659 / MG

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 fornecimento de programa de computador, procurando adaptar a legislação estadual ao entendimento do Supremo Tribunal Federal então vigente, deixando de fora o valor agregado relativo ao licenciamento do uso do **software**.

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

Também não se diverge quanto ao entendimento de que o **software**, em si, 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 com 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.

ADI 5659 / MG

leasing financeiro, contratos de franquia).

Observe-se, ainda, que nos dois precedentes paradigmáticos em que se apreciou a tributação do **software**, tangenciou-se a impossibilidade de incidência do imposto estadual sobre o negócio jurídico relativo ao licenciamento de programas de computador, sem, no entanto, adentrar-se na questão - a meu sentir relevante para o deslinde do caso - atinente à **“real natureza do bem intangível transmitido”**.

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

Dessa perspectiva, creio que devemos avançar. O primeiro julgado da Corte data de 1998. A decisão em que se indeferiu a medida cautelar na ADI 1.945 foi tomada em 2010.

A sujeição das operações de transferência eletrônica de **software** (e afins) à incidência do ICMS ainda carece de análise pela Suprema Corte numa compreensão atualizada das particularidades inerentes às diversas formas de transferência de programas de computador.

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 em dia. Ademais, mercadorias que antes eram comercializadas apenas fisicamente, hoje podem ser negociadas via transferência eletrônica de dados (v.g. **e-book**). Da mesma forma, na economia digital, mais e mais aplicativos e serviços podem ser rapidamente fornecidos e

liberados **com esforço de gerenciamento ou interação de serviços mínimos**. A interpretação do texto constitucional não pode ficar alheia a essas novas realidades.

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

DO DIREITO COMPARADO:

Nos idos de 1997, a questão da tributação sobre o comércio eletrônico já preocupava os países da União Europeia. É desse ano, aliás, a “Comunicação da Comissão [das Comunidades Europeias] ao Conselho, ao Parlamento Europeu, ao Comitê Econômico e Social e ao Comitê das Regiões – uma iniciativa europeia para o comércio eletrônico”³, também denominada COM(97) 157 final.

No tocante à tributação, nessa comunicação se consignou que, **para se possibilitar o desenvolvimento do comércio eletrônico, seria necessário observar a segurança jurídica e a neutralidade na seara fiscal**. O primeiro preceito estaria ligado à existência de obrigações tributárias claras, transparentes e previsíveis; o segundo à não imposição de carga tributária mais onerosa sobre as atividades desenvolvidas por meio desse comércio do que sobre o comércio tradicional.

Quanto ao IVA, registrou-se estar situado em seu campo o comércio eletrônico de bens e serviços. Não obstante, a comunicação deixou claro ser conveniente fazer um exame mais aprofundado sobre o tema, de modo a avaliar “questões como definição, controle e aplicação da lei”, bem como ser necessário realizar adaptações legislativas, sem se olvidar da neutralidade fiscal. Nela também se deixou assente que qualquer eventual adaptação não deveria proporcionar “encargos excessivos às pequenas empresas”.

No ano seguinte, a Comissão apresentou ao Conselho, ao Parlamento Europeu e ao Comitê Econômico e Social⁴ a Comunicação

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

4 Disponível em: <<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?>

ADI 5659 / MG

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

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

A respeito da segunda diretriz (considerar transmissão eletrônica como serviço), consignou-se que, **de acordo com a legislação comunitária do IVA então vigente, existiria uma distinção fundamental entre entrega de bens e prestação de serviços**. Nesse ponto, abro parênteses para destacar que a Sexta Directiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de Maio de 1977, se valia, no tratamento do IVA na entrega bens, da categoria de bens corpóreos. No tratamento do IVA no contexto da prestação de serviços, ela se aproveitava da categoria de bens incorpóreos⁵.

uri=CELEX:51998DC0374>. Acesso em: 28 out. 2020.

5 **Vide** trechos dos arts. 5º e 6º da Sexta Directiva do Conselho, de 17 de maio de 1977, relativa ao IVA, editada na vigência da Comunidade Econômica Europeia: “*Artigo 5º | Entregas de bens* | 1. Por «entrega de um bem» entende-se a transferência do poder de dispor de um bem corpóreo, como proprietário.” (grifos nossos); “*Artigo 6º | Prestações de serviços* | 1. Por «prestação de serviços» entende-se qualquer prestação que não constitua uma entrega de bens na acepção do artigo 5º. | Essa prestação pode, designadamente,

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 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/CE⁶ 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)**⁷, que disciplinou tal tributação com base em três principais pilares.

O ITFA proibiu por três anos, sob o título de moratória (**moratorium**), a qualquer estado ou subdivisão política (governo local) impor tributo sobre o acesso à **internet**, bem como impor tributo múltiplo

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.

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

7 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.

ADI 5659 / MG

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 eletrônico⁸ que: a) não fosse exigido nas transações envolvendo similar propriedade, mercadoria, serviço ou informação obtidos por outros meios; b) não fosse exigido com a mesma proporção cobrada em tais transações, salvo em peculiar situação; c) impusesse uma obrigação de coletar ou pagar a pessoa ou entidade diferente daquela que estivesse obrigada no caso das referidas transações.

Na promulgação do ITFA, também se estabeleceu uma comissão (**Advisory Commission on Electronic Commerce**)⁹ para estudar notadamente a tributação interna e internacional e o tratamento tarifário das transações que usassem a **internet** e o acesso à **internet**. No relatório enviado ao Congresso por essa comissão, consignou-se, no tocante à questão da tributação internacional, amplo apoio aos princípios traçados pela Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), que serão especificados mais à frente.

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

8 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.

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

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

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

12 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.

a moratória.

No âmbito da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), temos 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 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),¹³ 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

13 Disponível

em:

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

ADI 5659 / MG

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 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 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.

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

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

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

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

DO CRITÉRIO OBJETIVO PARA SE DIRIMIR A CONTROVÉRSIA

A Constituição Federal de 1988 estabelece competir aos estados e ao Distrito Federal o ICMS e aos municípios o ISS. Não há dúvida de que os

ADI 5659 / MG

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

É certo que a rígida divisão de competências tributárias levada a efeito pela Carta da República nos leva a crer que 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 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**”¹⁴ – 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**”¹⁵. 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”¹⁶. 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, Relator o Ministro **Marco Aurélio**, sessão de 3/11/92, DJ de 27/11/92.

A jurisprudência da Corte tradicionalmente resolve as ambiguidades entre o ISS e o ICMS com base na **sistemática objetiva**, isto é, determina a incidência apenas do primeiro se o serviço está definido por lei

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

15 Ibidem.

16 Ibidem.

ADI 5659 / MG

complementar como tributável por tal imposto, ainda que sua prestação envolva o fornecimento de bens, ressalvadas as exceções previstas na lei; ou a incidência apenas do segundo sobre as operações de circulação de mercadorias que envolvam serviços não definidos por lei complementar como tributáveis por imposto municipal.

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 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 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

ADI 5659 / MG

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

Foi à luz desses preceitos que, em 2003, adveio a LC nº 116/03, consignando em lista de serviços tributáveis pelo ISS o licenciamento e a cessão de direito de uso de programas de computação, não fazendo, 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 cessão¹⁷ 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 competência em matéria tributária envolvendo os

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

ADI 5659 / MG

softwares que surgiram. E o fez não se valendo daquele critério que o Supremo Tribunal Federal vinha adotando (isto é, de que só incidiria o imposto municipal no caso de o **software** ser encomendado).

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

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

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

Ou seja, considerando-se a LC nº 116/03 e o critério adotado pelo próprio legislador complementar, não vislumbro como 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 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

ADI 5659 / MG

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.

Inicio este tópico afirmando que, no contrato de licenciamento de uso do software, o modo pelo qual o usuário tem acesso a suas funcionalidade e utilidades não é relevante para a correta qualificação jurídica dos fatos jurídicos tributáveis (v.g. **download, streaming**).

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

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

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

ADI 5659 / MG

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

No que se refere ao **software** padronizado, em qualquer de suas formas, considero que incide o ISS sobre seu fornecimento, considerando, aqui, uma **atualização** de nossa jurisprudência.

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

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

É que, analisando-se a questão dessa perspectiva, constata-se que há uma **operação mista ou complexa**, envolvendo, além da obrigação de dar um bem digital, uma obrigação de fazer. A obrigação de fazer está presente naquele esforço intelectual e, ainda, nos demais serviços prestados ao usuário, como, **v.g.**, o Help Desk, a disponibilização de manuais, atualizações tecnológicas e outras funcionalidades previstas no contrato de licenciamento.

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

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

ADI 5659 / MG

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

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

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

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

Observei que o Relator desses dois precedentes, Ministro **Eros Grau**, ressaltou o **caráter complexo desses negócios**, consignando que a clássica dicotomia civilista entre obrigações de dar e de fazer seria, em variados casos – especialmente por força da complexidade de diversas figuras negociais hodiernas – insuficiente para solucionar a questão da validade da cobrança de ISS relativa a determinada operação. Destaquei também que, naquela mesma oportunidade, o Ministro **Cezar Peluso** aduziu ser equivocado tentar interpretar as atividades complexas presentes na economia do mundo atual à luz de institutos “adequados a certa simplicidade do mundo do império romano, em que certo número de contrato típicos apresentavam obrigações explicáveis com base na distinção entre obrigações de dar, fazer e não fazer”.

Por sua vez, quando do julgamento do RE 651.703, de relatoria do Ministro **Luiz Fux**, em que se discutiu a incidência de ISS sobre atividades realizadas pelas operadoras de plano de saúde, a Corte voltou

ADI 5659 / MG

a discutir se o imposto municipal só poderia incidir sobre obrigações de fazer, e não de dar. Na ocasião, defendeu-se uma interpretação mais ampla do conceito constitucional de serviços, desvinculada da teoria civilista, a qual classifica as obrigações entre “de dar” e “de fazer”, a fim de que tal interpretação tornasse a tributação sobre serviços mais consentânea com a realidade econômica atual.

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

No caso da tributação 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.

Vide, por exemplo, que a aquisição do **Microsoft 365** já se dá por assinatura e inclui os recursos conectados a nuvem mais colaborativos e atualizados, em uma experiência integrada e contínua. Nesse caso, o assinante terá os “recursos, correções e atualizações de segurança mais

ADI 5659 / MG

recentes, além de suporte técnico contínuo, sem nenhum custo extra” (site da Microsoft).

Assim, 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 parece ocorrer 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 **Cármem 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 qualquer dado à central de processamento do usuário, técnica [...] conhecida como computação em nuvem ou **cloud computing**”. De acordo com Sua Excelência, essa atividade de computação em nuvem, que geralmente conta com regras próprias de licenciamento e cessão de uso, são “possivelmente atividades passíveis de reconhecimento como prestação de serviços no item 1.05 da Lista anexa à Lei Complementar n.116/03”.

De minha perspectiva, está correto o entendimento.

Uma grande empresa atuante no ramo revela que a computação em nuvem é, resumidamente, “o fornecimento de serviços de computação, incluindo servidores, armazenamento, banco de dados, rede, software, análise e inteligência, pela Internet ('a nuvem') [...]”¹⁸.

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 [...]”¹⁹, sendo os principais

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

19 Disponível em: <https://aws.amazon.com/pt/what-is-cloud-computing/?nc1=f_cc>. Acesso em: 28 out. 2020.

ADI 5659 / MG

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

Ainda uma outra, também amplamente conhecida, aduz que a computação em nuvem que disponibiliza para contratação “consiste em um conjunto de ativos físicos, como computadores e unidades de disco rígido e recursos virtuais, como máquinas virtuais (VMs), localizados em data centers [...] no mundo todo”²⁰. Segundo essa empresa, “na computação em nuvem, o que você pensa ser produtos de software e hardware se tornam serviços. **Esses serviços dão acesso aos recursos subjacentes**”.

Uma quarta corporação privada, igualmente renomada, informa, também de maneira resumida, ser a computação em nuvem “a entrega de recursos de computação sob demanda, tudo desde aplicativos até data centers, por meio da Internet [...]”²¹.

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.”²²

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

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

22 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.

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

Como se vê, nessas considerações fica clara a existência de serviço prestado no modelo denominado **Software-as-a-Service (SaaS)**, o qual se caracteriza pelo fato de que o consumidor acessa aplicativos disponibilizados pelo fornecedor diretamente na rede mundial de computadores, ou seja, o aplicativo utilizado pelo consumidor não é armazenado no disco rígido do computador do usuário, permanecendo **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.

ADI 5659 / MG

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 **Cármem Lúcia**, se discutirá a validade do Convênio CONFAZ nº 106/17, o qual tentou validar 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.

DISPOSITIVO

Ante o exposto, julgo a ação direta parcialmente prejudicada, nos termos da fundamentação, e, na parte subsistente, procedente, dando ao art. 5º da Lei nº 6.763/75 e ao art. 1º, I e II, do Decreto nº 43.080/02, ambos do Estado de Minas Gerais, bem como ao art. 2º da Lei Complementar Federal nº 87/96, interpretação conforme à Constituição Federal, excluindo das hipóteses de incidência do ICMS o licenciamento ou a cessão de direito de uso de programas de computador.

É como voto.